



Készlet és tárgyi eszköz leltárfelvétellel kapcsolatos könyvvizsgálati megfontolások (létezés állítás vizsgálata)

2019. június 22.



Törvényi szabályozás

Számviteli törvény: A mérlegkételemek alátámasztása leltárral

- 69. § (1) A könyvek üzleti év végi zárásához, a beszámoló elkészítéséhez, a mérleg kételemeinek alátámasztásához olyan **leltárt kell összeállítani** és e törvény előírásai szerint megőrizni, amely tételesen, ellenőrizhető módon tartalmazza - az (5) bekezdés figyelembevételével - a vállalkozónak a mérleg fordulónapján meglévő eszközeit és forrásait mennyiségben és értékben.
- (2) Az (1) bekezdés szerinti kötelezettség teljesítése keretében a vállalkozónak a főkönyvi könyvelés és az analitikus nyilvántartások adatai közötti egyeztetést az üzleti év mérlegfordulónapjára vonatkozóan el kell végeznie.
- (3) Ha a vállalkozó a számviteli alapelveknek megfelelő folyamatos mennyiségi nyilvántartást vezet, a leltárba bekerülő adatok valódiságáról - a leltár összeállítását megelőzően - leltározással köteles meggyőződni, és azt az eszközök és a források leltárkészítési és leltározási szabályzatában meghatározott időszakonként, de legalább háromévente mennyiségi felvétellel kell elvégeznie.

FONTOS: a folyamatos mennyiségi nyilvántartás a számvitel rendszerének, a könyvelésre, bizonylatolásra vonatkozó előírásoknak megfelelő nyilvántartást jelent



Törvényi szabályozás 2.

- (4) Ha a vállalkozó a számviteli alapelveknek megfelelő mennyiségi nyilvántartást nem vezet, vagy e nyilvántartást nem folyamatosan vezeti, akkor a leltárba bekerülő adatok valódiságáról - a leltár összeállítását megelőzően - leltározással köteles meggyőződni, és az üzleti év mérlegfordulónapjára vonatkozó leltározást mennyiségi felvétellel ... kell elvégeznie.
- (5) A vállalkozó - a (3)-(4) bekezdéstől eltérően - az üzleti év mérlegfordulónapját megelőző negyedévben vagy az azt követő negyedévben is ellenőrizheti mennyiségi felvétellel árukészletei nyilvántartásának a mérleg fordulónapjára vonatkozó adatai helyességét. A mennyiségi felvétel alapján szükségessé váló módosításokat az üzleti év mérlegfordulónapjára vonatkozóan kell elszámolni.
- (6) A vállalkozó nem alkalmazhatja az (5) bekezdésben foglaltakat, ha árukészleteiről sem mennyiségi, sem értékbeni nyilvántartást nem vezet.



Fogalmak

- **Leltár:** tételes, ellenőrizhető (kellő azonosító adatot tartalmazó) mennyiségbeni és értékbeni felsorolás a vállalkozás mérlegében szereplő és mérlegen kívüli eszközeiről és forrásairól.
- **Leltározás, leltárfelvétel:** a leltárba bekerülő adatok valódiságának alátámasztására, a leltár készítése előtt elvégzett folyamat, amely során az eszközök és források számbavétele megtörténik mennyiségben és értékben.
- **Leltárkészítési és leltározási szabályzat**
- **Leltárutasítás**
- **Leltár jegyzőkönyv, leltár lezárása**



Miért és mikor leltározzunk?

- fizikailag megvannak-e a készletek, tárgyi eszközök?
- a rendszer- vagy emberi hibából fakadó nyilvántartási hibákat feltárni
- üzleti döntéseiket megfelelő információk alapján meghozni – készletek valós forgása, mennyisége, a lekötött tőke mértéke
- tárgyi eszközök esetében az eszközök fizikai állapota, használhatósága, további beruházási döntések meghozatala

Gyakorisága

- A vállalkozás szabályzatában meghatározott időszakonként
- De az Sztv. szerint legalább háromévente
- A készletek esetében javasolt évente leltározni
- A tárgyi eszközök esetében a vállalkozás tevékenységétől függő gyakorisággal, de legalább háromévente



A könyvvizsgálat szempontjai 1.

- Kapcsolódó könyvvizsgálati standard: **501. számú - Könyvvizsgálati bizonyítékok – egyes tételekre vonatkozó speciális szempontok**
- A könyvvizsgálónak NEM az a feladata, hogy a leltárfelvételi ívet aláírásával hitelesítse
Hanem
- A könyvvizsgálat során a készletek, tárgyi eszközök mérleg soroknál a **létezés** állítás vizsgálata

Ennek elemei:

- Leltárfelvételen/leltározáson való személyes részvétel
 - A leltárfolyamat megfigyelése és értékelése
 - Ellenőrző tesztszámolások végzése



A könyvvizsgálat szempontjai 2.

- Azonosítottunk-e a kockázatbecslés során emelt szintű kockázatot?
magasabb kockázat esetén
 - a kockázatos készletek vagy készletlokációk kijelölése ellenőrzésre
 - a tesztszámolásnál nagyobb elemszám
 - véletlenszerűség, kiszámíthatatlansági elem a leltárellenőrzésnél
- A készletek mérleg sorok várható mérlegértéke hogyan viszonyul a könyvvizsgálati **végrehajtási lényegességhez**?
 - ha nem éri el a végrehajtási lényegességet a készletek értéke, mérlegelni kell, hogy az eredménykimutatást érintő elszámolások vizsgálatához szükséges-e a részvétel
 - a végrehajtási lényegesség feletti egyedi lokációkat vagy készletsorokat célszerű belevenni az ellenőrzés körébe
 - a fennmaradó, nem tesztelt, végrehajtási lényegességet összességében meghaladó készletet mérlegelni kell, szükséges-e tesztelni

Lásd példa 1, példa 2.



A könyvvizsgálat szempontjai 3.

- Az egyes készlettypusok (anyagok, áruk, saját termelésű készletek, stb) leltározási módszerének sajátosságai (nem darabszámban megállapított mértékek, siló, köbölés, hitelesített mérő leolvasás, stb)
 - rendelkezik-e az ügyfél megfelelő szakértővel?
 - rendelkezik-e a könyvvizsgáló megfelelő tudású szakértelemmel? Be kell-e vonnia szakértőt?
- Befejezetlen termelés, félkész termékek esetén a készültségi fok megállapítása
 - megfelelő szakértelem rendelkezésre áll-e?
 - milyen módon kell dokumentálni, hogy egyértelmű legyen (pl. anyaglistán pipálva a már felhasznált, beépített elemeket, műveletlistán az elvégzett műveleteket)

FONTOS: számviteli törvény 2019 évközi változása – a projektelszámolás hatása a befejezetlen termelésre



A könyvvizsgálat szempontjai 4.

- Több telephely esetén az egyes telephelyeken lévő készletek értéke – lényegességi szinthez képest
Lásd példa 1.
- Van-e idegen helyen tárolt készlet?
Szükséges-e résztvenni a könyvvizsgálónak (függ pl. attól, hogy mennyire jelentős értékűek az ott tárolt készletek? Megbízható visszaigazolást lehet-e beszerezni a tároló féltől?)
- További cégspecifikus tényezők



A könyvvizsgálat szempontjai 5.

- A leltárfelvétel időpontja (évvégi vagy évközbeni teljes leltárfelvétel, évközi folyamatos leltározás)

Évvégi vagy ahhoz nagyon közeli időpontban történő leltározás:

meggyőződni arról, hogy a leltározás és az évvége között nem történtek jelentős mozgások (végrehajtási lényegességi szint vagy más mérték figyelembevételére)

Évközbeni teljeskörű leltározás (egy időpontban): mivel jelentős kimenő és bejövő mozgások voltak, ezért a nyilvántartás pontosságát tesztelni kell, hogy a leltárfelvétel és az évvége közötti mozgások valósak, pontosak, alátámasztottak-e?

Évközi folyamatos leltározás (cycle counting): folyamatos üzem mellett végrehajtott, az egész évre kiterjedő tervezett ütemezés szerinti leltárfelvétel, amely az adott pillanatbeli analitikát korrigálja (ha szükséges). Rendszer- és kontrollkörnyezet feltételei vannak.



A könyvvizsgálat szempontjai 6.

- A készletnyilvántartási rendszer sajátosságai, kontrollok, rendszervizsgálat

A Kamara honlapján megtalálható „Informatikai audit a könyvvizsgálatban” anyag 17.sz. mellékletében szereplő, a készletnyilvántartási rendszerre vonatkozó kérdéssor alapján szükséges megérteni és felmérni a készletnyilvántartási rendszert.

Ennek függvényében lehet eldönteni, hogy a könyvvizsgáló kizárólag tételes alátámasztó dokumentumok vizsgálata (alapvető eljárások) segítségével, vagy pedig a nyilvántartási rendszert körbevevő, abba beépített kontrollok vizsgálata révén tudja a készletek mennyiségi (és értékbeni) változásának rögzítését, a mozgások, és ezáltal a mindenkori záróállomány nyilvántartását ellenőrizni.



A leltárfolyamat megfigyelése és értékelése 1.

Főbb szempontok

- A leltárutasítás aktuális? kellően részletes?
- Rendezett a készlet elhelyezkedése? jól szervezett a leltározás folyamata? Elegendően leltáraznak? Egyértelmű a leltár csapattal között felosztott terület? Kaptak-e szóbeli eligazítást? Hogyan biztosítják, hogy ne legyenek kimaradt vagy duplán megszámlolt tételek?
- A leltárfelvételi ívek, leltárcédulák, nyilvántartása – kiosztása/elszámlolása kontrollált? PDA-val/vonalkóddal történő leltárfelvétel?
- Állóüzem mellett történik a leltározás? Van-e kimenő/bejövő mozgás (kiszállítás, beérkezés) a leltározás során? Mit csinálnak a leltározás során mozgó tételekkel? Hogyan veszik figyelembe a leltárban?
- Vakleltárt végez az ügyfél? (nem látja a leltárfelvevő, hogy mennyi van a nyilvántartásokban, azt írja be, amit ténylegesen megszámlol) – pl. teljesen üres leltárívre felvinni a számlolt készlet azonosítóját és mennyiségét, vagy a mennyiséget nem mutató analitika kinyomtatott példányára vezetnek fel a számlolt mennyiséget



A leltárfolyamat megfigyelése és értékelése 2.

- Van-e szükség speciális szakértelemre a készletek pontos beazonosításához (méret, altípus, stb)?
- Befejezetlen termelés, félkész termék esetén a készültségi fok megállapítása egyértelmű-e?
- Jelölik-e a leltározás során a sérült, lejárt, használhatatlan, stb. készletek, az értékvesztés megállapításához?
- Ki nem bontott dobozok esetén mi a megszámlálás módja? Hogyan győződnek meg a benne lévő mennyiségről? Raklapok, nagyobb kupacok esetén hogyan győződnek meg, hogy a belső dobozokban mi és mennyi készlet van?
- Végez-e az ügyfél ellenőrző számolást? Más számoló csapat végzi-e, mint az eredeti számolást? Mit csinálnak eltérő eredmény esetén?
- Más helyen tárolt készletek leltározására kitér-e a leltárutasítás?
- A telephelyen tárolt, de más tulajdonában lévő készleteket elkülönítették-e?



A leltárfolyamat megfigyelése és értékelése 3.

- A leltározás végeztével elszámolnak-e a leltárcédulákkal és felvételi ívekkel?
- Összesítésre kerülnek-e a feltárt végleges leltáreltérések?
- Születik-e jegyzőkönyv a leltározásról, és annak eredményéről?
- Megtörténik-e az analitikus és főkönyvi korrekció?



Ellenőrző tesztszámolás végzése 1.

Amellett, hogy a könyvvizsgáló megfigyeli a leltározás folyamatát, szükséges, hogy saját maga is tesztszámolásokat végezzen, amelyeket a leltár végén összevet a végleges analitikával.

A leltárrészvétel tervezésekor be kell azonosítani, hogy hol szükséges a könyvvizsgálónak résztvennie, és mely készletek szükséges tesztszámolással ellenőriznie, hogy elegendő megfelelő bizonyítékot tudjon gyűjteni

A tesztszámolás mintaszáma ezek függvényében határozandó meg, szakmai megítélés alapján

A tesztszámolás két irányú:

- a „polcokon” lévő készleteket számoljuk és ellenőrizzük a felvett leltárívekhez,
- a leltárívekből választott tételeket keressük meg a „polcokon”, hogy a felvett mennyiség egyezik-e a valóssal



A leltárellenőrzés és az évvégi készletvizsgálat összefüggése

- A leltározáson ellenőrzött leltárívek, és az azok alapján elkészült végleges analitika jelenti a készletek mennyiségi alátámasztását.
- A leltárfelvétel időpontjának függvényében további feladatok lehetnek szükségesek (a leltárfelvétel időpontja és a fordulónap közötti mozgások vonatkozásában) (lásd A könyvvizsgálat szempontjai 5. számú diát)
- A végleges készletanalitika vizsgálata során a mennyiségeket szűrőpróbaszerűen a leltáranalitikához kell egyeztetni (létezés állítás alátámasztása), és fordítva (a leltáranalitikában szereplő mennyiségek szerepelnek-e a végleges készletanalitikában) – a készletek értékelésének vizsgálata nem tárgya a jelen oktatási anyagnak.



A kiválasztás módszere – Példa 1.

Kiskereskedelemmel foglalkozó, 20 boltból álló bolthálózatot üzemeltető cég,
plusz központi raktár, folyamatos mennyiségi nyilvántartást vezet

Készletérték: 4,000 millió Ft

Végrehajtási lényegesség: 260 millió Ft

Kockázatbecslés: normál kockázat

Bolt 8-nál előző évben problémás leltárfelvétel, visszaellenőrzésnél túl sok hiba

Bolt 18 – tárgyévben újonnan nyitott bolt

További számszaki adatok – következő oldalon:



A kiválasztás módszere – Példa 1.

További adatok

	M Ft		M Ft
Bolt 1	400	Bolt 11	150
Bolt 2	350	Bolt 12	90
Bolt 3	80	Bolt 13	110
Bolt 4	140	Bolt 14	80
Bolt 5	110	Bolt 15	90
Bolt 6	70	Bolt 16	150
Bolt 7	90	Bolt 17	250
Bolt 8	190	Bolt 18	80
Bolt 9	210	Bolt 19	90
Bolt 10	70	Bolt 20	100
Központi raktár			1100
Teljes készlet			4000



A kiválasztás módszere – Példa 1. – megoldásra példa

Megfontolások:

- Készlet legjelentősebb része a központi raktárban (1,100 MFt)
- További vh. lényegesség fölötti boltok: Bolt 1, Bolt 2
- Kockázat alapon: Bolt 8, Bolt 18

Nagyobb boltszám – mindenképpen
+ egynél több helyen részvétel
+ véletlenszerű kiválasztás
+ leltárak időzítése
(utolsó – első negyedév)

	M Ft		M Ft
Bolt 1	400	Bolt 11	150
Bolt 2	350	Bolt 12	90
Bolt 3	80	Bolt 13	110
Bolt 4	140	Bolt 14	80
Bolt 5	110	Bolt 15	90
Bolt 6	70	Bolt 16	150
Bolt 7	90	Bolt 17	250
Bolt 8	190	Bolt 18	80
Bolt 9	210	Bolt 19	90
Bolt 10	70	Bolt 20	100
Központi raktár			1100
Teljes készlet			4000
Leltárrészvétel lefedettség			2120



A kiválasztás módszere – Példa 2.

Termelő cég, anyag, befejezetlen termelés, félkész és késztermék, áru
Folyamatos mennyiségi nyilvántartást vezet, egy telephely

Készletérték: 2,000 millió Ft

Végrehajtási lényegesség: 200 millió Ft

Kockázatbecslés: normál kockázat

További számszaki adatok:

	M Ft
Anyagok	1100
Befejezetlen termelés, félkész termékek	190
Késztermékek	600
Áruk	110
Készlet összesen	2000



A kiválasztás módszere – Példa 2. – megoldásra példa

Megfontolások:

- végrehajtási lényegesség feletti készlet mérleg sorok tesztelése

Anyagok	1100
Befejezetlen termelés, félkész termékek	190
Késztermékek	600
Áruk	110

- a végrehajtási lényegesség alatti készlet mérleg sorok esetén nem szükséges

Készlet összesen 2000

- Vizsgálandó, hogy a nem tesztelt készletek összesenje lényegességi szint fölötti-e. Mérlegelni kell, hogy szükséges-e további tesztelés.



Ha a könyvvizsgáló nem vett részt a leltározáson...

Amennyiben a vállalkozás vezet évközbeni mennyiségi nyilvántartást, egy újabb leltárfelvétellel, amelyen részt vesz a könyvvizsgáló, és amelynek az eredménye megfelelő, továbbá az évvége és az újabb leltározás közötti időközi mozgások tesztelésével vissza lehet „görgetni” az új leltározás eredményét. További alternatív mód lehet az évvége utáni értékesítéseken keresztül meggyőződni az évvégi készletek létezéséről. Ebben az esetben a könyvvizsgáló alternatív módon elegendő megfelelő bizonyítékot tudott gyűjteni.

Amennyiben a vállalkozás nem vezet évközbeni mennyiségi nyilvántartást és emiatt az évvégi leltárfelvétel az egyetlen mód a beszámolóban szereplő készletek mennyiségének alátámasztására és ellenőrzésére, egy megismételt leltár sem megoldás – ebben az esetben hatókör korlátozással kell ellátni a könyvvizsgálói jelentést.

– Lásd továbbá „Könyvvizsgálói jelentések” oktatási anyag



Ha a leltározás nem volt megfelelő ...

Ha a könyvvizsgáló a leltárfolyamat megfigyelése és/vagy az ellenőrző tesztszámolások során arra jut, hogy a leltárfelvétel nem volt megfelelő, megbízható, a leltározást vagy meg kell ismételni, vagy a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell, hogy milyen módon tud meggyőződni a készletek helyes mennyiségéről. Ekkor mérlegelni szükséges, hogy

- a leltárfolyamatban lévő problémák milyen hatással lehetnek a levonandó következtetésre – hatókörkorlátozás, megállapítható-e a hiba nagysága, vezetői levél
- Az ellenőrző tesztszámolás során feltárt hibák megítélése: pl. 40-es mintából 5 rossz – elfogadható? Itt az értékbeni extrapolálás nem működik.
- Vezetői levélben felhívni az ügyvezetés figyelmét a folyamatbeli javítandó pontokra.



Ha a leltározás nem elfogadható – példa 3.

Új ügyfélnél a leltárellenőrzés során derült ki, hogy a vállalkozás nem végez teljeskörű leltározást, csak a könyvvizsgáló által végzett tesztszámolás áll rendelkezésre. Mi a teendő?



Ha a leltározás nem elfogadható – példa 3. - megoldás

Új ügyfélnél a leltárellenőrzés során derült ki, hogy a vállalkozás nem végez teljeskörű leltározást, csak a könyvvizsgáló által végzett tesztszámolás áll rendelkezésre. Mi a teendő?

Megoldás:

A vállalkozás leltározási folyamatáról így nem tud meggyőződni a könyvvizsgáló. Az ügyvezetéssel meg kell állapodni egy teljeskörű leltározásról, amelyen részt vesz a könyvvizsgáló, és a leltározás és évvége közötti mozgásokat tesztelni szükséges.



Tárgyi eszköz leltározás sajátosságai 1.

A készletek leltározásához képest a következő jellemző eltérések:

- Mivel a vállalkozás tevékenységét több mint egy évig szolgálják, leltározásuk a tv. szerint minimum háromévente előírt
- Időben hosszabban elhúzódó, akár hónapokig tartó folyamat
- Emiatt a könyvvizsgáló a leltározási folyamatnak csak kis szeletét látja
- Az alátámasztó leltározási dokumentáció, jegyzőkönyv vizsgálata fontos
- Tesztelés: Kiválasztott eszközök esetén fizikai szemrevételezés
- Bizonyos eszközök esetében (földalatti csőhálózat, villamosvezeték, tartályok, stb) a fizikai ellenőrzés nem lehetséges. A működés, pl. az áramszolgáltatás ad arra bizonyítékot, hogy az eszközök léteznek
- Éves könyvvizsgálat során is nagyobb értékű újonnan beszerezett, aktivált eszközök fizikai szemrevételezése – létezés állítás vizsgálata



Tárgyi eszköz leltározás sajátosságai 2.

Nagyértékű eszközök kiválasztása

Telephelyek kiválasztása

Idegen helyen lévő eszközök mennyiségéről megbízható visszaigazolás
beszerzése

Az eszközök fizikai állapotának, kihasználtságának felmérése

Évvégi tárgyeszköz analitika és a leltár egyezőségének szűrőpróbaszerű
vizsgálata

A tárgyi eszközök nyilvántartására használt informatikai rendszer megértése
és felmérése kapcsán az „Informatikai audit a könyvvizsgálatban” anyaghoz
kapcsolódó 17.sz. melléklet tárgyi eszköz modulra vonatkozó kérdéssort
javasoljuk használni.



Levont következtetések

Elfogadja-e könyvvizsgáló a leltározást, annak eredményét?

Azonosított hibák kezelése (mennyiségi igen-nem jellegű, nem lehet kiértékelni)

Hatás a könyvvizsgálói jelentésre

Vezetői levél pontok