

ADÓZÁSI KÉZIKÖNYVEK

**ELLENŐRZÉSEK,
ÖNELLENŐRZÉSEK
ELSZÁMOLÁSA**

Számvitel, Tao, ÁFA, KIVA

Példák, esettanulmányok

 **SALDO**

Budapest, 2022

Szerzők:
Bertalanné Danó Katalin
Vincze Péter

Sorozatszerkesztő:
Kökényesiné Pintér Ilona

ISBN 978-963-638-646-7
ISSN 2416-2310 (*Tanácsadói könyvek*)
ISSN1788-0165 (*Adózási kézikönyvek*)

Kiadja a SALDO Pénzügyi Tanácsadó és Informatikai Zrt.
Felelős kiadó: Sarkadi-Nagy András a SALDO Zrt. vezérigazgatója

© A Saldo Kiadó valamennyi kiadványa szerzői jogvédelem alatt áll.
E kiadvány bármely részének sokszorosítása, bármilyen adatrendszerben való
tárolása (papír, elektronikus stb.)
a kiadó előzetes írásbeli engedélye nélkül tilos!

TARTALOMJEGYZÉK

ELŐSZÓ	7
--------------	---

I. RÉSZ

AZ ELLENŐRZÉSEKKEL KAPCSOLATOS JOGSZABÁLYI RENDELKEZÉSEK 9

1. Az ellenőrzés módjának meghatározása az adózás rendje szerint	9
1.1 Az adóhatósági ellenőrzés szabályai	10
1.2 Az adókötelezettség önellenőrzésére vonatkozó szabályok	11
1.2.1 Az önellenőrzéshez használandó nyomtatványok:	13
1.2.2 Az önellenőrzési pótlék	14
1.2.3 Az önellenőrzési pótlék mértéke	14
1.2.4 Nem kell önellenőrzési pótlékot felszámítani:	15
1.2.5 A magánszemélyt terhelő járulékkal kapcsolatos önellenőrzés speciális szabályai ..	16
1.2.6 A kifizető, a munkáltató által megállapított adó, adóelőleg önellenőrzésének speciális szabályai	17
1.2.7 Egyéb speciális szabályok	17
2. Az ellenőrzés által feltárt hibák számviteli szabályozása.....	18
2.1 Az ellenőrzések által tett megállapítások hatása a beszámolóra	18
2.2 Értelmező rendelkezések, fogalmak.....	18
2.2.1 Nem ellenőrzés, csak hiba javítás.....	20
2.2.2 Az ellenőrzés fajtái az ellenőrzött időszak lezártsága szerint.....	21
2.3 Az ellenőrzéssel (önellenőrzéssel) feltárt hibák jellemzői	22
2.4 A hibák és hibahatások minősítése, azok mértéke.....	22
2.4.1 A hiba mértékének meghatározása	24
2.4.2 A hiba minősítése.....	25
2.4.3 Példák a jelentős, nem jelentős összegű hiba meghatározására	26
2.5 A nem jelentős összegű hibák számviteli elszámolása és kimutatása a beszámolóban ...	31
2.6 A jelentős összegű hibák számviteli elszámolása és kimutatása a beszámolóban	31
2.7 A jelentős, nem jelentő hiba javításának dátuma.....	33
2.7.1 A jogkövetkezmények elszámolásának időpontja.....	33
2.8 Önellenőrzési nyilvántartás	34
3. KIVA alanyok önellenőrzésének szabályai	34

II. RÉSZ

PÉLDÁK HIBÁK SZÁMVITELI ELSZÁMOLÁSÁRA TAO ALANYOKNÁL 37

1. Befektetett eszközök	37
1.1 Tárgyieszközök bekerülési értékének helytelen megállapítása	37
1.2 Helytelen amortizációs kulcs alkalmazása ráaktiválás esetén, amikor a hasznos élettartam is növekszik	43
1.3 Beruházásra adott előleg helytelen kimutatása a beszámolóban.....	50
1.4 Tulajdoni részesedést jelentő befektetés értékvesztése	54

2. Készletek.....	58
2.1 Vásárolt anyagok, termékek minőségi reklamációja miatt adott engedmény helytelen figyelembevétel.....	58
2.2 Áruk beszerzési árának helytelen meghatározása és ennek értékesítési költségre gyakorolt hatása.....	63
3. Követelések.....	70
3.1 Vevőkövetelések miatti értékvesztés visszairásának hibás számbevétele a társasági adóban.....	70
4. Átmenő aktívák.....	73
4.1 Költségek helytelen aktív időbeli elhatárolása.....	73
5. Saját tőke.....	77
5.1 Tulajdonos által veszteség rendezésére befizetett összegek tévesen tagi kölcsönként kimutatva (eltérő üzleti éves gazdálkodó).....	77
5.2 Mezőgazdasági célra kapott fejlesztési támogatás helytelen elszámolása.....	81
5.3 Csak saját tőke elemeit érintő hiba.....	86
6. Céltartalék.....	87
6.1 Céltartalék képzés hiánya garanciális kötelezettség miatt.....	87
7. Kötelezettségek.....	93
7.1 Hosszú lejáratú kötelezettségek rövid lejáratúvá átsorolás hiánya.....	93
8. Passzív időbeli elhatárolás.....	95
8.1 Kapott hitel kamata passzív időbeli elhatárolásként.....	95
9. Eredményt érintő hibák.....	103
9.1 Árbevétel helytelen elszámolása.....	103
9.2 Személyi jellegű ráfordítások helytelen elszámolása.....	106
10. Egyebek.....	109
10.1 NAV, ÁFA ellenőrzés megállapítása önellenőrzési vonzattal.....	109
10.2 Vitatott adóhatósági megállapítás elszámolási időpontja.....	112
10.3 Bírósági határozattal érvénytelenített adóhatósági ellenőrzési megállapítások elszámolása.....	116
10.4 Hiba összeg számszaki ellenőrzése.....	118
Példajegyzék.....	119

III. RÉSZ

PÉLDÁK HIBÁK SZÁMVITELI JAVÍTÁSÁRA KIVA ALANYOKNÁL.....

1. Befektetett eszközök.....	121
1.1 Tárgyeszközök bekerülési értékének helytelen megállapítása.....	121
1.2 Helytelen amortizációs kulcs alkalmazása ráaktiválás esetén, amikor a hasznos élettartam is növekszik.....	126
1.3 Beruházásra adott előleg helytelen kimutatása a beszámolóban.....	133
1.4 Tulajdoni részesedést jelentő befektetés értékvesztése.....	137

2. Készletek.....	140
2.1 Vásárolt anyagok, termékek minőségi reklamációja miatt adott engedmény helytelen figyelembe vétel.....	140
2.2 Áruk beszerzési árának helytelen meghatározása és ennek értékesítési költségre gyakorolt hatása.....	146
3. Átmenő aktívák.....	151
3.1 Költségek helytelen aktív időbeli elhatárolása.....	151
4. Saját tőke.....	155
4.1 Tulajdonos által veszteség rendezésére befizetett összegek tévesen tagi kölcsönként kimutatva.....	155
4.2 Mezőgazdasági célra kapott fejlesztési támogatás helytelen elszámolása.....	159
4.3 Csak saját tőke elemeit érintő hiba.....	164
5. Céltartalék.....	165
5.1 Céltartalék képzés hiánya garanciális kötelezettség miatt.....	165
6. Kötelezettségek.....	170
6.1 Hosszú lejáratú kötelezettségek rövid lejáratúvá átsorolás hiánya.....	170
7. Passzív időbeli elhatárolás.....	172
7.1 Kapott hitel kamata passzív időbeli elhatárolásként.....	172
8. Eredményt érintő hibák.....	179
8.1 Árbevétel helytelen elszámolása.....	179
8.2 Személyi jellegű ráfordítások helytelen elszámolása.....	182
9. Egyebek.....	184
9.1 NAV, ÁFA ellenőrzés megállapítása.....	184
9.2 Vitatott adóhatósági megállapítás elszámolási időpontja.....	186
9.3 Bírósági határozattal érvénytelenített adóhatósági ellenőrzési megállapítások elszámolása.....	190
9.4 Hiba összeg számszaki ellenőrzése.....	191
Példajegyzék.....	192

IV. RÉSZ

AZ ÁFA ÖNELLENŐRZÉSÉNEK SZABÁLYAI..... 195

Önellenőrzés egyes esetei az áfában.....	195
1. Adminisztrációs okokra visszavezethető önellenőrzés.....	195
2. Számla kiállításához és számlamódosításhoz kapcsolódó áfakorrekciók.....	198
2.1 A számla számszaki részét nem érintő korrekciók elszámolása.....	199
2.2 Adóalapot és adót érintő módosítások elszámolása.....	200
2.2.1 Az értékesítő által végzett számlakorrekciók általános elszámolási rendje.....	200
2.2.2 A számla befogadót érintő korrekciók általános elszámolási rendje.....	202
2.2.3 Számlamódosítás hatása határozott idejű elszámolás esetén.....	203
2.2.4 Előleghez kapcsolódó korrekciók elszámolása.....	204
2.2.5 Adózási mechanizmus téves alkalmazása miatti számlakorrekciók elszámolása.....	205
3. Egyéb önellenőrzést kiváltó esetek.....	209
4. Önellenőrzés elkerülésének legális lehetősége.....	211

ELŐSZÓ

A könyvelés, az adómegállapítás során a legondosabb munka mellett is előfordulhat tévedés, melyet természetesen javítani kell. A feltárt hibák javítására vonatkozó előírások terén az elmúlt években nem voltak ugyan érdemi módosítások, de a gyakorlati tapasztalat azt mutatja, hogy főleg a feltárt hibák miatti háromszlopos beszámolóképzítés, az ÁFA bevallásban elkövetett tévedések, hibák javításával kapcsolatos teendők – lévén, hogy ezek nem képezik a mindennapos könyvelői munka részét – gondot okoznak az adózással, számvittel, könyveléssel foglalkozók számára.

Ezért ebben a könyvben segítséget szeretnénk nyújtani az ellenőrzési megállapításokhoz kapcsolódó jogszabályi előírások értelmezésében, az ellenőrzések során feltárt hibák értékelésében, a helytelen elszámolások feltárásainak minősítésében és eligazítást nyújtani a hibajavítások könyvelésére, illetve a beszámolóban történő bemutatására vonatkozóan. A hangsúlyt az előző éveket érintő önellenőrzésre helyeztük, de segítséget jelenthet a külső ellenőrzéssel foglalkozó, hatóságok által tett megállapítások számviteli elszámolásában is.

Az önellenőrzéseket végző, hatósági ellenőrzésben közreműködő számviteli szakemberek munkáját szeretnénk segíteni azzal, hogy sok-sok példán keresztül mutatjuk be azokat a szabályokat, melyeket a feltárt hibák számviteli javítása során be kell tartani.

Továbbá szeretnénk segítséget nyújtani abban is, hogy az egyre bonyolultabbá váló ÁFA-val kapcsolatos előírások, számlaadat szolgáltatások rendszerében a hibajavítás terén is könnyebben eligazodjon az adózó.

Reméljük, hogy kiadványunk a könyvelőkön kívül az ellenőrzéseket végző ellenőröknek, a feltárt hibák minősítésével foglalkozóknak, továbbá a számviteli és pénzügyi ismeretek elsajátítását célul kitűző szakemberek számára is hasznos segédlet lesz.

A Szerzők és a Kiadó

A hiba hatás fogalma

A hiba hatás azon újabb hiba, amelyet az ellenőrzött évben vagy a következő években az elsődleges hiba okozott.

Például:

1. Elsődleges hiba: a tárgyi eszköz bekerülési értékének helytelen meghatározás és ezáltal téves értéken történő elszámolása.

Ezen hiba hatásai:

- rossz az értékcsökkenés összege
- társasági adóban több vagy kevesebb értékcsökkenés került érvényesítésre.

2. Elsődleges hiba: az ellenőrzött évben nem került elszámolásra az értékcsökkenési leírás valamely eszköz után.

A hiba hatások:

- adott év összes költsége alacsonyabb a valóságosnál
- az alacsonyabb költség miatt több az adott év eredménye
- több társasági adó került megállapításra
- magasabb az adózás előtti eredmény az adott évben
- magasabb a társasági adókötelezettség az adott év mérlegében

2.4.1 A hiba mértékének meghatározása

Számviteli szempontból a hiba nagyságának megállapításához csak azon hiba és hibahatás összegeket kell számba venni, amelyek az eredményt és/vagy a saját tőke értékét módosítják.

Ezért az ellenőrzés, önellenőrzés megállapításai közül az eredményt és/ vagy a saját tőke értékét módosító tételeket, mint elsődleges hiba tételek kell számba venni.

Ezen hibák ismeretében ki kell dolgozni a hibák hatásait, számszerűsíteni kell azokat is. Ezt követően a hiba és hibahatások értékeit összegezni kell.

Az összegzés során a következő szabályokat kell betartani:

- a számbavétel során a hibák és hibahatások eredményre, saját tőkére gyakorolt hatását előjeltől függetlenül (abszolút értékben) kell összegezni,
- az ellenőrzés, önellenőrzés évében, ha ugyanazon megelőző időszakra vonatkozó, újabb ellenőrzésre vagy önellenőrzésre kerül sor az újabb ellenőrzéssel feltárt hibák és hibahatások értékét hozzá kell adni a már korábban feltárt értékekhez és ezek együttes értéke alapján kell elvégezni a hiba minősítést.
- több évre kiterjedő ellenőrzés, önellenőrzés esetén a hibákat és a hiba hatásokat ellenőrzött évenként külön-külön kell összegezni,

I. RÉSZ Az ellenőrzésekkel kapcsolatos jogszabályi rendelkezések

- az ellenőrzés, önellenőrzés évét megelőző időszakban feltárt hiba és hibahatások értékét nem kell hozzáadni a tárgyévben feltárt hibák és hibahatások összegéhez,
- egy-egy évvel kapcsolatban feltárt hibák és hibahatások értékét üzleti év végén össze kell adni és az így kapott érték alapján kell az ellenőrzött évi hibát minősíteni.

Az eredményt módosító tételek beazonosítása elég egyértelmű, az viszont már gondot szokott okozni, hogy melyek a saját tőke értékét módosító tételek. A *saját tőke változása* során kétféle hiba típus különböztethető meg:

- a feltárt hiba miatti eredménymódosításhoz kapcsolódó adózott eredményváltozás (adózás előtti eredménynövekedés és társasági adóhiány, adózás előtti eredménycsökkenés és társasági adó többlet),
- a saját tőke változását közvetlenül befolyásoló hibák.

A saját tőke változást közvetlenül előidéző hiba például amikor a tőketartalékba kerülő, pénzügyileg rendezett támogatás egyéb kötelezettségként kerül elszámolása. Vagy amikor tőkekivonásos jegyzett tőke leszállítás során a kivont tőkére jutó eredménytartalék összegét nem vezetik át a taggal szembeni kötelezettségre.

Viszont azok a hibák, amelyek a saját tőke elmei közötti, nem előírászerű átvezetéséből erednek, nem képezik az összeszámítás tárgyát, lévén, hogy ezek következtében a saját tőke összege nem változik. Például saját üzletrész visszavásárlása esetén nem vezeték át az eredménytartalékból a lekötött tartalékba a visszavásárlási értékkel egyező összeget, vagy fejlesztési tartalék felhasználásakor a felhasznált összeget nem vezették vissza lekötött tartalékból eredménytartalékba.

2.4.2 A hiba minősítése

A számviteli hiba összegének kiszámítása után minősíteni kell a hibát. A minősítés során a következő előírásoknak kell megfelelni:

1. A vizsgálat során a kiszámított hiba (hiba + hibahatás együttes értéke) összegét mindig az ellenőrzött üzleti év – amire vonatkozóan a hibák és hibahatások feltárára kerültek – mérlegfőösszegéhez kell viszonyítani és nem a hiba feltáráának üzleti évi mérlegfőösszegéhez.
2. A minősítés során nem kell figyelembe venni a korábbi – a tárgyévet megelőző években végzett – ellenőrzések során az adott évvel kapcsolatban feltárt hibákat.
3. Több évre kiterjedő ellenőrzés során feltárt hiba összegeket évenként külön-külön kell elbírálni, hogy jelentős vagy nem jelentős hiba feltáráására került-e sor,
4. Egy-egy évvel kapcsolatban feltárt hibák és hibahatások értékét üzleti év közben halmozni kell és az így kapott érték alapján kell az ellenőrzött évi hibát minősíteni.

ELLENŐRZÉSEK, ÖNELLENŐRZÉSEK ELSZÁMOLÁSA

A minősítés alapján a feltárt hiba **jelentős összegű hiba**, ha a hiba + hibahatás összege meghaladja:

- a számviteli politikában meghatározott értékhatárt;
- de minden esetben jelentős összegű a hiba, ha meghaladja az ellenőrzött üzleti év mérlegfőösszegének 2%-át, illetve ha a mérlegfőösszeg 2%-a kevesebb mint 1 millió forint, akkor az 1 millió forintot.

Nem jelentős a hiba, ha annak értéke nem haladja meg a jelentős összegű hiba értékhatárát. A feltárt hibák minősítése szempontjából különös figyelmet igényel az előbbi, **4. pontban részletezett** kritérium.

Ennek következtében ugyanis előfordulhat, hogy az üzleti év végére az ugyanazon ellenőrzött üzleti évhez kapcsolódó, sorozatos önellenőrzések következtében az éves szinten összegzett hiba és hibahatások értéke túllépi a jelentős összegű hibahatárt. Ilyen esetben az üzleti év során nem jelentős összegű hibaként minősített ellenőrzési események utólag jelentős összegű hibának minősülnek, ezért ezek elszámolását a jelentős összegű hiba javítására vonatkozó szabályok szerintire kell módostani.

2.4.3 Példák a jelentős, nem jelentős összegű hiba meghatározására

1. példa

A társaság 2019-ben nem aktivált egy 2 000 000 Ft értékű saját előállítású tárgyszerkezt, annak ellenére, hogy 2019. december 31-én használatba vették. Az eszközt azóta is tárgyi eszközként használják. A hasznos élettartama 14 év, maradványértéke nulla. Tao szerinti leírási kulcsa 10%. A vállalkozás számviteli politikája szerint a jelentős összegű hiba határ a mérlegfőösszeg 2%-a. A mérlegfőösszegek: 2019. évi 40 000 000, 2020. évi 42 500 000, 2021. évi 44 000 000, 2022. évi 46 500 000. 2022. évben a társaság a hibáját önellenőrzéssel módosítja. Határozzuk meg, hogy jelentős összegűnek minősül-e a hiba.

Megoldás

Eredendő hiba: a tárgyi eszközök értéke 2019. évben 2 000 000 Ft-tal kisebb összegben került kimutatásra (javítása: tárgyi eszközök könyvszerinti értéke nő)

Hiba hatások:

- 2019. évi adózás előtti eredmény 2 000 000 Ft-tal alacsonyabb, mivel nem került kiemelésre a SEEAÉ (javítása: SEEAÉ növekszik)
- 2019. évi társasági adó összege (2 MFt × 9%) 180 000 Ft-tal kevesebb (javítása: Tao összege nő)

I. RÉSZ Az ellenőrzésekkel kapcsolatos jogszabályi rendelkezések

- 2020. évben nem került elszámolásra (2 MFt × 7,14%) 142 800 Ft écs
 - » ennyivel magasabb adózás előtti eredmény lett kimutatva
- 2020. évben 200 000 Ft Tao szerinti écs a 142 800 Ft számviteli écs nem került elszámolásra a Tao bevallásban, ennek hatását csak akkor kell figyelembe venni, ha önellenőrzik a Tao-t
 - » 57 eFt (200 000 – 142 800 = 57 200, ezer forintban 57) adózás előtti eredmény csökkenés nem lett érvényesítve a Tao-ban
 - » ~ 5 eFt társasági adóval több adó került elszámolásra
- 2021. évben nem került elszámolásra (2 MFt × 7,14%) 142 800 Ft écs
- ennyivel magasabb adózás előtti eredmény lett kimutatva
- 2021. évben 200 000 Ft Tao szerinti écs a 142 800 Ft számviteli écs nem került elszámolásra a Tao bevallásban, ennek hatását csak akkor kell figyelembe venni, ha önellenőrzik a Tao-t
- 57 eFt adózás előtti eredmény csökkenés nem lett érvényesítve a Tao-ban
- ~ 5 eFt társasági adóval több adó került elszámolásra

A minősítés ha önellenőrzik a 2020, 2021. évi Tao bevallásokat is.

	2019.	2020.	2021.
			<i>eFt-ban</i>
Mérlegfőösszeg	40 000	42 500	44 000
Hatás az eredményre (SEEAÉ)	2 000		
Hatás az eredményre (ÉCS)		-143	-143
Hatás az eredményre (Tao)	-180	$(143 - 200) \times 9\% = -5$	$(143 - 200) \times 9\% = -5$
Hatás a saját tőkére (adózott eredmény)	1 820	-148	-148
Hiba abszolút összege	4 000	296	296
Mérlegfőösszeg 2%-a	800	850	880
Minősítés	jelentős	nem jelentős	nem jelentős

2019. évi Tao bevallást önellenőrizni kell, mivel a hiba következtében ott adó hiány keletkezett.

2022. évről három oszlopos beszámolót kell készíteni, mivel ez az időszak tartalmaz egy jelentős összegű hiba javítást.

A minősítés, ha nem önellenőrzik a 2020, 2021. évi Tao bevallásokat.

ELLENŐRZÉSEK, ÖNELLENŐRZÉSEK ELSZÁMOLÁSA

	2019.	2020.	2021.
Mérlegfőösszeg	40 000	42 500	44 000
Hatás az eredményre (SEEAÉ)	2 000		
Hatás az eredményre (ÉCS)		-143	-143
Hatás az eredményre (Tao)	-180	0	0
Hatás a saját tőkére (adózott eredmény)	1 820	-143	-143
Hiba abszolút összege	4 000	286	286
Mérlegfőösszeg 2%-a	800	850	880
Minősítés	jelentős	nem jelentős	nem jelentős

2019. évi Tao bevallást önellenőrizni kell, mivel a hiba következtében ott adó hiány keletkezett.

2022. évről három oszlopos beszámolót kell készíteni, mivel ez az időszak tartalmaz egy jelentős összegű hiba javítást. A 2020. és 2021. évi társasági adót úgy kapja vissza a vállalkozás, hogy az écs adatokat a 2022. évi társasági adóbevallásába fogja úgy beállítani, mint ha azok elszámolására ebben az évben került volna sor. Tehát a Tao bevallás écs soraiba 3×143 eFt számviteli törvény szerint elszámolt écs összeget kell beállítani növelő tételként és 3×200 eFt Tao szerinti écs-t csökkentő tételként.

2. Példa

2019. évben a társaság nem könyvelt le 18 000 eFt bérleti díj bevételt. 2022. évben ezt a hibáját önellenőrzéssel helyesbíti. 2019. évi mérlegfőösszege 700 000 eFt, 2022. évi mérlegfőösszege 800 000 eFt. A társaság 2022. évben önellenőrzéssel javítja a hibáját. Határozzuk meg, hogy jelentős összegű-e a hiba.

Eredendő hiba: 18 000 eFt-tal kevesebb árbevétel elszámolása

Hiba hatások:

- a hibás bérleti díj elszámolás miatt 18 000 Ft-tal alacsonyabb adózás előtti eredmény elszámolása (javítása: adózás előtti eredmény nő)
- 1 620 eFt-tal kevesebb társasági adó fizetés (javítása: Tao növekszik)
- 16 380 eFt-tal alacsonyabb adózott eredmény elszámolás

Eredményt módosító hiba:

- a téves bérleti díj miatt adózás előtti eredmény növekedés 18 000

I. RÉSZ Az ellenőrzésekkel kapcsolatos jogszabályi rendelkezések

Eredményt érintő hiba hatások:

– társági adóhiány miatti eredmény változás	1 620
Saját tőkét érintő hibahatás: adózott eredmény növekmény	16 380
Összesen:	36 000
2019. évi Mérlegfőösszeg 2%-a =	14 000
Tehát a hiba jelentős összegű, mivel $14\,000 < 36\,000$	

3. Példa hiba halmozásra

A Kft. 2019. évi mérlegfőösszege 150 000 000 Ft

Jelentős összegű hibahatár a mérlegfőösszeg 2%-a (3 000 000 Ft)

1. esemény 2022. évben

Márciusában az adóhatóság ellenőrzi a társaság 2019. évi áfa kötelezettségét, az ellenőrzés során megállapítja, hogy 1 000 000 forint áfa-t jogtalanul helyezett levonásba. Jelentős-e ez a hiba?

Megoldás

Eredendő hiba: 1 000 000 Ft jogtalan áfa levonás

Hiba hatás:

- 1 000 000 Ft -tal kevesebb költség került elszámolásra (javítás: 2019. évi költség növekedés)
- adózás előtti eredmény 1 000 000 Ft-tal magasabb (javítás: adózás előtti eredmény csökken)
- társasági adó összege 90 000 Ft-tal ($1\text{ MFt} \times 9\%$) magasabb (javítás: Tao. kötelezettség csökken)
- adózott eredmény 910 000 Ft-tal magasabb (javítás: adózott eredmény csökken)
- a mérlegben a Tao kötelezettségen 90 000 Ft-tal magasabb összeg van kimutatva (javítás a kötelezettség csökken)

Eredményt módosító *hiba*:

a költség növekedésként elszámolandó le nem vonható áfa	1 000 000
Eredményt érintő <i>hibahatás</i> a társasági adó összegének változása	90 000

Saját tőkét módosító hiba az adózott eredmény változása 910 000

Összesen: 2 000 000 < 3 000 000, tehát a hiba nem jelentős.

ELLENŐRZÉSEK, ÖNELLENŐRZÉSEK ELSZÁMOLÁSA

2. esemény 2022. évben

A Kft. szeptemberben önellenőrzés keretében megállapítja, hogy 2019. évben 600 000 Ft-tal több árbevételt számolt el. Határozzuk meg, hogy jelentős összegű-e a hiba.

Megoldás

Eredendő hiba: 600 000 Ft-tal magasabb árbevétel elszámolása

Hiba hatás:

- 600 000 Ft-tal magasabb adózás előtti eredmény (javítás: adózás előtti eredmény csökken)
- 12 000 Ft-tal magasabb iparűzési adó (javítás: HIPA csökkenés)
- 52 920 Ft-tal magasabb társasági adó (javítás: Tao. csökken)
- 535 080 Ft-tal magasabb adózott eredmény (javítás: adózott eredmény csökken)

Eredményt módosító hiba:

Árbevétel csökkentésként elszámolandó összeg 600 000

Eredményt érintő hibahatás:

- HIPA összegének változása 12 000
- a társasági adó összegének változása 52 920

Saját tőkét módosító hiba az adózott eredmény változása 535 080

Összesen: $1\,200\,000 < 3\,000\,000$, tehát önmagában ez a hiba nem jelentős, de a halmazási kötelezettség miatt ehhez hozzá kell adni az adóellenőrzés során feltárt hiba összegét is, így a 2019. évet érintő hibaösszegünk $3\,200\,000 > 3\,000\,000$, tehát a második és és visszamenőlegesen az első esemény is jelentős összegű hibának minősül. Mind kettőt a jelentős összegű hiba javítás szabályai szerint kell elszámolni a könyvelésben és ennek megfelelően kell kezelni a társasági és az iparűzési adóban is. Az adók kezelése ebben az esetben azt jelenti, hogy mindkét esemény tekintetében a 2019. évi társasági és iparűzési adóbevallást meg kell önellenőrizni, ha a társaság szeretné visszakapni az adó csökkenések összegét. Az önellenőrzési bevallás mellőzése esetén a társasági és iparűzési adó csökkenés összegét a vállalkozás nem számolhatja el 2022. évben.

Abban az esetben, ha a 2. hiba például 2021. évet érintő hiba lenne. A hiba és hibahatásokat nem kellene összegezni, mert nem ugyanazt az üzleti évet érintik.

2.5 A nem jelentős összegű hibák számviteli elszámolása és kimutatása a beszámolóban

A nem jelentős hiba számviteli elszámolásáról a számviteli törvény 71. § (3) bekezdése rendelkezik. E szerint a nem jelentős összegű hiba könyvviteli elszámolása során a helyesbítést a folyó év gazdasági eseményeként kell lekönyvelni függetlenül attól, hogy az eszközt, forrást vagy eredményt, adót érint. Valamint függetlenül attól, hogy az adóhatósági ellenőrzés vagy önellenőrzés keretében feltárt hiba.

A feltárás eredményeként a hiba tartalmát kell figyelembe venni és a társaság ennek megfelelően ugyanazon eszköz-, forrás-, bevételi-, költségszámlákon könyveli le a hibás tételek javítását melyeken a hibás tétel, tételek elszámolásra kerültek.

Ezek az adatok a tárgyévi könyvelés részét képezik és ennek következtében az éves beszámoló mérlege és eredménykimutatása tartalmazza ezen összegét is. Azaz az az adózott eredmény nem lehet átvezetni az eredménytartalékba.

Mindebből az is következik, hogy a nem jelentős összegű hibák esetében nem kötelező a hiba elkövetése évének dátumát tartalmazó külön főkönyvi számlát nyitni, ez a gazdálkodó döntésétől függ. Célszerű, ha a számviteli politikában, a számlarendben rögzítik az ezzel kapcsolatos döntésüket. Azért ajánlható a számvitelben az elkülönített könyvelés, mert év közben nem lehet még tudni, hogy az ellenőrzések, önellenőrzések feltárásai – tekintettel arra, hogy egy éven belül többször is ellenőrizhetik, önellenőrizhetik az adott lezárt üzleti évet – és az egyedi hibák összes kihatását tekintve nem válnak-e jelentős összegű hibává, amikor is már a három oszlopos mérleg és eredménykimutatás készítése kötelező.

A fentiekből az is következik, hogy a nem jelentős összegű hibák eredményre gyakorolt hatását a társasági adóalap korrekciós tételeként figyelembe kell venni.

2.6 A jelentős összegű hibák számviteli elszámolása és kimutatása a beszámolóban

A jelentős összegű hibák helyesbítését is a tárgyévben kell könyvelni, de a folyó üzleti év gazdasági eseményeinek könyvelt adataitól elkülönülten kell kimutatni. Az elkülönítés oly módon kell történjen, hogy az ellenőrzés megállapításai évenként elkülönítetten, évszámokkal megbontott főkönyvi számlákon kerüljenek elszámolásra.

Az ellenőrzés megállapításait tartalmuknak megfelelően kell a megfelelő eszköz-, forrás- és eredmény számlákon elszámolni. Majd az elkülönített eredmény számlákra könyvelt tételeket az eredmény számlák év végi záráshoz hasonlóan át kell vezetni az adózott eredmény számlára, onnan pedig az évvégi zárás keretében az eredménytartalék számlára. Ter-

ELLENŐRZÉSEK, ÖNELLENŐRZÉSEK ELSZÁMOLÁSA

mészetesen ezen átvezetéseket is elkülönített, évszámmal megjelölt főkönyvi számlák alkalmazásával kell elvégezni.

A saját tőke elemeit közvetlenül érintő jelentő összegű hibák javítását a feltárás évében a folyamatos könyvelés keretében kell a saját tőke megfelelő főkönyvi számlájára lekönyvelni. Természetesen itt is alkalmazni az évszámokkal megjelölt főkönyvi számla elkülönítést.

Abban az esetben, ha az előző üzleti évet érintően feltárt hiba kihatással van a tárgyév adataira is például: értékcsökkenés hiba elszámolása a bekerülési érték helytelen meghatározása miatt; nem a teljesítés időszakában történt a bevétel vagy költség elszámolása a tárgyév és az azt megelőző év között; a rendszeresen igénybe vehető támogatás alapjának rendszerbeli hibás meghatározása; stb.) akkor annak tárgyévi kihatását még a tárgyévi beszámoló elkészítését megelőzően a könyvelésben helyesbíteni kell.

A számviteli törvény 19. § (3) bekezdésében foglaltak értelmében, jelentős összegű hiba esetén, a hiba feltárásnak évében az éves *beszámoló* elkészítése során a mérleget és az eredménykimutatást *három oszlopos* formában kell elkészíteni.

A három oszlopos mérleg felépítése

Előző év	Előző év(ek) módosításai	Tárgyév
Az eszközök és források üzleti évi nyitó adatai, amelyek megegyeznek az előző üzleti év mérlegének mérlegfordulónapi záró eszköz- és forrásadataival	A feltárt jelentős összegű hibáknak az egyes eszközöket, illetve forrásokat érintő adatai előjelhelyesen (több üzleti évet érintő jelentős összegű hibák esetében összevontan)	Az üzleti év mérlegfordulónapi – leltárral alátámasztott – eszköz- és forrásadatai

A háromoszlopos eredménykimutatás felépítése

Előző év	Előző év(ek) módosításai	Tárgyév
Előző üzleti év bevétel-, költség- és ráfordítás adatai, amelyek megegyeznek az előző üzleti év eredménykimutatásának „Tárgyév” oszlopában lévő adataival	A feltárt jelentős összegű hibáknak az eredménykimutatás egyes bevétel-, költség-, illetve ráfordítás tételleit érintő adatai előjel helyesen (több üzleti évet érintő jelentős összegű hibák esetében összevontan)	A hiba feltárás üzleti évének bevétel-, költség- és ráfordítás adatai

A számviteli törvény 88. § (5) bekezdésének rendelkezése szerint a jelentős összegű hiba feltárásának üzleti évről készült három oszlopos beszámoló *kiegészítő mellékletében*

be kell mutatni az ellenőrzés, önellenőrzés során feltárt jelentős összegű hibák eredményre, az eszközök és a források állományára gyakorolt – a mérlegben, az eredménykimutatásban a megfelelő tételeknél összevontan szereplő – hatását évenkénti bontásban.

2.7 A jelentős, nem jelentő hiba javításának dátuma

Az ellenőrzés, önellenőrzés során feltárt hiba javítást a feltárás évének könyviteli nyilvántartásaiban kell elszámolni.

Önellenőrzés esetén ez az időpont a hiba feltárásának napja. Ha az önellenőrzés a tárgyévben kezdődik, de a mérlegkészítés időszakában fejeződik be, a feltárt hibák javítását tárgyévre kell elszámolni.

Ha az adózó nem vitatja az adóellenőrzés jegyzőkönyve vagy elsőfokú határozatában szereplő megállapításokat, akkor az adóhatósági ellenőrzéssel feltárt hibák javítását abban az üzleti évben kell elszámolni, melyben a megállapításokat tartalmazó határozat jogerőre emelkedett. Ha a tárgyévben lefolytatott adóhatósági ellenőrzésről szóló jegyzőkönyv, határozat csak a mérlegkészítés időszakában válik ismertté, jogerőssé, a határozatban szereplő hibák javítását a tárgyévre kell elszámolni.

Abban az esetben, amikor az adózó az elsőfokú adóhatósági határozatot megtámadja, mind addig nem kell elszámolni az elsőfokú határozatban szereplő megállapítások javítását, amíg a másodfokú határozat jogerőre nem emelkedik. A másodfokú határozat jogerőre emelkedésének napjával azonban akkor is el kell számolni a határozatban szereplő hibák javítását, ha az adózó bírósághoz fordul további jogorvoslatért.

Ha a másodfokú határozat a mérlegkészítés időszakában válik jogerőssé, az abban szereplő megállapítások, hibák elszámolásának napja a tárgyév mérlegforduló napja.

Amennyiben az adóhatósági ellenőrzés megállapítása a másodfokú határozat jogerőre emelkedésének napjával elszámolásra került, de azt a következő üzleti évben (években), legkésőbb a mérlegkészítés időpontjáig az illetékes hatóság, bíróság jogerősen megváltoztatta, akkor ennek hatását a tárgyévre vonatkozóan kell elszámolni.

2.7.1 A jogkövetkezmények elszámolásának időpontja

Az adóhatósági ellenőrzés során kiszabott bírságot, késedelmi pótlékot, kamatot, azaz az adóhatósági ellenőrzések jogkövetkezményeit mindig az azt előíró határozat jogerőre emelkedésének napjával kell elszámolni. Tehát a jogkövetkezmények tekintetében nincs tárgyévre vonatkozó elszámolási lehetőség abban az esetben sem, ha a határozat a mérlegkészítés időszakában válik jogerőssé.

A jogkövetkezményekre is vonatkozik az a szabály, hogy a másodfokú határozat jogerőre emelkedésének napjával ezeket a tételeket is el kell számolni abban az esetben is ha bíróság előtt megtámadja az adózó a határozatot.

Önellenőrzések esetében az önellenőrzési pótlékot az önellenőrzési bevallás benyújtásának napjával kell a könyvekben elszámolni. Tehát itt sincs lehetőség arra, hogy a mérlegkészítés időszakában benyújtott, de a tárgyévben lefolytatott önellenőrzéshez kapcsolódó pótlék tárgyévre kerüljön elszámolásra.

2.8 Önellenőrzési nyilvántartás

Megszűnt az az adókötelezettség miszerint az adóbevallások önellenőrzéssel történő helyesbítése esetén önellenőrzési nyilvántartást kell készíteni.

A feltárt hibák dokumentálása érdekében, valamint a hibák minősítésével kapcsolatos azon előírás miatt, miszerint a tárgy üzleti évben feltárt, előző üzleti évekkal kapcsolatos hibák és hibahatások eredményre és saját tőkere gyakorolt, abszolút értékű összegét az üzleti év során halmozottan kell figyelembe venni, célszerű nyilvántartást vezetni az önellenőrzésekről.

Az önellenőrzési nyilvántartásban legalább azokat az adatokat tanácsos szerepeltetni, amelyek a feltárt hiba helyesbítésének számviteli elszámolásához szükségesek:

- a hiba feltárásnak időpontja,
- a hibát tartalmazó üzleti év megjelölése,
- a hiba megnevezése és összege,
- a hibahatások felsorolása, számszerűsítése,
- a hiba minősítése (jelentős vagy nem jelentős),
- mely adóbevallásokat szükséges önellenőrizni,
- az önellenőrzési pótlék számítása (használható a NAV pótlék kalkulátora).

3. KIVA alanyok önellenőrzésének szabályai

Lévén, hogy a kisvállalati adó hatálya alátartozó gazdálkodó szervezetek a számviteli törvény hatálya alá tartoznak, a náluk lefolytatott ellenőrzések és önellenőrzéssel feltárt hibák javítására az előző fejezetekben ismertetett szabályok az irányadóak. Így a feltárt hibák javítása során nálunk is a számviteli törvény rendelkezéseinek megfelelően kell minősíteni hibákat a tekintetben, hogy azok jelentős vagy nem jelentős összegű hibának minősülnek-e. Amennyiben a feltárt hiba és annak hatásai összege jelentősnek minősül, a KIVA alanyok is háromszlopos beszámolót kell készítenie a hiba feltárásának, javításának üzleti évről. A számvitel tekintetében tehát nincsen különbség az ellenőrzések,

önellenőrzések elszámolásában, a hibajavítások könyvelésében a KIVA alanyok és társasági adóalanyok között.

Ami azonban kisvállalati adó tekintetében szembeűnően eltérő a társasági adóhoz viszonyítva az az, hogy az eredményt érintő hibák túlnyomó része nincsen hatással a KIVA alapra, így annak adójára sem. Hiszen a kisvállalati adó alapját nem az adózás előtti eredményből kiindulva kell meghatározni. Ebből adódóan a kisvállalati adóban csak akkor okoz módosulást egy utólag feltárt, eredményt érintő hiba, ha az a személyi jellegű ráfordítások összegét vagy a kapott osztalékok összegét, elszámolását érintik. Illetve ha egy Adóhatósági ellenőrzéssorán adóbírságot, késedelmi pótlékot szab ki a hatóság, annak összege növelő tétel a KIVA alap meghatározása során is.

Ami még eltérés a társasági adóalanyokra vonatkozó szabályokkal szemben az, hogy a kisvállalati adóalany az adóelőleg bevallását is módosíthatja önellenőrzéssel. Ennek oka, hogy a KIVA előleg bevallás negyedévente, a negyedéves tény adatok alapján történik. Az előlegbevallás önellenőrzésére azonban csak év közben, vagy az utolsó negyedévi előleg tekintetében az éves bevallás benyújtása előtt van lehetőség. Ezek a gazdasági események számviteli szempontból azonban csak javításnak minősülnek, ezért ezeket a számviteli hibajavítás és nem az ellenőrzés, önellenőrzés szabályai szerint kell elszámolni.

További eltérés a társasági adót érintő hibák javítására vonatkozó szabályokhoz képest, hogy KIVA törvény önellenőrzési bevallás benyújtása tekintetében nem tesz különbséget a jelentős és nem jelentős hibák adóbevallásban történő javítása között. Így kisvállalati adóalapot és vagy adót érintő hibák esetében mindig szükséges az érintett évi bevallás önellenőrzéssel történő javítása.

Az egyéb kisvállalati adóalap módosító tételek közül a tőkebevonás, tőke kivonás és fizetendő osztalék elszámolásában vétett hibák eredményezhetnek jelentős összegű hibát, mivel ezek a tételek a vállalkozás saját tőke értékét módosítják.

Az összes többi adónem tekintetében nincsenek különbségek az önellenőrzésre vonatkozó szabályokban a KIVA és nem KIVA alanyok között.

A III. részben található példákban külön jelezzük, amennyiben az kisvállalati adóalany esetében érinti a KIVA alapot és adót.

II. RÉSZ

PÉLDÁK HIBÁK SZÁMVITELI ELSZÁMOLÁSÁRA TAO ALANYOKNÁL

1. Befektetett eszközök

1.1 Tárgyieszközök bekerülési értékének helytelen megállapítása

Hokedligyártó Kft. 2020. januárban 120 000 eFt összegű beruházást indított el, amely keretében 2020. szeptember 30-án aktivált egy technológiai gépsort. A beruházáshoz 50% hosszú lejáratú pénzüintezeti hitelt vett fel, negyedéves ütemezésben.

A hitel igénybevételével kapcsolatos költségek:

- hitelfelvétel előtt fizetett bankgarancia díja 2 000 eFt*
- hitel igénybevételéhez kapcsolódó kezelési díj és folyósítási jutalék 750 eFt*
- rendelkezésre tartási jutalék 1 250 eFt*
- a hitel felvétele után fizetett kamat 10 000 eFt, melyből az eszköz üzembehelyezéséig fizetett időarányos kamat 6 000 eFt.*

További információk:

- A Kft. üzleti éve megegyezik a naptári évvel*
- Mérlegkészítés időpontja a tárgyévet követő év április 30.*
- A Kft. egyszerűsített éves beszámolót készít „A” változat szerinti mérleggel és eredménykimutatással*
- A Kft. a számviteli politikájának megfelelően, a gépsor használati idejét 8,33 évben tervezte meg, értékcsökkenési leírásra a lineáris módszert választotta (évi 12%), maradványértéket nullában határozta meg.*
- Társasági adóban a gépre előírt amortizációs kulcs évi 14,5%*
- A cég számviteli politikájában a jelentős hiba nagyságrendjét a mérlegfőösszeg 2%-ában határozta meg.*

Megállapítások:

2022. július hónapban az adóhatóság „Hokedligyártó” Kft-nél 2019-2020. évekre kiterjedően teljes körű ellenőrzést végzett, amely során megállapította, hogy a Kft. a 2020-ban aktivált technológiai gépsor bruttó értékét helytelenül határozta meg, mert a beruházáshoz

ELLENŐRZÉSEK, ÖNELLENŐRZÉSEK ELSZÁMOLÁSA

felvett hitel igénybevételével kapcsolatos költségeket, valamint az üzembe helyezésig felmerül kamat összegét a költségek, illetve a ráfordítások között számolta el és nem a beruházás bekerülési értékének részeként vette figyelembe. Ezzel megsértette a számviteli törvény 47. § (4) bekezdés *a*) pontjának előírását.

A hiba feltárásának következményeként az ellenőrzés 2020. évre társasági adó hiányt állapított meg, a hozzá kapcsolódó szankciókkal.

Az adóhatósági határozatot a cég elfogadta, amely 2022. évi mérlegkészítés időpontjáig jogerőre emelkedett. Így az előző évet érintő adóhatósági megállapítást a 2022. év során le kell könyvelni és a tárgyévi beszámolóban ki kell mutatni.

A megállapítások következményei:

- A bruttó érték összegének módosítása kihatással van a 2020. évi amortizáció elszámolására mind a számvitelben, mind pedig a társasági adóalap számbavétele során
- A helytelenül bankköltségként elszámolt tételek miatt a 2020. évi adózás előtti eredménye nő, ez szintén kihatással van a társasági adóalapra, ezen keresztül a társasági adó összegére
- A hiba helyesbítése következtében a 2020. évi adózott eredménye és ezen keresztül a cég saját vagyona növekszik.

Elsődleges hiba:

- az amortizáció összege nő, ez egyben költségnövekedést jelent
- bankköltség csökken
- a két tétel különbözetével az adózás előtti eredmény növekszik.

Hibahatás: társasági adó hiány, amely eredményt csökkent.

Elvégzendő feladatok

1. A hiba számszerűsítése

A hitel igénybevételével összefüggő, beszerzési érték részét képező kiadások:

– hitelfelvétel előtt fizetett bankgarancia díja	2 000 eFt
– hitel igénybevételéhez kapcsolódó kezelési díj és folyósítási jutalék	750 eFt
– rendelkezésre tartási jutalék	1 250 eFt
<u>– az eszköz üzembe helyezéséig fizetett időarányos kamat</u>	<u>6 000 eFt</u>
Összesen:	10 000 eFt

II. RÉSZ Példák hibák számviteli elszámolására Tao alanyoknál

	Tévesen	Helyesen	Különbözet
Tárgyeszközzel kapcsolatos hiba			
Gépsor bruttó értéke	120 000	130 000	+10 000
2020. IV.n.évi écs. Sztv. szerint	3 600	3 900	+300
Gépsor nettó értéke Sztv. szerint	116 400	126 100	+9 700
2020. IV. n.évi écs. Tao szerint	4 350	4 713	+363
Gépsor nettó értéke Tao. szerint	115 650	125 287	+9 637
Bankköltség helyesbítése	10 000	0	-10 000

2020. évet érintő társasági adó és adózott eredményváltozás számítása (eFt)

Eredmény változás	
– Bankköltség helytelen elszámolása miatt	+10 000
– Tárgyi eszköz terv szerinti écs. módosítása	300
Adózás előtti eredményváltozás összesen	+9 700
Tao. alap növelő tétel (Sztv. szerinti écs)	+300
Tao alap csökkentő tétel (TAO. szerinti écs)	363
Társasági adóalap	+9 637
Társasági adó (9%)	+867
Adózott eredményváltozás 9 700 – 867	+8 833

2. A hibák és hibahatások összesítése

a) Eredményt érintő hiba és hibahatás együttes összege (előjel nélkül)

Eredendő hiba: adózás előtti eredményváltozás	10 000 eFt
ktg. korrekció miatt	
écs. módosítás miatt	300 eFt
Hibahatás: társasági adó hiány miatti eredménycsökkenés	867 eFt
Összesen:	11 167 eFt

b) Saját tőkét érintő hibahatás: adózott eredmény változás 8 833 eFt

Hiba és hibahatás összesen: a) + b) 20 000 eFt

3. A hiba minősítése

2020. évi mérlegfőösszeg:	140 000 eFt
2020. évi mérlegfőösszeg 2%-a	2 800 eFt

A hiba és hibahatások együttes összege meghaladja a mérlegfőösszeg 2%-át ezért a hiba **jelentős összegű** hibának minősül, az ellenőrzés következtében a Kft-nek a 2022. évi beszámolóját **három oszlopos** formában kell elkészítenie.