

KÖNYVVIZSGÁLÓK KÖTELEZŐ

SZAKMAI TOVÁBBKÉPZÉSE

2019.

**4. KÉSZLET ÉS TÁRGYI ESZKÖZ LETÁRFELVÉTELLEL
KAPCSOLATOS KÖNYVVIZSGÁLÓI MEGFONTOLÁSOK
(LÉTEZÉS ÁLLÍTÁS)**

4. Készlet és tárgyi eszköz leltárfelvétellel kapcsolatos könyvvizsgálói megfontolások (létezés állítás vizsgálata)

4.1. Törvényi háttér (2., 3. dila)

A számviteli törvény (továbbiakban Sztv.) a következő előírásokat tartalmazza a leltárral, leltárfelvétellel kapcsolatban

A mérlegtételek alátámasztása leltárral

69. § (1) A könyvek üzleti év végi zárásához, a beszámoló elkészítéséhez, a mérleg tételeinek 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 valóságáról - 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, illetve minden üzleti év mérlegfordulónapjára vonatkozóan a csak értékben kimutatott eszközöknél és kötelezettségeknél, valamint az idegen helyen tárolt - letétbe helyezett, portfólió-kezelésben, vagyonkezelésben lévő értékpapíroknál és egyéb, a pénzeszközök közé nem tartozó - eszközöknél, továbbá a dematerializált értékpapíroknál egyeztetéssel kell elvégeznie.

(4) Ha a vállalkozó a számviteli alapelveknek megfelelő mennyiségi nyilvántartást nem vezet, vagy e nyilvántartást nem folyamatosan vezeti, akkor a leltárba bekerülő adatok valóságáról - a leltár összeállítását megelőzően - leltározással köteles meggyőződni, és az üzleti év mérlegfordulónapjára vonatkozó leltározást mennyiségi felvétellel, illetve a csak értékben kimutatott eszközöknél és kötelezettségeknél, valamint az idegen helyen tárolt - letétbe helyezett, portfólió-kezelésben, vagyonkezelésben lévő értékpapíroknál és egyéb, a pénzeszközök közé nem tartozó - eszközöknél, továbbá a dematerializált értékpapíroknál egyeztetéssel 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.

4.1.1. Tisztázzunk néhány fogalmat! (4.dila)

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: az eszközök és források leltározására vonatkozó, a vállalkozás működésének, tevékenységének egyedi jellegzetességeit (is) figyelembevevő szabályzat, amely az egyes eszközök és források vonatkozásában többek között részletesen előírja, hogy milyen módon, milyen gyakorisággal kell elvégezni a leltározást, mi történik a feltárt különbségekkel. A leltározási szabályzat általában kiegészül a készletek éves leltárfelvételekor kiadott leltárutasítással, illetve a tárgyi eszközök fizikai leltározása során kiadott leltárutasítással.

Leltárutasítás: tartalmazza a leltározás konkrét idejét, beosztását, a kijelölt leltárfelelősöket, leltározó csapatokat, ellenőrzést végző személyeket, a leltározás módját (a felosztott területek, a számolás módja, visszaellenőrzés módja, stb.)

Leltárjegyzőkönyv: a leltározás lezárásaként egy belső feljegyzésben, jegyzőkönyvben kell összefoglalni, hogy mi a leltározás eredménye. Ennek a jegyzőkönyvnek a melléklete a végleges leltározás utáni analitika és a könyvelendő leltáreltérések listája, amely könyvelési bizonylatul szolgálhat.

Főkönyvi és analitikus adatok értékbeni egyeztetése: mivel a főkönyvben csak értékbeni adatok szerepelnek, az analitika értékbeni adataival való összevetését, egyeztetését jelenti.

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

4.1.2. Miért szükséges a leltárfelvétel a vállalkozás számára? (5.dia)

A vállalkozások dönthetnek arról, hogy számviteli nyilvántartásaikat hogyan alakítják ki:

- A könyvelés révén az értékbeni nyilvántartás minden esetben megvalósul.
- A mennyiségi nyilvántartás kapcsán vezethetnek évközben folyamatos mennyiségi nyilvántartást
- vagy
- Évközben egyáltalán nem vagy nem folyamatosan vezetnek mennyiségi nyilvántartást.

Amellett, hogy a vállalkozásoknak meg kell felelniük a Sztv. fenti paragrafusainak, saját, jól felfogott érdekük is, hogy a tevékenységüket legjobban kiszolgáló megoldást válasszák. Így tudják ugyanis kontrollálni a tulajdonukban lévő eszközöket

- fizikailag megvannak-e még?
- 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

Amennyiben a vállalkozás folyamatos mennyiségi és értékbeni nyilvántartást vezet, ezek az adatok a döntéshozatalhoz rendelkezésre állnak. Ebben az esetben a leltározás fő feladata a nyilvántartások és a tényleges mennyiségek közötti különbségek feltárása és kezelése.

Amennyiben a vállalkozás évközben nem vezet mennyiségi nyilvántartást, a leltár tételes alátámasztásának egyetlen módja a fordulónapra elvégzett leltárfelvétel. Ennek során kerül megállapításra a vállalkozásnál fizikailag fellelhető készletek mennyisége, és ez alapján történhet értékbeni felvételük is.

4.1.3. Miért szükséges a leltárfelvételen részvétel a könyvvizsgáló számára? (6.dia)

A könyvvizsgálati standardok alapján a könyvvizsgálónak az egyes beszámoló sorok kapcsán a releváns állításokat kell vizsgálnia. Az „**501. sz. standard Könyvvizsgálói bizonyítékok – egyes tételekre vonatkozó speciális szempontok**” külön foglalkozik készletek létezés állítás vizsgálata kapcsán elvégzendő könyvvizsgálati eljárásokkal. A fizikailag megtestesülő eszközöknél, mint a készletek és a tárgyi eszközök, a létezés állítás vizsgálatához a könyvvizsgáló a leltározáson, leltárfelvételen való részvétellel, a leltározási folyamat megfigyelésével és ott a megfelelő könyvvizsgálati módszerek, tesztek elvégzésével tud elegendő megfelelő bizonyítékot szerezni.

501. sz. standard

„Készletek

4. Ha a készletek jelentősek a pénzügyi kimutatások szempontjából, a könyvvizsgálónak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie a készletek létezésére és állapotára azáltal, hogy:

(a) részt vesz a fizikai leltárfelvételen, hacsak nem kivitelezhetetlen, annak érdekében, hogy (hiv.: A1–A3. bekezdés):

(i) értékelje a vezetés utasításait és eljárásait a gazdálkodó egység fizikai leltárfelvételi eredményeinek nyilvántartására és kontrollálására vonatkozóan (hiv.: A4. bekezdés);

(ii) megfigyelje a vezetés leltározási eljárásainak végrehajtását (hiv.: A5. bekezdés);

(iii) szemrevételezze a készleteket (hiv.: A6. bekezdés); és (iv) tesztszámolásokat hajtson végre (hiv.: A7–A8. bekezdés); továbbá

(b) könyvvizsgálati eljárásokat hajt végre a gazdálkodó egység végleges készletnyilvántartásaira vonatkozóan annak meghatározása céljából, hogy azok pontosan tükrözik-e a tényleges készletleltározási eredményeket.

5. Ha a fizikai leltárfelvételt nem a pénzügyi kimutatások fordulónapján végzik, a könyvvizsgálónak a 4. bekezdésben előírt eljárásokon felül könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtania arra vonatkozó könyvvizsgálati bizonyíték szerzése érdekében, hogy a leltárfelvétel napja és a pénzügyi kimutatások fordulónapja közötti készletváltozásokat megfelelően rögzítették-e. (Hiv.: A9–A11. bekezdés.)

6. Ha előre nem látott körülmények miatt a könyvvizsgáló nem tud jelen lenni a fizikai leltárfelvételen, más időpontban kell leltárfelvételt készítenie vagy megfigyelnie, és könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtania a közbenső ügyletekre vonatkozóan.

7. Ha a fizikai leltárfelvételen való részvétel kivitelezhetetlen, a könyvvizsgálónak alternatív könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtania, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen a készletek létezéséről és állapotáról. Ha ez nem lehetséges, a könyvvizsgálónak minősítenie kell a könyvvizsgálói jelentésben lévő véleményt a 705. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.³ (Hiv.: A12–A14. bekezdés.)

8. Ha a harmadik fél kezelésében és kontrollja alatt lévő készletek lényegesek a pénzügyi kimutatások szempontjából, a könyvvizsgálónak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie a szóban forgó készletek létezéséről és állapotáról az alábbiak közül valamelyik vagy mindkettő végrehajtásával: (a) visszaigazolás kérése a harmadik féltől a gazdálkodó egység megbízásából tartott készletek mennyiségéről és állapotáról (hiv.: A15. bekezdés); (b) szemrevételezés vagy más, az adott körülmények között megfelelő könyvvizsgálati eljárások végrehajtása. (Hiv.: A16. bekezdés.)”

4.1.4. Milyen gyakran szükséges leltározni?

A Sztv. 69§. bekezdései előírásokat tartalmaznak arra vonatkozóan, hogy a vállalkozásnak mikor, milyen gyakorisággal kell fizikai eszközeit leltározni.

- Folyamatos mennyiségi nyilvántartás esetén a törvény elsősorban a vállalkozásra bízta, hogy belső szabályzataiban határozza meg a leltározás gyakoriságát, a törvény azonban azt is előírja, hogy legalább három évente kell mennyiségi felvétellel leltározni.
- A gyakorlatban a készleteknél javasolt az éves leltározás, hiszen azok forgó eszköz jellegük miatt 3 évnél jóval kevesebb ideig vannak a vállalkozásnál. Háromévente történő készletleltározás esetén fennáll a veszélye annak, hogy az évek között nem megfelelően kerülnek elszámolásra az esetleges hiányok, többletek, így adott esetben a készletek mérlegbeli értéke, és az adózott eredmény akár jelentős hibát is tartalmazhat.
- A tárgyi eszközök esetében szintén a vállalkozás tevékenységétől függ, hogy a hároméves minimum előírt gyakorisághoz képest szükséges-e akár évente, vagy két évente leltározni a tárgyi eszközöket.

4.1.5. A vállalkozás és a könyvvizsgálat szempontjai

A fentiekben leírtak alapján előfordulhat, hogy a vállalkozás háromévente történő leltározást ír elő szabályzatában, míg a könyvvizsgálónak az éves beszámolóban szereplő készlet és tárgyi eszközök létezés állításáról évente kell véleményt mondania. Hogyan lehet ezt az esetenként felmerülő ellentétet feloldani?

A könyvvizsgálónak részben meg kell vizsgálnia, hogy a vállalkozás nyilvántartásai, releváns kontrolljai, a korábbi tapasztalatok alapján (a leltárutasítás részletezettsége, a feldolgozás módja, a feltárt különbségek nagyságrendje, stb) mennyire tud támaszkodni a 3 évente elvégzett leltárfelvételekre. Amennyiben a következtetése az, hogy ezek elegendő megfelelő bizonyítékot adnak, elképzelhető, hogy évente nem kerül sor teljeskörű leltározásra. A könyvvizsgálónak ugyanakkor lehetősége kell legyen arra, hogy az éves beszámoló könyvvizsgálatával kapcsolatban tesztelést végezzen, aminek elvégzésében a vállalkozásnak meg kell adnia a szükséges segítséget (elérhetőség, kompetens személy, időpont egyeztetés, analitikák, számolásban segítség, stb.)

Amennyiben a könyvvizsgáló arra jut, hogy a vállalkozás nyilvántartásai, kontrolljai, a korábbi évek tapasztalatai alapján a készletek mennyiségi alátámasztására magának a vállalkozásnak is szüksége van, az ügyvezetéssel szükséges megbeszélni, hogy kerüljön sor teljeskörű leltározásra.

A könyvvizsgáló szerepe a leltáron nem az, hogy hitelesítse a leltáríveket, hanem hogy

- megfigyelje a leltározás folyamatát, hogy az összhangban van-e a leltárutasításban leírtakkal,
- a könyvvizsgálat fent említett céljára tesztelés révén elegendő és megfelelő evidenciát szerezzen.

A leltárívek „szignózása” segíthet ugyanakkor abban, hogy a készletek évvégi vizsgálatánál a könyvvizsgáló a tényleges, leltárfelvételkor analitikákat be tudja azonosítani.

Az **501.sz. standard** a következő követelményeket fogalmazza meg:

Követelmények

4. Ha a készletek jelentősek a pénzügyi kimutatások szempontjából, a könyvvizsgálónak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie a készletek létezésére és állapotára azáltal, hogy:

(a) részt vesz a fizikai leltárfelvételen, hacsak nem kivitelezhetetlen, annak érdekében, hogy:

- (i) értékelje a vezetés utasításait és eljárásait a gazdálkodó egység fizikai leltárfelvételi eredményeinek nyilvántartására és kontrollálására vonatkozóan;
- (ii) megfigyelje a vezetés leltározási eljárásainak végrehajtását;
- (iii) szemrevételezze a készleteket; és
- (iv) tesztszámolásokat hajtson végre;

továbbá

(b) könyvvizsgálati eljárásokat hajt végre a gazdálkodó egység végleges készletnyilvántartásaira vonatkozóan annak meghatározása céljából, hogy azok pontosan tükrözik-e a tényleges készletleltározási eredményeket.

5. Ha a fizikai leltárfelvételt nem a pénzügyi kimutatások fordulónapján végzik, a könyvvizsgálónak a 4. bekezdésben előírt eljárásokon felül könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtania arra vonatkozó könyvvizsgálati bizonyíték szerzése érdekében, hogy a leltárfelvétel napja és a pénzügyi kimutatások fordulónapja közötti készletváltozásokat megfelelően rögzítették-e.

6. Ha előre nem látott körülmények miatt a könyvvizsgáló nem tud jelen lenni a fizikai leltárfelvételen, más időpontban kell leltárfelvételt készítenie vagy megfigyelnie, és könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtania a közbenső ügyletekre vonatkozóan.

7. Ha a fizikai leltárfelvételen való részvétel kivitelezhetetlen, a könyvvizsgálónak alternatív könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtania, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen a készletek létezéséről és állapotáról. Ha ez nem lehetséges, a könyvvizsgálónak minősítenie kell a könyvvizsgálói jelentésben lévő véleményt a 705. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.

8. Ha a harmadik fél kezelésében és kontrollja alatt lévő készletek lényegesek a pénzügyi kimutatások szempontjából, a könyvvizsgálónak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie a szóban forgó készletek létezéséről és állapotáról az alábbiak közül valamelyik vagy mindkettő végrehajtásával:

(a) visszaigazolás kérése a harmadik féltől a gazdálkodó egység megbízásából tartott készletek mennyiségéről és állapotáról;

(b) szemrevételezés vagy más, az adott körülmények között megfelelő könyvvizsgálati eljárások végrehajtása.

4.1.6. Mi a helyzet, ha a könyvvizsgáló nem vesz részt a leltározáson?

A leltározás a fentebb leírtak alapján rendkívül fontos, sokszor az egyetlen lehetőség a készletek mennyiségi ellenőrzésére. Emiatt a könyvvizsgáló megfigyelő jellegű részvétele és tesztszámolása/ellenőrzése olyan feladat, amelyet előre kell tervezni, egyeztetni az ügyféllel, mert a

könyvvizsgáló személyes jelenléte szükséges, utólag a leltározás nem, vagy nem teljeskörűen megismételhető, vagy jelentős többletköltségekkel jár(na) a megisméltése.

Előfordulhat olyan objektív körülmény, amikor a könyvvizsgáló nem tud résztvenni a leltározáson, pl. mert csak a mérlegfordulónap (és a leltározás időpontja) után lett megbízva a könyvvizsgálattal. Amennyiben más módon nem tud elegendő megfelelő bizonyítékot szerezni a készletek mennyiségéről, a könyvvizsgálónak adott esetben hatáskörkorlátozás miatti korlátozott záradékot kell a jelentésében adni.

Amennyiben megoldható, érdemes a leltározás megisméltése egy újabb időpontban, majd ennek a leltárfelvételnek az eredményét kell visszaforgatni a fordulónapra, és elszámolni az esetleges leltárkülönbségeket (lásd fordulónaptól eltérő leltározási időpont 4.2.3.7. pontban). További alternatív eljárás lehet az évvége utáni értékesítések vizsgálatával meggyőződni az évvégén létező készletekről.

4.2.1. Készlet leltározáson való részvétel (7.dia)

A leltározáson való részvételt az alábbi feladatok előzik meg:

4.2.2. A leltármegfigyelés megtervezése, az ellenőrző számolás/tesztelés körének meghatározása

A könyvvizsgálónak úgy kell felépítenie a leltáron való részvétel munkaprogramját, hogy elegendő megfelelő bizonyítékot szerezzen az évvégén a mérlegben szereplő készletek kapcsán a létezés állításról.

Ennek a során figyelembe kell vennie a következőket:

- Azonosított-e a készletek mérlegsorokra vonatkozó kockázatbecslés során emelt szintű kockázatot?
- A készletek mérlegsorok várható mérlegértéke hogyan viszonyul a könyvvizsgálati lényegességi szinthez?
- Az egyes készlet típusok (anyagok, áruk, saját termelésű készletek, stb) leltározási módszerének sajátosságai (nem darabszámban megállapított mértékek, siló, köbölés, stb)
- Befejezetlen termelés, félkész termékek esetén a készültségi fok megállapítása
- Több telephely esetén az egyes telephelyeken lévő készletek értéke – lényegességi szinthez képest
- Van-e idegen helyen tárolt készlet? Kinek a felelőssége a leltározás elvégzése? Az ügyfél hogyan vesz részt benne? Lehet-e megbízható, könyvvizsgálati bizonyítékként elfogadható mennyiségi visszaigazolást beszerezni? Szükséges-e a könyvvizsgálónak annak a leltározásán résztvenni?
- A leltárfelvétel időpontja (évvégi vagy évközbeni leltárfelvétel, évközbeni folyamatos leltározás (lásd 4.2.3.7. pontban))
- További cégspecifikus tényezők

Nézzük ezeket a feladatokat külön-külön:

4.2.3.1. Azonosított-e a könyvvizsgáló a Készletek mérleg sorokra vonatkozó kockázatbecslés során emelt szintű kockázatot (létezés állításra)?

Amennyiben a kockázatbecslés során magasabb kockázatot azonosított a könyvvizsgáló (pl. könnyen mozdítható, nagyértékű készletek, vevő-szállító között forgó göngyölegek)

- a kockázatos készleteket vagy helyszíneket kell kiválasztani ellenőrzésre,
- célszerű nagyobb mintaszámmal végezni az ellenőrző számlálást,
- vagy akár – amennyiben lehetséges – teljeskörű számolással megbizonyosodni a készletek létezéséről, pontos mennyiségéről
- alkalmazhat a könyvvizsgáló véletlenszerűségeket, kiszámíthatatlanságot is a kiválasztásban, így a csalás kockázatának vizsgálatára is felhasználható a leltárellenőrzés.

4.2.3.2 A Készletek mérleg sorok várható mérlegértéke hogyan viszonyul a könyvvizsgálati végrehajtási lényegességi szinthez?

Amennyiben a Készletek mérleg sorok egyedileg vagy összességükben értékben magasabbak/ jóval magasabbak a meghatározott végrehajtási lényegességi szintnél, a mennyiség pontossága-pontatlansága lényeges hibát is okozhat. A könyvvizsgáló ugyanakkor az esetek többségében nem érhet el olyan lefedettséget a leltározás tesztelésével, amellyel a lényegességi szint alá tudná csökkenteni a nem tesztelt/ellenőrzött készleteket. Annak megítélése, hogy a fennmaradó, még lényegességi szint fölötti készletek további tesztelése szükséges-e, az adott könyvvizsgálat során szakmai megítélés kérdése.

Ezért nagyon fontos, hogy mind a leltározási folyamat megértése, értékelése, mind annak megfigyelése során a könyvvizsgáló egy általános komfortot szerezzen, hogy a leltározási folyamat biztosítja pl. hogy minden készletet teljeskörűen megszámolnak, de csak egyszer és a mennyiséget pontosan vezetik fel a leltárívre/leltárprogramba.

Mivel a tesztelés csak szűrőpróbaszerű, ezért úgy érdemes kiválasztani a tesztelendő tételek körét és a mintaszámot, hogy lehetőség szerint a legtöbb típusú készlet és a legtöbb lokáció kerüljön bele a mintába.

Amennyiben a készletek évvégi értéke (biztosan) nem éri el a lényegességi szintet, és így lényeges hibát nem okozhat, nem szükséges a könyvvizsgálónak résztvennie a leltáron.

A könyvvizsgáló – ha szükségesnek látja - más alapvető könyvvizsgálati módszereket (pl. készletek bekerülésének évvégi elvágólagossági vizsgálata) végezhet, amelyek alapján következtetést tud levonni az évvégi készletek mennyiségéről. Fordítva ugyanakkor ez nem igaz – a létezés állításról a legnagyobb bizonyítékot a leltározáson való részvétel (megfigyelés és tesztszámolás) ad.

Ugyanakkor a könyvvizsgáló kiszámíthatatlan, véletlenszerű könyvvizsgálati eljárásként ennek ellenére részt vehet a leltárfelvételen, illetve mérlegelni kell, hogy a készletek eredménykimutatásbeli elszámolásának vizsgálatához a leltárfelvételen való részvétel és ellenőrzés szükséges-e.

4.2.3.3 Az egyes készlet típusok (anyagok, áruk, saját termelésű készletek, stb) leltározási módszerének sajátosságai (nem darabszámban megállapított mértékek, siló, köbölés, stb) (8.dia)

Az előkészületek során a könyvvizsgálónak meg kell értenie, hogy a készletek mennyiségi felvétele milyen módon történik: egyszerű darabszámozással, egyszerű súlyméréssel, egységmennyiség kivetítésével, silóban/tartályban tárolt készleteknél a hitelesített mérő leolvasásával, stb. Lehetnek

azonban olyan készletek is, amelyek ilyen módon nem megszámlálhatók, és speciális szakértelmet igényel a mennyiségük meghatározása pl. kőbölés, kúpszámítás, stb.

Ebben az esetben a könyvvizsgálónak több szempontot kell figyelembe vennie:

- Meg kell győződnie arról, hogy az ügyfél saját vagy igénybevett szakértője kellően kompetens, független, az általa végzett számítás módszertana megfelelő
- Ha a könyvvizsgáló maga nem rendelkezik megfelelő speciális szakértelemmel, akkor ilyen tudású szakértőt kell bevonnia.

4.2.3.4 Befejezetlen termelés, félkész termékek esetén a készültségi fok megállapítása

A befejezetlen termelésnél, a félkész termékeknel a leltározást végzőknek a készültségi fok megállapításához szükséges szakmai ismerettel kell rendelkezniük és valamilyen egységes, követhető módon megállapítani a készültségi fokot. Például az anyaglistán jelölve a már beépített, felhasznált anyagokat, a műveleti listán pedig a már elvégzett műveleteket.

Fontos: a Számviteli törvénynek a projekt elszámolásra vonatkozó módosítása hatással lehet a befejezetlen termelés elszámolására.

4.2.3.5 Több telephely esetén az egyes telephelyeken lévő készletek értéke – lényegességi szinthez képest (9.dia)

Több telephely, vagy nagyobb bolthálózat esetén mérlegelni kell, hogy milyen szempontok mentén választja ki a könyvvizsgáló azokat a helyszíneket, ahol a leltárellenőrzést végzi. Ilyen szempontok lehetnek a következők:

- A teljes készlet jelentős része található a helyszínen
- A végrehajtási lényegességi szintet meghaladja a helyszínen lévő készletek értéke
- A valamilyen szempont alapján kockázatosnak minősülő készletek/helyszínek (pl. korábbi években hibák voltak a leltárfelvételnél, vagy újonnan nyitott bolt, ahol még nem volt leltározás, stb)
- Ha még mindig jelentős készlet nem lett lefedve a leltárellenőrzések során (meghaladja a lényegességi szintet), mérlegelni kell további helyszínek kiválasztását

4.2.3.6 Van-e idegen helyen tárolt készlet?

Az idegen helyen tárolt készletek kapcsán mind a vállalkozásnak, mind a könyvvizsgálónak a következőkre kell figyelmet fordítania:

Kinek a felelőssége a leltározás elvégzése?

Az ügyfél hogyan vesz részt benne?

Lehet-e megbízható, könyvvizsgálati bizonyítékként elfogadható mennyiségi visszaigazolást beszerezni?

Szükséges-e a könyvvizsgálónak annak a leltározásán résztvenni?

4.2.3.7 A leltárfelvétel időpontja (évvégi vagy évközbeni leltárfelvétel, folyamatos leltározás) (10.día)

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 figyelembevétele)

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 valóságosak, pontosak, alátámasztottak-e? (előregörgetés/visszagörgetés)

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.

4.2.3.8 A készletnyilvántartási rendszer sajátosságai, kontrollok, rendszervizsgálat (11.día)

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

A készletnyilvántartási rendszer zárt informatikai rendszerként, jellemzően a főkönyvtől elkülönülő modulban biztosítja a készletek mennyiségi vagy mennyiségi-és-értékbeni nyilvántartását, a beszerzés, termelésbe-vétel, selejtezés, értékesítés, leltáreltérések, egyéb mozgások tételes rögzítésével. A rendszer megfelelő beállításai, kontrolljai, listázási és könyvelési feladási lehetőségei mind a Társaság, mind a könyvvizsgáló feladatát segítik a készletek fizikai mennyisége és nyilvántartások közötti egyezőség fenntartásában.

A Kamara honlapján megtalálható „Informatikai audit a könyvvizsgálatban” anyag 17.sz. mellékletében szereplő, a készletnyilvántartási rendszerre vonatkozó kérdéssor segítséget nyújt 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.

4.3. Leltárrészvétel, tesztszámolás, a könyvvizsgálati munka eredménye, értékelése (12., 13., 14. día)

4.3.1. Leltárutasítás átnézése, a leltárfolyamatának megfigyelése

Kezdeti lépésként a leltárutasítás bekérése, átolvasása során a könyvvizsgáló megérti és értékeli a leltárutasítás részletezettségét, a leltározás folyamatának szervezettségét, a kellő erőforrás hozzárendelését, az ellenőrzés módját, a különbségek felvételét.

- A leltárutasítás aktuális? kellően részletes?
- Rendezett a készlet elhelyezkedése? jól szervezett a leltározás folyamata? Elegendően leltárznak? Egyértelmű a leltár csapatok között felosztott terület? Kaptak-e szóbeli eligazítást? Hogyan biztosítják, hogy ne legyenek kimaradt vagy duplán megszámolt tételek?

- A leltárfelvételi ívek, leltárcédulák, nyilvántartása – kiosztása/elszámolása 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 megszámol) – pl. teljesen üres leltárívre felvinni a számolt készlet azonosítóját és mennyiségét, vagy a mennyiséget nem mutató analitika kinyomtatott példányára vezetik fel a számolt mennyiséget
- Van-e szükség szakértelmre a készletek pontos beazonosításához (méret, altípus, cikkszám, helyes-e, stb)
- Befejezetlen termelés, félkész termék esetén a készütségi fok megállapítása egyértelmű-e?
- Jelölik-e a leltározás során a sérült, lejárt, használhatatlan, stb. készleteket, az értékvesztés megállapításához?
- Ki nem bontott dobozok esetén mi a megszámolás módja? Hogyan győződnek meg a benne lévő mennyiségről? Raklapok, nagyobb kupacok esetén hogyan győződnek meg, hogy a belső dobozokban milyen és mennyi készlet van?
- Van-e ellenőrző számolás? Más csapat végzi-e, mint az eredeti számolást? Mit csinálnak eltérő számolás esetén?
- Más helyen tárolt készletek leltározására kitér-e a leltárutasítás?
- A telephelyen tárolt, de más tulajdonában lévő készleteket elkülönítették-e?
- 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?

4.3.2. Tesztszámolás/ellenőrzés (15.día)

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 valósággal

A nem tesztelt készletek összességét fel kell mérni, és amennyiben az összesen meghaladja a lényegességi szintet, mérlegelni kell, hogy szükséges-e további tesztelés.

A fizikai számolás mellett figyelmet kell fordítani a készletmozgások időbeli elvágólagosságának vizsgálatához szükséges dokumentumokra (utolsó beérkezés, kiszállítás/első beérkezés, kiszállítás)

Az értékvesztés vizsgálatához a problémás tételek feljegyzése, utánkövetése

Az idegen helyen tárolt jelentős értékű készletek esetén személyes részvétel vagy megbízható visszaigazolás beszerzése

4.3.3. A leltárellenőrzés és az évvégi készletvizsgálat összefüggése (16.día)

- 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.)

4.3.4. Ha a könyvvizsgáló nem vett részt a leltáron... (22.día)

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. 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.

4.3.5. Ha a leltározás nem volt megfelelő... (23., 24., 25. dia)

Ha a könyvvizsgáló a leltárfolyamat megfigyelése és/vagy az ellenőrző tesztszámolások során arra jut, hogy a leltárfelvétel nem volt megfelelő, megbízható:

akkor 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 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.

4.4. Tárgyi eszköz leltár (26., 27. dia)

A készletek leltározásánál leírtak alkalmazhatók a tárgyi eszköz leltározás ellenőrzésénél is, azonban az eszközök jellegéből fakadnak különbségek is.

A tárgyi eszközök analitikája egyedileg, beazonosítható módon tartalmazza a vállalkozás eszközeit.

A tárgyi eszköz leltár a vállalkozások jelentős részénél sok erőforrást igénylő, akár több hónapig tartó folyamat, amely alapos előkészítést igényel. A tárgyi eszközöket egyedi azonosítóval kell megjelölni, amely segíti a beazonosítást és az analitikával való összevetést.

A tárgyi eszköz leltár során nemcsak az eszköz meglétét, hanem fizikai, műszaki állapotát is felméri, (akár műszaki szakemberek bevonásával).

A tárgyi eszköz leltáron, annak hosszan elhúzódó jellege miatt a könyvvizsgáló személyes jelenléte hatékonyan nem megvalósítható. Ugyanakkor a könyvvizsgáló kijelölheti azon eszközök körét, amelyet egy kijelölt időpontban fizikailag is megtekint, és összeveti a leltárban szereplő adatokkal.

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.

A tárgyi eszköz leltározást lezáró jegyzőkönyv és az eltéréseket összesítő lista képezi a leltár lezáró dokumentumát és a könyvelési bizonylatot.

Az éves könyvvizsgálat során is van arra mód, hogy a könyvvizsgáló a tárgyévi tárgyi eszköz beszerzésekből választott mintát fizikailag is ellenőrizzen: ott van-e vállalkozásnál, rendeltetésszerűen használatban van-e, stb.

A tárgyi eszközök leltározásának ellenőrzésekor az alábbi szempontokra érdemes figyelni:

- Nagyértékű eszközök kiválasztása – a készletekkel ellentétben a tárgyi eszközök jellemzően egyedi, egyedileg nyilvántartott eszközök, amelyek között nagyértékűek találhatók. Ezeknek az eszközöknek a kiválasztásával a tárgyi eszköz mérlegsor vizsgálatánál nagyobb lefedettséget tudunk elérni.
- Telephelyek kiválasztása – több telephely esetén a kockázatbecslés, a nagyságrend, a kiválasztás véletlenszerűsége adnak támpontot a kiválasztáshoz
- Idegen helyen lévő eszközök mennyiségéről megbízható visszaigazolás beszerzése – jelentős értékű, bérnyújtás során kihelyezett eszközök, pl. a vevő birtokában, de a szállítónál lévő, a gyártáshoz használt szerszámok esetében a szállító által adott, megfelelő, egyeztetett módon elvégzett leltározás eredményéről szóló igazolást beszerezve győződhetünk meg a létezésről
- Az eszközök fizikai állapotának, kihasználtságának felmérése – a fizikai szemrevételezés során nemcsak az eszközök mennyiségéről, létezéséről, hanem arról is bizonyítékot tudunk szerezni, hogy a gép használatban van-e, szükséges-e terven felüli értékcsökkenés elszámolása
- Évvégi tárgyi eszköz analitika és a leltár egyezőségének szűrőpróbaszerű vizsgálata – az évvégi könyvvizsgálati munka részeként kétirányú vizsgálatot tudunk elvégezni
 - az évvégi analitikából szűrőpróbaszerűen választott tételeket egyeztetjük a leltárdokumentumokhoz
 - a leltárdokumentumokban lévő kiválasztott tételeket egyeztetjük az évvégi analitikához

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.

4.5. Levont következtetések (28.dia)

A leltározás ellenőrzése során gyűjtött bizonyítékok alapján a könyvvizsgáló levonja a következtetését. Ennek során az alábbiakat kell mérlegelni:

4.5.1. Elfogadja-e könyvvizsgáló a leltározást, annak eredményét?

Mind a készletleltár, mind a tárgyi eszközleltár kiértékelése során mérlegelni kell, hogy a Társaság

- megfelelően részletes leltárutasítást készített
- a leltárdokumentáció kellően részletes azonosító adatokat tartalmaz-e, a leltárfeltevő és ellenőrző szerepek megfelelően lettek kijelölve, a dokumentáltság alapos
- a leltár eredményének összesítése átlátható, alátámasztott, könyvelési feladásra alkalmas

Továbbá a könyvvizsgáló által végzett ellenőrző számítások milyen eredménnyel zárultak. Lásd következő pont.

4.5.2. Azonosított hibák kezelése (mennyiség, (egyezik/nem egyezik) igen-nem jellegű, nem lehet kiértékelni)

Tekintettel arra, hogy a leltárellenőrzés során mennyiségi ellenőrzést végez a könyvvizsgáló, szűrőpróbaszerzően, az esetleges eltérések (a Könyvvizsgáló által számolt mennyiség eltér a Társaság által felvett leltármennyiségtől) kiértékelve ugyan korrigálhatók, de ez jellegéből fakadóan nem kivetíthető a teljes populációra. A könyvvizsgáló tesztelése ugyanis alapvetően arra irányul, hogy a tesztszámolása egyezik/nem egyezik a Társaság által számolt mennyiséggel. Így nagyobb számú hiba esetén a leltározás megismétlése és újbóli ellenőrzése lehet a megoldás. A nagyobb számú hiba mértékének eldöntése szakmai megítélés kérdése.

4.5.3. Hatás a könyvvizsgálói jelentésre

Amennyiben a leltározás nem megbízhatóan támasztja alá a mérlegben szereplő eszközöket, a Társaság nem képes rá vagy nem akarja a leltározást megismételni és a könyvvizsgáló más módon nem tud elegendő és megfelelő bizonyítékot szerezni, akár hatókör korlátozás miatti korlátozás válhat szükségessé.

4.5.4. Vezetői levél pontok

A leltározással kapcsolatban tett észrevételeket, javítási javaslatokat célszerű vezetői levélben a Társaság felé kommunikálni.