

Magyar Könyvvizsgálói Kamara

Könyvvizsgálók kötelező továbbképzése 2014.

Speciális könyvvizsgálói feladatok

A könyvvizsgálat során alkalmazandó módszertan elméleti és gyakorlati kérdései

Oktatási anyag

Szerzők:

Czakó László

Tremmel Zoltán

Lektor:

Agócs Gábor

Tartalom

1.	Bevezetés	4
2.	Konszolidált éves beszámoló auditja.....	5
2.1.	Csoport összetételével kapcsolatos gyakorlati problémák	5
2.2.	Egyedi beszámolók előkészítése konszolidációs célra	8
2.3.	Konszolidált mérleg és eredménykimutatás auditja	9
2.4.	Konszolidált kiegészítő melléklet.....	22
3.	Átvilágítási megbízások	34
3.1.	Az átvilágítási megbízások célja	34
3.2.	Általános alapelvek.....	35
3.3.	Átvilágítások lebonyolításának módszertana	36
3.3.1.	Átvilágítási munkaprogram.....	36
3.3.2.	Teljességi nyilatkozat	45
3.3.3.	Jelentés	48
4.	A múltbeli pénzügyi információk könyvvizsgálatától és átvilágításától eltérő, bizonyosságot nyújtó szolgáltatási megbízások	51
4.1.	Jelentés.....	51
5.	Jövőre vonatkozó pénzügyi információk vizsgálata.....	54
5.1.	Módszertani megfontolások	55
5.2.	Jelentés.....	57
6.	Feladatok megoldásai	64

1. Bevezetés

Az elmúlt három év kötelező oktatása keretében **gyakorlati tapasztalatot** tükröző, a standardok általános szabályait **konkrét esetekre** alkalmazó anyagot állítottunk össze a könyvvizsgáló kollégák számára. Az elmúlt években a könyvvizsgálat teljes folyamatának átfogó, esettanulmányokon keresztüli áttekintése volt a központi téma, kiegészítve néhány gyakran előforduló kérdéskör bemutatásával (pl. átalakulásokkal kapcsolatos feladatok, cash-flow, vállalkozás folytatásának elve stb.)

Az idei jegyzetben olyan témákra fókuszálunk, amelyeket az **eddigiek során nem érintettünk**, viszont a könyvvizsgálati munkához szervesen kapcsolódnak, konkrét megbízások során találkozhatunk velük.

Ezért az idei évben kiemelt területként kezeljük a **konszolidált éves beszámoló auditjával** kapcsolatos könyvvizsgálói teendőket, az **átvilágítási** (2400. és 2410. standardok) és az **egyéb bizonyosságot nyújtó szolgáltatások** (3000. és 3400. standardok) bemutatását.

A **konszolidált beszámoló ellenőrzésével kapcsolatos audit munkák** – bár a konszolidált beszámoló ellenőrzése jó pár éve része a könyvvizsgáló hallgatók vizsgakövetelményeinek is – éves kötelező oktatási anyagban még nem kerültek bemutatásra, pedig a konszolidált beszámolók ellenőrzése a könyvvizsgálók által jogszabályi kötelezettség alapján elvégzendő 5 leggyakoribb feladat között szerepel évek óta. Ebből kifolyólag próbáltunk egy olyan gyakorlatias anyagot összeállítani a konszolidációs témakörben, mely **tudásszintjét tekintve nagyságrendileg egyezik a mai magyar felsőoktatásban már évek óta oktatott és számon kért tudásanyaggal, ugyanakkor hasznos lehet a mindennapok könyvvizsgálói munkájánál.**

Az elmúlt három év oktatási anyagához hasonlóan a jegyzetben bemutatott feladatok esetében a lehető legtöbb, a szokványostól eltérő esetet próbáltunk bemutatni azért, hogy meg tudjuk mutatni az erre adandó könyvvizsgálói válaszokat. Ebből kifolyólag a feladatok tartalmazhatnak olyan részeket is, amelyek nem simulnak bele a tipikus magyar cégeknél tapasztaltakba, esetleg megkérdőjelezhető az életszerűségük, viszont a különböző variációk miatt szükséges volt ezeket is a feladatokba integrálni, mert ha egy feladatbeli cégnél minden megfelelően működik, és mindent rendben talál a könyvvizsgáló, akkor abból az esetből nem sok okulnivalót lehet bemutatni az oktatási anyagban.

Az idei oktatáson is próbáltuk megtartani azt a szokásunkat, hogy az egyes előadói blokkok között időt biztosítunk a kollegák vitájára, a kapcsolódó tapasztalatok egymás közti megosztására.

A szerzők

2. Konszolidált éves beszámoló auditja

A konszolidált beszámolók könyvvizsgálata az éves beszámolók auditján és az átalakulással és apporttal kapcsolatos könyvvizsgálói feladatokon túl az egyik leggyakrabban előforduló, jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói feladat. Jelen jegyzetünkben az oktatási idő korlátossága miatt csak az anyacég könyvvizsgálói feladattal foglalkozunk gyakorlati megközelítésből. Nem tér ki jegyzetünk arra az esetre, amikor az anyavállalat és az egyes leányvállalatok könyvvizsgálatát más jogi személy végzi, mivel ezzel kapcsolatban néhány éve készült egy oktatási blokk a kötelező éves oktatás keretein belül.

A konszolidált beszámoló könyvvizsgálatával kapcsolatban a könyvvizsgálónak a következő, ügyfél által végrehajtandó feladatok ellenőrzésével kell foglalkoznia időrendi sorrendben:

- 1, Csoport összetételével, csoport összetétel változásával kapcsolatos munka
- 2, A konszolidációba bevont társaságok egyedi beszámolóinak előkészítése a konszolidációs célra, mérlegek és eredménykimutatások, valamint az alátámasztó főkönyvek transzformálása a konszolidációhoz a csoport konszolidált számviteli politikájának megfelelően
- 3, Konszolidált mérleg és eredménykimutatás elkészítése (tőkekonszolidáció követő lépésekkel együtt, adósságkonszolidáció, cégcsoporton belüli bevételek és ráfordítások illetve a cégcsoporton belüli nem realizált eredmény kiküszöbölése, halasztott adó számítás, eredményt érintő kisebbségi érdekeltség számítás)
- 4, Konszolidált kiegészítő melléklet elkészítése

2.1. Csoport összetételével kapcsolatos gyakorlati problémák

A konszolidált beszámoló auditjával kapcsolatban a legelső gyakorlati lépés **a csoport összetételével kapcsolatos** munka. Mivel a konszolidált beszámoló auditját általában az anyacég könyvvizsgálója végzi, az anyacég közvetlen részesedéseiről auditált információk állnak rendelkezésre. A közvetett részesedések esetén az egyes leányvállalatok részesedés mozgástáblája adhat megfelelő információt a csoport összetételéről. A csoport összetételével kapcsolatban a könyvvizsgálónak leggyakrabban akkor merül fel gyakorlati problémája, ha változás állt be a csoport összetételében, ami leginkább új leányvállalat csoportba történő bekerülése, korábban bekonszolidált leányvállalat csoportból történő kikerülése, vagy a csoporton belüli átalakulások esetén fordul elő a gyakorlatban.

Új leányvállalat csoportba történő bekerülésénél fontos tisztázni az ügyféllel, hogy a leányvállalat első tőkekonszolidálásánál és a kapcsolódó goodwill számításnál a részesedés értékével szemben a leányvállalatnak azon időpontra vonatkozó saját tőkéje kerüljön kikonszolidálásra a későbbiekben, amely időpontban a leányvállalat a csoportba került. Ez igaz akkor is, ha az első bevonás időpontja, vagy a csoport első konszolidációja későbbi időszakot fed le a magyar számviteli szabályozásból kifolyólag, mint a leányvállalat megszerzésének időpontja. Amennyiben az első tőkekonszolidációnál nem a megszerzési korai saját tőke kerül figyelembevételre, akkor olyan aktív vagy passzív tőkekonszolidációs különbözet kerül kimutatásra konszolidált szinten – jellemzően passzív tőkekonszolidációs különbözet – mely nem a valós képet mutatja és torzítja a konszolidált saját tőke értékét is.

Fontos azt is tisztázni új leányvállalat megszerzése esetén a csoport gazdasági vezetésével, hogy a leányvállalat megszerzési korai mérlege fontos alapbizonylat a konszolidáció szempontjából, ebből kifolyólag

a, az akvizíciós mérleget a lehető legnagyobb pontossággal kell elkészíttetni a leányvállalat menedzsmentjével,

b, nagy az esélye annak, hogy azon valamilyen audit munkát kell elvégezni a konszolidáció szempontjából, amennyiben a könyvvizsgáló más módszerekkel (pl. másik auditor munkájának felhasználása, esetleges átvilágítási munka felhasználása) nem képes meggyőződni az akvizíciós nyitómérleg megfelelőségéről.

Mivel az akvizíciós mérleget később nehezebb reprodukálni, ezért célszerű ezt a kérdést még az év végi audit előtt, év közben átbeszélni az anyavállalat vezetésével.

Amennyiben a leányvállalat nem akvizíció révén került be a csoportba, hanem alapítás útján, úgy nyilván nincs értelme akvizíciós mérlegről beszélni, ilyenkor a részesedésnek az alapítási korai jegyzett tőkével és esetleg a tőketartalékkal szemben automatikusan meg kell szűnnie majd a tőkekonszolidációnál mindenféle goodwill és negatív goodwill nélkül.

Korábban bekonszolidált leányvállalatok csoportból való kikerülésének konszolidált beszámolóban történő bemutatásánál fontos, hogy az eladás/csoportból való kikerülés időpontjában fennálló leányvállalati saját tőke alapján történjen a leányvállalat eladásából származó csoport szintű eredmény kiszámítása, eredménykimutatásban és kiegészítő mellékletben történő bemutatása.

A leányvállalat eladás pillanatában fennálló saját tőkéje alapján lehet ugyanis kiszámítani azt az addicionális eredményt, amelyet a csoport konszolidált szintű eredményében meg kell jeleníteni az egyedi szintű eredményhez képest. Ez a számviteli kezelés hasonlít ahhoz, mint amikor például egy tárgyi eszközöknél kétféle értékcsökkenést használunk kétféle számviteli rendszerben (magyar számvitel – IFRS például), hiszen ott is amennyivel eltért a két rendszerben az elszámolt értékcsökkenés a megszerzéstől az eladásig, annyival fog eltérni az eladási korai eredmény az eszközön, csak éppen ellenkező előjellel.

A megszerzéstől az eladás évét megelőző év végéig az egyes leányvállalatok által generált, csak a csoport szinten lecsapódó eredmény könnyen számszerűsíthető az előző évek konszolidációs módosításaiból, de a tárgyévi eredményhatás csak akkor helyezhető el megfelelően a konszolidált eredménykimutatásban, ha az eladáskori saját tőke és azon belül az eladáskori mérleg szerinti eredmény is a lehető legpontosabb.

A csoportból való kikerülés időpontjára elkészített leányvállalati mérleg fontos szerepet tölt be a konszolidált kiegészítő melléklet összeállításánál is, mivel az egyes mozgástábláknál (tárgyi eszköz, hitel, stb.) nem mindegy, hogy a csökkenés milyen jogcímen történt meg. Hasonlóan fontos az eladáskori leányvállalati mérleg a konszolidált cash flow összeállításánál is, mint azt később a konszolidált cash flow auditjánál látni fogjuk.

Mivel a leányvállalat évközi eladása után az anyavállalatnak a leányvállalat menedzsmentjére nem sok befolyása marad, ezért fontos, hogy az eladáskori mérlegek készüljenek el év közben, az anyavállalat egyik „kéreseként” és ezért fontos erről még az év végi audit előtt beszélni az anyavállalat menedzsmentjével.

A csoporton belüli átalakulások konszolidációs kezelése több rétegű probléma, hiszen kezelni kell

- a, az átalakulások miatti rendkívüli eredményhatást az átalakuló társaságok anyavállalatánál, amely nyilván nem jelenhet meg a csoport eredménykimutatásában, hiszen cégcsoporton belüli nem realizált eredményből keletkezett, olyan társaságok átalakulásából és ezáltal olyan részesedések átértékeléséből, melyek csoport szinten nem is léteznek,
- b, az átalakulásoknál megjelenő, átalakuló társaságokon kívülről érkező, vagy oda távozó tőkeemeléseket és tőkeleszállításokat,
- c, az átalakuló társaságok átalakuláskori belső tőkerendezéseit,
- d, egyesülések esetén az egyesülő társaságok egymásban levő részesedéseinek megszűnésével kapcsolatos változásokat,
- e, piaci értéken történő átalakulás esetén az eszközök felértékeléséből származó eszközérték és saját tőke érték változást, mely az átalakuló társaságok mérlegében csapódik le.

A fenti kérdéskörök konszolidált szintű kezeléséhez a vagyonmérlegek és az azt alátámasztó vagyonleltárak illetve az átalakuló társaságok anyavállalatának részesedés mozgástáblái megfelelő információt nyújtanak az év végi konszolidációhoz, ezért évközben a csoporton belüli átalakulásokból kifolyólag – ellentétben a leányvállalati akvizíció és a leányvállalati eladás esetével - addicionális konszolidációs előkészítő munkára nincs szükség sem a könyvvizsgáló, sem a csoport vezetősége oldaláról.

2.2. Egyedi beszámolók előkészítése konszolidációs célra

Az egyes konszolidációba bevont társaságok esetében a konszolidálás alapját még ma is legtöbbször olyan konszolidációs jelentés-csomagok kitöltése képezi, melyet az egyes társaságok gazdasági vezetői töltenek fel, viszonylag ritkák azok a rendszerek, amelyek a meglévő informatikai adatokból automatikusan, manuális módosítások nélkül képesek előállítani a konszolidált beszámolót. Az anyavállalat és a leányvállalatok által kitöltendő konszolidációs csomagokkal kapcsolatban fontos, hogy

- a, legyen egyértelmű, hogy a konszolidáció szempontjából mely cégek, milyen minőségben, milyen időszakban minősülnek csoporttagnak, vagy társult vállalatnak,
- b, minden olyan adat bekerüljön a csomagba, mely a konszolidáció valamilyen részéhez, a végleges konszolidált beszámoló előállításához szükséges,
- c, a csomag kitöltéséhez alkalmazandó szabályok legyenek egyértelműek.

A könyvvizsgálónak érdemes áttekinteni a kiküldendő csomagokat még a kitöltés előtt, mert bár a hiányzó információ elméletileg az ügyfélnek okoz gondot a konszolidáció folyamán, az ilyen csúszások és problémák mindig negatívan hatnak ki a könyvvizsgáló munkájára is, ezért egy előzetes áttekintéssel és egy proaktív könyvvizsgálói magatartással sok gondot meg lehet előzni.

Az egyedi konszolidációs csomagok adatai, azon belül a mérlegek, eredménykimutatások és az azokat alátámasztó főkönyvi kivonatok képezik majd a konszolidált beszámoló alapadatait. Amennyiben a leányvállalat olyan számviteli szabályok alapján készíti el a beszámolóját, mely nem egyezik a csoport konszolidációs számviteli politikájával, vagy eleve nem forintban készül a beszámoló, akkor a leányvállalat mérlegét és eredménykimutatását olyan módosításokkal kell ellátni a konszolidáció során, mely alkalmassá teszi azokat a konszolidációra. Az egyes leányvállalatoknál megtalálható eltéréseket és azok kezelését szintén érdemes már év közben megvitatni a csoport vezetésével.

2.3. Konszolidált mérleg és eredménykimutatás auditja

Az egyes csomagokban található alapmérlegek és eredménykimutatások esetleges módosításai és a más pénznemben készült beszámolók anyavállalati pénznemre történő átranzformálása után a csoport gazdasági vezetése végrehajtja a konszolidációs lépéseket, felhasználva a konszolidációs csomagokat, elkészítve a konszolidált mérleget és eredménykimutatást.

A konszolidált beszámoló auditja nagy mértékben hasonlít az éves beszámoló auditjára, a konszolidált beszámoló auditja is kockázat-orientáltan épül fel, a lényegességi értékek a konszolidált beszámoló esetén is a csoport tulajdonosait és az egyéb érintett személyeket – úgynevezett stakeholdereket – leginkább érintő, számukra legfontosabb, konszolidált szintű eredmény vagy mérleg számok alapján kerülnek kiszámításra, mely leggyakrabban a konszolidált adózás előtti eredmény vagy a konszolidált adózott eredmény.

A **lényegességi értékek számítása** után az eredendő kockázatok, a lényegességi értékek és még néhány más kritérium alapján a könyvvizsgáló kiválasztja, hogy a konszolidált beszámolóban várhatóan melyek azok a kritikus területek (ügyletcsoportok, számlaegyenlegek, beszámoló tételek vagy közzétételek), melyekre részletesebb audit munkát kell végeznie. A kiválasztott területeken levő egyenlegek a bekonszolidált alapmérlegek és alap-eredménykimutatások adatain kívül tartalmazhatják még a konszolidációs módosításokat is.

Mivel a csoport auditora általában a konszolidált beszámolón túl a csoport tagjainak nagy részét is auditálja, az alapbeszámolóban található értékek szignifikáns részéről már meggyőződött a konszolidált beszámoló auditálásának elkezdésekor, ezért az alapmérlegek és alap-eredménykimutatások adatain további munkát már nem szükséges végeznie. Ha ez valamilyen okból mégsem áll fenn, úgy addicionális audit munkával, vagy az adott leányvállalatnál audit munkát végző auditor könyvvizsgálati file-jain végzett file review-val megszerezheti azt az addicionális bizonyosságot melyre szüksége van.

A konszolidációs módosítások tekintetében kétféle megközelítést alkalmazhat a könyvvizsgáló.

Az egyik módszer szerint újravégzi – részben vagy egészben – az ügyfél konszolidációs lépéseit, a másik módszer szerint alternatív számításokat végez az adott konszolidált mérleg sor vagy eredménykimutatás sor értékére és amennyiben nem talál eltérést, akkor nem végez az adott kritikus területen további munkát. A második módszer gyorsabb, hatékonyabb, hátránya viszont, hogy nem minden mérleg sor/eredménykimutatás sor esetén létezik ilyen könnyebb út, és ha létezik is, szinte nincs olyan „gyorsteszt” amire vonatkozóan, ne fordulhatna elő olyan, ugyan csak az összes eset 1-2%-át kitevő kivétellel, aminél a várt egyezés elmarad, de a különbséget nem konszolidációs hiba okozza. Ettől függetlenül célszerű ezeket a lehetséges „gyorsteszteket” elvégezni, mivel a gyorsaságukon túl alternatív módszerként segítik a könyvvizsgálót, hogy elkerülhesse azt a tipikus ellenőrzési hibát, mikor

a konszolidációs módosításokat egytől egyig leellenőrzi az auditor, de nem veszi észre, hogy bizonyos módosítások hiányoznak.

A következőkben a konszolidált mérleg és eredménykimutatás auditjával kapcsolatban mutatunk be részben példán keresztül olyan teszteket, amelyekkel a konszolidált beszámoló bizonyos tételeit relatíve gyorsabban leellenőrizhetjük, ahol pedig nem létezik ilyen „királyi út” ott megpróbáljuk bemutatni a hosszabb megoldást. Terjedelmi korlátok miatt azokra a speciális mérleg és eredménykimutatás sorokra próbáltunk koncentrálni, amelyek nem részei az éves beszámolónak, vagy amelyeknél a gyakorlatban problémákat tapasztaltunk az elmúlt években.

A konszolidált mérleg auditja keretében az egyik legfontosabb a **konszolidált szintű saját tőke** értékének ellenőrzése. Az ellenőrzés végrehajtásánál általában az ügyfél egyes konszolidációs lépéseit (egyedi mérlegek összeadása, tőkekonszolidáció, adósságkonszolidáció, stb.) egyesével leellenőrizzük, majd az így kapott végeredményt elfogadjuk konszolidált mérlegnek, benne a konszolidált saját tőkével. Az egyes konszolidációs lépések újraszámításnál gyakran merül fel az a kérdés, hogy teljesség, mint audit állítás teljesül-e a konszolidált beszámoló esetén, pl. minden változás a csoportban megfelelően leképezésre került-e a konszolidált beszámolóban, azon belül a konszolidált saját tőkében. Részben ezt a problémát lefedve alakult ki egy olyan egyszerűsített ellenőrzés a konszolidált saját tőke esetén, amelyet elvégezve nagy biztonsággal megállapítható, hogy a konszolidált saját tőke, illetve annak a mérleg szerinti eredményen kívüli része megfelel-e a Számviteli Törvény előírásainak, megbízható és valós képet mutat-e a konszolidált csoport vagyoni helyzetéről.

A konszolidált saját tőke auditjánál figyelembe kell venni, hogy a **jegyzett tőke és a tőketartalék** esetében főszabályként az anyavállalat jegyzett tőkéjének és tőketartalékának egyeznie kell a konszolidált jegyzett tőkével és tőketartalékkal. Bár a konszolidáció során az év végi jegyzett tőke és tőketartalék adatok összeadásra kerülnek, de az így létrejött összesített adatokból kivonásra kerülnek a leányvállalatok jegyzett tőke és tőketartalék adatai a tőkekonszolidáció során. Az egyes leányvállalatok év végi saját tőkéje ugyanis megbontható akvizíciókori/alapításkori- és akvizíció/alapítás utáni saját tőkére.

Az akvizíciókori/alapításkori saját tőke – benne az akvizíció időpontjában meglévő jegyzett tőkével és tőketartalékkal – kiküszöbölésre kerül az első tőkekonszolidáció időpontjában az anyavállalat könyveiben szereplő részesedéssel, illetve adott esetben a külső érdekeltséggel szemben, akvizíció esetében létrehozva esetleg új aktív/passzív tőkekonszolidációs különbözetet, így a leányvállalatok saját tőkéjének akvizíciókori része eltűnik az összesített saját tőkéből.

Az akvizíció/alapítás után a leányvállalatoknál keletkező saját tőkéből a jegyzett tőke és tőketartalék soron a következő tranzakciók hoznak létre változást a leggyakrabban:

- Tőkeemelés, tőkeleszállítás jegyzett tőkén felüli vagyon terhére/javára
- Tőkeemelés, tőkeleszállítás tulajdonosok által/javára
- Direkt tőkejuttatások tőketartalékba (pl. mezőgazdasági támogatások)
- Lekötött tartalékkal szembeni mozgások

A leányvállalatoknál az akvizíció utáni saját tőkén belüli átcsoportosítások, ideértve a lekötött tartalékkal szembeni mozgásokat is a tőkekonszolidáció során visszamódosításra kerülnek – konszolidált beszámoló szintjén „nem létező” entitásnak nem lehet saját tőke átcsoportosítása sem -, míg a külső féltől származó tőkeemelésnél, tőkeleszállításnál az anyavállalati részesedésváltozással illetve a külső érdekeltséggel szemben kerül lekezelésre konszolidált szinten a leányvállalatoknál egyedi szinten megjelenő saját tőke változás.

A nem tulajdonostól származó, tőketartalékba kerülő direkt tőkejuttatások esetén a változások a leányvállalati saját tőke változás soron keresztül kerülnek lekezelésre, oda kerülnek átsorolásra, ezért ezen tőketartalék-változások szintén nem maradnak meg a konszolidált tőketartalék soron. Mindezek után megállapítható, hogy a tőkekonszolidáció során az anya- és a leányvállalatok összesített saját tőkéjének jegyzett tőke és tőketartalék soraiból a leányvállalatok jegyzett tőke és tőketartalék értéke kiküszöbölésre kerül, így ott csak az anyavállalat jegyzett tőkéje és tőketartaléka marad, **tehát főszabályként a konszolidált beszámoló saját tőkéjén belül a jegyzett tőkének és a tőketartaléknak egyeznie kell az anyavállalat jegyzett tőkéjével és tőketartalékával** mind az első konszolidáció évében, mind a követő években.

Az **eredménytartaléokra** bizonyos szempontból ugyanaz vonatkozik, mint a jegyzett tőkére és tőketartalékra, mivel az akvizíciókori eredménytartaléka a leányvállalatnak ugyanúgy eltűnik az első konszolidáció folyamán, mint az akvizíciókori saját tőke többi része. Az akvizíció utáni saját tőke változásokon belül az eredménytartalék egyedi szinten leginkább a mérleg szerinti eredmény eredménytartalékba kerülésével változik. Ez az egyedi szinten megjelenő változás viszont csoport szinten nem marad az eredménytartalék soron, mivel a csoportra jutó része a leányvállalatok előző évi eredményének átkerül a leányvállalati saját tőke változás sorára a konszolidáció során, az esetleges kisebbségi tulajdonosok része pedig a külső tulajdonosok részeként jelenik meg a mérlegben. Ebből kifolyólag **főszabályként az eredménytartalékra is igaz, hogy a konszolidált szintű eredménytartaléknak egyeznie kell az anyavállalat eredménytartalékával.**

A konszolidált saját tőkén belül talán a **lekötött tartalék** kezelése a legkevésbé egységes Magyarországon. A lekötött tartalék fő funkciója annak a reprezentálása a külső felhasználó számára, hogy az adott jogi entitás saját tőkéjének egy része nem szabadon felhasználható. Ebből a szempontból lekötött tartalék szerepeltetése a leányvállalatokra vonatkozólag, melyek konszolidációs szinten „nem léteznek”, erősen kérdéses.

Azt is látni kell, hogy a leányvállalatok saját tőkéjéből csak az akvizíció után kívülről - de nem tőkeemeléssel – szerzett tőketartalék vagy eredménytartalék szerepel a konszolidált saját tőkében a leányvállalati saját tőke változás soron, ezért minden más eredménytartalékból vagy tőketartalékból a leányvállalatnál egyedi szinten megképzett lekötött tartalék csoport szinten történő „megtartása” tulajdonképpen az anyavállalat egyedi saját tőkéjéből történne. Figyelembe kell venni továbbá, hogy a leányvállalatok lekötött tartalék jogcímei között szerepelnek olyanok is – pl. az anyavállalattal szembeni, pótbefizetésből származó visszafizetési kötelezettségre képzett lekötött tartalék – amely kötelezettségek konszolidált szinten nem értelmezhetők. Mindebből kifolyólag – bár ez a kérdés inkább konszolidált számviteli politika szintjén döntendő el első szinten és ezután, ez alapján érdemes a konkrét konszolidációs lépéseket ellenőrizni – **célszerű a konszolidált szinten levő lekötött tartalékot az anyavállalati egyedi lekötött tartalékhoz hasonlítani, figyelembe véve itt is a konszolidációból eredő esetleges nem releváns tételeket, majd az eltéréseket egyesével, részben a konszolidációs számviteli politikát is figyelembe véve leellenőrizni.**

Az **értékelési tartalék** esetén mind az anyavállalatnak, mind a bekonszolidált leányvállalatoknak lehet olyan befektetett eszközük, melyre értékhelyesbítés és értékelési tartalék elszámolható, ezért **a már auditált anyavállalati és leányvállalati egyedi beszámolóiban található értékelési tartalékok összegéhez érdemes hasonlítani a konszolidált szintű értékelési tartalékot a következő esetleges eltérések figyelembevételével:**

- Amennyiben az anyavállalat értékelési tartalékot képzett olyan leányvállalati részesedésre, mely a konszolidált beszámolóban már értelemszerűen részesedésként nem szerepel, akkor ez az értékelési tartalék/értékhelyesbítés sem szerepelhet a konszolidált mérlegben.
- Létezhetnek olyan befektetett eszközök, melyeknek értéke egyedi és konszolidált szinten eltér például a konszolidáció során kiszűrt közbenső eredmény miatt. Ezekre az eszközökre elszámolt értékelési tartalék egyedi és konszolidált szinten el fog térni.

A leányvállalati saját tőke változás értéke reprezentálja azt a saját tőke változást, amelyet a leányvállalatok a csoportba történő megjelenésük után a csoport számára „okoztak”. Ez leggyakrabban az egyedi szinten megjelenő mérleg szerinti eredményen, kisebb százalékban más kívülről származó, nem tulajdonosi tőkeemelésből származó egyedi saját tőke növekedésen – pl. direkt támogatások, melyeket tőketartalékra kell könyvelni – keresztül jelentkezik a leányvállalatnál. A leggyakrabban alkalmazott és a valós képet leginkább nyújtó módszertan alapján a leányvállalatok tárgyévi eredménye az esetleges konszolidációs eredménymódosító tételek és a külső érdekeltségre jutó részre vonatkozó módosítás után a csoport tárgyévi mérleg szerinti eredményében jelenik meg, a követő években pedig átkerül a leányvállalati saját tőkébe.

Ebből kifolyólag a főszabály szerint a konszolidált mérlegben a leányvállalati saját tőke változás értéke az adott leányvállalatra vonatkozólag az akvizíció/alapítás évében mindig nulla, az utána követő években pedig mindig annyival változik a leányvállalati saját tőke értéke az előző évi záró értékhez képest, amennyi az előző évi leányvállalati eredményből a csoportra jutó rész.

Gyakori hiba volt korábban a magyar konszolidációs gyakorlatban, hogy az első konszolidáció időpontjában a korábbi években megszerzett/alapított leányvállalatok esetében a részesedés értéke nem a megszerzésekori/alapításkori leányvállalati saját tőkéjével szemben került kiszűrésre, ebből kifolyólag egy fiktív passzív tőkekonszolidációs különbözet került bele a konszolidált mérlegbe a leányvállalati saját tőke értékét indokolatlanul csökkentve. Ez különösen alapított leányvállalatoknál volt indokolatlan, de akvizált leányvállalatok esetében sem mutatott valós képet, hiszen jelentősen torzította a leányvállalati saját tőke és ezáltal a konszolidált saját tőke értékét.

A konszolidáció miatti saját tőke változások értéke egyezik azon konszolidációs szintű eredménymódosító tételek összegével, melyek a tárgyévet megelőző években – tehát a tárgyévet megelőző év mérlegfordulónapjáig – a konszolidált eredménykimutatásban megjelentek. Egy klasszikus konszolidációs szinten megjelenő eredménymódosító tételnek tehát csak a módosítást követő évben van kihatása a konszolidált saját tőkének erre a speciális sorára, akkor viszont kötelező jelleggel. Abban az esetben ugyanis, ha már a módosítást követő évben visszafordul a konszolidációs módosítás (pl. egy cégcsoporton belüli készletértékesítésen levő nem realizált eredmény következő évben visszafordul, mert eladják a készletet csoporton kívülre), a konszolidáció miatti saját tőke változás soron mindenképp megjelenik az előző évi módosítás hatása, csak éppen a tárgyévi konszolidált szintű eredménymódosító tétel ellenpárjaként, nem pedig konszolidációs szintű eszközérték – jelen esetben készletérték - módosító tételeként. Ehhez képest még napjainkban is találni olyan Számviteli Törvény szerinti konszolidált beszámolót, amelyben közbenső eredmény módosításokat adnak fel évről évre, mint az a kiegészítő mellékletből kiderül, de a saját tőke változás soron nem jelenik meg módosító tétel, értéke konzisztensen évről évre nulla. **A konszolidáció miatti saját tőke változások értéke esetében ezért az ellenőrzésnél az előző év konszolidációs módosításainak eredményre gyakorolt hatását – melyet előző évben már auditáltunk - kell hozzáadni a saját tőke ezen sorának előző évi záró értékéhez.** Ez is egy olyan tétel a konszolidált mérlegben, amelynek értéke már a konszolidált beszámoló ellenőrzésének legelején megállapítható.

Az eredménytartalék, a leányvállalati saját tőke változás és a konszolidáció miatti saját tőke változás mérlegsoroknak van egy gyakran alkalmazott, gyors és praktikus alternatív ellenőrzési módja is, ez pedig a „konszolidált szintű saját tőke forgás” ellenőrzése. Ez az ellenőrzés a konszolidált szintű alternatívája annak az összefüggésnek, amikor egyedi szinten leellenőrizzük azt a nem túl bonyolult összefüggést, hogy az előző évi eredménytartalék és mérleg szerinti eredmény összege egyezik-e a tárgyévi eredménytartalék értékével. Konszolidált szinten ez az **ellenőrzés az előző évi konszolidált szintű mérleg szerinti eredmény, eredménytartalék, leányvállalati saját tőke változás és a konszolidáció miatti**

saját tőke változás összegének összehasonlítását jelenti a tárgyévi konszolidált mérlegben szereplő eredménytartalék, leányvállalati saját tőke változás és a konszolidáció miatti saját tőke változás összegével. Természetesen ennél a főszabálynál is – akárcsak a jelen fejezetben előforduló szinte összes többi főszabály tekintetében - előfordulhat olyan szélsőséges kivétel (pl. anyavállalat lekötött tartalékot képez az eredménytartalékkal szemben tárgyévben, ami konszolidációs szinten is elfogadható) amely eset tekintetében nem fog működni a szabály, de egy-két esetleges kivétel megfelelőségének ellenőrzése még mindig olyan „ár” amelyet be lehet és be kell vállalni a szakszerűség érdekében. A gyakorlat ugyanis azt mutatja, hogy az előző évek konszolidációs módosításainak esetleges tárgyévi rossz kezelését a legkönnyebben és leggyorsabban a konszolidált saját tőke forgásának fenti ellenőrzésével lehet megtalálni.

A konszolidált mérlegben rendkívül fontos szerepet kap a **külső érdekeltségre jutó rész** is, amely nem a csoport anyavállalatának tulajdonát képező saját tőke részt reprezentálja, hanem az egyes leányvállalatok kisebbségi tulajdonosait. A konszolidált mérlegben ezen soron szereplő értéknek a gyors ellenőrzését teszi lehetővé, **ha azon leányvállalatoknál, ahol létezik a mérlegfordulónapon ilyen kisebbségi tulajdonos, ott az egyedi saját tőke év végi értékére rászorozzuk a kisebbségi tulajdonos tulajdoni arányát és a kapott összeget összevetjük a konszolidált mérlegben a mérlegfordulónapon található értékkel.** Az egyes leányvállalatok esetében ugyanis az akvizíciókori saját tőkének a kisebbségi tulajdonosokra jutó része az első konszolidációkor kerül át erre a speciális mérlegsorra, az akvizíciót követő tőkeemeléseknél és leszállításoknál automatikusan módosul a külső érdektség értéke is, leányvállalat tárgyévi mérleg szerinti eredménye és esetleges direkt tőkejuttatása (pl. tőkébe könyvelendő direkt támogatás) pedig a növekedés évében szétosztásra kerül a tulajdoni arálynak megfelelő mértékben a külső érdekeltségre. Ez az ellenőrzés azért is nagyon praktikus, mert ellentétben néhány korábbi ellenőrzési módszerrel, akkor is működik, ha az előző évben valamilyen okból olyan hiba maradt a konszolidált mérleg ezen során, amelyet nem vettünk észre. Az adott ellenőrzés ugyanis nem abból indul ki, hogy az előző évi feltételezetten jó érték megfelelően változik-e, hanem egy konkrét mérlegfordulónapra határoz meg egy könnyen számítható ellenőrzési értéket.

A **konszolidált mérleg szerinti eredmény** ellenőrzésének nincs olyan egyszerű elegáns módja, mint némely korábban említett másik saját tőke tételnek. A konszolidált mérleg szerinti eredményre a végleges álláspontját csak akkor tudja kialakítani a könyvvizsgáló, amennyiben a mérleg szerinti eredményre potenciálisan kihatást gyakorló konszolidációs módosító tételek (tőkekonszolidáció, adósságkonszolidáció, cégcsoporton belüli bevétel-ráfordítás kiküszöbölés és közbelső eredmény kiszűrés, halasztott adó kalkuláció, kisebbségi eredmény rész az eredménykimutatásban) tárgyévi hatását és az előző évekről származó tételek tárgyévi hatását teljeskörűen számba vette és leellenőrizte.

A konszolidált saját tőke ellenőrzésére vonatkozik a következő 1) FELADAT, mely két egymást követő év konszolidációját követi nyomon.

1) FELADAT

Minden forint adat MHUF

Anyá Zrt (továbbiakban Anyá) 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-ben egész évben nem változott. Osztalékfizetés, pótbefizetés és átalakulás nem történt sem 2012-ben sem 2013-ben a csoportban. A csoportot 2012. január 1 óta konszolidálják, mivel ekkor kerültek megvásárlásra a leányvállalati és társult részesedések. Az Anyá értékelési tartaléka a Leány1, Leány2 részesedésekre képzett érték helyesbítés következménye. Rokon tárgyi eszközökre képzett érték helyesbítést, mely tárgyi eszközök csoporton kívülről származnak. Anyá 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. Közbeső eredmény kiszűréséből 2012-ben 5 nyereség került kiszűrésre (Leány 2 és Anyá közötti tranzakció, eredetileg 5 volt az eszközértékesítésen a nyereség, halasztott adóval nem kell foglalkozni), 2013-ben 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 tárgyévét 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 tárgyévét követően.

A csoport tagjainak konszolidáció előtti saját tőkéje a következőképpen állt össze 2012-ben és 2013-ben.

2012

	Anya	Leány1	Leány2	Rokon
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

2013

	Anya	Leány1	Leány2	Rokon
Jegyzett tőke	90	20	30	40
Tőketartalék	30	10	20	10
Eredménytartalék	40	-30	60	30
Lekötött tartalék	30	40	0	10
Értékelési tartalék	40	0	0	0
MSZE	10	10	20	20

A,

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

Jegyzett tőke	90
Tőketartalék	30
Eredménytartalék	20
Leányvállalati saját tőke változás	0
Konszolidáció miatti változások	
- adósságkonszolidálás különbözetéből	0
- közbenső 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.

B,

A konszolidált saját tőke 2013-ben a következő

Jegyzett tőke	90
Tőketartalék	30
Eredménytartalék	40
Leányvállalati saját tőke változás	50
Konszolidáció miatti változások	
- adóssághkonszolidálás különbözetéből	0
- közbenső 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) mérleg soron a 2012-es konszolidált eredmény módosító érték szerepel-e.

3, Ellenőrizze le, hogy a konszolidált 2012-es saját tőke sorokból az eredmény tartalék, LVSTV, STVKM és MSZE összege egyezik-e a 2013-es konszolidált eredmény tartalék, 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-es évre vonatkozólag.

A konszolidált mérlegben az éves beszámoló mérlegéhez képest a saját tőke egyes elemein kívül az aktív és passzív tőkekonszolidációs különbözet (goodwill és negatív goodwill) valamint a konszolidációból adódó (számított) társasági adó követelés/kötelezettség (halasztott adó követelés/kötelezettség) jelenik meg speciális sorokként.

A **halasztott adó mérlegben** történő elszámolásával kapcsolatban – részben a kapcsolódó jogszabályi rész nem túl részletes előírásai okából – többféle gyakorlat is megjelent az elmúlt évtizedekben. Ha azt feltételezzük, hogy a csoport a konszolidált éves beszámolójában a halasztott adókulcsra az IFRS-ben is alkalmazott módszert alkalmazza, vagyis ha a várható jövőbeni adókulccsal számolják a halasztott adót, ami akkor lesz várhatólag érvényben, amikor a tétel visszafordul és csak a konszolidáció miatti, visszaforduló eredmény módosító tételekre adnak fel halasztott adó tételt – nem visszaforduló tételként kezelve az aktív és passzív tőkekonszolidációs különbözet „amortizációját” – akkor jó viszonyítási alap lehet az a módszer, ha a konszolidáció miatti saját tőke módosítások – kivéve a goodwill amortizációt, ami külön alsoron szokott szerepelni – tárgyévi év végi értékére rászorozzuk a (jövőbeni) adókulcsot, majd ehhez hozzáadjuk a tárgyévi, eredményt módosító halasztott adó összegét és az így kapott értéket viszonyítjuk a mérlegben található halasztott adó követelés/kötelezettség összegéhez az előjelhelyességet is nyilvánvalóan figyelembe véve (tartozik előjelű saját tőke változás értéknél halasztott adó követelés, követel előjelű saját tőke változás értéknél halasztott adó kötelezettség keletkezik). A csoport számviteli politikája – beleértve azt is, hogy a társultak eredményéből megjelenő eredmény melyik saját tőke soron

jelenik meg a követő években – kihatással bírhat erre a módszerre is, a kalkulációt itt is érdemes ennek figyelembe vételével módosítani.

Az aktív és passzív tőkekonszolidációs különbözet mérlegben levő értékének ellenőrzését csak a csoportban bekövetkezett – részben az előző részekben már taglalt – változásainak megértése után tudja a könyvvizsgáló leellenőrizni. A változásokat viszont valószínűleg egyedileg, a tárgyévi tőkekonszolidációs módosító tételek tételes ellenőrzésével tudja a könyvvizsgáló ellenőrizni. Ha az adott évben semmilyen változás nem történt a csoport összetételében és az egyes leányvállalatokban levő részesedésben sem, akkor elég a goodwill tárgyévi amortizációját és a negatív goodwill esetleges visszafordulását vagy annak hiányát végiggondolni, újraszámolni.

A konszolidált mérleg egyéb, éves beszámoló mérlegétől nem eltérő megnevezésű soraival kapcsolatban feladott konszolidációs módosításokat a mérlegsorhoz kapcsolódó adósságkonszolidáció és közbenső eredmény kiszűrés – mely a cégcsoporton belüli bevétel-ráfordítás kiküszöböléssel egyidőben kerül végrehajtásra – ellenőrzésével tudjuk leellenőrizni, mely a következő könyvvizsgálói lépésekből áll:

- Az anyavállalat és a leányvállalatok által kitöltött konszolidációs csomag releváns értékeinek az egyedi beszámolóhoz, vagy a kapcsolódó analitikákhoz való egyeztetése,
- A kitöltött konszolidációs csomagban megjelenő, csoporton belüli tranzakciók és egyenlegek összeegyeztetése, vagy az ügyfél által végzett egyeztetés ellenőrzése,
- Az egyeztetés utáni értékek konszolidációban történő megjelenésének, tehát a konszolidációs módosító tételek megfelelőségének vizsgálata,
- Az előző években feladott kapcsolódó konszolidációs módosítások tárgyévi kihatásának ellenőrzése a csomagokban található információk alapján,
- Az eredménymódosító tételek esetén a halasztott adó kalkulációjának ellenőrzése és a számviteli politikától függően esetleg a közbenső eredmény módosításból a külső érdekeltségre jutó rész ellenőrzése.

Erre a feladatkörre készült a 2) FELADAT.

2) FELADAT

Minden forint adat MHUF

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 pénzeszközáradáson 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 Anya 20 devizás követelést és 10 kötelezettséget mutat ki Leány2-vel szemben, valamint 20 követelést és 20 kötelezettséget mutat ki Leány1-el szemben.

Bevételek és ráfordítások kiküszöbölése, közbenső eredmény kiszűrése:

Leány 1 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, amely ingatlannak akkor még 10 év volt a várható hasznos élettartama. Leány2 ezen az ügyleten 10 profitot tudott elérni.

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.

Anya 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.

FELADAT:

- 1, Milyen kérdéseket tenne fel az egyes csoporttagoknak a konszolidációs csomagban található 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 többi pénzügyileg rendezték. 2013-ben 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-ben. Milyen konszolidációs módosító tételekkel lenne elégedett az audit során a fenti ismeretek birtokában a 2013-es konszolidált beszámolót tekintve?
- 5, Milyen értékeket tartana helyesnek a konszolidált mérlegben és eredménykimutatásban a halasztott adóval kapcsolatban 2013-ben, ha a fenti adatokon és ismereteken kívül más nem okozott halasztott adó tételt konszolidált szinten?

Az adósság konszolidáció, cégcsoporton belüli bevétel-ráfordítás kiküszöbölés és a cégcsoporton belüli nem realizált eredmény fenti kiszűrésével – figyelembe véve az előző évi módosítások tárgyévi hatásainak, esetleges visszafordulásainak eredményét is – és a kapcsolódó halasztott adó és eredményre jutó külső érdekeltség ellenőrzésével **a konszolidált eredménykimutatás** legnagyobb része is leellenőrzésre kerül, figyelembe véve, hogy az alap eredménykimutatások auditjára már korábban sor került, vagy részben sor került, ahogy ezt az előző részekben taglaltuk. Konszolidációs szinten eredménymódosító tételként jelenhet még meg a társultak tárgyévi eredményhatása, melyről a saját tőke ellenőrzésénél már szót ejtettünk, a goodwill amortizációja/negatív goodwill visszafordulása, melyek egyedileg ellenőrizendők és a csoport összetételében jelentkező bármely változás, mely részben kifejtésre került a 2.1. fejezetben, részben példán keresztül bemutatásra kerül a 2.4. fejezetben, de mindenképp egyedi audit munkát igényelnek, az ügyfél által elvégzett számítások ellenőrzésével.

2.4. Konszolidált kiegészítő melléklet

A **konszolidált kiegészítő melléklet** bemutatásánál nagyon gyakori hiba az, hogy a kiegészítő mellékletet összeállító szakemberek nem azt próbálják bemutatni a konszolidált kiegészítő mellékletben, ami a konszolidáció után a csoport mérlegében és eredménykimutatásában maradt, hanem azt a részt taglalják hosszan, ami a konszolidáció során kiküszöbölésre került. Ez abból a szempontból érthető, hogy a belső gazdasági szakembereknek nyilván a kiszűrendő tételek jelentettek feladatot és ennek érzik a súlyát, de egy külső szemlélő számára viszont pontosan azon mérleg és eredménykimutatás tételek tartalma a releváns, amelyek nem kerültek kiszűrésre. Ezért a megbízható és valós kép bemutatásához mindenképp szükséges a kiegészítő mellékletben azon mérleg, eredménykimutatás és egyéb tételek alábontása és bemutatása, amelyek a csoport egyes bekonszolidált tagjainak mérlegében, eredménykimutatásában és kiegészítő mellékletében megtalálhatóak és nem kerültek kikonszolidálásra. Ezeknek az ellenőrzése csak úgy történhet, hogy az egyedileg a korábbi auditok során már ellenőrzött tételek összegéből a konszolidáció során kiküszöbölt konszolidációs módosító tételek megfelelő módosításait az audit állításokat is figyelembe véve a könyvvizsgáló összeveti az általa a konszolidált mérlegnél és eredménykimutatásnál ellenőrzött módosító tételekkel.

A **konszolidált saját tőke mozgástábla** ellenőrzése és azon belül a nyitó és záró konszolidált saját tőke értékek közötti változások ellenőrzése – ahogy erről már volt részben szó – önmagában is erős ellenőrzési pont a könyvvizsgáló kezében. Fontos, hogy a saját tőke mozgásaiban ne legyenek olyan változások, amelyek jogcímei nem érthetőek és nem logikusak a könyvvizsgáló számára.

A konszolidált **szintű tárgyi eszköz és immateriális jószág mozgástáblák** esetében fontos, hogy megjelenhetnek olyan jogcímek is a változásoknál, amelyek az egyedi befektetett eszköz mozgás táblákban nem fordulhatnak elő, de a valós kép bemutatása szempontjából fontosak. Amennyiben például leányvállalat eladása vagy megvétele történik az adott évben a csoport viszonylatában, úgy a leányvállalattal érkező/távozó tárgyi eszközöket célszerű külön oszlopokban feltüntetni a mozgástáblában, hiszen ebben az esetben nem tárgyi eszközt értékesítettünk vagy vettünk, hanem leányvállalatot, mellyel együtt mozgott a tárgyi eszköz is a konszolidált mérlegbe/mérlegből.

A **konszolidált cash flow** készítésénél és ellenőrzésénél 2 látszólag különböző, de teljesen ugyanarra az eredményre vezető módszer is alkalmazható.

Elkészíthető és leellenőrizhető a konszolidált cash flow **az egyedi cash flow-k összeadása, majd konszolidációs szintű módosítása révén.** Ilyenkor a csoportba teljeskörűen bevont társaságok egyedi cash flow-inak összegét mindenképp módosítani kell a következő cégcsoporton belüli, konszolidáció során kiszűrt/megváltoztatott tételecsoportokkal:

- A csoporton belüli olyan pénzmozgások hatásaival, amelyek a befektetési vagy a finanszírozási cash-flow-ra is kihatással bírnak, az egyedi befektetési vagy finanszírozási cash flow pénzmozgással járó tételei között szerepelnek, de mivel csoporton belüli pénzmozgással jártak, mind a pénzbefolyás, mind a pénzkifizetés oldalról ki kell emelni a konszolidált cash-flow-ból, elkerülve ezzel a felesleges duplikációkat (kölsön nyújtás, befektetett eszköz beszerzés cégcsoporton belül, stb.)
- Minden olyan konszolidációs módosítással, amely az egyedi adózás előtti eredmények összegéhez képest megváltoztatta a csoport adózás előtti eredményét, pl.:
 - ✓ közbenső eredmény kiszűrések,
 - ✓ tőkekonszolidációs különbözet (goodwill) amortizáció,
 - ✓ equity módszerrel konszolidált társult vállalat csoportra jutó eredménye,
 - ✓ leányvállalatok és társultak eladásánál a csak a csoport szintjén megjelenő eredmények

Fontos, hogy csak azok az eredménymódosító tételek relevánsak itt automatikusan, amelyek az adózás előtti eredményt érintették, mert az adózás előtti eredmény utáni tételek módosításai között a klasszikus tételek (pl. tárgyévi halasztott adó, külső érdekeltségre jutó rész a tárgyévi eredményből) legtöbb esetben nem járnak pénzmozgással, tehát nem kell ezekkel a már elkészült, pénzmozgásokra alapozott konszolidált cash flow-t módosítani.

- Amennyiben év közben új leányvállalat kerül bele a csoportba, vagy korábban bekonszolidált leányvállalat kikerül a csoportból, akkor a leányvállalattal a csoportba érkező, vagy onnan a leányvállalattal távozó pénzeszközöket meg kell jeleníteni a cégcsoport cash flow-jába, azon túl, hogy nyilvánvalóan az adott leányvállalat azon időszakra vonatkozó cash-flow-ja, ameddig a csoporthoz tartozott az adott évben, hozzáadásra kerül a többi bekonszolidált társaság egyedi cash flow-jához, mint a csoport cash-flow-jának alapja

Amennyiben nem bízunk az egyedi cash flow-k megfelelőségében, úgy elkészíthető/leellenőrizhető a konszolidált cash flow hasonló módon, mint az egyedi cash flow, vagyis a **konszolidált mérleg eltéréseiből** kiindulva. Ilyenkor a konszolidált mérleg tárgyévi és előző évi tételeinek eltérését helyezzük el „nyers” cash flow-ként a konszolidált cash flow-ba, majd a befektetési és finanszírozási cash flow soraiban megjelenő egyes

változásokat kielemezzük és módosítások révén kiszűrjük belőle azokat a tételeket, amelyek nem jártak pénzmozgással. A befektetési és a finanszírozási cash flow „kitisztítása” után a működési cash-flow összértéke megfelelő összegben fog szerepelni a kimutatásban, ezután már csak a működési cash flow belső összetételét kell végignézni és az esetleges belső átrendezéseket (pl. értékvesztés készleten és követeléseken) végrehajtani. Mivel az eltéréseket konszolidált mérlegből számoltuk ki, az egyes mérlegsor eltérések szétbontását is a konszolidált szintű mozgástáblák alapján végeztük el (konszolidált tárgyi eszköz mozgástábla, konszolidált szintű kölcsön mozgástábla, stb.), ezért az előző módszerrel ellentétben, ennél a módszernél a konszolidált szintű módosításokat (cégcsoporton belüli tárgyi eszközök értékesítéséből befolyó/kifolyó pénzek, cégcsoporton belüli kölcsönnyújtások, stb.) nem kell elhelyezni a nyers cash-flow-t módosító tételek között. Felmerül viszont módosító tételként olyan mérlegsor változás (halasztott adó a mérlegben, külső érdekelttség a mérlegben), amellyel az előző módszernél nem kellett foglalkoznunk, ennél a módszernél viszont megjelennek a változások a konszolidált mérlegben, tehát a nyers-cash flow-ban. Ezeket az eltéréseket megfelelő technikai módosítással mindig lehet és ki kell szűrni, hiszen pénzmozgással nem járnak és az adózás előtt eredményre sincs hatásuk, tehát sem a direkt, sem az indirekt cash flow részekben nem lehet szerepük. A munkánk végén csak olyan cash flow tételek maradhatnak a konszolidált cash flow-ban is, amelyek pénzmozgással jártak, vagy az operatív cash-flow-ban megfelelő módon szerepeltethetőek a működési cash flow szabályai szerint. Ennek ellenére még most is gyakran látni olyan Számviteli Törvény szerinti konszolidált cash-flow-t, amelyben „konszolidációs eltérések”, vagy egyéb hasonló megnevezések alatt szerepelnek tételek, amelyek mögött legtöbb esetben olyan mérlegeltérés szerepel, amellyel a cash flow készítője nem tudott mit kezdeni (megjelenő új leányvállalat goodwillje, külső érdekelttsége, stb.). Ezek a nyilvánvaló hibák megszüntethetőek akkor, ha a konszolidált cash-flow-nál is szisztematikusan elvégezzük azokat a módosításokat a nyers cash-flow-n, amelyek az egyedi cash-flow elkészítésénél szükségesek.

A konszolidált kiegészítő melléklet tartalmával kapcsolatban fontos téma a **csoport összetételében jelentkező változások bemutatása**. Amennyiben új leányvállalat kerül be a csoportba, vagy egy korábban bekonszolidált leányvállalat kikerül a csoportból, úgy ennek bemutatása a kiegészítő mellékletben is szükséges. Amennyiben **új leányvállalat** kerül bele a csoportba, akkor mindenképp célszerű megjeleníteni a leányvállalat egyedi mérleg és eredménykimutatás adatait a kiegészítő mellékletben, ezzel prezentálva az új leányvállalat nagyságrendi hatását a tárgyévi konszolidált beszámolóra.

Amennyiben **korábban bekonszolidált leányvállalat eladása történik** meg, úgy célszerű bemutatni, hogy mennyi volt a leányvállalat értékesítésének konszolidált szintű eredményhatása. A leányvállalat eladásának konszolidált szintű eredményhatása az eladó társaság egyedi eredménykimutatásában megjelenő eredményhatás és a csak konszolidált szinten megjelenő addicionális eredményhatás – mely az alapján számolható ki, hogy a leányvállalat korábban, tehát a megszerzése és eladása között mennyivel változtatta meg a csoport konszolidált szintű saját tőkéjét – összege. Ilyenkor az eredményhatáson túl célszerű bemutatni – hasonlóan az új leányvállalatnál bemutatott tételekhez – az eladott leányvállalat előző évi egyedi mérlegét és eredménykimutatását, illetve a tárgyévi eredménykimutatásából

arra az időszakra jutó részt, amelyet a csoportban töltött a leányvállalat tárgyévben és ezáltal az még belekerült a csoport konszolidált eredménykimutatásába is. Ezekkel a kiegészítő mellékletben levő bemutatásokkal és a leányvállalati eladás csoport szintű eredményének megfelelő kiszámításával, a konszolidált eredménykimutatásban és cash-flow-ban való megjelenítésével a leányvállalat eladása megfelelően bemutatásra kerül a konszolidált beszámolóban. Ezzel a módszerrel egyébként negligálható az a Magyarországon korábban többször megjelenő konszolidációs gyakorlat is, melynél egy leányvállalat eladását úgy próbálták konszolidált szinten bemutatni, hogy a leányvállalatot utólagosan megpróbálták „eltávolítani” az előző évek konszolidált mérlegéből és eredménykimutatásából is arra az évre vonatkozólag, amikor a leányvállalat még egész évben teljes jogú csoporttag volt.

Az új csoporttag megjelenésével és a csoporttagok kiválásával rokon probléma, mikor a csoporton belül átalakulás, (jogi forma váltás, egyesülés, szétválás, stb.) történik. Ez csoport szintjén általában nem okozhat változást, hiszen a konszolidáció szintjén nem létező jogi entitások más jogi entitásokká történő átalakulása önmagában a csoport eredményére, saját tőkéjének nagyságára nem jelenthetnek hatást, mint ahogy a csoporton belüli értékesítések és egyéb tranzakciók sem. Ebből kifolyólag konszolidált szinten ellenőrizni kell, hogy

- Az átalakuló társaságok anyavállalatainál egyedi szinten lecsapódó rendkívüli eredmény visszaforgatásra (kiküszöbölésre) került-e a részesedésekkel szemben
- Az adott évben az átalakulás miatt több éves beszámolót készítő teljeskörűen bevont csoporttag mindkét eredménykimutatása bekerült-e a csoport konszolidált eredménykimutatásába, mindkét időszakról kiküszöbölésre kerültek-e a cégcsoporton belüli tranzakciók
- Az átalakulás folyamán a leányvállalatoknál megjelenő saját tőke átrendeződés, egymásban levő részesedések kiszűrése megfelelően visszamódosításra került-e konszolidált szinten, vagyis ellenkező előjellel lekönyvelésre kerültek-e konszolidációs szinten, ahhoz képest, mint ahogy az átalakulásnál a vagyonmérleg alapján egyedi szinten módosították a saját tőkét és a részesedéseket.

A fenti konszolidációs szintű módosítások után konszolidált szinten az átalakulás eredményre és cash flow-ra gyakorolt hatása megfelelő lesz, hiszen egy ilyen csoporton belüli átalakulásnak nem lehet hatása sem az eredményre, sem a cash flow-ra. Érdekes szakmai kérdéseket vet ugyanakkor fel az a helyzet, amikor nem könyv szerinti értéken történik az átalakulás – elfogadható-e konszolidált szinten a felértékelés - és amikor az átalakulásban résztvevő csoporttag az anyavállalat, vagyis hogy szükséges-e visszamódosítani ilyen esetben konszolidált szinten a saját tőkét.

3) FELADAT

Minden pénzügyi adat millió forint

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.

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

	2012	2013	ÁV
Tárgyi eszközök	20	26	+6
Aktív tőkekonszolidációs különbözet	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 saját tőke változás	10	12	+2
Saját tőke változás konszolidáció miatt	0	0	0
MSZE	7	54	+47
Külső érdekeltség	20	46	+26
Rövidlejáratú hitelek	40	40	0
Szállítók	5	5	0

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

Tárgyi eszközök	14
Vevők	5
Készletek	90
Pénzeszközök	5
Jegyzett tőke	50
Eredménytartalék	20
Tőketartalék	10
MSZE	20
Rövidlejáratú hitelek	0
Szállítók	14

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 tőkekonzolidációs különbözetet 5 év alatt írják le. A leányvállalatokat könyv szerinti érték módszerével konszolidálják, rejtett terhek és tartalékok feltárása nélkül.

FELADAT:

1, A csoport konszolidált tárgyi eszköz mozgástáblájában és az egyedi éves beszámolóknak található tárgyi eszköz mozgástáblában a következő összevont adatokat találja:

	Konszolidált	Anya	L1	L2
Bruttó nyitó	60	30	20	10
Tárgyévi beszerzés	20	10	0	10
Tárgyévi csökkenés eladásból	20	5	10	5
Bruttó záró	60	35	10	15
ÉCS nyitó	35	20	10	5
Tárgyévi ÉCS	10	5	3	2
Tárgyévi csökkenés eladásból	10	5	5	0
ÉCS záró	35	20	8	7

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 felgyült értékcsökkenés pedig 6 millió forint.

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

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 eszközét 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 előző évben.

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?

Csoport konszolidált cash flow-ja 2013

Adózás előtti eredmény	+77
Értécsökkenés	+10
Befektetett eszközök értékesítésének eredménye	0
Szállítók változása	+1
Vevők változása	-43
Készletek változása	-83
Fizetett/fizetendő társasági adó	-7
Egyéb konszolidációs változások	+24
Működési cash flow	-21
Befektetett eszközök beszerzéséből származó pénzkifizetés	-20
Befektetett eszköz eladásából származó pénzbefolyás	+10
Aktív tőkekonszolidációs különbözet változása	+1
Befektetési cash flow	-9
Hitelfelvétel	+30
Hitelvisszafizetés	-30
Finanszírozási cash flow	0
Csoport tárgyévi cash flow	-30

4) FELADAT

Minden adat millió forintban

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-ben, más társaság nem kerül teljes körűen bekonszolidálásra a 2013-es 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-ben.

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-ben 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.

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

	Leány2 2013. jan. 1.	Leány1 2013. dec. 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
Rövidlejáratú hitelek, kölcsönök	0	0
Egyéb rövidlejáratú kötelezettség	15	20
Szállítók	14	20

A bekonszolidált vállalatok egyedi cash flow-jainak főbb számai a konszolidációs módosítások előtt a következők 2013-ben (Leány2-nál a Kft első féléves és a Zrt második féléves cash flow-ja össze lett adva és már a kumulált cash flow szerepel Leány2 oszlopban):

	Anyá	Leány 1	Leány2
Adózás előtti eredmény	20	25	11
Kapott osztalék	-7	0	0
Elszámolt amortizáció	20	10	5
Befektetett eszközök értékesítésének eredménye	-8	10	0
Szállítói kötelezettség változása	10	20	-2
Egyéb rövidlejáratú kötelezettség változása	11	-8	-1
Passzív időbeli elhatárolások változása	-5	-2	-1
Vevőkövetelés változás	10	12	-15
Forgóeszközök változása	6	-5	0
Aktív időbeli elhatárolások változása	1	-3	2
Fizetendő osztalék, részesedés	-8	-12	-10
Fizetett/fizetendő adó	-2	-3	-1
Működési Cash-Flow	48	44	-12
Befektetett eszközök beszerzése	-290	-80	-50
Befektetett eszközök eladása	210	40	40
Kapott osztalék, részesedés	7	0	0
Befektetési Cash Flow	-73	-40	-10

Részvénykibocsátás, tőkebevonás bevétele	10	20	0
Részvénybevonás, tőkekibocsátás (tőkeleszállítás)	0	0	0
Hitel és kölcsön felvétele	0	0	20
Kölcsön nyújtása részesedési viszonyban levő vállalkozásnak	-20	0	0
Finanszírozási Cash Flow	-10	20	20

Feladat:

Anya 2012-től készít konszolidált beszámolót, az Ön cége auditálja a csoport konszolidált beszámolóját és az egyedi beszámolókat is. 2013-ben 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 fentieken túl nem történt a csoportban sem 2013-ben 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 időszak 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-ben, míg a Társult vételárából a vevők a felét kifizették 2013-ben 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.

8, Halasztott adónál 10%-al számolt a csoport 2012-ben és 2013-ben. 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!

Csoport konszolidált cash flow-ja 2013

Adózás előtti eredmény
Kapott osztalék
Elszámolt amortizáció
Befektetett eszközök értékesítésének
eredménye

Szállítói kötelezettség változása
Egyéb rövidlejáratú kötelezettség változása
Passzív időbeli elhatárolások változása
Vevőkövetelés változás
Forgóeszközök változása
Aktív időbeli elhatárolások változása

Fizetett/fizetendő osztalék, részesedés
Fizetett/fizetendő adó

Működési Cash Flow

Befektetett eszközök beszerzése
Befektetett eszközök eladása
Kapott osztalék, részesedés

Befektetési Cash Flow

Részvénykibocsátás, tőkebevonás bevétele
Részvénybevonás, tőkekibocsátás (tőkeleszállítás)
Hitel és kölcsön felvétele
Kölcsön nyújtása részesedési viszonyban
levő vállalkozásnak

Finanszírozási Cash Flow

Csoport tárgyévi Cash Flow

3. Átvilágítási megbízások

3.1. Az átvilágítási megbízások célja

Az átvilágítások célja jelentősen eltér a könyvvizsgálat céljától. A könyvvizsgálattal ellentétben az átvilágításnak nem célja, hogy kellő bizonyosságot szerezzen arra vonatkozóan, hogy az évközi pénzügyi információk mentesek a lényeges hibás állítástól. Az átvilágítás során is juthatnak a pénzügyi információkat érintő jelentős ügyek a könyvvizsgáló tudomására, de az átvilágítás nem nyújt minden bizonyítékot, amely egy könyvvizsgálat esetén szükséges lenne.

Az átvilágítási megbízásokra vonatkozóan két standard is ad iránymutatást, a 2400-as, valamint a 2410-es. A 2400-as azokra a megbízásokra vonatkozik, ahol az átvilágítást végző gyakorló könyvvizsgáló, nem könyvvizsgálója a gazdálkodónak, a 2410-es standard pedig az olyan évközi pénzügyi információk átvilágítását tárgyalja, ahol az átvilágítást a gazdálkodó könyvvizsgálója végzi. Amikor a könyvvizsgálót az **évközi pénzügyi** információk átvilágításával bízzák meg (2410-es standard), ezt az ismeretet aktualizálja az átvilágítás során végzett információkérésekkel, és ez az ismeret segítségére van az információkérések, illetve az alkalmazandó elemző és egyéb átvilágítási eljárások irányultságának meghatározásában. Az évközi pénzügyi információk átvilágításával megbízott olyan gyakorló könyvvizsgáló, **aki nem a gazdálkodó könyvvizsgálója**, a 2400. témaszámú, „Megbízás a pénzügyi kimutatások átvilágítására” című Átvilágítási Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standarddal összhangban hajtja végre az átvilágítást.

Jogosan merülhet fel a kérdés, hogy miért van szükség 2 különálló standardra az átvilágítási megbízások kapcsán, és miért nem elegendő egy? A magyarázat abban keresendő, hogy a 2410-es standard alkalmazásában a könyvvizsgáló feltételezhetően ismeri a könyvvizsgálati standardokat (ISA-kat), megfelel a minőségellenőrzési és függetlenségi követelményeknek és rendelkezik az ügyfél auditjából adódóan többletinformációkkal. Amikor az átvilágítást végző könyvvizsgáló a gazdálkodó gyakorló könyvvizsgálója is különböző bizonyossági szintek kinyilvánítására is lehetőség van például akkor, amikor az auditált pénzügyi információk rendelkezésre állnak. Előfordulhat olyan példa, amikor a magyar beszámolóra használttól eltérő (magasabb) lényegességi szint alkalmazásával kell átvilágításra vonatkozó véleményt nyilvánítani a gazdálkodó nemzetközi jelentéscsomagjáról.

3.2. Általános alapelvek

A 2400 és 2410 témaszámú standardok alapján az átvilágítási megbízások általános alapelvei az alábbiak:

- A könyvvizsgálónak meg kell felelnie az etikai követelményeknek (az éves pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatához hasonlóan).
- Az átvilágítást a Nemzetközi Átvilágítási Megbízásokra Vonatkozó Standardok alapján kell végezni.
- A gyakorló könyvvizsgálónak bizonyos szakmai szkepticizmussal kell az átvilágítást terveznie és végrehajtania.
- Az átvilágítási jelentésben negatív bizonyosság kinyilvánítása céljából a gyakorló könyvvizsgálónak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékra kell szert tennie elsősorban információk bekérése és elemző eljárások révén annak érdekében, hogy képes legyen következtetéseket levonni.

A fentiekből kiemelendő a **negatív bizonyosság** fogalma. Míg az éves pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata kapcsán pozitív bizonyosságról nyilatkozik a könyvvizsgáló jelentésében, addig az átvilágítási megbízásoknál negatív bizonyosságot nyilvánít ki. Mit is jelent ez tulajdonképpen? A negatív bizonyosság gyakorlatilag annak deklarációja, hogy **nem jutott semmi olyasmi** a könyvvizsgáló tudomására, ami miatt úgy ítélné meg, hogy a pénzügyi kimutatásokat – minden lényeges szempontból megbízható módon – **nem a vonatkozó beszámoló-készítési elvekkel összhangban** készítették el.

Az átvilágítási megbízás **közepes szintű bizonyosságot** szolgáltat arra vonatkozóan, hogy az átvilágítás tárgyát képező információk lényeges hibás állítástól mentesek, és ezt negatív bizonyosság formájában állapítják meg.

3.3. Átvilágítások lebonyolításának módszertana

Az átvilágítás – elsősorban a pénzügyi és számviteli ügyekért felelős személyektől történő – **információkérésből**, valamint **elemző és egyéb átvilágítási eljárások** alkalmazásából áll.

A 2400. témaszámú standard szerint a gyakorló könyvvizsgáló ugyanazon lényegességi szempontokat tartozik alkalmazni, mint amelyeket akkor alkalmazna, ha a pénzügyi kimutatásokról könyvvizsgálói véleményt adna ki. Jóllehet a könyvvizsgálattal szemben az átvilágításnál nagyobb a kockázata annak, hogy hibás állításokat nem tárnak fel; annak a megítélése, hogy mi minősül lényegesnek, azokra az információkra való hivatkozással történik, amelyekről a gyakorló könyvvizsgáló a jelentésében beszámol, valamint az ezen információkra támaszkodó személyek igényei alapján, nem pedig a szolgáltatott bizonyosság szintjéből kiindulva.¹ Ebből kifolyólag tehát a lényegesség kalkulációjának alapelvei megegyeznek a könyvvizsgálatnál alkalmazott keretekkel.

5) FELADAT

Ön könyvvizsgálója a SZOLGÁLTATÓ Kft.-nek már 3 éve. A Társaság magyar törvények alapján készülő beszámolójának vizsgálatán kívül a 2013-as üzleti évre vonatkozóan felkérlik, hogy világítsa át a Társaság anyavállalata által kiadott Csoport Számviteli Elvek alapján összeállított nemzetközi jelentéscsomagját.

Mit kell tartalmaznia a megbízólevélnek?

3.3.1. Átvilágítási munkaprogram

Mint az előbbieken már említésre került, az átvilágítási megbízások munkaprogramja jellemzően információkérésből, valamint elemző eljárásokból tevődik össze. A releváns standardokban megtalálható egy vázlat, hogy az átvilágítási megbízások során milyen eljárásokat lehet végrehajtani. Az alábbiakban olvasható a 2400-as standardban található szemléltető munkaprogram, amely csak mintaként szolgál. A munkaprogram kialakítása – a könyvvizsgálati megbízásokhoz hasonlóan – a könyvvizsgálóra van bízva, tehát minden ügyfélmegbízás különbözőségét figyelembe kell venni, nem lehet egy az egyben alkalmazni. A jelen jegyzetben való bemutatás csak azt a célt szolgálja, hogy a könyvvizsgáló kollégák képet kapjanak az eljárások egyes lépéseiről, valamint a struktúráról.

¹ 2400. témaszámú standard, 19. bekezdés.

Szemléltető részletes eljárások, amelyek a pénzügyi kimutatások átvilágításával kapcsolatos megbízás keretében végezhetők²

A gyakorló könyvvizsgáló ítéli meg, hogy a pénzügyi kimutatások átvilágítása keretében milyen információbekérési, illetve elemző átvilágítási eljárásokat kell végezni. Az eljárásokról készült alábbi lista csupán szemléltetési célokra szolgál. Nem áll szándékunkban azt sugallni, hogy az összes eljárást minden egyes átvilágítási megbízásra alkalmazni kell. E függelék nem azzal a szándékkal készült, hogy programként vagy ellenőrző formalként szolgáljon az átvilágítás lefolytatásában.

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.

² ISRE 2400 – 2. sz. függelék

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 következtetlenségről.

18. Mérlegelni kell bármely nem korrigált hiba hatását – külön-külön és együttevén. 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.

Pénzeszközök

20. Be kell szerezni a banktól az egyeztetésre szolgáló folyószámla-kivonatokat. Tájékoztatást kell kérni minden régi vagy szokatlan egyeztetési tételről az ügyfél alkalmazottaival.

21. Tájékozódni kell a bankszámlák közötti pénzeszközmozgásokról az átvilágítási időpontot megelőző és azt követő időszakra vonatkozóan.

22. Tájékoztatást kell kérni arról, hogy van-e valamilyen korlátozás a pénzeszközszámlák tekintetében.

Követelések

23. Tájékoztatást kell kérni a vevőkkel szembeni követelések kezdeti rögzítésére vonatkozó számviteli politikáról és meg kell állapítani, hogy adtak-e engedményeket ilyen ügyletekre.

24. Be kell szerezni a követelések listáját és meg kell állapítani, hogy a végösszeg megegyezik-e a nyersmérleggel.

25. Be kell szerezni és mérlegelni kell a magyarázatokat a korábbi időszakoktól vagy a várható egyenlegektől jelentősen eltérő egyenlegekről.

26. Be kell szerezni a vevőkkel szembeni követelések lejárat szerinti elemzését. Rá kell kérdezni, hogy mi az oka a szokatlanul nagy egyenlegeknek, a követel egyenlegű számláknak vagy bármilyen egyéb szokatlan egyenlegnek, valamint tájékoztatást kell kérni a követelések behajthatóságáról.

27. Meg kell vitatni a vezetéssel a követelések minősítését, beleértve a hosszú lejáratú egyenlegeket, a nettó követel- egyenlegeket, valamint a tulajdonosoktól, az igazgatóság tagjaitól és más kapcsolt vállalkozásoktól esedékes összegeket a pénzügyi kimutatásokban.

28. Tájékozódni kell arról, hogy milyen módszerrel azonosítják a „későn fizető adósok” számláit illetve számolnak el értékvesztést a kétes követelésekre, és elemezni kell azok elfogadhatóságát.

29. Rá kell kérdezni, hogy a követeléseknél került-e sor elzálogosításra, faktorálásra vagy leszámítolásra.

30. Érdeklődni kell afelől, milyen eljárást alkalmaznak arra, hogy pontos legyen az időszak- elválasztás az értékesítési ügyletek és a visszáruk területén.

31. Tájékozódni kell arról, van-e a követelések között bizományban szállított áru, és ha igen, elvégezték-e az ügylet módosítását és az áruk a készletek között szerepelnek-e.

32. Érdeklődni kell afelől, hogy történt-e nagyobb összegű jóváírás az elszámolt bevételekkel kapcsolatban a mérleg fordulónapját követően, illetve hogy céltartalékot (értékvesztést) számoltak-e el ezekre az összegekre.

Készletek

33. Be kell szerezni a leltárjegyzéket és meg kell állapítani, hogy:

(a) a végösszeg megegyezik-e a nyersmérlegben szereplő egyenleggel, illetve

(b) a leltárjegyzék a készletek fizikai leltárfelvételén alapul-e

34. Rá kell kérdezni a készletleltározás módszerére.

35. Ahol nem került sor mérleg-fordulónapi leltárfelvételre, rá kell kérdezni, hogy:

(a) alkalmazzák-e a folyamatos leltározás rendszerét és végeznek-e időszakos összehasonlításokat a ténylegesen rendelkezésre álló mennyiségekkel, valamint

(b) alkalmazzák-e az integrált költség-elszámolási rendszert és az megbízható információkat szolgáltatott-e a múltban.

36. Meg kell vitatni, milyen módosítások adódtak a legutóbbi fizikai leltárfelvételből kifolyólag.

37. Tájékozódni kell, milyen eljárásokat alkalmaztak az időszak-elválasztás és bármilyen készletmozgás ellenőrzésére.

38. Információkat kell beszerezni azt illetően, milyen alapon történik az egyes készletcsoportok értékelése és konkrétan hogyan szűrik ki a fiókok egymás közötti nyereségeit. Rá kell kérdezni, hogy a készletet az eredeti bekerülési érték és a nettó realizálható érték közül az alacsonyabban értékelik-e.

39. Figyelembe kell venni, mennyire következetesen alkalmazzák a készletek értékelési módszereit, beleértve az olyan tényezőket is, mint például az anyag, a munkaerő és a közvetett költségek.

40. Össze kell hasonlítani a főbb készletcsoportok értékét a korábbi időszakokéival és a tárgyidőszakra prognosztizált értékekkel. Tájékozódni kell a nagyobb ingadozásokról és eltérésekről.

41. Össze kell hasonlítani a készletek forgási sebességét a korábbi időszakokéival.

42. Rá kell kérdezni, milyen módszert használnak a lassan mozgó és elfekvő készletek azonosítására, illetve, hogy ezeket a készleteket a nettó realizálható értéken számolták-e el.

43. Tájékozódni kell, hogy bizományba adtak-e át valamilyen készletet a gazdálkodónak, és ha igen, megtörténtek-e a módosítások azoknak a készletnyilvántartásból való kivezetésére.

44. Rá kell kérdezni, hogy van-e elzálogosított, máshol tárolt vagy bizományba átadott készlet, majd át kell nézni, hogy az ilyen ügyleteket helyesen számolták-e el.

Befektetések (beleértve a társult vállalkozásokat és a piacképes értékpapírokat is)

45. Be kell szerezni a mérleg fordulónapján meglévő befektetések nyilvántartását és meg kell állapítani, hogy az megegyezik-e a nyersmérleggel.

46. Rá kell kérdezni, hogy milyen számviteli politikát alkalmaztak a befektetéseknél.

47. Tájékoztatást kell kérni a vezetéstől a befektetések könyv szerinti értékéről. Át kell gondolni, vannak-e bármilyen realizálási problémák.

48. Át kell tekinteni, megfelelően könyvelték-e a nyereségeket és a veszteségeket, illetve a befektetésekből származó jövedelmet.

49. Tájékozódni kell a hosszú lejáratú és a rövid lejáratú befektetések minősítéséről.

Vagyon és értékcsökkenési leírás

50. Be kell szerezni az eszközök nyilvántartását, amely feltünteti a bekerülési értéket és a halmozott értékcsökkenési leírást, majd meg kell állapítani, hogy az megegyezik-e a főkönyvi kivonattal.

51. Tájékozódni kell, hogy milyen számviteli politikát alkalmaztak az értékcsökkenés elszámolására, valamint a felújítási és karbantartási tételek megkülönböztetésére. Mérlegelni kell, hogy az eszközök nem szenvedtek-e jelentős, tartós értékvesztést.

52. Meg kell vitatni a vezetéssel az eszköz nyilvántartási számlák növekedéseit és csökkenéseit, és az értékesítésnél vagy selejtezésnél realizált nyereség vagy veszteség elszámolását. Rá kell kérdezni, hogy minden ilyen tranzakciót elszámoltak-e.

53. Tájékoztatást kell kérni, hogy mennyire következetesen alkalmazták az értékcsökkenési módszereket és kulcsokat, és össze kell vetni az elszámolt értékcsökkenést az előző évekkel.

54. Meg kell kérdezni, van-e valamilyen zálogjog az eszközökön.

55. Meg kell tárgyalni, hogy a lízing-megállapodások helyesen tükröződnek-e a pénzügyi kimutatásokban az érvényben levő számviteli előírásokkal összhangban.

Aktív időbeli elhatárolások, immateriális javak és egyéb vagyontárgyak

56. Be kell szerezni a fenti könyvelési számlák jellegét azonosító nyilvántartásokat és meg kell vitatni a vezetéssel azok realizálhatóságát.

57. Tájékoztatást kell kérni ezen tételek elszámolásának alapjáról és az alkalmazott értékcsökkenési módszerekről.

58. Össze kell hasonlítani a vonatkozó költség számlák egyenlegeit az előző időszakokéival és a lényeges eltéréseket meg kell vitatni a vezetéssel.

59. Meg kell vitatni a hosszú lejáratú és a rövid lejáratú számlák közötti besorolást a vezetéssel.

Hiteltartozások

60. Be kell szerezni a vezetéstől a hiteltartozások nyilvántartását és meg kell állapítani, hogy az összeg megegyezik-e a nyersmérleggel.

61. Meg kell kérdezni, hogy vannak-e olyan hitelek, amelyeknél a vezetés nem teljesítette a hitel-megállapodásban foglalt kikötéseket, és ha igen, akkor rá kell kérdezni, hogy a vezetés milyen intézkedéseket hozott és hogy a megfelelő módosításokat elvégezték-e a pénzügyi kimutatásokban.

62. Mérlegelni kell a hiteltartozásokkal kapcsolatos kamatköltség elfogadhatóságát.

63. Rá kell kérdezni, hogy a hiteltartozások biztosítékkal fedezettek-e.

64. Tájékozódni kell, hogy a hiteltartozások besorolását elvégezték-e hosszú lejáratú és rövid lejáratú tételek között.

Kötelezettségek áruszállításból és szolgáltatásokból (szállítók)

65. Tájékozódni kell, milyen számviteli politika szerint történik a szállítói kötelezettségek kezdeti rögzítése, illetve hogy a gazdálkodó jogosult-e az ügyletekkel kapcsolatos engedményekre.

66. Be kell szerezni és át kell gondolni az előző időszakokhoz és a prognosztizáltakhoz képest a számviteli egyenlegekben mutatkozó jelentős eltérésekre adott magyarázatokat.

67. Be kell szerezni a szállítók folyószámláját és meg kell állapítani, hogy az összeg megegyezik-e a nyersmérleggel.

68. Meg kell kérdezni, hogy az egyenlegeket egyeztették-e a hitelezők kimutatásaival és össze kell hasonlítani őket az előző időszaki egyenlegekkel. Össze kell hasonlítani a forgalmat az előző időszakokkal. 69. Számba kell venni, hogy lehetnek-e jelentős összegű nem könyvelt kötelezettségek.

70. Tájékozódni kell, hogy a tulajdonosokkal, igazgatósági tagokkal és más kapcsolt vállalkozásokkal szemben fennálló kötelezettségeket elkülönítetten mutatták-e ki.

Passzív időbeli elhatárolások és feltételes kötelezettségek

71. Be kell szerezni a passzív időbeli elhatárolások nyilvántartását és meg kell állapítani, hogy az összeg megegyezik-e a nyersmérleggel.

72. Össze kell hasonlítani az idevágó költség számlák főbb egyenlegeit az előző időszakok hasonló számláival.

73. Rá kell kérdezni az időbeli elhatárolások jóváhagyására, a fizetési feltételekre, a feltételek teljesítésére, az ügyleti biztosítéokra és a minősítésre.

74. Rá kell kérdezni a passzív elhatárolások meghatározására szolgáló módszerre.

75. Tájékozódni kell arról, hogy milyen jellegűek a feltételes kötelezettségek és kötelezettségvállalások között szereplő összegek.

76. Utána kell érdeklődni, hogy vannak-e olyan tényleges vagy feltételes kötelezettségek, amelyeket nem rögzítettek a számlákon. Ha igen, meg kell vitatni a vezetéssel, hogy szükséges-e céltartalékot képezni, vagy be kell-e számolni azokról a pénzügyi kimutatások kiegészítő mellékletében.

Társasági adó és egyéb adók

77. Meg kell kérdezni a vezetéstől, hogy előfordultak-e olyan események – beleértve az adóhatóságokkal kapcsolatos vitákat is –, amelyek lényegesen érintik a gazdálkodó részéről fizetendő adókat.

78. Egybe kell vetni az adófizetési kötelezettségét a vizsgált szervezetnek az időszakra vonatkozó eredményével.

79. Meg kell kérdezni a vezetéstől, hogy megfelelőek-e a kimutatott halasztott és esedékes adókötelezettségek, beleértve az előző időszakokban képzett céltartalékokat is.

Fordulónap utáni események

80. Be kell szerezni a vezetéstől a legutolsó évközi pénzügyi kimutatásokat és össze kell azt hasonlítani az átvilágításra kerülő pénzügyi kimutatásokkal vagy az előző év összehasonlítható időszakjaira vonatkozókkal.

81. Tájékozódni kell arról, hogy voltak-e olyan események a mérlegfordulónapot követően, amelyek lényeges hatással lehettek az átvilágítás alatt levő pénzügyi kimutatásokra, és főként azt kell megtudakolni, hogy:

(a) merültek-e fel lényeges kötelezettségvállalások vagy bizonytalanságok a mérlegfordulónapot követően,

(b) történtek-e lényeges változások a jegyzett tőkében, a hosszú lejáratú kötelezettségekben vagy a működő tőkében a vizsgálat időpontjáig bezárólag, illetve

(c) végeztek-e bármilyen szokatlan módosítást a mérleg fordulónapja és a vizsgálat időpontja közötti időszak alatt.

Mérlegelni kell, hogy szükség van-e módosításra vagy bemutatásra a pénzügyi kimutatásokban.

82. Be kell szerezni és át kell tekinteni a tulajdonosok, igazgatóság és illetékes bizottságok mérlegfordulónapot követő üléseinek jegyzőkönyveit.

Peres ügyek

83. Tájékoztatást kell kérni a vezetéstől arra nézve, hogy vannak-e a gazdálkodónak várható, függőben lévő vagy folyamatban lévő peres ügyei. Figyelembe kell venni azok hatását a pénzügyi kimutatásokra.

Saját tőke

84. Meg kell szerezni és mérlegelni kell a saját tőkeszámlákon történt tranzakciókat, beleértve az új kibocsátású részvényeket, részvénybevonást és osztalékokat is.

85. Tájékozódni kell, hogy léteznek-e valamilyen megszorítások, korlátozások az eredménytartalék vagy a többi tőkeszámla tekintetében.

Üzemi (üzleti) tevékenység

86. Össze kell hasonlítani az eredményeket az előző időszakokéival és a tárgyidőszakra tervezettekkel. Meg kell vitatni a lényeges eltéréseket a vezetéssel.

87. Meg kell vitatni, hogy a megfelelő időszakokban történt-e meg a jelentős árbevételek és ráfordítások elszámolása.

88. Át kell tekinteni a rendkívüli és szokásostól eltérő tételeket.

89. Át kell tekinteni, illetve meg kell vitatni a vezetéssel a bevétel számla kapcsolódó tételeinek összefüggéseit és meg kell ítélni azok elfogadhatóságát az előző időszakoknál tapasztalható hasonló összefüggések, illetve a gyakorló könyvvizsgáló számára hozzáférhető egyéb információk alapján.

Elemző eljárások, amelyeket a könyvvizsgáló mérlegelhet az évközi pénzügyi információk átvilágítása során³

A könyvvizsgáló például az alábbi elemző eljárásokat mérlegelheti az évközi pénzügyi információk átvilágítása során:

- Az évközi pénzügyi információk összehasonlítása a közvetlenül megelőző évközi időszak évközi pénzügyi információival, az előző pénzügyi év megfelelő évközi időszakának évközi pénzügyi információival, a vezetés által a tárgyidőszakra várt évközi pénzügyi információkkal, valamint a legutóbbi auditált éves pénzügyi kimutatásokkal.
- A tárgyidőszaki évközi pénzügyi információk összehasonlítása tervekkel vagy előrejelzésekkel (például a tárgyidőszaki évközi pénzügyi információkban szereplő adóösszegek, valamint a jövedelemadókra képzett céltartalék és az adózás előtti jövedelem közötti kapcsolat összehasonlítása (a) a tervekben, várható kulcsokkal számolva szereplő, valamint (b) korábbi időszakok pénzügyi információiban szereplő megfelelő információkkal).
- 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. Ilyen várható értékeket a könyvvizsgáló olyan kapcsolatok azonosításával és alkalmazásával dolgoz ki, amelyeknek létezésére ésszerűen számítani lehet azoknak az ismereteknek az alapján, amelyeket a gazdálkodóról és arról az ágazatról szerzett, amelyben a gazdálkodó működik.
- 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, például az egyes ráfordítástípusok az árbevétel százalékában, az egyes eszköztípusok az összes eszköz százalékában, valamint a százalékos árbevétel-változás aránya a követelésállomány százalékos változásához.

³ ISRE 2410 – 2. sz. függelék

- Alábontott adatok összehasonlítása. Az alábbiak mutatnak be példákat arra, hogyan lehet az adatokat alábontani:
 - időszak szerint, például bevétel- vagy ráfordítástételek negyedéves, havi vagy heti összegekre bontva
 - termékcsoportonként vagy bevételi forrás szerint
 - helyszín, például komponens szerint
 - az ügylet jellemzői szerint, például tervezők, építészek vagy kézművesek által létrehozott bevétel
 - az ügylet több jellemzője szerint, például árbevétel termékenként és havonta.

3.3.2. Teljességi nyilatkozat

Az 580. témaszámú standard előírja, hogy a vezetőség írásbeli nyilatkozatát a könyvvizsgálónak címzett teljességi nyilatkozatba kell foglalni. Maga a teljességi nyilatkozat természetesen nem is lehet olyan részletezettségű, mint a könyvvizsgálati megbízások kapcsán, hiszen a vizsgálat hatóköre, az elvégzett eljárások terjedelme is nagyban különbözik. A 2400-as standard 3. sz. függeléke tartalmaz egy mintát, ebből csak a részletes nyilatkozatokra vonatkozó részeket mutatjuk be:

Legjobb tudomásunk és meggyőződésünk szerint megerősítjük az alábbi nyilatkozatokat:

- A fentiekben említett évközi pénzügyi információk a [vonatkozó pénzügyi beszámolási alapelvek megnevezése]-kel összhangban lettek összeállítva és bemutatva.
- Az Önök rendelkezésére bocsátottunk minden számviteli kimutatást és alátámasztó dokumentumot, valamint minden, a tulajdonosok és az igazgatóság üléseiről készült jegyzőkönyvet (nevezetesen az alábbi dátumokon tartott ülésekét: [a megfelelő dátumok megadása]).
- Nincsenek lényeges ügyletek, amelyek nincsenek megfelelően rögzítve az évközi pénzügyi információk alapjául szolgáló számviteli nyilvántartásokban.
- Nem voltak olyan ismert tényleges vagy lehetséges törvényi vagy szabályozási meg nem felelések, amelyek esetében a meg nem felelés lényeges hatással lehet az évközi pénzügyi információkra.

- Elismerjük felelősségünket a csalások és hibák megelőzésére és feltárására szolgáló belső ellenőrzés kialakítására és bevezetésére vonatkozóan.
- Közöltünk Önökkel minden jelentős tényt bármely ismert csalással vagy vélt csalással kapcsolatban, amely hatással lehetett a gazdálkodóra.
- Közöltük Önökkel, hogy kockázatbecslésünk szerint mekkora annak kockázata, hogy az évközi pénzügyi információk csalás következtében lényeges hibás állítást tartalmaznak.
- Meggyőződésünk, hogy a kísérő mellékletben összefoglalt nem helyesbített hibás állítások hatásai nem lényegesek sem egyedileg, sem összességében az évközi pénzügyi információk egészére nézve.
- Megerősítjük a kapcsolt vállalkozások azonosításával kapcsolatban Önök részére szolgáltatott információ teljességét.
- Az alábbiakat megfelelően elszámoltuk és ahol szükséges, megfelelően közzétettük az évközi pénzügyi információkban:

kapcsolt vállalkozásokkal folytatott ügyletek, beleértve az értékesítéseket, vásárlásokat, kölcsönöket, átutalásokat, lízing-megállapodásokat és garanciákat, továbbá a kapcsolt vállalkozásokkal szembeni követeléseket és kötelezettségeket, szóbeli vagy írásos garanciák, amelyek értelmében a gazdálkodónak függő kötelezettsége van, továbbá,

korábban értékesített eszközök visszavásárlására vonatkozó megállapodások vagy opciók.
- Az eszközök és kötelezettségek valós érték meghatározásai és valós érték közzétételei összhangban vannak a [vonatkozó pénzügyi beszámolási alapelvek megnevezése]-kel. Az alkalmazott feltevések tükrözik a szándékunkat és a képességünket az egyedi lépések végrehajtására a gazdálkodó nevében, ahol az releváns a valós érték meghatározás vagy közzététel szempontjából.
- Nincs olyan tervünk vagy szándékunk, amely lényeges hatással lenne az eszközök és a kötelezettségek évközi pénzügyi információkban szereplő könyv szerinti értékére vagy besorolására.
- Nincsenek termékcsoportok megszüntetésére vonatkozó, vagy egyéb olyan terveink vagy szándékaink, amelyek felesleges vagy selejtes készleteket eredményeznek, és nincsenek olyan készletek, amelyek a realizálható értéküknél magasabb értéken lennének kimutatva.
- A gazdálkodó megfelelő jogcímmel rendelkezik valamennyi eszköze fölött, és semmilyen zálogjog vagy terhelés nincs a gazdálkodó eszközein.

- Ahogy az szükséges, nyilvántartásba vettünk, illetve közzétettünk minden tényleges és függő kötelezettséget.
- [Ki kell egészíteni az első ízben bevezetett új számviteli standardokra vonatkozó nyilatkozatokkal, valamint mérlegelni kell esetleges új Nemzetközi Könyvvizsgálati Standard által előírt, az évközi pénzügyi információk szempontjából releváns további nyilatkozatok szerepeltetését.]

Legjobb tudomásunk és meggyőződésünk szerint a mérlegfordulónap után a jelen levél dátumáig nem történt olyan esemény, amely helyesbítést vagy közzétételt tenne szükségessé az említett évközi pénzügyi információkban.

6) FELADAT

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

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!

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 üggyel 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!

3.3.3. Jelentés

Mint már többször említésre került, az átvilágítási jelentésben a könyvvizsgáló negatív bizonyosság megállapítását foglalja írásba. Maga a jelentés struktúrája nem tér el lényegesen az éves pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatára vonatkozó jelentéstől. Mind a 2400-as, mind a 2410-es standard tartalmaz mintát a könyvvizsgálói jelentésre vonatkozóan. Fontos hangsúlyozni, hogy a jelentésben az átvilágítás hatóköre kapcsán utalni kell arra a standardra, amely alapján a könyvvizsgáló elvégezte a vizsgálatot (2400 vagy 2410). Ezen felül a jelentés tartalmazza, hogy az átvilágítás milyen módszerekkel zajlott és milyen bizonyossági szint elérésére törekedett, valamint hogy nem könyvvizsgálói vélemény kibocsátásáról van szó.

Átvilágításunkat a 2410. témaszámú, „Az évközi pénzügyi információknak a gazdálkodó független könyvvizsgálója által végrehajtott átvilágítása” című Átvilágítási Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standarddal összhangban hajtottuk végre. Az évközi pénzügyi információk átvilágítása – elsősorban a pénzügyi és számviteli ügyekért felelős személyektől történő – információkérésből, valamint elemző és egyéb átvilágítási eljárások alkalmazásából áll. Az átvilágítás lényegesen kisebb hatókörű, mint a Nemzetközi Könyvvizsgálati Standardokkal összhangban végzett könyvvizsgálat, és ennek következtében nem teszi lehetővé számunkra, hogy bizonyosságot szerezzünk arról, hogy valamennyi olyan jelentős ügrről tudomást szereztünk, amelyet egy könyvvizsgálat során esetleg azonosítanának. Ennek megfelelően nem bocsátunk ki könyvvizsgálói véleményt.⁴

A könyvvizsgálói jelentésben a már említett negatív bizonyosság kinyilvánítása miatt a könyvvizsgáló arról nyilatkozik, hogy nem jutott a tudomására olyan körülmény, tény, ami alapján azt a következtetést kellene levonnia, hogy a pénzügyi kimutatásokat nem a vonatkozó számviteli elvek alapján állították össze. A korlátozás nélküli átvilágítási jelentés vélemény részébe így az alábbi szövegezés kerül:⁵

Átvilágításunk alapján nem jutott a tudomásunkra olyan tény, amely arra a meggyőződésre vezetett volna bennünket, hogy a mellékelt évközi pénzügyi információk nem adnak megbízható és valós képet a gazdálkodó 20X1. március 31-i pénzügyi helyzetéről, valamint az ezen időponttal végződő három hónapos időszakra vonatkozó pénzügyi teljesítményéről és cash flow-iról (vagy „nem mutatják be azokat minden lényeges szempontból valósan”) a [meg kell nevezni a vonatkozó pénzügyi beszámolási alapelveket, beleértve egy hivatkozást arra a joghatóságra vagy országra, ahonnan a pénzügyi beszámolási alapelvek származnak, ha az alkalmazott pénzügyi beszámolási alapelvek nem a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok]-kel összhangban.

⁴ lásd ISRE 2410 – 5. sz. függelék

⁵ lásd ISRE 2410 – 4. sz. függelék

7) FELADAT

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 1.000.000 eFt követelés végleges átadásaként) tőketartalékba való helyezéséről. A törzstőke emelést 2013. december 20-án rendelkezésre bocsátották (banki átutalással). 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 (az alkalmazott nemzetközi számviteli elvek ezt megengedték a nemzetközi beszámolóban). 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?

4. A múltbeli pénzügyi információk könyvvizsgálatától és átvilágításától eltérő, bizonyosságot nyújtó szolgáltatási megbízások

Olyan megbízások esetében, ahol nem könyvvizsgálatról, illetve átvilágításról van szó, mégis múltbeli információkra vonatkozóan szolgáltat bizonyosságot a könyvvizsgáló a 3000. témaszámú standard előírásait kell alkalmazni. A standard kétféle bizonyossági szintet definiál:

- **kellő bizonyosság**, ami pozitív formában történő kinyilvánítást tesz lehetővé, ennek érdekében a megbízás kockázatát megfelelően alacsony szintre kell csökkenteni,
- **korlátozott bizonyosság**, ami negatív kifejezési formában megfogalmazott következtetés, ehhez a megbízás kockázatát olyan szintre kell csökkenteni, amely a megbízás körülményei között elfogadható, de még magasabb, mint egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás kockázata.

A gyakorló könyvvizsgálónak a megbízás körülményei között elfogadhatóan alacsony szintre kell csökkentenie a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás kockázatát.⁶ Ezért a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás megtervezésénél és végrehajtásánál a gyakorló könyvvizsgálónak mérlegelnie kell a lényegességet és a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás kockázatát.

A könyvvizsgálónak szükség szerint nyilatkozatokat kell beszereznie a felelős féltől. A szóbeli nyilatkozatok írásbeli megerősítése csökkenti a gyakorló könyvvizsgáló és a felelős fél közötti félreértés lehetőségének az esélyét. Ez azt jelenti tehát, hogy a standard ugyan kötelező jelleggel nem írja elő a teljességi nyilatkozatot (mint pl. a 3400-as standard esetében), de ez mindenképpen javasolt.

4.1. Jelentés

A bizonyosságot nyújtó jelentéseket a megbízás konkrét körülményeihez kell igazítani. A 3000-as standard nem ír elő kötelező jelentésformátumot, amelyet alkalmazni kellene, de meghatározza azokat az elemeket, amelyeket minden jelentésnek tartalmaznia kell. Ezek az elemek az alábbiak:

- Cím, amely jelzi, hogy ez egy bizonyosságot nyújtó független jelentés;
- Címzett, amely beazonosítja azokat a feleket, akiknek a jelentés szól;
- A vizsgálat tárgya, ami meghatározza az időszakot, amire a vizsgálat irányult, szükség szerint a gazdálkodót, vagy azonosítja a gazdálkodó egységet, valamint leírja a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkat, amelyről a címzetteknek tudniuk kell

⁶ 3000. témaszámú standard 24. bekezdés

Az alábbiakban bemutatunk egy lehetséges formátumot mintaként:

Bizonyosságot Nyújtó Független Jelentés

Az XXXX Zrt. igazgatóságának,

A megbízást kaptunk annak vizsgálatára, hogy a XXXX Pénzügyi Zrt. (a továbbiakban a „Társaság”) által használt ABC (verziószám 2.1) integrált ügyviteli rendszer (továbbiakban a „Rendszer”) megfelel-e a *számvitelről szóló 2000. évi C. törvény*, a hitelintézetek és pénzügyi vállalkozások éves beszámoló készítési és könyvvezetési kötelezettségeinek sajátosságairól szóló 250/2000. (XII. 24.) Kormányrendelet a hitelintézetekről és pénzügyi vállalkozásokról szóló 2013. évi CCXXXVII. törvény a továbbiakban együttesen: a „Jogsabályok” lényeges előírásainak.

A vezetés felelőssége

A Rendszer Jogsabályokkal összhangban történő kialakítása és üzemeltetése az ügyvezetés feladata.

A könyvvizsgáló felelőssége

A mi feladatunk a fentiekben részletezett Jogsabályokban foglalt előírásoknak való megfelelés vizsgálata, és vizsgálatunk alapján azok véleményezése.

A vizsgálatot a Magyar Könyvvizsgálói Kamara által kiadott, a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra vonatkozó, 3000. témaszámú „Múltbeli időszakra vonatkozó információk könyvvizsgálatán vagy átvilágításán kívüli, bizonyosságot nyújtó szolgáltatások” magyar Nemzeti Standard alapján hajtottuk végre. Ez a standard megköveteli, hogy megfeleljünk az etikai követelményeknek, beleértve a függetlenségi követelményeket, valamint hogy a bizonyosságot nyújtó vizsgálat tervezése és elvégzése révén kellő bizonyosságot szerezzünk arról, hogy a Társaság Rendszere minden lényeges szempontból megfelel-e a fent említett Jogsabályoknak.

Az elvégzett vizsgálat magában foglalta olyan eljárások végrehajtását, amelyek célja bizonyítékot szerezni az informatikai rendszerben és környezetében a kapcsolódó informatikai biztonsági kontrollok működéséről, és a rendszerhez szorosan kapcsolódó szabályzatok kialakításáról, valamint a számviteli politika és a számviteli rend kialakításához kapcsolódó belső ellenőrzési rendszer működésére vonatkozóan. A kiválasztott eljárások a könyvvizsgáló megítélésétől függenek.

Véleményünk alapjául szolgáló munkánk hatóköre nem terjedt ki a vizsgált periódus (2014. január 1. - 2014. december 31.) előtti és utáni időszakban történt tranzakciókra, és azok esetleges funkcionalitásra gyakorolt hatásukra a Társaságnál működő általános IT kontrollok vizsgálatára, az adatok migrációjából eredő esetleges eltérések okainak részletes vizsgálatára, mert az abból eredő eltérések nem a Rendszer funkcionális működésének hiányosságaira vezethetők vissza.

Következtetés

Következtetésünket a jelentésünkben ismertetett kérdésekre alapozva alakítottuk ki. Meggyőződésünk, hogy a megszerzett bizonyíték elegendő és megfelelő alapot nyújt következtetésünk megadásához.

Véleményünk szerint a vizsgált 2014. január 1. - 2014. december 31. közötti működési időszakra vonatkozóan a Társaságnál üzemelő Rendszer valamint a számviteli politika és számviteli rend alkalmas a mindenkori pénzügyi helyzetének a Jogszabályokkal összhangban történő megállapítására.

Egyéb kérdések

Vizsgálatunkat ezen jelentés keltezésének időpontjában véglegesítettük. Bármely, az informatikai vagy nyilvántartási rendszerekben vagy folyamatokban ezután bekövetkezett változás vagy módosítás befolyásolhatja vizsgálatunk megállapításait, és így következtetésünket is.

Terjesztés és használat korlátozása

Jelen jelentésünk kizárólag a Társaság igazgatósága és ügyvezetése számára, a Jogszabályokban meghatározott követelmények igazolása céljából az MNB illetékesei számára történő bemutatás céljából készítettük, azt ettől eltérő célra felhasználni, vagy ettől eltérő feleknek rendelkezésre bocsátani, arra hivatkozni, csak előzetes hozzájárulásunk alapján lehetséges.

Dátum

Könyvvizsgáló

Cím

5. Jövőre vonatkozó pénzügyi információk vizsgálata

Az eddigiekben a múltbeli pénzügyi információkra vonatkozó könyvvizsgálati megbízásokról esett szó, azonban számos esetben előfordul, hogy a könyvvizsgálónak jövőre vonatkozó adatokról kell véleményt nyilvánítania. Ilyen lehet például egy hitelfelvételhez, vagy vállalatfelvásárlás kapcsán a vezetőség által készített üzleti terv vizsgálata, vagy a hitelezők tájékoztatására szolgáló cash-flow véleményezése.

A jövőre vonatkozó pénzügyi információk olyan eseményekre vonatkoznak, amelyek még nem következtek be, és nem feltétlenül következnek be. Bár lehetnek bizonyítékok a jövőre vonatkozó pénzügyi információk alapjául szolgáló feltevések alátámasztására, az ilyen bizonyítékok maguk is általában jövőorientáltak, ennél fogva spekulatív jellegűek, eltérően azoktól a bizonyítékoktól, amelyek rendszerint a múltra vonatkozó pénzügyi információk könyvvizsgálata során állnak rendelkezésre. Ebből kifolyólag a könyvvizsgáló nem tud véleményt adni arról, sikerül-e a jövőre vonatkozó pénzügyi információkban megjelölt eredményeket elérni.

A rendelkezésre álló bizonyítékok jellegéből kifolyólag a könyvvizsgáló nem mindig tud elegendő bizonyossági szintre szert tenni ahhoz, hogy pozitív véleményt tudjon kiadni, miszerint a feltevésekben nincsenek lényeges hibás állítások. Következésképpen a vezetés feltevéseinek ésszerűségéről szóló jelentésében a könyvvizsgáló csak közepes mértékű bizonyossággal tud szolgálni. Ha azonban a könyvvizsgáló úgy ítéli meg, hogy megfelelő szintű bizonyosságra tett szert, nincs akadálya annak, hogy pozitív bizonyosságot fejezzon ki a feltevésekkel kapcsolatosan.⁷

A jövőre vonatkozó pénzügyi információk vizsgálatára szóló megbízás keretében a könyvvizsgálónak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie, hogy:

- a) a vezetés azon legjobb becslésen alapuló feltevései, amelyeken a jövőre vonatkozó pénzügyi információk alapulnak, nem ésszerűtlenek és – a hipotetikus feltevések esetében – ezek a feltevések összhangban vannak az információk céljával;
- b) a jövőre vonatkozó pénzügyi információkat helyesen készítették el a feltevések alapján;
- c) a jövőre vonatkozó pénzügyi információkat helyesen mutatták be, és minden lényeges feltevést megfelelően bemutattak, beleértve annak egyértelmű jelzését, hogy ezek legjobb becslésen alapuló feltevések, vagy pedig hipotetikus feltevések, valamint;
- d) a jövőre vonatkozó pénzügyi információk a következetesség elve szerint a korábbi pénzügyi kimutatásokkal összhangban, a megfelelő számviteli alapelvek felhasználásával készültek.

⁷ 3400. standard 9. bekezdés

A „jövőre vonatkozó pénzügyi információk” olyan pénzügyi információk, amelyek a jövőben várható eseményeken és a gazdálkodó lehetséges intézkedésein alapulnak. A jövőre vonatkozó pénzügyi információk **rendkívül szubjektív jellegűek**, és elkészítésükhöz magas fokú ítélőképességre van szükség. A jövőre vonatkozó pénzügyi információk öltethetik **előrejelzés, prognózis vagy e kettő kombinációjának formáját**, például egyéves előrejelzés plusz öt éves prognózis.

Az „**előrejelzés**” olyan jövőre vonatkozó pénzügyi információ, amely a vezetés által az információ összeállításakor várt eseményeken és a vezetés által várhatóan hozandó intézkedéseken alapul (**legjobb becslésen alapuló feltevések**).

A „**prognózis**” pedig olyan jövőre vonatkozó pénzügyi információ a jövőbeli eseményekről és a vezetés intézkedéseiről szóló **hipotetikus feltevésekből áll**, amelyek bekövetkezése nem szükségszerűen várható, mint például amikor a gazdálkodó felfutási szakaszban van, vagy a tevékenység jellegének nagyobb arányú változtatását mérlegeli.⁸

5.1. Módszertani megfontolások

A pénzügyi előrejelzések vizsgálatához elengedhetetlen az üzleti tevékenység megfelelő ismerete. Ezen belül is különösen fontos, hogy a könyvvizsgáló megértse azt a folyamatot, ahogyan a vezetés elkészítette a jövőbeni pénzügyi információkat. Nem elég tehát magukat az alapfeltevéseket áttekinteni, az összeállítás folyamatát is fel kell mérni az alábbiak áttekintésével:

- A jövőre vonatkozó pénzügyi információk készítéséhez használt rendszer belső ellenőrzése és a jövőre vonatkozó pénzügyi információkat készítő munkatársak szakértelme és tapasztalatai.
- A gazdálkodó által a vezetés feltevéseinek alátámasztására összeállított dokumentáció jellege.
- A statisztikai, matematikai és számítógép használatára épülő technikák alkalmazásának mértéke.
- A feltevések kialakítására és alkalmazására felhasznált módszerek.
- A korábbi időszakokban készített jövőre vonatkozó pénzügyi információk pontossága és a jelentős eltérések okai.

Az ügyfél tevékenységének felmérése során meg kell ismerni a múltbeli információk alapján összeállított beszámolókat és mérlegelni kell, azokra mennyiben lehet támaszkodni. Ez mindenképpen indikációt jelent a könyvvizsgáló számára a jövőbeni pénzügyi információk összeállításának megbízhatóságára vonatkozóan (például ha nem tiszta jelentés került kibocsátásra az előző időszaki beszámolóra, akkor ennek hatásait figyelembe kell venni az előrejelzések vizsgálatánál).

⁸ lásd 3400. témaszámú standard 3.-6. bekezdések

A könyvvizsgálónak számos területet át kell tekintenie a jövőre vonatkozó előrejelzések vizsgálatakor, ezek többek között:

- Mi a forrása vezetés becsléseinek? Ezek alátámasztására lehet-e belső és külső forrásokból elegendő és megfelelő bizonyítékot szerezni?
- Figyelembe vettek-e minden lehetséges jelentős következtetést?
- A hipotetikus feltevések összhangban vannak-e a jövőre vonatkozó pénzügyi információk céljával, nem irreálisak-e?
- A vezetés feltevéseiből kiindulva a jövőre vonatkozó pénzügyi információkat helyesen készítették-e el? (Ellenőrizni kell például a számítások pontosságát, áttekinteni a belső összefüggéseket, hogy nincs-e ellentmondás azoknak az összegeknek a meghatározásában, amelyek ugyanazon változókon alapulnak.)
- Azok a területek, amelyek rendkívül változás-érzékenyek, milyen mértékben gyakorolnak lényeges hatást a jövőre vonatkozó pénzügyi információkban feltüntetett eredményekre? A kiegészítő megjegyzésekben történő bemutatás helyénvaló-e?
- Figyelembe vették-e a pénzügyi kimutatások más elemeivel való összefüggéseket?
- Ha a tárgyidőszak már letelt részét is beleveszik a jövőre vonatkozó pénzügyi információkba, a mérlegelni kell, milyen mértékben szükséges kiterjeszteni vizsgálatot a múltira vonatkozó információkra.
- A **könyvvizsgálónak be kell szereznie** a vezetés írásbeli nyilatkozatát arról, hogy a jövőre vonatkozó pénzügyi információkat milyen célra kívánják felhasználni, hogy a vezetés jelentős feltevései teljes körűek, valamint hogy a vezetés elismeri a jövőre vonatkozó pénzügyi információkért való saját felelősségét. Ezt a vezetés teljességi nyilatkozat formájában teszi meg a könyvvizsgáló felé.

A jövőbeni pénzügyi információk vizsgálatakor fontos szempont az adatok bemutatásának és közzétételének minősége. A jövőre vonatkozó pénzügyi információk átfogó bemutatásának és közzétételének értékelésekor az érvényes törvények, jogszabályok vagy szakmai standardok specifikus előírásain kívül a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell, hogy:⁹

- a) a jövőre vonatkozó pénzügyi információk bemutatása egyértelmű és nem félrevezető;
- b) a számviteli politikát világosan ismertették-e a jövőre vonatkozó pénzügyi információkhoz fűzött kiegészítő megjegyzésekben;

⁹ 3400. témaszámú standard 26. bekezdés

- c) a feltevéseket megfelelőképpen bemutatták-e a jövőre vonatkozó pénzügyi információkhoz fűzött kiegészítő megjegyzésekben. Egyértelműnek kell lennie annak, hogy a feltevések a vezetés legjobb becslésén alapuló feltevéseit jelentik-e, vagy pedig hipotetikus feltevések, és amikor a feltevések olyan területekre vonatkoznak, amelyek lényegesek és magas fokú bizonytalanságnak vannak kitéve, akkor ezt a bizonytalanságot és az eredmények ebből származó érzékenységet megfelelő módon be kell mutatni a kiegészítő megjegyzésekben;
- d) közölték-e azt a napot, amikor a jövőre vonatkozó pénzügyi információk elkészültek? A vezetés részéről meg kell erősíteni, hogy a feltevések erre az időpontra vonatkozóan is érvényesek, még ha az alátámasztó adatok hosszú időn keresztül akkumulálódtak is;
- e) egyértelműen bemutatták-e a lehetséges tartományon belül választott határértékeket és a tartományt nem torzítottan vagy félrevezető módon választották-e ki, amikor a jövőre vonatkozó pénzügyi információkban bemutatott eredmények kifejezésére határértékeket használnak;

5.2. Jelentés

A pénzügyi előrejelzések vizsgálata kapcsán a könyvvizsgáló **negatív bizonyosságról** nyilatkozik, tehát a jelentés az a kijelentést fogja tartalmazni, hogy – a feltevéseket alátámasztó bizonyítékok vizsgálata alapján – semmi nem jutott a könyvvizsgáló tudomására, ami miatt jogosan gondolhatja, hogy a feltevések nem nyújtanak a jövőre vonatkozó pénzügyi információk számára elfogadható alapot.

A jelentésben szerepelnie kell a véleménynek arról, hogy a jövőre vonatkozó pénzügyi információkat a feltevések alapján helyesen készítették-e el, és a vonatkozó beszámoló-készítési elvekkel összhangban mutatták-e be. A jelentés továbbá a hatályos standardnak megfelelően tartalmazza azt a kijelentést, hogy¹⁰

- a tényleges eredmények **valószínűleg eltérnek majd** a jövőre vonatkozó pénzügyi információktól, mivel a feltételezett események gyakran nem a várakozásoknak megfelelően következnek be, és az **eltérés lényeges lehet**. Hasonlóképpen, amikor a jövőre vonatkozó pénzügyi információkat határértékekkel fejezik ki, annak kijelentését, miszerint nem lehet biztosra venni azt, hogy a tényleges eredmények a megadott nagyságrenden belül helyezkednek majd el, valamint
- **prognózis esetében** annak a kijelentését, hogy a jövőre vonatkozó pénzügyi információk (megjelölendő a cél) céljára készültek, olyan feltevések felhasználásával, amelyek **hipotetikus feltevéseket** tartalmaznak a jövőbeni eseményekről és a vezetés intézkedéseiről, amik **nem feltétlenül következnek be**. Ebből kifolyólag tartalmazza az olvasó **nyomatékos figyelmeztetését** arra, hogy a jövőre vonatkozó pénzügyi információk a **megjelölttől eltérő célokra nem használhatók fel**.

¹⁰ 3400. témaszámú standard 28. bekezdés

Speciális gazdálkodóknál (például nyugdíjpénztáraknál) törvényi előírás alapján kell az üzleti tervet véleményezni. A jelentésmintát az alábbiakban mutatjuk be:

Bizonyosságot Nyújtó Független Jelentés

Az Öregség Magánnyugdíjpénztár küldöttközgyűlésének

Megbízást kaptunk a Öregség Magánnyugdíjpénztár (továbbiakban "a Nyugdíjpénztár") mellékelt, a küldöttközgyűlés elé terjesztett 2014. évre vonatkozó éves pénzügyi tervének (továbbiakban "pénzügyi terv"), valamint az annak részét képező kiegészítő megjegyzéseknek a vizsgálatára abból a szempontból, hogy az éves pénzügyi tervben bemutatott feltevések megfelelő alapját képezik-e az éves pénzügyi tervnek, valamint hogy az éves pénzügyi tervet minden lényeges szempontból a számviteli törvényben foglaltakkal összhangban a feltevések alapján készítették el és arra, hogy arról független jelentést bocsássunk ki. A Nyugdíjpénztár 2014. évre vonatkozó éves pénzügyi tervében a 2014. december 31-ére előre jelzett fedezeti céltartalék xxx E Ft, a 2014. január 1-től 2014. december 31-ig tartó jövőbeni időszakra előre jelzett működési eredmény xxx E Ft veszteség. Az éves pénzügyi terv a magánnyugdíjról és a magánnyugdíjpénztárakról szóló 1997. évi LXXXII. törvény előírása alapján készült, az éves pénzügyi tervben az átlépő tagok számára, valamint a tagdíjbevételekre vonatkozó feltevések hipotetikus feltevések.

A vezetés felelőssége az éves pénzügyi tervért

A Nyugdíjpénztár ügyvezetése felelős az éves pénzügyi terv elkészítéséért, beleértve az abban foglalt azon feltevések kialakítását is, amelyeken azok alapulnak.

A könyvvizsgáló felelőssége

A mi feladatunk az éves pénzügyi terv véleményezése vizsgálatunk alapján. A vizsgálatot a jövőre vonatkozó pénzügyi információk vizsgálatára vonatkozó 3400. témaszámú magyar Nemzeti Bizonyosságot Nyújtó Szolgáltatási Standard alapján hajtottuk végre. Ez a standard megköveteli, hogy megfeleljünk az etikai követelményeknek, beleértve a függetlenségi követelményeknek, valamint hogy a vizsgálat tervezése és elvégzése révén megfelelő szintű bizonyosságot kell szereznünk arról, hogy az éves pénzügyi terv alapját képező feltevések az éves pénzügyi terv megfelelő alapját képezik, valamint kellő bizonyosságot arról, hogy az éves pénzügyi tervet az abban bemutatott feltevésekkel összhangban készítették el. A könyvvizsgálatot úgy terveztük meg és végeztük el, hogy kellő bizonyosságot szerezzünk arról, hogy az éves pénzügyi terv alapjául szolgáló információk a számviteli törvényben foglaltak szerint lettek figyelembe véve.

Amiatt, hogy még ha a mellékelt éves pénzügyi tervben ismertetett feltevések szerint várható események bekövetkeznek is, és az egyéb feltételezett események gyakran nem a várakozásoknak megfelelően következnek be, nem bocsátunk ki véleményt az éves pénzügyi tervben foglalt eredmények és a tényleges eredmények egyezőségéről, mivel valószínűsíthetően el fognak térni és az eltérés lényeges lehet.

Következtetésünk a jelentésünkben ismertetett célból és tartalommal készült. Meggyőződésünk, hogy a megszerzett bizonyíték elegendő és megfelelő alapot nyújt következtetésünk megadásához.

A korlátozott bizonyosságot nyújtó következtetés

Vizsgálatunk alapján nem jutott tudomásunkra olyan tény, ami miatt úgy kellene megítélnünk, hogy a mellékelt éves pénzügyi tervben ismertetett feltevések nem képezik az éves pénzügyi terv elfogadható alapját, feltételezve, hogy az ahhoz felhasznált hipotetikus feltevések bekövetkeznek.

Vélemény

Véleményünk szerint az éves pénzügyi tervet az abban bemutatott feltevések alapján készítették el, és azt a magyar számviteli törvényben és a nyugdíjpénztárak beszámolókészítési és könyvvezetési kötelezettségének sajátosságairól szóló kormányrendeletben foglaltakkal összhangban mutatták be.

Egyéb kérdések

Felhívjuk a figyelmet arra, hogy még ha a fentebb leírt hipotetikus feltevések szerint várható események bekövetkeznek is, a tényleges eredmények eltérhetnek az éves pénzügyi tervben foglaltaktól, mivel az egyéb feltételezett események gyakran nem a várakozásoknak megfelelően következnek be, és az eltérés lényeges lehet.

Terjesztés és használat korlátozása

Jelen jelentésünk kizárólag a Nyugdíjpénztár küldöttközgyűlése részére, az éves pénzügyi terv elfogadásáról hozott döntéshez készült. A jelentést ettől eltérő célra felhasználni, vagy azt ettől eltérő felek rendelkezésére bocsátani nem lehet.

Város, Dátum.

Könyvvizsgáló cég, könyvvizsgáló neve, címe

aláírás

8) FELADAT

Termelő Zrt. speciális vegyipari anyagokat gyártó céggént üzleti tervet készít a következő évekre és az Ön könyvvizsgálói cégét bizzák 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%.

Feladat:

- 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!

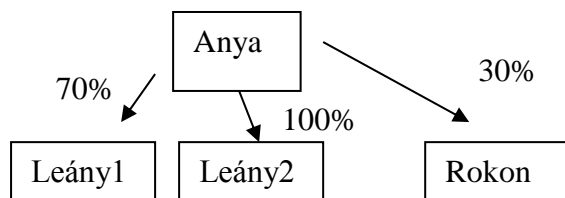
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Eredménykimutatás								
Árbevétel	4 400	4 000	4 260	4 601	4 579	4 642	4 706	4 771
Közvetlen anyagktg	2 800	2 440	2 614	2 823	2 880	2 937	2 996	3 056
Közvetett anyagktg	10	10	10	10	10	10	10	10
Közvetlen személyi jellegű ktg	880	860	870	934	953	972	992	1 011
Közvetett személyi jellegű ktg	300	300	300	300	300	300	300	300
Értékcsökkenés	20	20	25	32	34	37	39	41
Egyéb ráfordítás (HIPA)	88	80	85	92	92	93	94	95
Üzemi eredmény	302	290	356	410	310	293	276	258
Pénzügyi műveletek eredménye (nettó)	0	0	-2	-4	-4	-4	-4	-4
Rendkívüli eredmény (nettó)	0	10	50	0	0	0	0	0
Adózás előtti eredmény	302	280	308	414	314	297	280	262
Adó	30	28	31	41	31	30	28	26
Mérleg szerinti eredmény	272	252	277	372	283	267	252	236
Mérleg								
Tárgyi eszközök	140	120	195	194	184	168	149	129
Vevők	367	340	181	184	169	172	172	172
Anyag	400	300	321	347	354	361	368	376
Saját termelésű készlet	100	110	117	127	126	128	129	131
Egyéb követelés	23	27	27	27	27	27	27	27
Pénzeszközök	1	513	783	1 099	1 373	1 627	1 870	2 099
Aktív időbeli elhatárolás	20	20	20	20	20	20	20	20
Jegyzett tőke	10	10	10	10	10	10	10	10
Eredménytartalék	120	392	644	921	1 293	1 576	1 843	2 095
Lekötött tartalék	200	228	159	129	104	84	64	44
Mérleg szerinti eredmény	272	252	277	372	283	267	252	236
Szállítók	320	410	410	410	410	410	410	410
Hitel kölcsön	0	0	50	50	50	50	50	50
Egyéb rövidlejáratú kötelezettség	11	8	8	8	8	8	8	8
Passzív időbeli elhatárolás	18	20	20	20	20	20	20	20
Cash Flow								
Mérleg szerinti eredmény		252	277	372	283	267	252	236
Értékcsökkenés		20	25	32	34	37	39	41
Működőtőke változás cash flow hatása		240	-32	-88	-43	-50	-47	-47
Befektetési cash flow	0	0	-100	-30	-25	-20	-20	-20
Finanszírozási cash flow	0	0	50	0	0	0	0	0

ÜGYFÉL1								
Árbevétel	1 400	1 300	1 560	1 685	1 718	1 753	1 788	1 824
Közvetlen anyagktg	900	870	1 044	1 128	1 150	1 173	1 197	1 220
Közvetlen személyi jellegű ktg	310	300	360	389	397	405	413	421
Árbevétel-közvetlen ktg	190	130	156	168	172	175	179	182
Egyéb ráfordítás (HIPA)	28	26	31	34	34	35	36	36
Fedezet	162	104	125	135	137	140	143	146
ÜGYFÉL2								
Árbevétel	1 800	1 400	1 300	1 404	1 432	1 461	1 490	1 520
Közvetlen anyagktg	1 200	800	720	778	793	809	825	842
Közvetlen személyi jellegű ktg	400	380	320	346	353	360	367	374
Árbevétel-közvetlen ktg	200	220	260	281	286	292	298	304
Egyéb ráfordítás (HIPA)	36	28	26	28	29	29	30	30
Fedezet	164	192	234	253	258	263	268	274
ÜGYFÉL3								
Árbevétel	1 200	1 300	1 400	1 512	1 428	1 428	1 428	1 428
Közvetlen anyagktg	700	770	850	918	936	955	974	994
Közvetlen személyi jellegű ktg	170	180	190	200	204	208	212	216
Árbevétel-közvetlen ktg	330	350	360	394	288	265	242	218
Egyéb ráfordítás (HIPA)	24	26	28	30	29	29	29	29
Fedezet	306	324	332	364	259	236	213	189
Tárgyi eszköz mozgástáblája								
Nyitó bruttó	200	200	200	300	330	355	375	395
Növekedés			100	30	25	20	20	20
Csökkenés	0	0	0	0	0	0	0	0
Záró bruttó	200	200	300	330	355	375	395	415
Nyitó értékcsökkenés	40	60	80	105	137	171	207	246
Tárgyévi értékcsökkenés	20	20	25	32	34	37	39	41
Értékcsökkenés csökkenése	0	0	0	0	0	0	0	0
Záró értékcsökkenés	60	80	105	137	171	207	246	286
Hitelek mozgástáblája								
Hitelek, kölcsönök nyitó értéke	0	0	0	50	50	50	50	50
Új hitel, kölcsön felvétele			50					
Hitelek kölcsönök visszafizetése	0	0	0	0	0	0	0	0
Hitelek, kölcsönök záró értéke	0	0	50	50	50	50	50	50

6. Feladatok megoldásai

1) FELADAT

A csoport a következőképpen néz ki:



A)

Audit program vizsgálata:

1. Megfelelő a jegyzett tőke, tőketartalék és az eredménytartalék vizsgálata. A főszabály alól kivételt képez az eredménytartalék, amennyiben a Leány osztalékot fizet az Anyának, vagy az equity módszerrel bevont társult vállalkozás tárgyévi eredménye nem a konszolidációs változás sorra kerül, hanem az eredménytartalékra.
2. Nem teljesen jó a programpont. Az értékelési tartalék esetén akkor megfelelő a programpont,
 - 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.

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

- a. a vállalatok közötti tranzakcióból adódó immateriális javak
 - b. leányvállalati visszavásárolt saját részvény, üzletrész
 - c. leányvállalatnál a pótbefizetés visszafizetésére képzett lekötött tartalék
 - 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.

Így a helyes konszolidált saját tőke összetétele:

Jegyzett tőke= 90

Tőketartalék =30

Eredménytartalék= 20

Leányvállalati saját tőke változás= 0

Konszolidáció miatti változások= 0

Külső tagok részesedése= 40 (Leány1 saját tőke)*0,3= 12

Lekötött tartalék= 30

Értékelési tartalék= 0

MSZE= $20+10*0,7+40+10*0,3-5$ (közbenső eredmény)= 65

B)

Auditprogram 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

Így a konszolidált saját tőke a következőképpen néz ki:

Jegyzett tőke= 90

Tőketartalék= 30

Eredménytartalék = 40

Leányvállalati saját tőke változás= $10*0,7+40+10*0,3= 50$

Konszolidáció miatti változások = -5 (közbenső eredmény)

Külső tagok részesedése= $50*0,3= 15$

Lekötött tartalék= 30

Értékelési tartalék= 0

Mérleg szerinti eredmény= $10+10*0,7+20+20*0,3+5$ (közbenső eredmény)= 48

2) FELADAT

Adósságkonszolidáció:

	Anya	Leány1	Leány2
Anya		20	10
		20	10
		0	0
Leány1	20		0
	10		0
	10		0
Leány2	20	25	
	15	25	
	5	0	

Az 1. sorokban szerepel az, hogy az oszlopcímekben szereplő mennyit követel a sorcímekben szereplőtől. A 2. sorban a sorcímekben lévő kötelezettségét mutatja az oszlopcímekben szereplővel szemben. A 3. sorok a különbséget adják.

Első körben tisztázni kell, hogy miből adódnak az eltérések.

Könyvelési hibából

TFH, hogy a 10 eltérésből 5-t le nem könyvelés okozott, amely egy szolgáltatáshoz kapcsolódott.

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

T EK – K Kapcsolt kötelezettség

Időbeli eltolódásból

TFH, hogy a 10 eltérésből a fenn maradó 5 eltérést az okozza, hogy az anyavállalathoz nem érkezett meg időben a pénz.

Ebben az esetben lehetséges megoldás, hogy a követelést csökkentem, a pénzt növelem, vagy bankkal szembeni követelést írok elő. A következő módosító tételt adjuk fel:

T Pénzeszközök – K Kapcsolt kötelezettség

Számviteli**eltérésből**

TFH, hogy az 5 eltérés abból adódik, hogy a devizás tételeknél más árfolyam került alkalmazásra.

Ebben az esetben az árfolyam-különbözet visszaforgatására van szükség:

T EK – K Kapcsolt kötelezettség

politikai

Összességében tehát feladandó még:

T Kapcsolt kötelezettség – K Kapcsolt követelés 95

Halasztott adó tétel abban az esetben lesz, ha eredményt érintő módosítást adtunk fel, így a következőt kell könyvelni:

T Halasztott adó követelés (mérleg) – K Halasztott adó (eredmény) 1

A következő évben azokkal a tételekkel kell foglalkozni, amelyek eredményt érintettek:

Könyvelési hiba

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

Könyvelendő:

T STVKM – K EK 5

Halasztott adó vonzata:

T Halasztott adó (EK) – K STVKM 0,5

Számviteli politika 1.

TFH, hogy a kötelezettség még a könyvekben van.

Könyvelendő:

T STVKM – K Kapcsolt

kötelezettség 5

Halasztott adó vonzata:

T Halasztott adó követelés – K STVKM 0,5

Számviteli politika 2.

TFH, hogy kifizették már a kötelezettséget.

Könyvelendő:

T STVKM – K EK 5

Halasztott adó vonzata:

T Halasztott adó (EK) – K STVKM 0,5

Bevétel és ráfordítás konszolidáció:

	Anya	Leány1	Leány2
Anya		40	10
		0	10
		40	0
Leány1	20		100
	10		100
	10		0
Leány2	15	60	
	15	0	
	0	60	

Leány1 – Anya: nem kell már vele foglalkozni, az adósságkonszolidációnál lekezeltük.

Leány2 – Anya:

- | | |
|--|----|
| 1. évben: T Árbevétel – K Igénybevett szolgáltatás | 15 |
| 2. évben: T STVKM - K STVKM | 15 |

Leány2- Leány1:

- | | |
|--|----|
| 1. évben: T Árbevétel – K Áru | 20 |
| T Árbevétel – K ELÁBÉ | 40 |
| T Halasztott adó követelés – K Halasztott adó (EK) | 2 |
| 2. évben: nem adják el az árut | |
| T STVKM – K Áru | 20 |
| T Halasztott adó követelés – K STVKM | 2 |

Anya- Leány1:

- | | |
|-------------------------------|----|
| 1. évben: T Árbevétel – K Áru | 10 |
| T Árbevétel – K ELÁBÉ | 30 |

T Halasztott adó követelés – K Halasztott adó (EK) 1

2. évben: értékesítik az árut	
T STVKM – K ELÁBÉ	10
T Halasztott adó (EK) – K STVKM	1

Anya- Leány2:

1. évben: T Árbevétel – K Igénybevett szolgáltatás	10
2. évben: T STVKM – K STVKM	10

Leány1- Leány2:

TFH: Tárgyi eszközként aktiválják január 1-jén, 10%-os leírási kulcsot alkalmaznak és 10 profit keletkezett az ügyleten.

1. évben: T Árbevétel – K SEEÁÉ	90
T Árbevétel – K Tárgyi eszköz	10
T Tárgyi eszköz – K Értécsökkenés	1
T Halasztott adó követelés – K Halasztott adó (EK)	0,9
2. évben: T STVKM – K Tárgyi eszköz	10
T Tárgyi eszköz – K STVKM	1
T Halasztott adó követelés – K STVKM	0,9
T Tárgyi eszköz – K Értécsökkenés	1
T Halasztott adó (EK) – K Halasztott adó követelés	0,1
3. évben: eladják az eszközt	
T Tárgyi eszköz – K Értécsökkenés	1
T Halasztott adó (EK) – K Halasztott adó követelés	0,1
T STVKM – K Egyéb ráfordítás	10
T Egyéb ráfordítás – K STVKM	1
T Halasztott adó (EK) – K STVKM	0,9
T Egyéb ráfordítás – K STVKM	2
T STVKM – K Halasztott adó (EK)	0,2

3) FELADAT

1.)

A konszolidált tárgyi eszköz mozgás a következőképpen alakult (információképpen az egyedi mozgások is mellékelve):

	Konszolidált	Anya	L1	L2
Bruttó nyitó	50	30	20	10
Leányvállalati akvizíció	20			
Tárgyévi beszerzés	8	10	0	10
Tárgyévi csökkenés eladásból	15	5	10	5
Bruttó záró	63	35	10	15
ÉCS nyitó	30	20	10	5
Leányvállalati akvizíció	6			
Tárgyévi ÉCS	9	5	3	2
Tárgyévi csökkenés eladásból	8	5	5	0
ÉCS záró	37	20	8	7

A bruttó nyitó és az ÉCS nyitó értékbe csak Anya és L1 kerülhet bele, hiszen év elején csak ezek a társaságok voltak csoporttagok. L2 bruttó értékének és felgyűlt ÉCS értékének akvizíciókori értéke (20 illetve 6) külön soron kerül bele a tárgyi eszköz mozgástáblába. Az Anya tárgyévi beszerzéséből 2 egység nem kerül figyelembe vételre, hiszen azt a L1-től szerezte be, így konszolidált szinten nem történt változás. A L1 tárgyévi bruttó csökkenésként kimutatja ugyanezen eszköz csökkenését 5 egységben, amely szintén nem vehető figyelembe. Az L1 tárgyévi értékcsökkenésében az eszközhöz kapcsolódó értékcsökkenés kimutatásra kerül, hiszen csak 2013. december 31-én kerül ki a könyveiből, viszont a tárgyévi csökkenés eladásból soron is szerepel az eszközhöz kapcsolódó 2 értékcsökkenés, amely konszolidált szinten nem jelentkezik.

2.)

A nyers konszolidált cash flow-t a konszolidált mérleg eltérésekből állítottuk össze, felhasználva a konszolidált szintű tárgyi eszköz mozgástáblát is. A tárgyi eszközöknél külön technikai sorra tettük a leányvállalati akvizícióval a csoportba kerülő tárgyi eszközök nettó értékét.

Technikai sorokat helyeztünk el a kisebbségi (külső) érdekeltség és az aktív tőkekonszolidációs különbözet (goodwill) mérlegben levő eltéréseire is.

Mivel az előző évi eredménytartalék, leányvállalati saját tőke változás, saját tőke változás konszolidáció miatt és mérleg szerinti eredmény összege egyezik a tárgyévi eredménytartalékkal, leányvállalati saját tőke változással és saját tőkeváltozás konszolidáció miatti értékek összegével, – tehát „forog” a konszolidált szintű saját tőke - az érintett mérlegsorok eltéréseit már nem adjuk fel technikai sorokra a konszolidált cash flow-ban, mivel ezeket úgyis egymással szemben kiszűrnénk, hiszen ezek az átcsoportosítások pénzmozgást nem okoznak a csoportban, ezért ilyen mérlegsorok változása a konszolidált cash flow-ban nem jelenhet meg.

Az egyedüli tétel, amely elhelyezésre kerül ezekkel a konszolidált mérlegsorokkal kapcsolatban a konszolidált mérleg szerinti eredmény. A konszolidált mérleg szerinti eredményt az egyedi nyers cash flow-ban adózás előtti eredményre, fizetendő adóra, fizetendő osztalékra szoktuk szétosztani. Konszolidált szinten ugyanezekre a sorokra szedjük szét a nyers cash flow-ban a konszolidált mérleg szerinti eredményt azzal az eltéréssel, hogy konszolidált szinten az adózás előtti eredményt a felsoroltakon kívül még a halasztott adó és a külső érdekeltiség tárgyévi eredménykimutatásban jelentkező értéke is módosíthatja, míg eljutunk a konszolidált mérleg szerinti eredményig.

A konkrét adatok jelen példában a következők (alátámasztó számítás a csoport adózás előtti eredményére és a külső érdekeltiségre lásd később):

Csoport adózás előtti eredménye	67
Adó	-7
Külső érdekeltiség az eredménykimutatásban	-6
Csoport mérleg szerinti eredmény	54

A nyers cash flow módosításainál a konszolidált cash flow előállításánál is célszerű a befektetési és a finanszírozási cash flow módosító tételeivel kezdeni, majd az operatív cash flow technikai sorainak kitisztázásával folytatni. A speciális technikai sorok (mérleg eltérések külső érdekeltiségnél, halasztott adónál, aktív és passzív tőkekonszolidációs különbözetnél, külső érdekeltiség és halasztott adó az eredménykimutatásban) kitisztításától eltekintve egyébként minden módosítást hasonló forrásból és módon el lehet végezni, mint azt az egyedi cash flow-ban szoktuk, hiszen a konszolidált beszámoló készítés/ellenőrzés ezen fázisában már mindazok a mozgástáblák (befektetett eszköz mozgástábla, saját tőke mozgástábla, hitelek és kölcsönök mozgástáblája) rendelkezésre állnak, amelyekből a releváns információk a nyers cash flow kitisztításához kinyerhetők.

A **finanszírozással kapcsolatban** csoporton kívülre irányuló, vagy csoportba beáramló pénzeszközökkel történő finanszírozás nem történt tárgyévben, a csoporton belüli kölcsönnyújtás pedig konszolidált szinten nem jelenhet meg. A csoport konszolidált szintű hitel és kölcsönnyújtás táblája ezért üres, a konszolidált mérlegben nincs eltérés, módosítást a nyers cash flow finanszírozással kapcsolatos soraira ilyenkor – ellentétben azzal a módszerrel, mikor a nyers cash flow-t az egyedi cash flow-k összeadásából nyerjük – nem kell feladni. A

saját tőke összetételében sem látszik olyan változás – pl. jegyzett tőke változása – mely kívülről jövő vagy oda irányuló finanszírozást mutatna.

A befektetéssel kapcsolatosan a konszolidált szintű tárgyi eszköz mozgástáblából kerültek kiemelésre a megfelelő értékek. A **befektetett eszközök beszerzése** során található értékeknél a konszolidált cash flow-nál is érdemes kielemezni, hogy történt-e olyan tárgyi eszköz beszerzés a csoporton kívülről, amely nem járt pénzmozgással, változott-e konszolidált szinten a beruházási szállítók vagy a beruházásokra adott előlegek mérlegben szereplő értéke az előző év végéhez képest, stb. Jelen példában az információk alapján ezeken a jogcímenek a nyers cash flow befektetett eszközök beszerzése sorában található értékre módosítást nem adunk fel.

Külön kiemelésre került viszont a befektetési cash flow-n belül az a tárgyi eszköz növekedés, amely azért állt elő, mert tárgyévben egy leányvállalatot vásárolt meg Anya, s a Leány2 első bekonszolidálásakor a mérlegében szereplő tárgyi eszközök megjelentek a csoport tárgyi eszközei között. Ez az akvizíciókori tárgyi eszköz növekedés viszont nem járt közvetlenül pénzkifizetéssel, mivel a leányvállalati részesedésért kifizetett ellenértéket (90 millió forint) nem konkrétan tárgyi eszközök, készletek, követelések, stb. ellenértékeként fizette meg a csoport anyavállalata, hanem a leányvállalati részesedésért. Ha tágabb értelemben elemzés alá vesszük a leányvállalati akvizíció következtében a konszolidált mérlegben megjelenő tételeket, azok nyers konszolidált cash flow-ban kifejtett hatásukat és a tényleges pénzmozgásokat, akkor a következő megállapításokat tehetjük:

- A konszolidált mérlegben, s ezáltal a konszolidált mérlegek különbözeteként előállt nyers konszolidált cash flow-ban megjelentek a Leány2 akvizíciókori befektetett eszközei és forgóeszközei, beleértve Leány2 akvizíciókori pénzeszközeit is.
- A konszolidált mérlegben, s ezáltal a konszolidált mérlegek különbözeteként előállt nyers konszolidált cash flow-ban megjelentek a Leány2 akvizíciókori kötelezettségei is.
- Az előző év végi konszolidált mérleghez képest megjelent az akvizíciókor külső érdekelttség és goodwill.
- Az egyetlen tényleges pénzmozgás viszont a csoporton kívülre vagy kívülről csoportba a részesedésért kifizetett ellenérték volt – a leányvállalattal érkezett pénzeszközökön kívül – mely részesedés viszont nem jelent meg változásként a konszolidált mérlegben és ezáltal a konszolidált cash flow-ban sem, mivel az egyedi anyavállalati mérlegben megjelent részesedés konszolidált szinten kiszűrésre került a Leány2 akvizíciókori saját tőkéjével (eszközeinek és kötelezettségeinek különbözetével) szemben figyelembe véve a megjelenő külső érdekelttség és goodwill értékeket is.

Mindezek következtében:

- A Leány2 akvizíciós mérlegében meglévő eszköz és kötelezettség tételeket a nyers cash flow-ból (mérlegeltérésekből) ki kell szűrni, mivel azok nem jártak pénzmozgással és nem részei a működő tőke változásnak sem, hiszen nem a napi működéssel függ össze egy akvizíció,
- Leány2 első tőkekonszolidálásakor a konszolidált mérlegben megjelenő külső (kisebbségi) érdekeltséget és aktív/passzív tőkekonszolidációs különbözetet a nyers cash flow-ból (mérlegeltérésekből) ki kell szűrni, mivel azok nem jártak pénzmozgással,
- A részesedésért kifizetett ellenértéket, mint tényleges, csoportból csoporton kívülre történő pénzmozgást meg kell jeleníteni a konszolidált cash flow-ban, vagy bruttó módon a leányvállalattal érkezett pénzeszközökkel, vagy azokkal összevonva egy cash flow soron.

Leány2 akvizíciókori saját tőkéje 100 millió forint volt, melynek 80%-át szerezte meg a csoport 90 millió forint ellenében, ezért az első bekonszolidáláskor az aktív tőkekonszolidációs különbözet 10 millió forinttal, a külső érdekeltség 20 millió forinttal nőtt a konszolidált mérlegben, ezért ezen összegekkel kell visszamódosítani a nyers cash flow-t.

A befektetett eszközök eladása soron szereplő értéket módosítani kell a csoporton kívülre történő eladás eredményével, azokkal az eladásokkal és egyéb csökkenésekkel, amelyekre nem történt pénzbefolyás az adott évben és azokkal a pénzbefolyásokkal, amelyek előző évi tárgyi eszköz értékesítésekre tárgyévben folytak be. Ezekből a jogcímekből az információ alapján az az egy releváns, ami a csoporton kívülre történő tárgyi eszköz értékesítés eredményére vonatkozik, ez alapján 2 millió forint pozitív eredmény a cash flow-ban kimutatásra került.

A befektetési cash flow-ban még egy technikai sor maradt kitisztázandó értékkel, az aktív tőkekonszolidációs különbözet változása a mérlegben. Az aktív tőkekonszolidációs különbözet változását a leányvállalatokban levő részesedések megvétele, részleges megvétele, eladása részleges eladása, nem arányos tőkeemelések és tőkeleszállítások és az aktív tőkekonszolidációs különbözet amortizációja okozhatja. A tárgyévi akvizíció már feldolgozásra került a cash flow-ban, más részesedés változásról leányvállalatokkal kapcsolatban nincs információ, így a 11 millió forint tárgyévi csökkenést valószínűleg az értékcsökkenés okozta. 2013. június 30-án megvásárolt Leány2 10 millió forint értékű goodwill-jának évi 20 %-os értékcsökkenése fél évre vetítve 1 millió forint. Leány1 50 millió értékű aktív tőkekonszolidációs különbözetének évi 20%-os értékcsökkenése 10 millió forint. A goodwill amortizáció pénzmozgás nélküli eredménymódosító tétel, de érdemes külön kimutatni a tárgyi eszközök és immateriális jószágok értékcsökkenésétől a cash flow-ban, így szerepeltettük mi is ebben a példában.

Az operatív cash flow-ban a kisebbségi érdekeltség technikai soron a cash flow-ban még a olyan változás található, amelynek cash flow-ban történő kezelését meg kell oldani, hiszen a külső érdekeltségre jutó változások csak besorolás változások a mérlegben, tényleges pénzmozgással soha nem járnak. A mérlegben még 6 millió forint kisebbségi (külső) érdekeltség változás maradt a konszolidált cash flow-ban, ez egyezik a tárgyévi eredményből a kisebbségi érdekeltségre jutó résszel, amit szintén elhelyeztünk az eredménykimutatás alapján a nyers cash flow-ban, utolsó lépésként ezeket meg tudjuk szüntetni egymással szemben.

Alátámasztó számítások a példában használt, konszolidált eredménykimutatásban levő értékekhez

2013. június 30-án, az akvizíciókor Leány2 mérleg szerinti eredménye 20 millió forint, év végén 30 millió forint. A csoportba való bekerülése után tehát 10 millió forinttal járult hozzá a csoport mérleg szerinti eredményéhez, de ennek 20%-a (2 millió forint) átkerül év végén a külső érdekeltségre, így a maradék 8 millió forint.

Leány1 tárgyévi mérleg szerinti eredménye 20 millió forint, ennek is a 20%-a (4 millió forint) átkerül év végén a külső érdekeltségre, így Leány1 16 millió forinttal járul hozzá a csoport mérleg szerinti eredményéhez.

A fenti két számításból levezethető, hogy az **eredménykimutatásban a külső érdekeltség értéke 6 millió forint**, mely tárgyévben a csoport eredményét rontotta, a külső (kisebbségi) érdekeltség értékét a mérlegben növelte.

A **csoport mérleg szerinti eredménye 54 millió forint**, mely az anyavállalat tárgyévi eredményéből (+40 millió forint) a Leány1 és Leány2 kisebbségi érdekeltség levonása után megmaradt mérleg szerinti eredményéből (+16 illetve +8 millió forint), a csoporton belüli tárgyi eszköz értékesítésen elszámolt eredmény kiküszöbölésének hatásából (+1 millió forint), illetve a goodwill tárgyévi amortizációjának (-11 millió forint) az összegéből képződik.

	Nyers Cash-flow	Leány2 megszerzése	Csoporton kívülre értékesített tárgyi eszköz eredménye	Goodwill amortizáció	MSZE megosztás külső érdekeltségre	Összesen
I. Szokásos tevékenységből származó pénzeszköz-változás	-16	61	-2	11	0	54
(Működési cash flow, 1-13. sorok)						0
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 visszaírás ±	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 kötelezettség változása ±	0					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
II. Befektetési tevékenységből származó pénzeszköz-változás	-14	-61	2	-11	0	-84
(Befektetési cash flow, 14-16. sorok)						0
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 tőkekonszolidációs különbözet változás	1	10		-11		0

III. Pénzügyi műveletekből származó pénzeszköz-változás	0	0	0	0	0	0
(Finanszírozási cash flow, 17-27. sorok)						0
17. Részvénykibocsátás, tőkebevonás bevétele +	0					0
18. Kötvény, hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele +	0					0
19. Hitel és kölcsön felvétele +	0					0
20. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek törlesztése, megszüntetése, beváltása +	0					0
21. Véglegesen kapott pénzeszköz +	0					0
22. Részvénybevonás, tőke kivonás (tőkeleszállítás) -	0					0
23. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír visszafizetése -	0					0
24. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése -	0					0
25. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	0					0
26. Véglegesen átadott pénzeszköz -	0					0
27. Alapítókka szembeni, illetve egyéb hosszú lejáratú kötelezettségek változása ±	0					0
IV. Pénzeszközök változása (I+II+III. sorok) +	-30	0	0	0	0	-30

3.)

Amennyiben tárgyévben a közbenső eredmények kiszűrésére vonatkozólag halasztott adó került volna elszámolásra, úgy az 1 millió forint értékű eredményjavító konszolidációs módosítás 10%-a (100 ezer forint) megjelent volna a konszolidált eredménykimutatásban az adózás előtti eredmény után, a mérleg szerinti eredmény fölött, mint eredményrontó tétel és ugyanekkora összeggel megjelent volna a konszolidált mérlegben is a halasztott adó kötelezettségek között, mint új tétel.

A konszolidált cash flow-ban az eredménykimutatás oldali 100 ezer forint megjelent volna a nyers operatív cash flow-ban mínusz értékkel, míg a mérlegben történt változás megjelent volna a nyers cash flow-ban egy technikai soron pozitív értékkel. Mivel a halasztott adó nem jár pénzmozgással és nem érinti az adózás előtti eredményt, a két tételt a nyers cash flow módosításaként ki kellett volna szűrni egymással szemben. **A halasztott adónak összességében a végleges konszolidált cash flow-ban soha nem lehet hatása, az eredménykimutatásban levő értékkel változik mindig a mérlegben levő érték, amely értékek mindig kiszűrésre kerülnek annál a módszernél, mikor a cash flow-t a mérlegeltérésekből, mint nyers cash flow-ból állítjuk elő.**

4) FELADAT

Amennyiben a konszolidált cash flow összeállításánál azt a módszert alkalmazzák, amelynél a teljeskörűen bekonszolidált anya és leányvállalatok egyedi cash flow-ja kerül összeadásra, akkor az egyes leányvállalatoknak azon időszakra jutó cash flow-it kell hozzáadni az anyavállalati cash flow-hoz, amely időszakban a csoportba tartoztak. Mivel jelen esetben Leány1 tárgyév végén került eladásra, Leány2 pedig tárgyév elején került megvételre, célszerű a teljes tárgyévi cash-flow-jukat hozzáadni az anyavállalat cash flow-jához, majd külön kezelni azt a kérdéskört, hogy a Leány2 pénzeszközei még nem lehettek benne a 2012-es záró konszolidált mérleg pénzeszközeiben és a Leány1 pénzeszközei nem szerepelhetnek a csoport záró pénzeszközei között. A Társult cash flow-ja nem kerülhet hozzáadásra a csoport cash flow-jához, mivel a társultként konszolidált társaságok nem kerülnek teljeskörű bekonszolidálásra.

1, Anya 20 millió forintot feltüntetett a tőkeemelésből kifolyólag a befektetett eszköz beszerzése során a cash flow-ban, mely **cégcsoporton belüli tőkeemelésben** testesült meg. A leányvállalat a tőkeemelést az egyedi cash flow-ban a részvénykibocsátás, tőkebevonás bevétele cash flow soron tüntette fel a finanszírozási cash flow-jában. Mindkét értéket ki kell küszöbölni a konszolidált cash flow-ból, mivel cégcsoporton belüli pénzmozgások nem jelenhetnek meg a konszolidált cash flow direkt cash flow sorain, csak azok, amelyek a csoportból történő kifizetéseket, vagy a csoportba érkező pénzbefolyásokat takarják.

2, Amennyiben az **adósságkonszolidációnál** az előző évi egymással szembeni cégcsoporton belüli követelések és kötelezettségek eltérése eltér a tárgyév végén egymással szembeni követelések és kötelezettségek közötti eltéréstől, akkor a nyitó és záró eltérések különbözete konszolidált szinten tárgyévből eredménymódosító tételként jelenik meg, ebből kifolyólag konszolidált szinten módosítani kell a cash flow-ban az adózás előtti eredményt és azon mérlegsorok változásához köthető cash flow sorokat, amelyeknél megjelent a különbözet. Jelen esetben a tavalyi év végén és a tárgyév végén is nulla az eltérés, tehát ilyen konszolidációs módosítást nem kell feladni a tárgyévi konszolidált cash flow-ban. A másik kérdéskör a **cégcsoporton belüli kölcsönnyújtáshoz** kapcsolódóik, mivel a folyósított kölcsön olyan cégcsoporton belüli pénzmozgás, mely teljesen jogosan megjelenik az egyes bekonszolidált társaságok egyedi cash flow-jában, de cégcsoport szinten nem történt pénzmozgás, így konszolidált szinten nem jelenhet meg a csoport cash flow-jában.

3, Mivel az egymással szemben kiküszöbölt kamatbevételek és kamatráfordítások tárgyévből nem tértek el egymástól, konszolidált szinten nem módosult az adózás előtti eredmény az egyedi adózás előtti eredmények összegéhez képest, ebből kifolyólag az egyedi cash flow-k összegén sem kell változtatni ezen a jogcímen.

4, Befektetett eszközök cégcsoporton belüli értékesítései a következő területeken érintheti a csoport cash flow-t az egyedi cash flow-k összegéhez képest

- Az **értékesítésen egyedi szinten megjelenő eredmény** – mely a befektetett eszközök értékesítésének eredménye soron jelenik meg a cash flow-ban – konszolidált szinten kiküszöbölésre kerül, ezért a konszolidált cash flow-ban is módosítani kell a kapcsolódó sorokat a működési cash flow-ban, az adózás előtti eredményt és a befektetett eszközök értékesítésének eredménye sort.
- A **befektetett eszközök értékesítésével kapcsolatos, csoporton belüli egyedi pénzmozgások** megjelennek az egyedi cash flow-k befektetési cash flow soraiban, de mivel csak cégcsoporton belüli pénzmozgások történtek, a konszolidált cash flow-ban ki kell egymással szemben küszöbölni ezeket a pénzmozgásokat a direkt cash flow sorokból.
- A **kiszúrt közbenső eredménynek** kihatása van a konszolidált szintű értékcsökkenésre is, amennyiben a befektetett eszközre értékcsökkenés kerül elszámolásra. Amennyiben a csoporton belüli értékesítésnél az eladó pozitív eredménnyel értékesítette a tárgyi eszközt, úgy a közbenső eredmény kiszűrése csökkenti a csoport eredményét konszolidált szinten, míg az értékcsökkenés változása növeli azt az egyedi eredménykimutatásokban található értékcsökkenések összegéhez képest. Mindezekből kifolyólag a csoport szintű cash flow is módosításra fog kerülni az egyedi cash flow-k összegéhez képest az adózás előtti eredmény és az értékcsökkenés tekintetében.

A fenti 3 területtel kapcsolatban a konkrét tranzakcióból kifolyólag csoport szinten módosítani kell a 10 millió forint értékű csoporton belüli pénzmozgást, a csoporton belüli értékesítésen kiküszöbölt 5 millió forint eredményt és a kiküszöbölt eredmény félévre jutó értékcsökkenési hatását, fél millió forintot.

5, Amennyiben a cégcsoporton belüli eszköz értékesítések nem érintik a befektetési cash flow-t vagy a finanszírozási cash flow-t, úgy az önmagában csoporton belüli bevétel ráfordítás kiküszöbölése sem okoz módosítást a konszolidált szintű cash-flow-ban. Nem igaz azonban ez az állítás a csoporton belül maradt, korábban a cégcsoporton belül eredménnyel értékesített eszközökre, mivel ebben az esetben a cégcsoport adózás előtti eredménye el fog térni az egyedi adózás előtti eredmények összegétől az értékesítés évében, illetve abban az évben, amikor az előző években cégcsoporton belül értékesített készlettétel kikerül a csoportból és ezáltal a korábban konszolidációs szinten nem realizált csoporton belüli eredmény realizálódik. Mivel a nyitó készletek között nem szerepelt cégcsoportból vásárolt készlet, ezért a cash flow készítésénél a korábbi évek nem realizált eredményének visszafordulásából nem származhat módosítás a konszolidált cash flow-ban, módosítani kell viszont a konszolidált cash-flow-t a 2013-as készlet értékesítésből a 2013 végén a csoport mérlegében szereplő 5 millió forint értékű készletre jutó közbenső eredménnyel, 1 millió forinttal. A módosítás a cash flow-ban érinteni fogja az adózás előtti eredményt és a készletek értékének változását, mivel a konszolidált beszámolóban mindkét érték el fog térni az egyedi beszámolóban szereplő értékek összegétől.

6, Mivel a leányvállalat konszolidált szinten nem létezik, ezért az átalakulása sem okozhat önmagában semmilyen változást a csoport mérlegében, mivel a leányvállalat egész évben a csoport szerves részét képezte, csak a konszolidált szinten egyébként érdektelen jogi formája változott meg. Ebből kifolyólag a konszolidációs alapelvek szerint mindazokat a változásokat, melyek egyedi szinten megjelennek az átalakulás közvetlen következményeként, meg kell szüntetni konszolidált szinten. Egy csoporton belüli leányvállalati átalakulás a következő területeken hoz létre különbségeket a konszolidált mérlegben és eredménykimutatásban a teljeskörűen bekonszolidált társaságok egyedi mérlegeihez és eredménykimutatásaihoz képest.

- A tárgyévben átalakult leányvállalat 2 lezárt időszakkal és ezáltal 2 darab éves beszámolóval rendelkezik 2013-ra. Mérleg szempontjából értelemszerűen csak az év végi mérlegét kell a csoport mérlegeihez hozzáadni, míg az eredménykimutatását, cash flow-ját és a kiegészítő mellékletben levő egyéb, időszakot és nem időpontot lefedő kimutatásait tekintve a két időszak kimutatásainak összegét kell kimutatni konszolidált szinten. Ez a nyers cash flow összeállításánál is így történt a példánkban.
- Az átalakulási vagyonmérleg alapján könyvelések történnek **leányvállalati szinten**. Ilyen könyvelés az átalakulás előtti **mérleg szerinti eredmény áthelyezése leányvállalati szinten az eredménytartalékba**, mely konszolidált szinten tárgyévben a mérlegben visszamódosításra kerül, de a konszolidált cash flow elkészítésénél nem okoz módosító tételt az egyedi cash flow-k összegéhez képest. Ilyen módosító tétel lehet még az is, ha a **leányvállalati saját tőkén belül átcsoportosítás történik** a végleges vagyonmérlegben, amelyet cégcsoport szinten szintén vissza kell módosítani a konszolidált mérlegben, hiszen konszolidált szinten nem létező leányvállalatnak nem lehet saját tőke átcsoportosítása sem, a saját tőke tételek konszolidált szinten a tőkekonszolidációs módosítások után megfelelő módon reprezentálják a konszolidált saját tőkét. Mivel ezek az átcsoportosítások nem érintik az egyedi cash flow-kat, és a konszolidációs módosításuk sem érinti a konszolidált adózás előtti eredményt, ezekkel sem kell foglalkoznunk a konszolidált szintű cash flow – jelen példában alkalmazott módszertan esetében történő – elkészítésénél.
- Az átalakulási vagyonmérleg alapján könyvelések történnek **anyavállalati szinten is**, mivel az anyavállalatnak ki kell vezetnie a rendkívüli ráfordításokkal szemben a korábbi részesedés értéket az egyedi beszámolójában, míg a leányvállalati vagyonmérleg saját tőkéjéből az anyavállalatra jutó részt meg kell jelenítenie a részesedések között a rendkívüli bevételekkel szemben. Ezek a tételek egy olyan részesedéssel kapcsolatban kerülnek kimutatásra az anyavállalat egyedi mérlegében és eredménykimutatásában, mely részesedés konszolidált szinten nem létezik, ezért a részesedéshez kapcsolódó változásokat is vissza kell módosítani konszolidált szinten. Mindezekből kifolyólag a konszolidált mérlegből ki kell szűrni a részesedés változásának értékét, mellyel szemben a konszolidált eredménykimutatásban ki kell küszöbölni a rendkívüli ráfordítás és a rendkívüli bevétel tételeket, így viszont konszolidált szinten el fog térni az adózás előtti eredmény az egyedi adózás előtti eredmények összegéhez képest.

Az adózás előtti eredmény eltérést kezelni kell a konszolidált cash flow-ban is, amennyiben a nyers cash flow az egyedi cash flow-k összegeként áll elő, le kell csökkenteni az adózás előtti eredményt 7 millió forinttal és ki kell küszöbölni ezt a 7 millió forint eredményt a befektetett eszközök értékesítésének eredménye sorából is.

- Mivel egyszerű átalakulás történt könyv szerinti értéken, a konszolidált cash flow szintjén más feladat az átalakulás lekövetésével kapcsolatban nem merül fel. Összetettebb átalakulásoknál (pl. beolvadás) előfordulhat más olyan saját tőkét, vagy korábban kikonszolidált részesedést módosító tétel is a végleges vagyonmérlegben (pl. egymásban levő részesedés megszűnése saját tőkével szemben) amelyet konszolidált szinten kezelni kell.

7A (Társult), Egy **equity módszerrel konszolidált társult vállalat** esetében a két leggyakoribb olyan konszolidációs módosító tétel melyet **minden évben konszolidált cash flow szintjén is kezelni kell**, mert érintik a konszolidált adózás előtti eredményt, a **társult vállalat saját tőke változásának kezelése** és az **akvizíciókor keletkező tőkekonszolidációs különbözet éves értékcsökkenése**.

Ezek a klasszikus, évről évre ismétlődő tételeken túl, a **társult vállalat csoportból történő eladásának** évében foglalkozni kell az **eladás csoportszintű eredményre gyakorolt addicionális hatásával** is mind az eredménykimutatás, mind a cash flow szintjén. Egy társult vállalat eladásánál az egyedi cash flow-ban megjelenik a társult vállalat eladásából származó pénzbefolyás a befektetett eszköz eladásából származó pénzbefolyásoknál a befektetési cash flow-n belül illetve az eladáskori könyv szerinti érték és eladási ár különbözete az operatív cash flow-n belül, mint a befektetett eszközök értékesítésének eredménye. Konszolidált szinten a pénzbefolyáson nem kell változtatni, viszont a részesedés – esetleges goodwilllel együtt számított - könyv szerinti értéke, s ezáltal az értékesítés eredménye szinte mindig eltér az egyedi könyvekhez képest. Amennyivel több vagy kevesebb volt a részesedés könyv szerinti értéke konszolidált szinten az egyedi mérlegben szereplő értékhez képest, annyival kell módosítani a konszolidált cash flow-ban is az adózás előtti eredményt és a befektetett eszköz értékesítésének eredményét.

A konkrét feladatban 2012-ben 10 millió forinttal nőtt a Társult révén a csoport vagyona és ezzel párhuzamosan részesedése is, míg 2013-ban további 20 millió forinttal, mivel nem történt sem osztalékfizetés, sem tőkeemelés a 2 év alatt a Társultnál. Társult 2013-as saját tőke növekedésének arra az időszakra jutó része, amíg a csoportban szerepelt, hozzáadódik a csoport eredményéhez a részesedés növekedésén keresztül. Mivel a részesedés 2013. december 31-én lett eladva, élhetünk azzal a feltételezéssel, hogy a teljes évi saját tőke növekedés 30%-át kell figyelembe venni (20 millió forint). Ez a tétel növeli a csoport adózás előtti eredményét az egyedi eredmények összegéhez képest 2013-ban, ezért megjelenik addicionális tételként a konszolidált cash flow-ban is. Mivel eredménymódosító, de pénzmozgással nem járó tételként jelenik meg ez a 20 millió forint a cash flow-n belül, az adózás előtti eredményen kívül a működési cash flow-ban kell megjeleníteni a 20 millió forint „másik lábát”, érdemes erre akár egy külön sort nyitni.

A Társultra a megszerzés pillanatában aktív tőkekonszolidációs különbözet került elszámolásra, a vételár (35) és a csoportra jutó saját tőke rész (100-nak 30%-a) különbözeteként 5 millió forint. A goodwill-ra jutó éves amortizáció 1 millió forint. Az aktív tőkekonszolidációs különbözet éves szintű amortizációja pénzmozgással nem járó eredménymódosító tétel, ezért a konszolidált cash flow-ban a működési cash flow-n belül fog megjelenni csökkentve az adózás előtti eredményt az egyedi eredményekhez képest. A módosító tétel „másik lábát” célszerű egy olyan cash flow sorban elhelyezni a működési cash flow-n belül, amely külön jeleníti meg az aktív tőkekonszolidációs különbözet amortizációját az egyéb befektetett eszközök éves értékcsökkenésétől.

A csoport saját tőkéjén belül közvetlenül az **eladás** előtt a Társult-hoz kötődően az előző tételekből adódóan 9 millió forint a konszolidáció miatt saját tőke változás soron, míg 19 millió forint a mérleg szerinti eredmény soron szerepel. Ez az a saját tőke, amit a csoport addicionálisan elveszít konszolidált szinten, az egyedi szinthez képest, közvetlenül az eladásból kifolyólag konszolidált szinten, ezért ennyivel alacsonyabb a csoport eredménye az eladáson, mint az anyavállalatnak egyedi szinten. Egyedi szinten az Anya eredménykimutatásában a részesedés eladásának eredménye 35 millió forint (70 eladási ár mínusz 35 bekerülési érték egyedi szinten). Konszolidált szinten viszont a 35 milliós bekerülési értékhez képest a megszerzés óta lekönyvelésre került 30 millió forint eredményjavító és részesedés növelő, valamint 2 millió forint eredményrontó és részesedés (goodwill) érték csökkentő könyvelési tétel. Mindezek eredményeként konszolidált szinten a saját tőke és a részesedés érték az eladás időpontjában 28 millió forinttal magasabb, mint egyedi szinten, tehát az eladáskori nyereség is alacsonyabb lesz 28 millió forinttal a 35 milliós egyedi eredményhez képest. Vegyük észre, hogy a tranzakció konszolidált szinten is pozitív pénzügyi eredménnyel járt, ezért a 28 millió eredménymódosító tétellel a nettó pozitív eredményt (részesedés értékesítésének eredményét) kell csökkenteni teljes mértékben.

A konszolidált mérlegben és eredménykimutatásban erre a különbségre a következő konszolidációs módosító értéket kell feladni:

T Részesedés értékesítésének árfolyamnyeresége (EK)	28
T Aktív tőkekonszolidációs különbözet a társult vállalatban (M)	2
K Részesedés társult vállalatban (M)	30

Az eladás konszolidált cash flow-ban történő lekezeléséhez csökkenteni kell az adózás előtti eredményt 28-al. Az ellentételt a befektetett eszköz értékesítésének eredménye sorára kell feladni a konszolidált cash flow-ban. Az is gyakori megoldás azonban, hogy a külső felhasználó számára történő jobb megértés céljából a befektetett eszközök értékesítésének eredményéből kiemelésre kerül külön sorra a társult vállalatban levő részesedés eladásából származó eredmény (működési cash flow) és esetleg a pénzbefolyás is (befektetési cash flow). A konkrét megoldásban mi is ezt a verziót választottuk.

7B A Leány1-re az akvizíciókor kiszámolt aktív tőkekonzolidációs különbözet után könyvelt éves amortizációt ugyanazon módon kell figyelembe venni, mint azt a Társultnál tettük. Leány1 goodwill amortizációjának mértéke éves szinten 4 millió forint (80 millió vételár mínusz 60 millió forint akvizíciókori saját tőke szétosztva 5 évre), melyből a 2012-ben elszámolt amortizáció 2013 elején a konszolidáció miatti saját tőke változás soron jelenik meg a konszolidált saját tőkén belül, a 2013 évi amortizáció pedig a mérleg szerinti eredményt fogja csökkenteni a konszolidált saját tőkében. Utóbbinak, mivel módosítja a tárgyévi adózás előtti eredményt konszolidált szinten, kihatása lesz a cash flow-ra is, hasonló módon, mint volt a Társultnak.

Leány1 megszerzése óta a goodwill amortizációján túl a 2012-es eredményével (8 millió forint) és a 2013-as eredményével (10 millió forint) járult hozzá a csoport saját tőke változásához. Amikor 2013 végén Leány1 eladásra kerül, akkor a csoport nem csak az Anya könyveiben szereplő részesedést veszíti el, amely megfelelően reprezentálódik az Anya egyedi eredménykimutatásában és cash flow-jában, hanem azt a saját tőke növekményt/csökkenést is, amelyet Leány1 addicionálisan okozott a csoport saját tőkéjében a megszerzése után. Ez az összeg Leány1 eladása előtti pillanatban összesen 10 millió forint (10 millió forint tárgyévi eredmény plusz 8 millió forint előző évi eredmény mínusz 8 millió forint goodwill amortizáció). A kalkulált értékkel csökkentjük a konszolidált cash flow-ban – az eredménykimutatással párhuzamosan – az adózás előtti eredményt, a nyers konszolidált cash flow módosításának másik lába pedig a befektetett eszköz értékesítésének eredménye lesz, mely konszolidált szinten el fog térni az egyedi értékek összegétől. Anya egyedi szinten 100 millió forintért tartotta nyilván azt a részesedést (80 millió forint bekerülési érték plusz 20 millió forint tőkeemelés), amelyet 105 millió forintért adott el. Konszolidált szinten összesen tehát 5 millió forint veszteséget ért el az eladáson a csoport. Ez az 5 millió forint veszteség – hasonlóan a Társultnál látott cash flow bemutatásra - külön sorban kiemelésre került a cash flow-ban. Érdemes a konszolidált cash-flow-ban kiemelni a 105 millió forint pénzbefolyást is – hasonlóan a Társulthoz – egy külön sorra a befektetési cash-flow-n belül.

Leány1 eladásának a csoport pénzeszközállományára kifejtett hatása még egy elemet tartalmaz. A nyers konszolidált cash flow összeállításánál Leány1 esetében a 2013-as egyedi cash flow-ja került bele a nyers cash flow-ba. Ez az egyedi cash flow a 2012. december 31-i záró és az azzal egyező 2013. január 1-i nyitó pénzeszközeinek és a 2013. december 31-i pénzeszközeinek változásait mutatja be. A leányvállalat 2013. december 31-i záró pénzeszközállománya viszont már nem lehet benne a csoport pénzeszközeiben, mivel az év utolsó napján Leány1 eladásra került, kikerült a csoportból, mérlege sem került hozzáadásra a csoport többi tagjának mérlegéhez. Ezekből kifolyólag a Leány1 eladásának pénzeszközökre gyakorolt hatását ki kell egészíteni azzal a pénzmozgással, amely abból következik, hogy a Leány1 mérlegével együtt Leány1 2013. december 31-i pénzeszközállománya is „távozott” a csoportból, a csoport pénzeszközeiből. Leány1 pénzeszközeinek értéke az eladáskori mérlegben 26 millió forint, ezzel módosítani kell a nyers cash flow-t. Ezzel az „egylábas módosítással” együtt jól látszik, hogy a csoportnak a pénzeszközállományra gyakorolt hatása a Leány1 eladásának nettó módon 79 millió forint pénznövekedés (105 millió forint pénzbefolyás csökkentve 26 millió forint Leány1-el együtt távozó pénzeszközzel) lett.

8, Egy tényleges konszolidációnál a konszolidált cash flow-t készítő/ellenőrző személy a cash flow elkészítésének/ellenőrzésének ebben a fázisában végignézi, hogy milyen konszolidációs változásokat nem vett még figyelembe a konszolidált cash flow összeállításánál, tehát melyek azok a csoportban történt változások, konszolidált adózás előtti eredményt módosító tételek és csoporton belüli pénzmozgások, melyeknek hatásai a konszolidált cash flow-ra az egyedi cash flow-k összegéhez képest nem lettek figyelembe véve még az előző 7 pontban.

Leány2 2013. január 1-i megvásárlásával kapcsolatban – hasonló okokból, mint Leány1 eladásánál, de ellenkező előjellel – fel kell adni egy „egylábas módosítást” a konszolidált cash flow-ra, mivel a csoport 2012-es záró pénzeszközállománya nem tartalmazta a Leány2 2012. december 31-i és az ezzel egyező 2013. január 1-i pénzeszközállományt, 9 millió forintot. Ezen túlmenően célszerű a befektetett eszközök beszerzése során található értékek közül kiemelni egy külön sorra a Leány2-re kifizetett összeget (100 millió forint).

Leány2-vel kapcsolatos cash flow módosító érték még a konszolidált adózás előtti eredményre gyakorolt hatását tekintve a Leány2-re konszolidált szinten elszámolt goodwill amortizációja, évi 6 millió forint $(100 - (100 - 70) / 5)$.

Felmerül még, hogy ennél a módszernél, amikor a konszolidált cash flow-t az egyedi cash flow-k összegéhez képest feladott módosításokkal állítjuk elő, szükséges-e módosítani az egyedi cash flow-k összegét a kisebbségi (külső) érdekeltség hatásával akár az egyedi egy akvizíciónál, akár a tárgyévi eredmény tekintetében, akár a közbenső eredmények kiszűrésénél. Akvizíciókor a kisebbségi érdekeltséggel kapcsolatban nem történik pénzmozgás a csoportot tekintve és a konszolidált adózás előtti eredményt sem érinti az első tőkekonszolidáció, beleértve a kisebbségi érdekeltség megjelenését is, ezért ennél a módszernél cash flow-ra gyakorolt hatása nincs az akvizíciókori kisebbségi érdekeltségnek, ellentétben az előző módszerrel, ahol mérlegeltérésekből indultunk ki a konszolidált cash flow elkészítésénél és nem az egyedi cash flow-k összesítéséből. Ugyanezen okból kifolyólag – nincs se pénzmozgás, se adózás előtti eredményre gyakorolt hatás - nem kell módosítani ennél a módszernél sem a konszolidációs szinten kiszűrt közbenső eredmények kisebbségi érdekeltségre jutó hatásával, sem a konszolidált egyedi eredményből a tárgyévben a külső érdekeltségre jutó résszel.

A konszolidált mérlegeltérésekből, mint nyers cash flow-ból elinduló módszertannál módosítani kellett a nyers cash flow-t - a mérlegeltéréseket – a halasztott adó vonatkozásában is. Mivel a jelen példában használt módszertannál csak azok a konszolidációs módosítások érdekesek, melyek csoporton belüli pénzmozgásokat tartalmaznak vagy érintik a csoport adózás előtti eredményét vagy a csoport összetételének változását követik le és a halasztott adó tételekre egyik feltétel sem releváns, ezért ennél a módszertannál a konszolidációból származó (halasztott) adó nem hoz magával módosító tételt a nyers cash flow-hoz képest.

Összesen																				
Leány2 AKKT értécsökkenés																				
Leány2 megszerzésből származó pénzeszköz																				
Leány1 eladáskori pénzállománya																				
Leány1 eladás eredményének kiemelése																				
Leány1 eladás																				
ATKK értécsökkenés (Leány1)																				
Társult eladás eredményének kiemelése																				
Társult eladása																				
Társult goodwill értécsökkenése 2013																				
Társult eredménye 2013																				
Leány2 átalakulása																				
Cégesoporton belüli készlet értékesítés																				
Tárgyi eszköz értécsökkenés																				
Tárgyi eszköz																				
Kölcsön																				
Tőkeemelés Leány1-ben																				
Nyers Cash-flow																				
Leány2																				
Leány1																				
Anyá																				
I. Szokásos tevékenységből származó pénzeszköz-változás	48	44	-12	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 ±	20	25	11	56			-5	0,5	-1	-7	20	-1	-28		-4	-10			-6	15
Kapott osztalék	-7	0	0	-7																-7
Társult tárgyévi eredmény csoportra jutó rész											-20									-20
Társult eladásának tárgyévi eredménye													-7							-7
Leány1 eladásának tárgyévi eredménye																5				5
2. Elszámolt amortizáció +	20	10	5	35				-0,5												35
Goodwill értécsökkenés												1			4	0			6	11
3. Elszámolt értékvesztés és visszaírás ±				0																0
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete ±				0																0
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye ±	-8	10	0	2			5			7			28	7		10	-5			54
6. Szállítói kötelezettség változása ±	10	20	-5	25																25
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása ±	11	-8	-1	2																2
8. Passzív időbeli elhatárolások változása ±	-5	-2	-1	-8																-8
9. Vevőkövetelés változása +	10	12	-22	0																0
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása ±	6	-9	0	-3					1											-2
11. Aktív időbeli elhatárolások változása ±	1	-4	2	-1																-1
12. Fizetett, fizetendő adó (nyereség után) -	-2	-3	-1	-6																-6
13. Fizetett, fizetendő osztalék, részesedés -	-8	-7	0	-15																-15

Összesen	Leány2 AKKT értékesítkelés	Leány2 megszerzésből származó pénzeszköz	Leány1 eladásakor pénzállománya	Leány1 eladás eredményének kiemelése	Leány1 eladás	ATKK értékesítkelés (Leány1)	Társult eladás eredményének kiemelése	Társult eladása	Társult goodwill értékesítkelés 2013	Társult eredménye 2013	Leány2 átalakulása	Cégesoporton belüli készlet értékesítkelés	Tárgyi eszköz értékesítkelés	Tárgyi eszköz	Kölcsön	Tökeemelés Leány1-ben	Nyers Cash-flow	Leány2	Leány1	Any
II. Befektetési tevékenységből származó pénzeszköz-változás	-120	0	9	-26	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	20	-123	-10	-40	-73
(Befektetési cash flow, 14-16. sorok)	0																			
14. Befektetett eszközök beszerzése -	-290		100											10		20	-420	-50	-80	290
15. Befektetett eszközök eladása +	140				-105		-35							-10			290	40	40	210
16. Kapott osztalék, részesedés +	7																7	0	0	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 értékesítkés pénzbefolyás	35				35															
III. Pénzügyi műveletekből származó pénzeszköz-változás	10	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-20	30	20	20	-10
(Finanszírozási cash flow, 17-27. sorok)	0																			
17. Részvénykibocsátás, tőkebevonás bevétele +	10															-20	30	0	20	10
18. Kötvény, hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele +	0																0			
19. Hitel és kölcsön felvétele +	0														-20		20	20		
24. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése -	0																0			
25. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	0														20		-20		-20	
26. Véglegesen átadott pénzeszköz -	0																0			
27. Alapítókkal szembeni, illetve egyéb hosszú lejáratú kötelezettségek változása ±	0																0			
IV. Pénzeszközök változása (I+II+III. sorok) ±	-30	0	9	-26	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-13	-2	24	-35

5) FELADAT

A standard szerint a megbízólevél az alábbiakra tér ki:

- az évközi pénzügyi információk átvilágításának célja
- az átvilágítás hatóköre
- a vezetés felelőssége az évközi pénzügyi információk elkészítéséért
- a vezetés felelőssége az évközi pénzügyi információk elkészítése szempontjából releváns, hatékony belső ellenőrzés kialakítására és fenntartására
- a vezetés azzal kapcsolatos felelőssége, hogy valamennyi pénzügyi nyilvántartást és kapcsolódó információt a könyvvizsgáló rendelkezésére bocsásson
- a vezetés beleegyezése abba, hogy az átvilágítás során szóban tett, valamint a gazdálkodó nyilvántartásaiban beleértett módon szereplő nyilatkozatok megerősítése céljából írásbeli nyilatkozatokat ad a könyvvizsgálónak
- a kibocsátandó jelentés várható formája és tartalma, beleértve a jelentés címzettjének meghatározását
- a vezetés beleegyezése abba, hogy ha bármely, évközi pénzügyi információt tartalmazó dokumentum jelzi, hogy az évközi pénzügyi információt a gazdálkodó könyvvizsgálója átvilágította, az átvilágítási jelentést is belefoglalják a dokumentumba.

Minta az évközi pénzügyi információk átvilágítására vonatkozó megbízó levélre¹¹

Az alábbi levél útmutatóként szolgál a jelen Átvilágítási Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standard 10. bekezdésében szereplő szemponttal összefüggésben, és hozzá kell igazítani az egyedi követelményekhez és körülményekhez.

Az igazgatóság (vagy a felső szintű vezetés illetékes képviselője) részére:

Jelen levelünk célja, hogy megerősítsük a gazdálkodó 20X1. június 30-i évközi mérlegének, valamint az ezen időponttal végződő hat hónapos időszakra vonatkozó eredménykimutatásának, saját tőkeváltozás- és cash flow-kimutatásának átvilágítására szóló megbízásunk feltételeire és céljaira vonatkozó értelmezésünket.

Átvilágításunkat a Nemzetközi Könyvvizsgálati és Bizonyosságot Nyújtó Szolgáltatási Standard Testület által kiadott, 2410. témaszámú, „Az évközi pénzügyi információknak a gazdálkodó független könyvvizsgálója által végrehajtott átvilágítása” című Átvilágítási Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standarddal összhangban fogjuk elvégezni azzal a céllal, hogy átvilágításunk alapot nyújtson arra vonatkozó jelentésünkhöz, jutott-e bármely olyan tény a tudomásunkra, amely miatt meggyőződésünk, hogy az évközi pénzügyi információkat nem minden lényeges szempontból a [meg kell nevezni a vonatkozó pénzügyi beszámolási alapelveket, beleértve egy hivatkozást arra a joghatóságra vagy országra, ahonnan a pénzügyi beszámolási alapelvek származnak, ha az alkalmazott pénzügyi beszámolási alapelvek nem a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok] összhangban állították össze.

¹¹ 2410. témaszámú standard 1. sz. függelék

Az ilyen átvilágítás – elsősorban a pénzügyi és számviteli ügyekért felelős személyektől történő – információkérésből, valamint elemző és egyéb átvilágítási eljárások alkalmazásából áll, és rendszerint nem követeli meg a megszerzett információ megerősítését. Az évközi pénzügyi információk átvilágításának hatóköre lényegesen kisebb, mint a Nemzetközi Könyvvizsgálati Standardok szerint végrehajtott, a pénzügyi kimutatások véleményezését célzó könyvvizsgálat hatóköre, és ennek megfelelően nem bocsátunk ki könyvvizsgálói záradékot (véleményt).

Az évközi pénzügyi információkról az alábbiak szerinti jelentést szándékozunk készíteni:

[A jelentésminta szövege.]

Az évközi pénzügyi információkért, a megfelelő közzétételt is beleértve, a gazdálkodó vezetése a felelős. Ez magában foglalja az akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítástól mentes évközi pénzügyi információk elkészítésére és bemutatására vonatkozó belső ellenőrzés kialakítását, megvalósítását és fenntartását; a megfelelő számviteli politikák kiválasztását és alkalmazását; valamint az adott körülmények között ésszerű számviteli becslések elkészítését. Átvilágításunk részeként írásbeli nyilatkozatokat kérünk majd a vezetéstől az átvilágítással összefüggésben tett állításokra vonatkozóan. Azt is kérni fogjuk, hogy ha bármely, évközi pénzügyi információt tartalmazó dokumentum jelzi, hogy az évközi pénzügyi információt átvilágítottuk, átvilágítási jelentésünket is foglalják bele a dokumentumba.

Az évközi pénzügyi információk átvilágítása nem nyújt bizonyosságot arra vonatkozóan, hogy minden jelentős ügyről tudomást szerzünk, amelyet egy könyvvizsgálat esetleg azonosítana. Emellett megbízásunktól nem várható el, hogy feltárja, vannak-e csalások, hibák vagy törvényteleniségek. Mindazonáltal tájékoztatni fogjuk Önöket a tudomásunkra jutott minden lényeges ügyről.

Várakozással tekintünk az Önök munkatársaival való teljes körű együttműködés elé, és reméljük, hogy rendelkezésünkre bocsátanak minden olyan nyilvántartást, dokumentációt és egyéb információt, amelyek átvilágításunk lefolytatásához szükségesek.

[Itt lehet szerepeltetni szükség szerint a díjjal és a számlázással kapcsolatos információkat.]

A jelen levél az elkövetkezendő évekre hatályos, hacsak nem történik meg annak felmondása, módosítása vagy hatálytalanítása (ha ez vonatkozik).

Kérjük, írják alá a levél csatolt példányát, és juttassák azt vissza hozzánk annak jeléül, hogy az összhangban van azzal, ahogyan Önök a pénzügyi kimutatások általunk történő átvilágítását értelmezik.

Visszaigazolva az ABC társaság nevében

(aláírás)

név és beosztás

Dátum:

6) FELADAT

A program alapvetően elég sok területre tartalmaz eljárást, viszont néhány esetben nem feltétlenül a legmegfelelőbb a megközelítés, illetve vannak lefedetlen területek. Általánosságban igaz, hogy nem feltétlenül csak az előző időszaki adatokhoz célszerű hasonlítani a tárgyévi adatokat, kérjük el a társaság tervét vagy előrejelzéseket is. Figyelembe kell venni, hogy a programban az előző időszaki mutatószámoknál egész éves, míg a tárgyévben 9 havi adatokból számolunk, így tekintettel kell lenni az esetleges szezonális hatásokra is.

Készletek

- Nincsenek a készletmennyiségre vonatkozó eljárások, azaz pl. nem derül ki, a készletérték leltárral alá van-e támasztva. Javasolt olyan programpont felvétele, amelyben egyeztetjük a mérlegben szereplő értéket a leltárfelvétellel, valamint kérdezzünk rá a leltározás módszerére.
- Ha volt fizikai leltárfelvétel, akkor át kell tekinteni a leltáreltéréseket, azok tendenciáit.
- Az 1. és 2. pontokban leírt eljárásoknál célszerű az eltérések vizsgálatát nem fix % felett vizsgálni, hanem a lényegességi szint bizonyos hányada felett elemezni.
- Nincsen programpont a készletek értékelése kapcsán az önköltségek változására. Össze kell hasonlítani az anyag, a munkaerő és a közvetett költségek alakulását az előző időszakokkal.
- A készleteknél (és az árbevételnél) végezzünk összehasonlításokat az ügyletek több jellemzője szerint, pl. értékesített termékek termékenként és havonta. Ugyanezt a beszerzett anyagokra is végezzük el.
- Az átvilágítás során ugyan el fogjuk végezni, de a 3-5. pontok nem elemző eljárások, hanem információkérések.

Vevőkövetelések

- A készletekhez hasonlóan az 1., 2. és 5. programpontokban az eltérés értékhatára legyen a lényegességhez kötve.
- Nincsen programpont a szokatlan egyenlegek (pl. nagy tételek, követel egyenlegek) változásainak vizsgálatára.
- Nincsen programpont az esetleges engedményekre, jóváírásokra és ezek tendenciáinak elemzésére vonatkozóan. Itt, vagy a készleteknél is szerepeltethető egy eljárás pl. a visszáruk arányának elemzésére (miért változott az előző időszakhoz képest, indikál-e ez más hatást, pl. garanciális kötelezettség stb.)

- Vizsgáljuk az árbevételt pl. bevételi forrás szerint, ügyfelenként, termékenként és kérjünk magyarázatokat az előző időszaktól, vagy tervtől való eltérésekre.
- Az átvilágítás során ugyan el fogjuk végezni, de a 4. pont nem elemző eljárás, hanem információkérés.

7) FELADAT

Mivel a Számviteli törvénnyel ellentétes módon szerepel a beszámolóban a tőkeemelés, így a magyar beszámolóra vonatkozó könyvvizsgálói jelentést korlátozni kell, mivel a hiba lényeges.

Az átvilágítási jelentésben viszont az alkalmazott számviteli elveknek megfelel a tranzakció, így korlátozás nélküli véleményt fog kibocsátani a könyvvizsgáló.

Amennyiben a nemzetközi beszámolóra vonatkozó elvek 2013-ra nem engedték volna könyvelni a tételt, akkor is a lényegesség függvénye, hogy milyen jelentést fog a könyvvizsgáló kibocsátani. Sok esetben – nemzetközi cégeknél – előfordul, hogy az anyavállalat könyvvizsgálója által meghatározott lényegességi küszöbszinteket kell egy átvilágítás során alkalmazni, ami nagyban eltérhet a helyi beszámolóra a könyvvizsgáló által megállapított lényegességi értékektől. Esetünkben, ha nincs ilyen és a lényegességi szint feletti hibáról beszélünk, az átvilágítási jelentést korlátozni kell.

8) FELADAT

Feltételezések alátámasztottsága:

- Az árbevétel becslése 2015-re ugyan az iparági becslés alapján lett kiszámolva, viszont 2016-ra és a követő évekre az elmúlt 15 év historikus adatai alapján. Lássuk be, hogy ez nem feltétlenül tükrözi a jövőbeni növekedési várakozásokat. Szintén fontos kérdés az árváltozás, mivel a társaság csak volumen növekedéssel számol. Mindkét esetben az iparági trendek, a technológia változását figyelembe vevő prognózissal kellene a társaság által készített tervet összehasonlítani a könyvvizsgálónak.
- Anyagköltségénél szintén csak volumenváltozással kalkulálnak az anyagárak változatlansága mellett, amelynek megalapozottságára nincs információnk, csak annyi, hogy a múltban nem emelkedtek. A közvetlen költségeknél a költséghányadok ügyfelenként nem változnak évről évre, ami szintén megkérdőjelezheti a terv átgondoltságát. A technológia változásából, például a munkaigényből adódóan átalakul egy-egy termék költséghányada, de lehetnek alapanyag változások, illetve átalakulhat az egész termékstruktúra is egy adott ügyfélnél, és eltolódhat más költségstruktúrájú termékpalletta felé. Ilyen jellegű megfontolásokról nincs információnk.
- Az ügyfelekkel kapcsolatosan a terv úgy készült, hogy a 3 legnagyobb ügyfél folyamatosan növekszik. Kockázati faktor, hogy az ügyfelekkel éves szinten állapodnak meg, de ennek ellenére biztosak a folyamatosan növekvő árbevételben. Nincs lemorzsolódás, nincsen információnk arra vonatkozóan, hogy a termékstruktúrában lesz-e változás. Érdekes megnézni a fedezetek alakulását:

	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
ÜGYFÉL1	11,6%	8,0%	8,0%	8,0%	8,0%	8,0%	8,0%	8,0%
ÜGYFÉL2	9,1%	13,7%	18,0%	18,0%	18,0%	18,0%	18,0%	18,0%
ÜGYFÉL3	25,5%	24,9%	23,7%	24,1%	18,1%	16,5%	14,9%	13,3%

Míg az 1. és 2. ügyfeleknél a tervben változatlan a fedezeti hányad, addig a 3. ügyfélnél fluktuál: 2015-re nő, majd folyamatosan csökken. Mindkét esetre meg kell ismernünk a mögöttes feltételezést.

Az üzleti tervben a következő inkonzisztenciák fedezhetők fel:

- Értécsökkenést számol el már nullára kifutott nettó értékű eszközök bruttó értékére is
- Lekötött tartalék visszaforgatása nem jó, mert túl hosszú idő alatt fordul vissza a fejlesztési tartalék.
- Nem határolja el a rendkívüli bevételes tételt a támogatott eszközre (aktiválást követő 10 évben fordulna vissza az 50 rendkívüli bevétel).
- Az eredménytartalék és a lekötött tartalék közötti mozgások nem zárnak nullára, tehát az eredménytartalék változása nem egyezik a mérleg szerinti eredmény átvezetésével és a lekötött tartalék változásával.