

SZÁMVITELI KÉZIKÖNYVEK

**ELLENŐRZÉSEK,
ÖNELLENŐRZÉSEK
SZÁMVITELI
ELSZÁMOLÁSA**

Példák, esettanulmányok



Budapest, 2018

Szerzők:
Bertalanné Danó Katalin

ISBN 978-963-638-547-7
ISSN 2416-2310 (*Tanácsadói könyvek*)
ISSN 1787-7342 (*Számviteli kézikönyvek*)

Kiadja a SALDO Pénzügyi Tanácsadó és Informatikai Zrt.
Felelős kiadó: dr. Balogh Ákos a SALDO Zrt. vezérigazgatója
A SALDO Kiadó az 1795-ben alapított Magyar Könyvkiadók
és Könyvterjesztők Egyesülésének tagja

© 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	5
I. rész AZ ELLENŐRZÉSEKKEL KAPCSOLATOS JOGSZABÁLYI RENDELKEZÉSEK	7
1. Az ellenőrzés módjának meghatározása az adózás rendje szerint	7
1.1 Az adóhatósági ellenőrzés szabályai	8
1.2 Az adókötelezettség önellenőrzésére vonatkozó szabályok	9
1.2.1 Az önellenőrzéshez használandó nyomtatványok:	11
1.2.2 Az önellenőrzési pótlék	12
1.2.3 Az önellenőrzési pótlék mértéke	12
1.2.4 Nem kell önellenőrzési pótléket felszámítani:	13
1.2.5 A magánszemélyt terhelő járulékkal kapcsolatos önellenőrzés speciális szabályai	14
1.2.6 A kifizető, a munkáltató által megállapított adó, adóelőleg önellenőrzésének speciális szabályai	15
1.2.7 Egyéb speciális szabályok	16
2. Az ellenőrzés által feltárt hibák számviteli szabályozása	16
2.1 Az ellenőrzések által tett megállapítások hatása a beszámolóra	16
2.2 Értelmező rendelkezések, fogalmak	17
2.2.1 Nem ellenőrzés, csak hibajavítás	18
2.2.2 Az ellenőrzés fajtái az ellenőrzött időszak lezártsága szerint	19
2.3 Az ellenőrzéssel (önellenőrzéssel) feltárt hibák jellemzői	20
2.4 A hibák és hibahatások minősítése, azok mértéke	20
2.4.1 A hiba mértékének meghatározása	22
2.4.2 A hiba minősítése	23
2.4.3 Példák a jelentős, nem jelentős összegű hiba meghatározására	24
2.5 A nem jelentős összegű hibák számviteli elszámolása és kimutatása a beszámolóban	28
2.6 A jelentős összegű hibák számviteli elszámolása és kimutatása a beszámolóban	28
2.7 A jelentős, nem jelentős hiba javításának dátuma	30
2.7.1 A jogkövetkezmények elszámolásának időpontja	30
2.8 Önellenőrzési nyilvántartás	31

II. rész PÉLDÁK AZ ELŐZŐ ÉVEK ELLENŐRZÉSÉNEK, ÖNELLENŐRZÉSÉNEK SZÁMVITELI ELSZÁMOLÁSÁRA	33
1. Befektetett eszközök	33
1.1 Tárgyi eszközök bekerülési értékének helytelen megállapítása	33
1.2 Helytelen amortizációs kulcs alkalmazása ráaktiválás esetén, amikor a hasznos élettartam is növekszik	39
1.3 Beruházásra adott előleg helytelen kimutatása a beszámolóban	46
1.4 Tulajdoni részesedést jelentő befektetés értékvesztése	50
2. Készletek	54
2.1 Vásárolt anyagok, termékek minőségi reklamációja miatt adott engedmény helytelen figyelembevétele	54
2.2 Áruk beszerzési árának helytelen meghatározása és ennek értékesítési költségre gyakorolt hatása	59
3. Követelések	66
3.1 Vevőkövetelések miatti értékvesztés visszairásának hibás számbevétele a társasági adóban	66
4. Átmenő aktívák	69
4.1 Költségek helytelen aktív időbeli elhatárolása	69
5. Saját tőke	73
5.1 Tulajdonos által veszteség rendezésére befizetett összegek tévesen tagi kölcsönként kimutatva	73
5.2 Mezőgazdasági célra kapott fejlesztési támogatás helytelen elszámolása	77
6. Céltartalék	83
6.1 Céltartalékképzés hiánya garanciális kötelezettség miatt	83
7. Kötelezettségek	88
7.1 Hosszú lejáratú kötelezettségek rövid lejáratúvá átsorolás hiánya	88
8. Passzív időbeli elhatárolás	90
8.1 Kapott hitel kamata passzív időbeli elhatárolásként	90
9. Egyebek	98
9.1 Áfaellenőrzés megállapítása önellenőrzési vonzattal	98
9.2 Vitatott adóhatósági megállapítás elszámolási időpontja	101
9.3 Bírósági határozattal érvénytelenített adóhatósági ellenőrzési megállapítások elszámolása	105
Példajegyzék	107

ELŐSZÓ

A könyvelés, az adómegállapítás során, a leggondosabb munka mellett is előfordulhat tévedés, melyet természetesen javítani kell. A feltárt hibák javítására vonatkozó előírások terén a 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Szt.) az elmúlt évek során többször módosításra került, és az adózás rendjéről szóló törvény is újrakodifikáláson ment keresztül. Ezen változások indokoltá teszik, hogy újból foglalkozzunk az ellenőrzések által feltárt hibák elszámolási szabályaival.

Ebben a könyvben segítséget szeretnénk nyújtani az ellenőrzési megállapításokhoz kapcsolódó jogszabályi előírások értelmezéséhez, az ellenőrzések során feltárt hibák értékeléséhez, a helytelen elszámolások feltárásainak minősítéséhez, valamint a hibajavítások könyveléséhez, illetve a beszámolóban történő bemutatásához. A hangsúlyt az előző éveket érintő ellenőrzésre helyeztük, de útmutatást 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 példákon keresztül mutatjuk be azokat a szabályokat, melyeket a feltárt hibák számviteli javítása során be kell tartani.

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 Szerző és a Kiadó

9.2 Vitatott adóhatósági megállapítás elszámolási időpontja

A Piros Kft.-nél 2017. augusztus hónapban 2016. évre vonatkozóan minden adónemre kiterjedő ellenőrzést tartott az adóhatóság. Az adóhatóság elsőfokú határozata ellen a vállalkozás fellebbezett. Az adóhatóság másodfokú határozata 2017. december 15-én jogerőre emelkedett, de a vállalkozás az adóhatóság megállapítását nem fogadta el, bírósághoz fordult jogorvoslatért, az adóhatóság határozatának felülvizsgálatát kérte. A bírósági felülvizsgálati eljárás a 2017. évi mérlegkészítés időpontjáig nem zárult le.

Egyéb információk

- *A Kft. mérlegkészítésének időpontja a mérlegforduló napot követő hónap utolsó napja, azaz január 31.*
- *A Kft. számviteli politikája szerint a jelentős összegű hibahatár a mérlegfőösszeg 2%-a.*
- *A Kft. egyszerűsített éves beszámolót készít, „A” típusú mérleggel és eredménykimutatással.*

Megállapítások:

Az adóhatóság megállapította, hogy 2016. július 1-jével 3 000 eFt értékű javítási szolgáltatást költségként számoltak el. Az adóhatóság határozata szerint a javítási szolgáltatást felújításként rá kellett volna aktiválni az épületre. Az épület leírási kulcsa 2%. Az adóhatóság 297 eFt társasági adóhiányt állapított meg. Az adóhiány után megállapított adóbírság összege 148 eFt, késedelmi kamat 52 eFt.

A megállapítás következményei:

A felújítás elszámolásánál a számviteli törvény 48. § (1) bekezdés előírását kell alkalmazni, amely szerint tárgyi eszköz értékét növelő bekerülési értéként kell figyelembe venni a felújítást, azaz azt az épületre rá kell aktiválni.

A ráaktiválás miatt az épület értékcsökkenési leírása is megváltozik. A hiba miatt egyrészt nő a vállalkozás adózás előtti eredménye, ennek következtében nő a társasági adóalap, az elszámolt értékcsökkenési leírás viszont csökkenti az adózás előtti eredményt és így a társasági adóalapot.

Az épület terv szerinti értékcsökkenése 2016. július 1. – december 31. közötti időszakra: $(3\,000 \text{ eFt} \times 2\%) / 2 = 30 \text{ eFt}$.

Bár a Piros Kft. jogorvoslattal élt, bírósághoz fordult, a másodfokú adóhatósági ellenőrzéssel szemben, a vonatkozó törvényi előírások értelmében (*I. fejezben részletezett*) az adóhatóság másodfokú határozatában foglalt megállapításokat, a határozat jogerőre emelkedésének napjával köteles elszámolni ilyen esetben is. Ha a tárgyévben lefolytatott NAV ellenőrzés határozata a mérlegforduló nap után, de mérlegkészítésig jogerőre emel-

kedik, az abban foglalt megállapításokat tárgyévre kell elszámolni, ilyenkor az elszámolás időpontja a mérleg fordulónapja.

Elvégzendő feladatok

1. A hiba számszerűsítése

Eredményt érintő hibák és hibahatások:

– Karbantartási költség csökkenés	3 000 eFt
– <u>2016. II. félévi értékcsökkenés</u>	<u>–30 eFt</u>
– Adózás előtti eredmény növekedés	2 970 eFt
– Társasági adó hiány	–297 eFt
– Adózott eredmény változás	2 673 eFt

Az ingatlanok bekerülési értéke 3 000 eFt-tal nő, nettó értéke az év végén 30 eFt elszámolt terv szerinti értékcsökkenés összegével csökken.

2. A hiba és hibahatások összesítése

a) Eredményt érintő hibák és hibahatások

Eredendő hiba: költségelszámolás helyesbítése	3 000 eFt
Értékcsökkenési leírás helyesbítése	30 eFt
Hibahatás: társasági adóhiány	297 eFt

b) Saját tőkét érintő hibahatás

Adózott eredmény változása (nő)	2 673 eFt
---------------------------------	-----------

Hiba és hibahatás együttesen [a) + b)]: **6 000 eFt**

3. A hiba minősítése

A 2016. évi beszámoló mérlegfőösszege 80 000 eFt.

A Kft. 2016. évi mérlegfőösszegének 2%-a (80 000 eFt × 2%) 1 600 eFt.

A hiba és hibahatások együttes összege 6 000 eFt, ami meghaladja a mérlegfőösszeg 2%-át, így a hiba – 2016. évet érintően – **jelentős összegű**. Az ellenőrzés 2016. évet érintő hatásai miatt a 2017. évre háromszlopos beszámolót kell készíteni.

4. Számviteli elszámolás

A hibahelyesbítés könyvelési időpontja a II. fokú határozat jogerőre emelkedésének napja, azaz 2017. december 15.

<i>1. Tárgyi eszköz beszerzési értékének módosítása (a felújítás elszámolása)</i>		
T 123. (2016) Épületek bruttó értéke		3 000 eFt
K 52. (2016) Igénybe vett szolgáltatások		3 000 eFt
<i>2. 2016. évet érintő értékcsökkenési leírás elszámolása</i>		
T 571. (2016) Terv szerinti értékcsökkenési leírás		30 eFt
K 129. (2016) Épületek értékcsökkenése		30 eFt
<i>3. 2016. évi társasági adó elszámolása</i>		
T 891. (2016) Társasági adó		297 eFt
K 4611. (2016) Társasági adó kötelezettség		297 eFt
<i>4. Adóbírság elszámolása (tárgyévi tételként)</i>		
T 86. Egyéb ráfordítások (bírság)		148 eFt
T 86. Egyéb ráfordítások (késedelmi kamat)		52 eFt
K 463. Költségvetési befizetési kötelezettség		200 eFt

Mivel a 2016. évi hiba jelentős összegű hibának minősül, ezért a hibák és hibahatások a számviteli törvény 19. § (3) bekezdésének előírása szerint nem képezik a 2017. évi mérleg és eredménykimutatás részét, azokat külön oszlopon kell bemutatni. Így a 2017. évi könyvelés keretében az eredményváltozást – a számviteli törvény 37. § (1) bekezdés a) és (2) bekezdés a) pontja alapján – a mérleg szerinti eredményen keresztül az eredménytartalékba az év végi zárás keretében – a következőképpen – át kell vezetni:

<i>5. Költségek, ráfordítások átvezetése az adózott eredményre</i>		
T 5952. (2016) Igénybe vett szolgáltatások átvezetési számla		3 000 eFt
K 419. (2016) Adózott eredmény számla		3 000 eFt
T 419. (2016) Adózott eredmény számla		30 eFt
K 5957. (2016) Értékcsökkenési leírás átvezetési számla		30 eFt
T 419. (2016) Adózott eredmény számla		297 eFt
K 891. (2016) Társasági adó		297 eFt
<i>6. Adózott eredmény átvezetése</i>		
T 419. (2016) Mérleg szerinti eredmény		2 673 eFt
K 413. Eredménytartalék		2 673 eFt

5. A hiba bemutatása a beszámolóban

Mivel a 2016. évet érintő hiba jelentős összegű, a Kft.-nek a 2017. üzleti évről készülő beszámolóját háromoszlopos formában kell elkészítenie és a kiegészítő mellékletben be kell mutatnia a hiba eszközre, forrásra, eredményre gyakorolt számszerű hatását.

Mivel az eredményszámlák egyenlege átvezetésre kerül az adózott eredmény szám-
lára, így az eredményhatás az adózás előtti eredményben nem szerepel, ezért a 2016. évi
társasági adóbevallásban adóalap korrekciós tételként ezeket nem kell figyelembe venni.

A 2017. évi beszámoló mérlegének és eredménykimutatásának középső oszlopában
megjelenítendő adatok a következők:

Egyszerűsített éves beszámoló MÉRLEGE „A” változat
2017. december 31.

adatok ezer forintban

	Megnevezés	Előző év	Előző év(ek) helyesbítése	Tárgyév
	ESZKÖZÖK (AKTÍVÁK)			
A.	BEFEKTETETT ESZKÖZÖK	0	2 970	0
I.	IMMATERIÁLIS JAVAK			
II.	TÁRGYI ESZKÖZÖK		2 970	
III.	BEFEKTETETT PÉNZÜGYI ESZKÖZÖK			
B.	FORGÓESZKÖZÖK	0		0
I.	KÉSZLETEK			
II.	KÖVETELÉSEK			
III.	ÉRTÉKPAPÍROK			
IV.	PÉNZESZKÖZÖK			
C.	AKTÍV IDŐBELI ELHATÁROLÁSOK			
	ESZKÖZÖK ÖSSZESEN	0	2 970	0
	FORRÁSOK (PASSZÍVÁK)			
D.	SAJÁT TŐKE	0	2 673	0
I.	JEGYZETT TŐKE			
II.	JEGYZETT, DE MÉG BE NEM FIZETETT TŐKE (-)			
III.	TŐKETARTALÉK			
IV.	EREDMÉNYTARTALÉK			
V.	LEKÖTÖTT TARTALÉK			
VI.	ÉRTÉKELÉSI TARTALÉK			
VII.	ADÓZOTT EREDMÉNY		2 673	
E.	CÉLTARTALÉKOK	0		
F.	KÖTELEZETTSÉGEK	0	297	0
I.	HÁTRASOROLT KÖTELEZETTSÉGEK			
II.	HOSSZÚ LEJÁRATÚ KÖTELEZETTSÉGEK			
III.	RÖVID LEJÁRATÚ KÖTELEZETTSÉGEK		297	
G.	PASSZÍV IDŐBELI ELHATÁROLÁSOK			
	FORRÁSOK ÖSSZESEN	0	2 970	0

Egyszerűsített éves beszámoló EREDMÉNYKIMUTATÁSA „A”

(Összköltség eljárással)

2017. december 31.

adatok ezer forintban

	Megnevezés	Előző év	Előző év(ek) helyesbítése	Tárgyév
I.	ÉRTÉKESÍTÉS NETTÓ ÁRBEVÉTELE			
II.	AKTIVÁLT SAJÁT TELJESÍTMÉNYEK ÉRTÉKE			
III.	EGYÉB BEVÉTELEK			
IV.	ANYAGJELLEGŰ RÁFORDÍTÁSOK		-3 000	
V.	SZEMÉLYI JELLEGŰ RÁFORDÍTÁSOK			
VI.	ÉRTÉKCSÖKKENÉSI LEÍRÁS		30	
VII	EGYÉB RÁFORDÍTÁSOK			
A.	ÜZEMI (ÜZLETI) TEVÉKENYSÉG EREDMÉNYE	0	2 970	0
VIII	PÉNZÜGYI MŰVELETEK BEVÉTELEI			
IX.	PÉNZÜGYI MŰVELETEK RÁFORDÍTÁSAI			
B.	PÉNZÜGYI MŰVELETEK EREDMÉNYE	0	0	0
C.	ADÓZÁS ELŐTTI EREDMÉNY	0	2 970	0
X.	ADÓFIZETÉSI KÖTELEZETTSÉG		297	
D.	ADÓZOTT EREDMÉNY	0	2 673	0

9.3 Bírósági határozattal érvénytelenített adóhatósági ellenőrzési megállapítások elszámolása

A 9.2 pont szerinti példát folytatva: a bírósági felülvizsgálati eljárás 2018. márciusában lezárult. A bíróság helyt adva **Piros Kft.** keresetének az adóhatóság II. fokú határozatát hatályon kívül helyezte. A bírósági határozat 2018. április 15-én jogerőre emelkedett.

Megállapítások:

A számviteli törvény 19. § (3a) bekezdésében foglaltak értelmében: amennyiben az adóhatósági ellenőrzés megállapítása a vállalkozásnál a másodfokú határozat jogerőre emelkedése miatt elszámolásra került, de azt a következő üzleti év(ek)ben, legkésőbb a mérlegkészítés időpontjáig az illetékes hatóság, bíróság jogerősen megváltoztatta, akkor ennek hatását a tárgyévre vonatkozóan kell elszámolni. Azaz nem a jogerős adóhatósági határozat elszámolásával érintett korábbi üzleti év(ek) adatait kell módosítani. Ha a jogerős adóhatósági határozat, illetve annak módosítása vagy a hatályon kívül helyezés elszámolása egy üzleti évet érint, akkor a módosítás vagy a hatályon kívül helyezés elszámolása során az adóhatóság jogerős döntésének elszámolását kell módosítani.

Példajegyzék

Sor-szám	Tárgy	Minősítés	Elszámolás	Oldal
1.	Befektetett eszközök			
1.1.	Tárgyieszközök bekerülési értékének (bruttó érték) helytelen megállapítása	jelentős	Hitelfelvétel költsége beszerzési ár és nem költség	33
1.2.	Helytelen amortizációkulcs alkalmazása ráaktiválás esetén, amikor a hasznos élettartam is növekszik	jelentős és nem jelentős	Több költségelszámolás 2 évet érintően	39
1.3.	Beruházásra adott előleg helytelen kimutatása a beszámolóban	nem önellenőrzés	Az adott előleg tárgyi eszköz és nem követelés soron mutatandó ki	46
1.4.	Tulajdoni részesedést jelentő befektetés értékvesztése	jelentős	Értékvesztés elszámolásának hiánya	50
2.	Készletek			
2.1.	Vásárolt anyagok, termékek minőségi reklamációja miatt adott engedmény helytelen figyelembe vétele	jelentős	Az adott engedmény nem egyéb bevétel, tárgyévre száolandó el, HIPA vonzat	54
2.2.	Áruk beszerzési árának helytelen meghatározása és ennek értékesítési költségre gyakorolt hatása	jelentős	Nem számlázott fuvarral nem számoltak a beszerzési árnál	59
3.	Követelések			
3.1.	Vevőkövetelések miatti értékvesztés visszairásának hibás számbavétele a társasági adóbevallásban	nem jelentős	Tao alap korrekció miatti adóhiány	66
4.	Átmenő aktívák			
4.1.	A költségek aktív időbeli elhatárolása	jelentős	Előre fizetett bérleti díj nem tárgyévi költség	69
5.	Saját tőke			
5.1.	Tulajdonos által veszteség rendezésére befizetett összegek tévesen tagi kölcsönként kimutatva	jelentős	Lekötött tartalék és nem tagi kölcsön, csak saját tőkét érintő hiba	73
5.2.	Mezőgazdasági célra kapott fejlesztési támogatás helytelen elszámolása	jelentős	A kapott támogatás tőketartalék és nem halasztott bevétel, 2 évet érintő hiba. Kiegészítő mellékletben hogyan mutassuk be a jelentős hibát.	77

Sorszám	Tárgy	Minősítés	Elszámolás	Oldal
6.	Céltartalékok			
6.1.	Céltartalékképzés hiánya garanciális kötelezettség miatt	jelentős	Elmulasztott céltartalékképzés, Tao hatása nincs. Öellenőrzés elszámolási időpontjai.	83
7.	Kötelezettségek			
7.1.	Hosszú lejáratú kötelezettségek rövid lejáratúvá átsorolás hiánya	nem öellenőrzés	Következő évi törlesztőrészlet rövid lej. köt. Kiegészítő mellékletben mégis be kell mutatni.	88
8.	Passzív időbeli elhatárolás			
8.1.	Kapott hitel kamata passzív időbeli elhatárolásként	jelentős és nem jelentős	Nem számolt passzív időbeli elhatárolást, eredményváltozás több évet érintő	90
9.	Egyéb			
9.1.	Áfaellenőrzés megállapítása öellenőrzési vonzattal	nem jelentős	Le nem vonható áfa miatt költségmódosítás. Tao öellenőrzés szabálya nem jelentős hibánál. Határozat az öellenőrzés évében jogerős.	98
9.2.	Vitatott adóhatósági megállapítás elszámolási időpontja	jelentős	Javítási költség vagy felújítás	101
9.2.	Bírósági határozattal érvénytelenített adóhatósági öellenőrzési megállapítások elszámolása	helyesbítés	Könyvelési időpont a jogerőre emelkedés függvényében	105