

A tárgyi eszközök könyvvizsgálata a Zala-Müllex Hulladékgazdálkodási és Környezetvédelmi Kft.-nél

Belső konzulens: Simonné Romsics Erika

Külső konzulens: Szalai Izabella

**Németh Melitta
Nappali tagozat
Pénzügy-számvitel szak
Számvitel szakirány**

2020

NYILATKOZAT

a szakdolgozat/zárodolgozat digitális formátumának benyújtásáról

(Szövegszerkesztővel történő kitöltés után nyomtatandó egy példányban.)

Hallgató neve:	Németh Melitta		
Szak:	Pénzügy-számvitel		
Szakirány (ha van):	Számvitel		
Neptun kód:	UUKFGT	Benyújtás éve:	2020.
Szakdolgozat/zárodolgozat címe:	A tárgyi eszközök könyvvizsgálata a Zala-Müllex Hulladékgazdálkodási és Környezetvédelmi Kft.-nél		
Belső (operatív) konzulens neve:	Simonné Romsics Erika		
Külső (szakmai) konzulens neve:	Szalai Izabella		
Legalább 5 kulcsszó a dolgozat tartalmára vonatkozóan:	Tárgyi eszközök, könyvvizsgálat, beszámoló könyvvizsgálata, könyvvizsgálat folyamata, könyvvizsgálati kockázatbecslés		

Kérjük a szerzői döntésnek megfelelő opciót aláhúzni:

Hozzájárulok / nem járulok hozzá, hogy szakdolgozatomat/zárodolgozatomat az egyetem az interneten a nyilvánosság számára repozitóriumában közzétegye.

A hozzájárulás szerzői feltételei:

- mások számára a közzététel semmilyen formában nem engedélyezett,
- a dolgozat magáncélra letölthető, a forrás és nevem megjelölésével szabadon idézhető, de az idézést meghaladó felhasználás (átvétel) tilos,
- hozzájárulásom időtartamra nem korlátozott és bármikor visszavonható.

Hozzájárulás hiányában a dolgozat csak az egyetem könyvtáraiban az arra kijelölt számítógépeken, képernyős megtekintéssel kutatható. Egyéb hozzáférés, többszörözés nem engedélyezett.

Felelősségem tudatában kijelentem, hogy szakdolgozatom/zárodolgozatom digitális adatállománya mindenben eleget tesz a vonatkozó hatályos intézményi előírásoknak, tartalma megegyezik nyomtatott formában benyújtott szakdolgozatommal.

Dátum: 2019 DEC. 10



 hallgató aláírása
A digitális szakdolgozat könyvtári benyújtását és átvételét igazolom.

Dátum: 2019 DEC. 10

 Budapesti Gazdasági Egyetem
 Gazdálkodási Kar Zalaegerszeg
 Könyvtár
 P.H.
 8900 Zalaegerszeg
 Gasparich u. 18/a
 Adószám: 15329822-2-41



 könyvtári munkatárs

Tartalomjegyzék

1. Bevezetés	3
2. A könyvvizsgálatról	5
2.1. A könyvvizsgálat szükségessége, célja és tartalma	5
2.2. A könyvvizsgálat szabályozása.....	6
2.3. A könyvvizsgálat alapelvei	6
2.4. A magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardok.....	7
2.5. A könyvvizsgáló személye és magatartása	7
3. A könyvvizsgálat folyamata	9
3.1. Folyamat előkészítése	9
3.1.1. Kapcsolatfelvétel.....	9
3.1.2. Tájékozódás	9
3.1.3. Ajánlattétel.....	9
3.1.4. Megbízás elfogadása	10
3.1.5. Szerződéskötés	10
3.2. A könyvvizsgálat tervezése	10
3.2.1. Üzleti tevékenység megismerése	10
3.2.2. Belső ellenőrzési és számviteli rendszer megismerése	10
3.2.3. A lényegesség szintjének meghatározása	11
3.2.4. Könyvvizsgálati kockázat becslése	11
3.2.4.1. Eredendő kockázat.....	11
3.2.4.2. Ellenőrzési kockázat	12
3.2.4.3. Feltárási kockázat	12
3.3. Könyvvizsgálat végrehajtása.....	12
3.3.1. Speciális területek vizsgálata	12
3.3.2. Mérleg vizsgálata	12
3.3.3. Eredménykimutatása vizsgálata	12
3.3.4. Kiegészítő melléklet vizsgálata	12
3.3.5. Üzleti jelentés könyvvizsgálata	13
3.4. A könyvvizsgálat dokumentálása	13
3.4.1. A teljességi nyilatkozat	13
3.4.2. A könyvvizsgálói jelentés és záradék	13
4. A Zala-Müllex Hulladékgazdálkodási és Környezetvédelmi Kft. bemutatása 14	
4.1. Tevékenysége	15
4.2. Könyvvizsgálati kötelezettsége	17
5. A tárgyi eszközökről általánosságban	18

5.1.	Tárgyi eszközök fogalma, csoportjai.....	18
5.2.	Tárgyi eszközök bekerülési értéke, értékcsökkenése	19
5.3.	Kiegészítő melléklet tartalma a tárgyi eszközökre vonatkozóan.....	21
6.	A könyvvizsgálat előkészítése.....	22
6.1.	Megbízás.....	22
6.2.	Tervezés.....	23
6.3.	A lényegességi szint meghatározása.....	25
6.4.	Kockázati tényezők feltárása.....	28
6.5.	Terv meghatározása	31
7.	Tárgyi eszközök könyvvizsgálata	32
7.1.	Belső kontroll	32
7.2.	Tárgyi eszközállomány vizsgálata	33
7.2.1.	Állományváltozások az üzleti évben.....	33
7.2.2.	Leltár	33
7.2.3.	Analitika és főkönyv egyeztetése.....	34
7.2.4.	Állományváltozások vizsgálata	37
7.2.5.	Értékcsökkenési leírás vizsgálata	39
7.2.6.	Értékhelyesbítés vizsgálata	44
7.3.	Tárgyi eszközök a kiegészítő mellékletben.....	44
7.4.	Tárgyi eszközök és a társasági adó kapcsolata	47
7.5.	Könyvvizsgálói jelentés és záradék	48
8.	Összegzés	49
9.	Irodalomjegyzék.....	52
10.	Ábra- és mellékletjegyzék	53

1. Bevezetés

A könyvvizsgálat megismeréséhez és megértéséhez elengedhetetlen annak kialakulásának megismerése. Ezt leginkább egy rövid történelmi áttekintésen keresztül tehetjük meg. Fontos tudnunk, hogy mik azok a tényezők, amik alakították és segítették a mai könyvvizsgálói tevékenység kialakulását. Az egyre nagyobb mértékben fejlődő világ nem csak a technológiai újításokra, hanem a könyvvizsgálatra is jelentős hatással bír. Hiszen az egyre növekvő vállalatok egyre több kihívás elé állítják a szakma embereit. De ez nem volt mindig így.

A könyvelés, könyvvezetés és a könyvvizsgálat tevékenységének kora közel megegyezik a pénz és a pénzhasználat korával. Hiszen a pénz, mint csereeszköz megjelenésével ki kellett alakítani egy olyan rendszert is, amely ennek mozgását követi nyomon. Fontossá vált, hogy a pénz áramlásának nyoma legyen. Ezért szükség lett olyan szakemberekre, akik a kereskedőktől, iparosoktól elkülönülve hivatásszerűen végezték a pénz áramlásának nyilvántartását.

Azonban az ilyen szakemberek iránti igény a XIX. században teljesedett ki. Ebben az időben ugyanis egyre elterjedtebbé vált a befektetők által adott tőke hasznosítása, valamint a vállalkozók egyre nagyobb mértékű adókkal járultak hozzá az állam fenntartásához. Ezen adók fizetése pedig elsősorban a nyereség után történtek. Emiatt rendkívül fontos volt, hogy a nyereség pontosan legyen megállapítva. A század vége fele egyre összetettebb üzleti könyvek elkészítésére volt igény, aminek következtében a könyvelési technikák is bonyolultabbá váltak. Ez azonban oda vezetett, hogy a vállalkozók és tőketulajdonosok szakértelem híján már nem tudták ellenőrizni a tevékenységükhöz kapcsolódó könyvelési feladatokat. Ez az igény alakította ki tehát a „független könyvelési ellenőr funkcióját, amelyet ma magyarul könyvvizsgálónak hívunk”. A könyvvizsgáló tehát az a személy, aki a könyvvezetési tevékenység ellenőrzését végzi.

A II. világháború után a politikai változások és az államosítás következtében a könyvvizsgálói tevékenység meggyengült. Ekkor nem a már megalakult Magyar Hites Könyvvizsgálók Egyesülete volt az, aki a vállalkozások és intézmények pénzügyi felügyeletét végezte. Leginkább az állami ellenőrzés volt a jellemző.

A rendszerváltás után azonban a gazdasági növekedés következtében ismét jelentős szerepet tulajdonítottak a könyvvizsgálóknak. Kiszélesedett a gazdasági tevékenységet folytatók köre, hiszen megjelentek a nagyvállalatok, amelyek könyvvizsgálatára külön erre szakosodott cégek vettek át. Azonban megmaradtak a

kis- és középvállalkozók is, akik könyvvizsgálatát akár egyéni vállalkozású könyvvizsgálók is végezhetik. Tehát a gazdálkodó szervezetek nagyobb mértékű jelenléte a piacon, elősegítette a könyvvizsgálók iránti igény növekedését is.¹

A XX. század utolsó éveiben megindultak a reformtörekvések a könyvvizsgálói intézményrendszer kialakítására. „1997-ben elfogadták a 1997. évi LV. törvényt a Magyar Könyvvizsgálói Kamaráról és a könyvvizsgálói tevékenységről. [...] A Magyar Könyvvizsgálói Kamara olyan önkormányzat, amely az 1997-es megalakulása óta eltelt években nem csak a működéséhez szükséges szakmai és szervezeti rendet, hanem a könyvvizsgálat nemzetközi követelményekhez igazodó feltételeit is megteremtette, s egyúttal társadalmi elfogadottságot is szerzett.”²

Tehát a 90-es évektől rendezett és szervezett körülmények között folytatódhatott a könyvvizsgálói tevékenység. A könyvvizsgálónak egyre magasabb szintű könyvelési és könyvvezetési ismeretekkel kellett rendelkeznie, hiszen neki is alkalmazkodnia kellett a változásokhoz.

Mint más területeken, a számvitelben is fontos az ellenőrzés és elemzés. Az ellenőrzés során derülhet fény az erősségeinkre és gyengeségeink, valamint világossá válik számunkra mik a lehetőségeink, egyúttal a veszélyeinkre is fel tudja hívni a figyelmünket a választott könyvvizsgáló.

Ezen felül a könyvvizsgálat, mint tevékenység, teljes mértékben magába foglalja mindazt a tudást, amit tanulmányaim alatt szereztem. Választásom ezért is erre a témára esett. Egy gazdálkodó szervezet könyvvizsgálata – tevékenységének ellenőrzése – során fel kell használnom azt a már megszerzett elméleti tudást, amelyet most a gyakorlati részre kiterjeszthetek.

A szakdolgozatom célja, hogy ismertessek egy teljes könyvvizsgálói tevékenységet a tárgyi eszközökre vonatkozóan. Szeretném bemutatni egy főként szolgáltató tevékenységet végző vállalkozás tárgyi eszközeire vonatkozó információk ellenőrzésének módszertanát.

A dolgozatom első felében a könyvvizsgálat elméleti háttéréről számolok be, majd áttérek a vállalkozás tényleges könyvvizsgálatára.

¹ Törő András – Vámos Mária: Hogyan válasszunk könyvvizsgálót? – Budapest: Számvitelkutató és Fejlesztési Rt., 2002

² mkvk.hu/informacio (2019.10.18.)

2. A könyvvizgálatról³

A könyvvizgálat fogalmát számos módon definiálhatjuk. Mind a hazai, mind a nemzetközi szakirodalom rengeteg különféle meghatározással írja le ezt a tevékenységet. Mivel mindegyik fogalom többnyire ugyanazt a tevékenységet írja körül, ezért én a magyar meghatározást szeretném idézni.

„A hatályos magyar számviteli törvény könyvvizgálat alatt a beszámoló felülvizsgálatát, az abban foglaltak valódiságának és jogszabályszerűségének ellenőrzését érti annak érdekében, hogy az a számviteli törvény előírásai szerint készüljön és ennek megfelelően megbízható és valós összképet adjon a gazdálkodó szervezet vagyoni és pénzügyi helyzetéről, a működés eredményéről.” (Dr. Lukács, 2017, 20. old.)

2.1. A könyvvizgálat szükségessége, célja és tartalma

Manapság egyre több vállalkozásnál figyelhető meg, hogy a tulajdonos és a vezető személye elkülönül egymástól. Sőt, az egyre növekvő gazdasági folyamatok elvégzése a döntéshozói réteg kiszélesedését követeli meg. Ezt az is eredményezheti, hogy a döntéshozók számára a számviteli nyilvántartások alakulásának értelmezése gondot jelent. Ilyenkor szükségessé válik egy külső, független szakértő bevonása, aki megfelelő és hasznos tanácsokkal tudja ellátni a vezetőket.

A könyvvizgálat szükségességének másik oka lehet a tulajdonos és a vezető elkülönüléséből adódó bizalom hiánya.

A könyvvizgálat célját a számvitel törvény is meghatározza. Eszerint: „A könyvvizgálat célja annak megállapítása, hogy a vállalkozó által az üzleti évről készített éves beszámoló, egyszerűsített éves beszámoló, továbbá az összevont (konszolidált) éves beszámoló e törvény előírásai szerint készült, és ennek megfelelően megbízható és valós képet ad a vállalkozó (a konszolidálásba bevont vállalkozások együttes) vagyoni és pénzügyi helyzetéről, a működés eredményéről. A könyvvizgálat során ellenőrizni kell az éves beszámoló, az összevont (konszolidált) éves beszámoló és a kapcsolódó üzleti jelentés adatainak összhangját, kapcsolatát is.” (2000. évi C törvény 155. § (1))

³ Dr. Lukács János: Könyvvizgálat rendszere – Budapest: Magyar Könyvvizsgálói Kamara Oktatási Központ Kft., 2017

Ezen felül az úgynevezett nemzetközi könyvvizsgálati standardok is megfogalmazzák a könyvvizsgálat átfogó célját.

A könyvvizsgálat tartalmazza a beszámoló áttekintését, hogy az, a vagyoni, pénzügy, jövedelmi helyzetéről valós és megbízható képet ad-e a vállalkozásról. Továbbá vizsgálja, hogy a beszámoló a számviteli és egyéb törvények előírásainak megfelelően készültek-e.

2.2. A könyvvizsgálat szabályozása

A könyvvizsgálati tevékenységet több jogszabály is szabályozza. Ezek a jogszabályok mind tartalmazzák a könyvvizsgálat előírásait, tartalmát, és a könyvvizsgálók feladatait. A jogszabályok a következők:

- Polgári Törvénykönyv 2013. évi V. törvénye
- A cégtörvény 2006. évi V. törvénye
- A számviteli törvény 2000. évi .C törvénye
- A hitelintézeti törvény 2013. évi CCXXXVII. törvénye
- A 2001. évi CXX. tőkepiaci törvény
- Befektetési alapokról szóló 2014. évi XVI. törvény
- A 2014. évi LXXXVIII. biztosítási törvény
- A befektetési vállalkozásokról szóló 2007. lvi CXXXVIII. törvény
- A pénztárakról szóló 1993. évi XCVI. és 1997. évi LXXXII. törvények
- A társasházi törvény 2003. évi CXXXIII. törvénye
- A pénzmosás elleni 2007. évi CXXXVI. törvény
- A kamarai törvény 2007. évi LXXV. törvénye
- Egyéb jogszabályok

2.3. A könyvvizsgálat alapelvei

A könyvvizsgálattal kapcsolatban fontos megismernünk azt is, hogy a könyvvizsgálati tevékenységet milyen alapelvek szerint kell végezni. Az alapelveket két fő csoportra bonthatjuk. Az egyik az általános normák, szabályok, a másik pedig a könyvvizsgálat folyamata során betartandó alapelvek.

Az általános alapelvek a következők: megbízhatóság, magabiztosság, függetlenség, tisztesség, tárgyilagosság, titoktartás.

A könyvvizsgálat folyamata során betartandó alapelvek pedig: tervszerűség, belső ellenőrzési rendszer általi támogatottság, dokumentáltság, felelősség mások munkájáért, kompetens könyvvizsgálói bizonyítékok begyűjtése.⁴

2.4. A magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardok

A Magyar Könyvvizsgálói Kamara Elnöksége 2010. szeptember 15-én jóváhagyta a magyar nyelvre lefordított Nemzetközi Könyvvizsgálati és Minőségellenőrzési Standardokat. Ezek a standardok minden évben frissülnek és a Magyar Könyvvizsgálói Kamara honlapján elérhetők. Fontos, hogy minden könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatások ellenőrzése során meg kell felelniük ezeknek az előírásoknak.

Minden standard 6 fő részből áll, amelyek részletesen meghatározzák a standard hatókörét, a standard célját, az egyes fogalmak definícióját, a könyvvizsgálóval szemben elvárt követelményeket, valamint tartoznak hozzájuk még magyarázatok és függelékek.

Összesen 45 standardot különböztetünk meg. Mindegyik standard különböző témaszámmal van ellátva. Ezek a témaszámok különféle csoportokra bontják a megfogalmazott szabályokat.

A magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standard szerkezete hasonló a nemzetköziéhez, viszont számos eltérést is megfigyelhetünk. Ezek például a speciálisan magyar körülményekre vonatkozó megfogalmazások, dokumentálás rendszere, megőrzés és könyvvizsgálói jelentésre vonatkozó szabályok és az egyéb speciális magyar könyvvizsgálói feladatok szabályozása.⁵

2.5. A könyvvizsgáló személye és magatartása

Az, hogy ki lehet könyvvizsgáló számos törvény és előírás szabályozza. Mivel a könyvvizsgálónak magas fokú szakmai ismeretekkel kell rendelkeznie, ezért adott feltételeknek meg kell felelnie. Magyarországon a 1997. évi LV. törvény

⁴ Dr. Lukács János: Ellenőrzés és könyvvizsgálat alapjai – Budapest: Magyar Könyvvizsgálói Kamara Oktatási Központ Kft., 2019

⁵ Dr. Lukács János: Könyvvizsgálat rendszere – Budapest: Magyar Könyvvizsgálói Kamara Oktatási Központ Kft., 2017

határozza meg a könyvvizsgáló tevékenységét és ennek a tevékenységnek a gyakorlási feltételeit. Könyvvizsgálatot csak a Magyar Könyvvizsgálói Kamara tagja végezhet. Ahhoz, hogy valaki kamarai tag legyen, a következő feltételeknek kell eleget tennie:

- olyan természetes személy, aki okleveles könyvvizsgálói képesítéssel rendelkezik
- büntetlen előéletű
- nem áll közalkalmazotti vagy munkaviszonyban.⁶

Fontos megemlíteni azokat az alapelveket, amelyeket a könyvvizsgálónak a tevékenysége során be kell tartania.

Az egyik ilyen elv a függetlenség elve. „A függetlenség elve azt jelenti, hogy a könyvvizsgálónak a vizsgált vállalkozástól látszólagosan és tényszerűen is függetlennek, részrehajlás nélkülinek kell lennie.” (Dr. Lukács, 2017, 25. old.)

A tisztesség elve kimondja, hogy a könyvvizsgálónak szakmai és üzleti kapcsolataiban őszintén kell eljárnia valamint nem lehet büntetett előéletű.

A tárgyilagosság elve megfogalmazza, hogy a könyvvizsgálónak az ügyfelével szemben előítéletektől és részrehajlásoktól mentesnek kell lennie.

A szakértelem és kellő gondosság elve egyértelműen meghatározza, hogy a könyvvizsgálónak hiánytalan szakmai gondossággal és alaposággal kell eljárnia a tevékenysége során.

A titoktartás elve szerint a könyvvizsgáló köteles az ügyfélről szerzett információkat bizalmasan kezelni és harmadik fél tudomására nem hozni.

A hivatáshoz méltó viselkedés elve összefoglalja, hogy a könyvvizsgálónak kerülnie kell minden olyan tettet, amely szakmai hírnevének árthat vagy a szakmát rossz hírbe hozhatja. Továbbá meg kell felelnie az előírásoknak, törvényeknek és szabályozásoknak.⁷

⁶ Törő András – Vámos Mária: Hogyan válasszunk könyvvizsgálót? – Budapest: Számvitelkutató és Fejlesztési Rt., 2002

⁷ Dr. Lukács János: Könyvvizsgálat rendszere – Budapest: Magyar Könyvvizsgálói Kamara Oktatási Központ Kft., 2017

3. A könyvvizsgálat folyamata⁸

Fontos, hogy a könyvvizsgálat előkészítése, tervezése, végrehajtása és dokumentálása megfelelő gondossággal legyen elkészítve.

3.1. Folyamat előkészítése

A könyvvizsgálati folyamat előkészítése során fontos a megfelelő tájékozottság, hiszen ki kell zárni minden olyan tényezőt, amely a későbbi közös munkát megszakíthatja.

Az előkészítő szakasz eltérő lehet attól függően, hogy a könyvvizsgáló már az alapítástól részt vesz a könyvvizsgálatban, vagy az adott gazdálkodó szervezetnél az első könyvvizsgálatról van-e szó.

3.1.1. Kapcsolatfelvétel

A kapcsolatfelvétel talán legfontosabb szabálya, hogy soha sem a könyvvizsgáló keresi meg a vállalkozást, hanem a vállalkozás kéri fel a könyvvizsgálót.

3.1.2. Tájékozódás

A megbízás elfogadása előtt a könyvvizsgáló köteles tájékozódni az ügyfelével kapcsolatban, valamint figyelemmel kell kísérnie azt is, hogy a függetlenség és az összeférhetlenség követelményeinek megfelel-e.

3.1.3. Ajánlattétel

Ha a kapcsolatfelvétel és a tájékozódás megtörtént, a könyvvizsgáló összeállítja ajánlattételét. Akkor lehet reális ajánlatot tenni, ha sikerül összegyűjteni mindazon dokumentumokat, amelyek segítségével valós képet kapunk a vállalkozásról. Ezek a következők: alapítási, cégbejegyzési, adó bejelentkezési okmányok; vállalat szabályrendszere; korábban már működő cég esetén az előző évi beszámolók; háttér információk a vállalkozás környezetéről; harmadik féltől szerzett információk és a megbízó következő évekre vonatkozó tervei.

⁸ Dr. Lukács János: Ellenőrzés és könyvvizsgálat alapjai – Budapest: Magyar Könyvvizsgálói Kamara Oktatási Központ Kft., 2019

3.1.4. Megbízás elfogadása

Ha a felkért könyvvizsgáló megfelel minden etikai és egyéb feltételnek, a megbízás elfogadásra kerülhet.

Ekkor megtörténik a könyvvizsgáló megválasztást elfogadó nyilatkozatának kitöltése, amelynek tartalmaznia kell a szerződő felek adatait és a jogviszony kezdetének keltezését. Ez a nyilatkozat a Magyar Könyvvizsgálói Kamara honlapjáról letölthető.⁹

3.1.5. Szerződés kötés

A könyvvizsgálati szerződésnek tartalmaznia kell számos adatot, amelyek mind a szerződő felekre és a könyvvizsgálat tevékenységére vonatkoznak. A szerződés nem korlátozhatja a könyvvizsgáló függetlenségét, valamint nem tartalmazhat kikötéseket az alkalmazandó módszerekre és a jelentés tartalmára vonatkozóan sem.

A könyvvizsgálati szerződés mellékletét képezi a könyvvizsgáló elfogadó nyilatkozata, a könyvvizsgálati díj számításának alapja valamint a könyvvizsgálati munka tervezete.

3.2. A könyvvizsgálat tervezése¹⁰

A könyvvizsgálat legfontosabb szakasza a tervezés. A tervezés során meg kell határozni minden olyan tényezőt, amely a könyvvizsgálatot befolyásolhatja.

3.2.1. Üzleti tevékenység megismerése

Egy könyvvizsgáló számára fontos, hogy részletesen ismerje az ügyfele tevékenységét. Ehhez segítségére lehetnek a különféle szabályzatok (pl. számviteli politika), előző évek beszámolóit és a jövőre vonatkozó tervezetek.

3.2.2. Belső ellenőrzési és számviteli rendszer megismerése

A belső ellenőrzési és számviteli rendszer kialakításáért, megfelelő működtetéséért a költségvetési szerv vezetője felelős. A belső ellenőrzési rendszer magába foglalja a kontrollkörnyezetet, a kockázatkezelési rendszert,

⁹ mkvk.hu/szervezet/bizottsagok/szakertoi/kozlemenyek/ (2019.10.18.)

¹⁰ Dr. Lukács János: Ellenőrzés és könyvvizsgálat alapjai – Budapest: Magyar Könyvvizsgálói Kamara Oktatási Központ Kft., 2019

a kontrolltevékenységet, az információs és kommunikációs rendszert, valamint a nyomon követési rendszert.

3.2.3. A lényegesség szintjének meghatározása

A lényegességi szint meghatározása során el kell döntenünk, hogy mely adatok lényegesek. Lényeges az információ, ha elhagyása vagy téves szerepeltetése befolyásolja a felhasználók gazdasági döntéseit. Ennek megállapítására a legjobb módszer a lényegességi küszöbérték számítása. A meghatározáshoz ajánlható:

- Adózás előtti eredmény 5%-a
- Értékesítés nettó árbevételének 0,5-1%-a
- Adózott eredmény 5-10%-a
- Mérlegfőösszeg 1-2%-a
- Saját tőke 2-5%-a

A küszöbértéket a minimum és a maximum érték átlaga adja.¹¹ Azonban az is elfogadott, hogy a könyvvizsgáló ne ezeknek a mutatóknak az átlagát használja, hanem ami megítélése szerint a gazdálkodóra a legjobban illik.

3.2.4. Könyvvizsgálati kockázat becslése

A könyvvizsgálati kockázatok egy része adódhat a könyvvizsgáló hibájából, másik része viszont tőle független, befolyásolhatatlan tényezőkre vezethető vissza. A könyvvizsgálónak éppen ezért meg kell határoznia a lényegességi hiba összegét.

3.2.4.1. Eredendő kockázat

Eredendő kockázatoknak nevezzük azokat a rendszerben rejlő kockázatokat, amelyek a menedzsment felkészültsége, a felügyelőbizottság és a belső ellenőrzési rendszer hiánya, a bonyolult szervezeti felépítés, a veszteséges gazdálkodás, a manipulálás, a hiányos könyvelés, hiányzó adóbevallások stb. miatt merülnek fel.

¹¹ Romsics Erika: Könyvvizsgálat 3. előadás anyaga

3.2.4.2. Ellenőrzési kockázat

Az ellenőrzési kockázat feltárása során a könyvvizsgáló azt méri fel, hogy az ügyfele számviteli és belső ellenőrzési rendszere milyen hatékonyan képes kiszűrni a téves állításokat.

3.2.4.3. Feltárási kockázat

A feltárási kockázat a könyvvizsgáló személyétől és vizsgálati eljárásától függ, ugyanis ő sem képes feltárni minden hibát. Munkája során törekednie kell arra, hogy a feltárási kockázatot minél alacsonyabb mértékben határozza meg.

3.3. Könyvvizsgálat végrehajtása

A gondos előkészítés és tervezés szakaszát a könyvvizsgálat végrehajtása követi. Itt a könyvvizsgálónak ténylegesen ellenőriznie kell mindazokat az adatokat, amelyeket lényegesnek ítélt meg.

3.3.1. Speciális területek vizsgálata

Speciális területek közé tartozik a nyitó tételek vizsgálata, a fordulónap utáni események vizsgálata, valamint a számviteli és jogszabályi előírásoknak való megfelelés vizsgálata.

3.3.2. Mérleg vizsgálata

A mérleg könyvvizsgálata során a könyvvizsgáló mérlegtételenként ellenőrzi a kimutatott értékeket.

3.3.3. Eredménykimutatása vizsgálata

Az eredménykimutatás könyvvizsgálata során az egyes eredményszámlák elszámolásának ellenőrzése történik. Ez azért különösen fontos, mert az adófizetési kötelezettség helyes meghatározása az eredménykimutatás helyes levezetésétől függ.

3.3.4. Kiegészítő melléklet vizsgálata

A kiegészítő melléklet tartalmazza a beszámolóhoz tartozó szöveges magyarázatokat. A könyvvizsgáló feladata, hogy ellenőrizze mind tartalmi

mind formai szempontból a kiegészítő mellékletet. Fontos, hogy az ebben szerepeltek is megbízható és valós képet adjanak a vállalkozásról.

3.3.5. Üzleti jelentés könyvvizsgálata

Az üzleti jelentés nem része a beszámolónak, de a beszámolóval egyidejűleg el kell készítenie a gazdálkodó szervezetnek. Ez a dokumentum tartalmazza azokat a kiegészítéseket, amelyek segítenek meghatározni a vállalkozás vagyoni, pénzügyi, jövedelmi helyzetét, valamint következtethetünk a cég jövőjére is.

3.4. A könyvvizsgálat dokumentálása

A könyvvizsgálat elvégzése után fontos, hogy a kapott eredményeket, következtetéseket a könyvvizsgáló az ügyfele tudtára hozza.

3.4.1. A teljességi nyilatkozat

A teljességi nyilatkozatot a vállalkozás állítja ki a könyvvizsgálónak azzal a tartalommal, hogy felelősséget vállal a beszámolója valódiságáért, megbízhatóságáért és az megfelel a törvényi előírásoknak. A teljességi nyilatkozat minta megtalálható a Magyar Könyvvizsgálói Kamara honlapján.

3.4.2. A könyvvizsgálói jelentés és záradék

A könyvvizsgálói jelentésnek tartalmaznia kell a könyvvizsgálóra és az ügyfelére vonatkozó adatokat, a beszámoló azonosítóit, a könyvvizsgálat során alkalmazott standard-rendszert, a könyvvizsgálói véleményt és a jelentés keltezését. A könyvvizsgálói véleménynek ki kell terjednie arra is, hogy az üzleti jelentés összhangban van-e a beszámolóval, valamint tartalmazza-e a nem pénzügyi kimutatást.

A könyvvizsgálói záradék legfontosabb része a könyvvizsgálói vélemény. A könyvvizsgáló négyféle záradékot adhat:

- Korlátozás nélküli vélemény: eszerint a beszámoló hibáktól mentes és valós képet ad a vállalkozás vagyoni, pénzügyi, jövedelmi helyzetéről.
- Korlátozott vélemény: amikor a könyvvizsgáló úgy ítéli meg, hogy a korlátozás nélküli záradék nem adható meg, de

az egyet nem értés nem annyira lényeges, hogy az elutasító záradékot követelné meg.

- Véleménynyilvánítás elutasítása: olyan esetben, amikor a könyvvizsgáló nem tudott elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni, nem áll módjában véleményt alkotni.
- Elutasító záradék: akkor készül, ha a könyvvizsgáló olyan lényeges hibákat talált, amelyek esetében a korlátozott vélemény megadása nem jellemezné a beszámoló félrevezető jellegét.¹²

4. A Zala-Müllex Hulladékgazdálkodási és Környezetvédelmi Kft. bemutatása

A Zala-Müllex Kft. az utóbbi években számos átalakuláson ment keresztül.

A Zala-Depo Kft. 2001. szeptember 28-án alakult meg a Városgazdálkodási Kft.-ből kiválva. A kiválás oka nem más, mint az új hulladéklerakó megépítése. Az önkormányzati tulajdonban lévő hulladéklerakó szakszerű működtetése és a szilárdhulladék kezelésére vonatkozó közszolgáltatási tevékenység elvégzésének igénye hívta elő a Zala-Depo Kft. megalakulását. Az évközi alakulás szokatlan, azonban számos motivációs tényező befolyásolta. A várakozás a piaci pozíció elvesztéséhez, az új depónia üzemeltetéséhez szükséges bevételek elmaradásához vezetett volna. Az idő múlásával a vállalkozás már nem csak a búslakpusztai hulladéklerakót használta, hanem számos további telephellyel is rendelkezik.



1. kép: forrás: zaladepo.hu

A Zala-Depo Kft. tevékenységének fontos és jelentős szerepe van a térségben. Mind termelő, mind szolgáltató tevékenységet végez. Azonban a jogszabályi változások következtében a hulladékgazdálkodási közszolgáltatást 2014. július 1-től már nem a Zala-Depo Kft., hanem a Zalai Közszolgáltató Nonprofit Kft. végzi.



2. kép: forrás: letenyemedia.hu

¹² Kardos Péter – dr. Szakács Imre – Tóth Mihály: A számvitel nagy kézikönyve – Budapest: Wolters Kluwer, 2019

Viszont a Zala-Depo Kft. rendelkezik a szolgáltatás ellátásához szükséges munkavállalókkal és eszközökkel, ezért alvállalkozóként továbbra is közreműködik a feladatok ellátásában. Ezen felül a vállalat tevékenysége maradt a telephelyek üzemeltetése, nagy figyelmet fordítva a szeletív hulladékgyűjtésre.

2017. szeptember 30. ismét egy fontos dátum a vállalkozás életében. Ugyanis ekkor a Müllex-Körmend Kft. beolvadással egyesült a Zala-Depo Kft.-vel. A beolvadást követően a cég Zala-Müllex Hulladékgazdálkodási és Környezetvédelmi Korlátolt Felelősségű Társaság



néven működik tovább. Az egyesülés az ügyfelekre nézve nem jelentett változást, viszont a beolvadással egy regionális szinten is jelentős társaság jött létre.¹³

2019. július 1-je óta a Zalai Közszolgáltató Nonprofit Kft. önállóan végzi a közszolgáltatási tevékenységet, saját gépjárművekkkel és saját humán erőforrással. Így a Zala-Müllex Kft. alvállalkozói funkciója megszűnt. A hulladékkezelésben továbbra is partner.

A Zala-Müllex Kft. 2018. évi beszámolója alapján a foglalkoztatottak száma 223 fő. Az előző évi adatokhoz képest ez 13,77%-os növekedést jelent, vagyis 27 fővel több alkalmazottal rendelkezik 2018-ban, mint 2017-ben.

4.1. Tevékenysége

A Zala-Müllex Kft. mára már három telephellyel és három fiókteleppel rendelkezik. Főtevékenysége a nem veszélyes hulladék gyűjtése, aminek TEÁOR kódja 3811. Ebbe a szakágba tartozik a nem veszélyes szilárd hulladékok gyűjtése, az újra hasznosítható anyagok gyűjtése, a hulladék összegyűjtése a nyilvános helyeken felállított hulladékgyűjtőkből, építési és bontási hulladékok összegyűjtése, maradványok és növényrész összegyűjtése, textildolgozás hulladékainak gyűjtése és a nem veszélyes hulladék átrakodó állomásainak működtetése.

¹³ zalamullex.hu (2019. október 18.)

Ezen felül a vállalkozás tevékenységei közé tartozik további 70 tevékenység. Ezek közül néhány: veszélyes hulladék kezelése, hulladék újra hasznosítása, lakó- és nem lakóépület építése, út és autópálya építése, építési terület előkészítése, bontás, hulladék-nagykereskedelem, építőipari gép kölcsönzése stb.¹⁴

A hulladék elszállítása az erre a célra szolgáló gépjárművel történik. A vállalat gépjárműparkjában megtalálhatók az emelő, platós és zárt rendszerű, tömörítő gépjárművek. A lakossági hulladék ürítésére tömörítő gépjárműveket használ a vállalat.



4. kép: forrás: zalamullex.hu

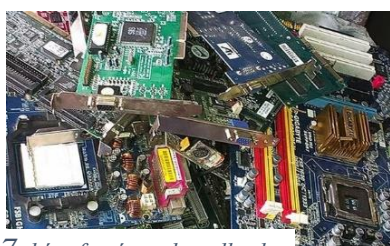


A hulladékgyűjtő edényeket a társaság adja bérbe, de az ügyfél meg is vásárolhatja azt. Ezen felül a Zala-Müllex Kft. rendelkezik különféle méretű konténerekkel, amelyeket egyedi megrendelés esetén az ügyfél rendelkezésére tud bocsátani. A nem hasznosítható hulladékok a búslakpusztai és a harasztifalui hulladéklerakóra kerülnek.

Továbbá lehetőség van komposztáló edények vételére is. A Zala-Müllex Kft. komposztáló edényt biztosít azoknak a családi házban, sorházban, zártkerti ingatlanban, társasházba vagy lakóparkban élő lakosoknak, akik hulladékszállítási szerződéssel rendelkeznek és nincs tartozásuk a közszolgáltató felé.



6. kép: forrás: polyduct.hu



7. kép: forrás: zalamullex.hu

A veszélyes hulladékok gyűjtése biztosítja, hogy ezek ne kerüljenek a kommunális hulladék közé. A vállalkozás rendelkezik az e hulladékok

¹⁴ ceginfo.hu (2019. október 21.)

kezeléséhez szükséges eszközökkel és engedélyekkel.

Az építési és bontási törmelékek feldolgozása során, az erre a célra beszerzett gépsor először a betontömböket apró törmelékké zúzza, majd a mágneses leválasztó kiszórja a vas tartalmú hulladékot.



Az így keletkezett anyag laboratóriumi vizsgálatok után 8. kép: forrás: zalamullex.hu
útépítésre újra hasznosítható.



9. kép: forrás: zalamullex.hu

2010 óta vállal a cég manőverutak, hegyi utak és mezőgazdasági utak kivitelezését. Ezek során mind a bontási mind az építési folyamatban részt vesz.

A társaság felel Zalaegerszeg síkosságmentesítéséért. A téli úttisztításhoz megfelelő géppark és technikai háttér áll rendelkezésre.



10. kép: forrás: zalamullex.hu

A Zala-Müllex Kft. továbbá nagy figyelmet fordít a környezettudatos nevelésre. Ennek érdekében a Zalai Közszolgáltató Nonprofit Kft. együttműködésével létrehozták a szemléletformáló játszóházat, amely keretében óvodásoknak és kisiskolásoknak tartanak foglalkozásokat. Ezekon a foglalkozásokon játékosan alakítják a gyermekek szokásait, tudását.¹⁵

4.2. Könyvvizsgálati kötelezettsége

Kötelező a könyvvizsgálat minden kettős könyvvitelt vezető vállalkozás számára, kivéve, ha az üzleti évet megelőző két üzleti év átlagában a vállalkozó éves nettó árbevétele nem haladta meg a 300 millió forintot és az üzleti évet

¹⁵ zalamullex.hu (2019. október 21.)

megelőző két üzleti év átlagában a vállalkozás által átlagosan foglalkoztatottak száma nem haladta meg az 50 főt.

A vállalkozás kettős könyvvitelt vezet, azonban vizsgálnom kell a 2016. és 2017. évi értékesítés nettó árbevételét és foglalkoztatottak számát is.

	Értékesítés nettó árbevétele (eFt)	Foglalkoztatottak száma (Fő)
2016. évi adatok	1 671 733	179
2017. évi adatok	2 124 394	196
Átlag	1 898 064	188

11. táblázat: Könyvvizsgálati kötelezettség

Saját szerkesztés, forrás: Zala-Müllex Kft. 2017. január 1.-2017. december 31. időszakra vonatkozó éves beszámolója

Az adatokból megállapítható, hogy kötelező a könyvvizsgálat a Zala-Müllex Kft. számára, hiszen az értékesítés nettó árbevételének átlaga 1 898 064 ezer forint, ami több mint 300 millió forint és a foglalkoztatottak száma átlagosan 188 fő, amely meghaladja a törvényben előírt 50 főt.

5. A tárgyi eszközökről általánosságban¹⁶

Tárgyi eszközök között kell kimutatni azokat az eszközök, amelyek tartósan, egy éven túl szolgálják a vállalkozás tevékenységét. Mérlegtételei: ingatlanok és kapcsolódó vagyoni értékű jogok; műszaki berendezések, gépek, járművek; egyéb berendezések, gépek járművek; tenyészállatok; beruházások, felújítások; beruházásokra adott előleg; tárgyi eszközök értékhelyesbítése.

5.1. Tárgyi eszközök fogalma, csoportjai

„Tárgyi eszközök között a mérlegben azokat a rendeltetésszerűen használatba vett, üzembe helyezett anyagi eszközöket [...], tenyészállatokat kell kimutatni, amelyek tartósan – közvetlenül vagy közvetett módon – szolgálják a vállalkozó

¹⁶ Dr Kardos Barbara – Lukács László István – Miklósné Ács Klára – Dr. Siklósi Ágnes – Dr. Simon Szilvia – Dr. Sisa Krisztina Andrea – Dr. Szekeres Bernadett – Dr. Veress Attila – Zatykó Zsuzsanna: Pénzügyi számvitel – Budapest: Perfekt Kiadó, 2018

tevékenységét, továbbá az ezen eszközök beszerzésére (a beruházásokra) adott előlegeket és a beruházásokat, valamint a tárgyi eszközök értékhelyesbítését.” (Dr. Kardos, 2018, 31. old.)

A tárgyi eszközöket öt szempont alapján csoportosíthatjuk.

Tárgya szerint lehet ingatlan; ingatlanhoz kapcsolódó vagyoni értékű jog; gép, berendezés, felszerelés; jármű; tenyészállat; komplex.

Kivitelezője szerint megkülönböztetünk idegen kivitelezővel végeztetett, saját vállalkozásban végzettet és vegyes kivitelezéssel megvalósított.

Finanszírozás szerint előfordul saját forrásból megvalósított, idegen forrásból megvalósított és vegyes finanszírozású.

Állományra gyakorolt hatása szerint lehet mennyiségi növekedéssel járó beruházás és értéknövelő beruházás.

Nemzetgazdasági szempontból vagy nemzetgazdasági beruházás, vagy üzemgazdasági beruházás.

5.2. Tárgyi eszközök bekerülési értéke, értékcsökkenése

A tárgyi eszközök bekerülési értéke tartalmazza azokat a tételeket, amelyek az eszköz megszerzése, létesítése, üzembe helyezése érdekében, az üzembe helyezésig felmerültek. Nem számolható el bekerülési értéként a levonható előzetesen felszámított áfa, véglegesen kapott támogatás összege, javítási és karbantartási munka értéke, valamint az erdőnevelési, erdőfenntartási és erdő felújítási munka ellenértéke.

A Zala-Müllex Kft. tárgyi eszközeinek bekerülési értékének megállapítását a vállalkozás eszközök és források értékelési szabályzata tartalmazza. Ez alapján a tárgyi eszközöket beszerzésekor a könyvekben beszerzési áron kell állományba venni. Lehetséges a meglévő állomány értéknövelése is, ebben az esetben az eszköz könyv szerinti értékét a bekerülési értékkel kell növelni.

Tárgyi eszköz saját vállalkozásban történő előállításakor, közvetlen önköltségen kell azt állományba venni.

	2017. (eFt)	2018. (eFt)
Ingtatlanok és kapcsolódó vagyoni értékű jogok	381 554	603 827
Műszaki berendezések, gépek, járművek	317 528	443 090
Egyéb berendezések, felszerelések, járművek	26 080	22 951
Beruházások, fejújítások	302 461	21 722
Beruházásokra adott előlegek	0	15
ÖSSZESEN	1 027 623	1 081 605

12. táblázat: Tárgyi eszközök megoszlása és alakulása, saját szerkesztés, forrás: Zala-Müllex Kft. 2018. évi éves beszámolója

A tárgyi eszközök maradványértékkel csökkentett bekerülési értékét fel kell osztani azokra az évekre, amelyekben ezek az eszközök előreláthatólag használatban lesznek. Ez alapján megkapjuk az adott tárgyi eszköz éves terv szerinti értékcsökkenésének a mértékét. A terv szerinti értékcsökkenést a már használatba vett tárgyi eszközök után kell elszámolni. A hasznos élettartam az az időszak, amely alatt az adott eszközt előreláthatólag használni fogja a vállalkozás. Az amortizáció elszámolása történhet időarányosan vagy teljesítményarányosan. A maradványérték az az érték, amely a hasznos élettartam végén kifejezi a tárgyi eszköz realizálható értékét.

Ezen felül, bizonyos helyzetekben a vállalkozás elszámolhat terven felüli értékcsökkenést is. Erre akkor van lehetőség, ha a tárgyi eszköz könyv szerinti értéke tartósan és jelentősen magasabb, mint a piaci értéke, továbbá, ha a tárgyi eszköz értéke tartósan csökken (megrongálódás, megsemmisülés, hiány stb.).

A Zala-Müllex Kft. számviteli politikája tartalmazza az értékcsökkenés elszámolásához tartozó szabályozásokat. A vállalkozás a saját körülményeit figyelembe véve határozza meg az adott eszköz hasznos élettartamát és a maradványértéket. A maradványérték azonban nem haladhatja meg az eszköz bruttó értékének a 35%-át. A nem jelentős maradványértéket a vállalkozás 50 ezer forintban határozza meg. Ezen felül, a vállalkozás nullának tekinti a maradványértéket, ha a hasznos élettartam végén a realizálható érték a nem jelentős összegű maradványérték alatti összegben várható. Az ingatlanoknál a társaság maradványértéket nem határoz meg. A tárgyi eszközök értékcsökkenését a bekerüléskor megtervezett hasznos élettartam alatt lineáris

kulcsok alkalmazásával évente az állományban töltött napok arányának megfelelően számolja el a vállalkozás. A 100 ezer forint egyedi érték alatti tárgyi eszközök elszámolása a használatba vételkor egy összegben történik.

Eszköz megnevezése	Leírási kulcs
100 eFt alatti eszköz	azonnali leírás
Konténerek	10 év
Épületek	2%
Egyéb építmények	3%
Bérelt ingatlanon végzett beruházás	6%
Egyéb gépek, berendezések	14,5%
Bérelt gépen végzett beruházás	14,5%
Járművek	20%
Bérelt járművön végzett beruházás	20%
Számítógép	33%

13. táblázat: Tárgyi eszközök leírási kulcsai, saját szerkesztés, forrás: Zala-Müllex Kft. számviteli politikája

A terven felüli értékcsökkenés elszámolása során bizonylatként jegyzőkönyvet kell készíteni. Elszámolása nem költségneként történik, hanem azt, az egyéb ráfordítások között kell kimutatni, attól függetlenül, hogy a tárgyi eszköz állományban maradt-e vagy sem. Amennyiben a terven felüli értékcsökkenés elszámolására okot adó körülmény megszűnt, úgy a terven felüli értékcsökkenés összegét az egyéb bevételekkel szemben kell visszaírni. A visszairás következtében az eszköz értéke nem haladhatja meg a terv szerinti értékcsökkenés figyelembe vételével meghatározott nettó értéket. Az értékelést az egyedi értékelés elve alapján kell végezni és az analitikus nyilvántartásban is feljegyezni.

5.3. Kiegészítő melléklet tartalma a tárgyi eszközökre vonatkozóan

A kiegészítő mellékletnek tartalmaznia kell a tárgyi eszközökre vonatkozó azon adatokat, amelyek bemutatják a bruttó érték és az értékcsökkenés alakulását.

Ez alapján fel kell tüntetni a tárgyi eszközök nyitó bruttó értékét, a bruttó érték növekedését, csökkenését, valamint a záró bruttó értéket. Ezt a bemutatást

minden mérlegtétel esetében meg kell tenni, azonban a részletesebb lebontásnak sincs akadálya.

A tárgyi eszközök értékcsökkenésének esetében ki kell térni a halmozott értékcsökkenés nyitóértékére, a tárgyévi növekedésre, csökkenésre és az így meghatározandó záró értékcsökkenés mértékére. Tárgyévi növekedés lehet a tárgyévi amortizáció, valamint újonnan üzembe helyezett eszközök első leírása. Csökkenésként meghatározható az eszköz állományból való kivezetése. A kialakult záróértéket, az átsorolásokat és a tárgyévi értékcsökkenés összegét mérlegtételek szerinti bontásban kell bemutatni.¹⁷

A Zala-Müllex Kft. 2018. évi kiegészítő melléklete is tartalmazza ezeket a kimutatásokat a tárgyi eszközökre vonatkozóan. Ebben a dokumentumban látható, hogy a vállalkozás nem csak az egyes mérlegtételekre vonatkozóan határozta meg a kívánt adatokat, hanem néhány esetben egyéb bontást alkalmazott. Ilyen például a műszaki berendezések, gépek és egyéb berendezések esetében a további három csoportra bontás, melyek kifejezik a 100 ezer forint alatti, 100 ezer forint feletti és az összes berendezések értékeinek alakulását.

6. A könyvvizsgálat előkészítése

A könyvvizsgálat előkészítése során a legelső és legfontosabb feladatom a számomra lényeges dokumentumok beszerzése a vállalattól. Ezek birtokában elkezdődhet az előkészítés, tervezés, majd a könyvvizsgálat.

6.1. Megbízás

A könyvvizsgálat elvégzése során a legelső lépés a könyvvizsgáló kiválasztása. Azonban a választott könyvvizsgálónak különféle feltételeknek kell megfelelnie. Ezek a következők:

- a megbízás elfogadása veszélyezteti-e a megbízhatóságát vagy sérül-e a függetlensége
- nyújt-e egyéb szolgáltatást a megbízónak

¹⁷ Kardos Péter – dr. Szakács Imre – Tóth Mihály: A számvitel nagy kézikönyve – Budapest: Wolters Kluwer, 2019

- részt vesz-e a vezetői döntések meghozatalában vagy a könyvvezetésben
- fennáll-e tulajdonosi, hitelezői vagy rokoni kapcsolat
- volt-e három éven belül a társaság tagja, alapítója, dolgozója stb.
- átalakulás során hitelesítette-e a vállalkozás vagyommérlegét
- fennáll-e az elfogultság a vállalkozással szemben
- a megbízó tevékenysége nem igényel olyan ismereteket, amelyekkel a könyvvizsgáló nem rendelkezik
- elegendő idő áll-e rendelkezésre a könyvvizsgálathoz
- a könyvvizsgáló rendelkezik-e elegendő kapacitással
- a könyvvizsgáló rendelkezik-e megfelelő szakmai tapasztalattal¹⁸

A könyvvizsgálónak továbbá meg kell felelnie az IFAC etikai kódexének is. Ez egy olyan nemzetközi szabályozás, amely összefoglalja a könyvvizsgálóval szemben támasztott etikai alapelveket, óvintézkedéseket és a megbízással, szerződéskötéssel kapcsolatos előírásokat.

A könyvvizsgálati munka a megbízás elfogadásával kezdődik. Ezen felül, ha a könyvvizsgáló személye megfelel a feltételeknek, megtörténhet a szerződéskötés és elkezdődhet a könyvvizsgálat tervezése.

A Zala-Müllex Kft. esetében a könyvvizsgálót a taggyűlés választja határozott időre, maximum 5 évre, de újraválasztható. Megbízása megszűnik a határozott idő elteltével, elhalálozással, felmondással illetve lemondással.

6.2. Tervezés

A tervezés szakaszának a legnagyobb részét a megbízó szabályzatainak, dokumentumainak, pénzügyi helyzetének, a vállalat jellegének, ágazati szabályozásának, céljainak, stratégiáinak és kockázatainak a megismerése teszi ki.

A tárgyi eszközök könyvvizsgálatához a könyvvizsgálónak szüksége van a vállalkozás számviteli politikájára, leltározási és leltárkészítési szabályzatára,

¹⁸ Kardos Péter – dr. Szakács Imre – Tóth Mihály: A számvitel nagy kézikönyve – Budapest: Wolters Kluwer, 2019

eszközök és források értékelési szabályzatára, belső ellenőrzési kézikönyvére, szervezeti és működési szabályzatára, valamint az előző évek beszámolóira, analitikus és főkönyvi nyilvántartásokra és a jövőre vonatkozó tervezetekre.

A pénzügyi helyzet rövid elemzése során a hosszú lejáratú fizető- és hitelképességet, a rövid lejáratú fizető- és hitelképességet, valamint a pénzáramokat kell vizsgálnom.

A hosszú lejáratú fizető- és hitelképesség alatt az adósságállomány arányát értjük. Ezen belül én az eladósodottság fokát vizsgálom, mivel szerintem ez a mutató mutatja a legtöbbet az adósságállománnyal kapcsolatban. A mutató azt mutatja meg, hogy a kötelezettségek milyen mértékben terhelik le az eszközöket. 2017. évre vonatkozóan ennek a mutatónak az értéke 46,86%, 2018-ban azonban 44,31%. Ebből arra következtethetünk, hogy az eladósodottság aránya csökkent, ami pozitív hatással van a vállalkozásra.

A rövid lejáratú fizető- és hitelképesség elemzése során a likviditási rátát és a likviditási gyorsrátát fogom meghatározni. A likviditási ráta a forgóeszközök és a rövid lejáratú kötelezettségek arányát fejezi ki. Ez a mutató 2017-ben 209,39%, míg 2018-ban 202,02%. Ennek a mutatónak az esetében a növekedés mondható kedvezőnek. 2017-ről 2018-ra azonban csökkenés látható, ami kedvezőtlen a vállalkozás számára. A likviditási gyorsráta meghatározása során a forgóeszközök készletek nélküli értékét hasonlítjuk a rövid lejáratú kötelezettségekhez. 2017-ben ez az érték 196,18% volt. 2018-ban azonban 191,12%-ra csökkent. Ez az érték 1 felett már kedvezőnek számít.

A beszámolóból továbbá az is látható, hogy a pénzeszközök 2017-ről 2018-ra 28 589 ezer forinttal csökkentek.

	2017.	2018.	Változás
Eladósodottság foka	46,86%	44,31%	Kedvező
Likviditási ráta	209,39%	202,02%	Kedvezőtlen
Likviditási gyorsráta	196,18%	191,12%	Kedvező
Pénzeszközök aránya	236 647 eFt	208 058 eFt	Kedvezőtlen

14. táblázat: Pénzügyi helyzet elemzése, saját szerkesztés

A vállalat jellegét tekintve korlátolt felelősségű társaság. „A korlátolt felelősségű társaság (kft.) olyan gazdasági társaság, amely előre meghatározott összegű törzsbetétekből álló törzstőkével alakul, és amelynél a tag kötelezettsége a társasággal szemben törzsbetétének szolgáltatására és a társasági szerződésben megállapított egyéb vagyoni értékű szolgáltatásra terjed ki. A társaság kötelezettségeiért – ha e törvény eltérően nem rendelkezik – a tag nem köteles helytállni.” (2013. évi V. törvény a Polgári törvénykönyvről, 3:159. §)

A vállalkozás főtevékenysége a nem veszélyes hulladékok gyűjtése. A hulladékgazdálkodással kapcsolatban számos szabályozás és kormányrendelet van érvényben. Néhány példát említve, az egyik ilyen, a 1995. évi LIII. törvény a környezet védelmének általános szabályairól, amely lényege, hogy a törvényben felsorolt szabályozások elősegítsék a fenntartható fejlődést. A másik a 2012. évi CLXXXV. törvény a hulladékgazdálkodásról. Ez összefoglalja azokat az előírásokat, amelyek tekintettel vannak az Európai Unió és más nemzetközi megállapodásokból adódó kötelezettségekre, különös tekintettel a hulladék mértékének csökkentésére. A harmadik szabályozás a 78/2007. (IV. 24.) Korm. rendelet a környezeti alapnyilvántartásról. Ez a 1995. évi LIII. törvény alapján hozott rendelet.

6.3. A lényegességi szint meghatározása

A könyvvizsgálat tervezésekor és végrehajtásakor is fontos a lényegességi szint kiszámítása. A lényegességi küszöbérték számítása során meghatározzuk azt, hogy melyek azok az adatok, amelyeket lényegesnek kell tekinteni. A lényegességi küszöbérték meghatározását követően meg kell határozni az egyedi hibahatárt is. Ez az érték a lényegesség mértékének 50-75%-a.

Ez a módszer azonban csak ajánlás, a könyvvizsgáló dönthet arról, hogyan határozza meg a lényegességi küszöbértéket, valamint az egyedi hibahatárt. Fontos, hogy a számítás az előző évi adatok és a tényadatok alapján is meghatározásra kerüljön.

A könyvvizsgáló döntése szerint az előző évi beszámoló és tényadatok alapján készült az előzetes lényegességi küszöbérték számítás. Az előző évi adatok alapján a következőképpen alakult:

Tényezők	eFt	Súlyszámok %		Számított lényegesség
		Alsó-felső	Választott	
Értékesítés nettó árbevétele	2 124 394	0,5-3		0
Mérlegfőösszeg	3 000 415	0,5-3		0
Saját tőke	1 157 054	1-5	5	57 853
Adózás előtti eredmény	204 678	5-10		0
Lényegességi küszöbérték				117 853
Egyértelműen elhanyagolható hibás állítás összege		1-10	5	5 893

15. táblázat: Lényegességi küszöbérték előző évi adatok alapján, saját szerkesztés, forrás: Szijártóné Gorza Klára

Ez a vizsgálat még 2018.10.10.-én készült, még a könyvvizsgálat előtt. A lényegességi szint meghatározásához a saját tőke 5%-a lett kiválasztva. A könyvvizsgáló indoklása nem más, mint, hogy a jelentős hosszú lejáratú hitel és a magas kintlévőség állományára való tekintettel a saját tőke az a szintetikus mutató, amely a lényegességi küszöbérték számításnál figyelembe vehető. A táblázatból kivehető, hogy 2018. évre vonatkozóan az előzetesen számított lényegességi küszöbérték 117 853 ezer forint.

A szegmentált lényegesség a következőképp alakult az előzetes számítások alapján a tárgyi eszközökre vonatkozóan:

Mérlegsor	eFt	Megoszlás %	Súlyozás	Felosztott hibahatár eFt
Tárgyi eszközök	1 027 623	34,25	1,25	70 712

16. táblázat: Felosztott hibahatár, saját szerkesztés, forrás: Szijártóné Gorza Klára

A táblázatból egyértelműsíthető, hogy a tárgyi eszközökre vonatkozóan az előző évi adatok alapján a felosztott hibahatár 70 712 ezer forint.

Az előzetes lényegesség meghatározásához a tervadatok alapján számolt lényegességet csak akkor kell számítani, ha nem az előző évi adatok alapján történik a lényegesség meghatározása. A könyvvizsgáló megítélése alapján a

tényadatok alapján nem tartotta indokoltnak a lényegességi küszöbérték számítását. Így ebben az esetben ennek mértéke nulla.

A tárgyévben tényleges adatok alapján számolt lényegességi küszöbérték a következőképp alakult:

Tényezők	eFt	Súlyszámok %		Számított lényegesség
		Alsó-felső	Választott	
Értékesítés nettó árbevétele	2 963 390	0,5-3		0
Mérlegfőösszeg	3 178 708	0,5-3		0
Saját tőke	1 281 919	1-5	5	64 096
Adózás előtti eredmény	149 819	5-10		0
Lényegességi küszöbérték				124 096
Egyértelműen elhanyagolható hibás állítás összege		1-10	5	6 205

17. táblázat: Lényegesség tényleges adatok alapján, saját szerkesztés, forrás: Szijártóné Gorza Klára

A tényleges adatok alapján számított küszöbérték kiszámítása az üzleti évet követően történt. Ebben az esetben is saját tőke 5%-a lett a kiválasztott mérték, amelynek indoklása megegyezik az előbb említéssel, tehát nem indokolt a tervezettől eltérő viszonyítás alkalmazása a tény adatok alapján. A tényleges adatok alapján viszont a lényegességi küszöbérték 124 096 ezer forint, amely magasabb, mint az előzetesen számított lényegesség mértéke.

Mérlegsor	eFt	Megoszlás %	Súlyozás	Felosztott hibahatár eFt
Tárgyi eszközök	1 081 605	34,03	1,25	74 458

18. táblázat: Felosztott hibahatár, saját szerkesztés, forrás: Szijártóné Gorza Klára

Így a tényleges adatok alapján számított felosztott hibahatár a tárgyi eszközökre vonatkozóan 74 458 ezer forint.

6.4. Kockázati tényezők feltárása

A könyvvizsgálat elvégzése előtt fontos, hogy a kockázati tényezők feltárása megtörténjen. A kockázati tényezők között számos befolyásolható ok határozható meg.

Az eredendő kockázat kiszűrése során a legnagyobb hangsúly a csalás és sikkasztás miatt elkövetett adathamisításokon van. Ebben az esetben azt kell vizsgálni, hogy fennáll-e annak a gyanúja, hogy a vezetés hatására megtévesztő adatok kerülnek a beszámolóba.

Az ellenőrzési kockázat felmérése során, a vállalkozás számviteli és belső ellenőrzési rendszerének vizsgálatát kell elvégezni. Itt arra kell figyelni, hogy a gazdálkodó szervezet működése során milyen gyakorisággal történik ellenőrzés, valamint a különféle rendszerek alkalmasak-e a folyamatos vizsgálatok elvégzésére.

A feltárási kockázat esetében törekedni kell arra, hogy az a lehető legalacsonyabb mértékű legyen.

A könyvvizsgáló által elvégzett kockázatbecslések közül néhány a következőképp alakult:

Vizsgált kockázat	Kockázat megítélése
Eredendő kockázat	Magas
Hibás állítás kockázata	Jelentős
Pénzügyi kimutatások szintjén azonosított kockázat	Alacsony

19. táblázat: Kockázatok vizsgálata, saját szerkesztés, forrás: Szijártóné Gorza Klára

Az eredendő kockázat 2018. évre vonatkozó a következő. A tárgyi eszközök esetében magas kockázat került megállapításra. Ez fokozott figyelemre hívja fel a figyelmet.

A hibás állítások kockázata szintén különböző szempontok alapján vizsgálja az adott kockázat mértékét. A tárgyi eszközök esetében jelentősnek mondható ez a fajta kockázat.

A pénzügyi kimutatások szintjén azonosított kockázat a pénzügyi kimutatásokból eredendő kockázatokat jelenti. Ennek mértéke azonban alacsonynak mondható.

	Rendezett		Kockázatos		n.a.
	db	%	db	%	db
Ellenőrzési környezet kockázata	39	87	6	13	0
Csalás, hamisítás kockázata	41	100	0	0	0
Számviteli politika	184	93	12	7	13
Szabályozottság ellenőrzése	7	100	0	0	11
Kapcsolt vállalkozások ellenőrzése	8	57	6	43	0
Lényeges hibás állítás kockázata	39	100	0	0	21
Informatikai rendszer kockázata	28	74	10	26	12

20. táblázat: Kockázatok mértéke, saját szerkesztés, forrás: Sziujártóné Gorza Klára

Az ellenőrzési kockázat vizsgálata során számos szempont alapján kell vizsgálni a belső ellenőrzés hatékonyságát. Az egyes szempontok szerint a vállalat belső ellenőrzési rendszere 87%-ban rendezettnek és mindössze 13%-ban mondható kockázatosnak. A vizsgálat eredménye kimondja, hogy függetlenített belső ellenőr, valamint rendszeres felügyeleti ellenőrzés van a társaságnál, továbbá a jegyzőkönyvek olyan megállapításokat nem tartalmaznak, amelyek utóvizsgálatot igényeltek volna. Következésképpen levonható, hogy a belső ellenőrzési rendszer hatékonyan működik.

A csalásból, hamisításból eredő kockázatok szempontjai közül egyik esetben sem áll fenn a kockázat, mivel ebben az esetben 0% a kockázat szintje.

A számviteli politika ellenőrzését is el kell végezni. Ennek a vizsgálatnak a célja a számviteli jogszabályban foglalt követelmények teljesítésének hiányából fakadó könyvvizsgálói kockázatok felmérése. Erre vonatkozóan kockázatot a könyvvizsgáló nem állapított meg, továbbá külön könyvvizsgálói eljárások alkalmazása nem indokolt. A számviteli politika ellenőrzése során az 93%-ban rendezettnek mondható.

A szabályozottság ellenőrzése során megtörtént a releváns jogszabályi környezet azonosítása, hatósági levelezés áttekintése, határozatok egyéb bizonyítékok begyűjtése, interjú a vezetéssel, jogi nyilatkozat kérése. Az eredményből látható, hogy a szabályozottság 100%-ban rendezettnek tekinthető. A társaság a jogszabályi előírásoknak megfelelően működik.

A kapcsolt vállalkozásokkal való kapcsolat ellenőrzése során a kapcsolt viszonyból fakadó könyvvizsgálati kockázatokat kell mérlegelni. A társaság akkori szerződéses kapcsolata a Müllex Közszolgáltató Nonprofit Kft.-vel, illetve a város tulajdonában álló Zalai Közszolgáltató Nonprofit Kft.-vel nincs hatással a jelentésre, tehát kockázat nem azonosítható.

A táblázatból látható, hogy a lényeges hibás állítás kockázat szempontjából a vállalkozás rendezettnek mondható. Lényeges kockázat nem került azonosításra, a társaság az önkormányzat egyszemélyes tulajdonú gazdasági társasága. Piaci helyzete rendezett, valós értékelés nem történt, ágazati sajátosságok a számviteli politikában a rekultivációs céltartalék képzésen túl nem jelennek meg. A közszolgáltatáshoz kapcsolódó vevő állomány pénzügyi rendezése jelentős csúszással történik, ez a likviditásra kihat, de jelentős kockázatnak nem minősíthető.

Az informatika rendszer kockázatának ellenőrzése szintén meghatározott szempontok értékelése alapján történik. Ennek során látható, hogy az informatikai rendszer 74%-ban rendezett, 26%-ban kockázatos. A vállalkozásnál külön gépterem nincs, a szerver gép elkülönítetten tárolt, továbbá szükséges az informatikai rendszer működési biztonságának növelése.

A tárgyi eszközökkel kapcsolatosan további kockázatokat kell vizsgálni.

A legfontosabb tényező a létezés ténye. Ebben az esetben meg kell győződni arról, hogy az adott tárgyi eszközökkel ténylegesen rendelkezik-e a vállalkozás. Ez a beszerzés dokumentumain és a szemrevételezésen keresztül ellenőrizhető.

A másik kockázati tényező a tárgyi eszközök értékelése lehet. Itt arra kell kitérni, hogy az eszközök a vállalkozás szabályzataiban rögzítettek alapján került-e a könyvekbe. Fontos a bekerülési érték és az eddig elszámolt értékesítés vizsgálata.

Vizsgálni kell azt is, hogy az adott eszközök besorolása helyesen történt-e. Felül kell vizsgálni azt, hogy a vállalkozás a tárgyi eszközök között felsorolt eszközöket valóban egy évnél tovább használja-e.

Elemezni kell a jogszerűséget, azt, hogy a tárgyi eszköz jogszerűen képezi-e a vállalkozás tulajdonát.

Továbbá meg kell figyelni, hogy teljesül-e a teljesség elve. A teljesség elve kimondja, hogy „a gazdálkodónak minden olyan gazdasági eseményt könyvelnie kell, amelynek az eszközökre és forrásokra, illetve a tárgyévi eredményre gyakorolt hatását a beszámolóban ki kell mutatni. [...] Egyrészt a mérleg fordulónapját követően, de még a mérleg elkészítését megelőzően váltak ismertté, másrészt a mérleg fordulónapjával lezárt üzleti év gazdasági eseményeiből erednek, a mérleg fordulónapja előtt még nem következtek be, de a mérleg elkészítése előtt már ismertté váltak.” (Kardos, 2019, 15. old.)

A kockázati tényezők feltárása során nem találtam olyan adatot, amely megtévesztő, hibás és hiányos a számviteli tevékenységet tekintve.

6.5. Terv meghatározása

A könyvvizsgálat előkészítésének legutolsó lépése a könyvvizsgálati terv meghatározása. A tervben meg kell határozni, mik azok a területek, amelyek vizsgálatára sor kerül.

Ellenőrizni kell a szokásos ügyletek helyességét. Szokásos ügyletnek kell tekinteni azokat az eseményeket, amelyek sokszor fordulnak elő. A tárgyi eszközök tekintetében ilyen esemény a beszerzés, amortizáció és értékesítés.

A szokatlan ügyletekre is figyelmet kell fordítani. Szokatlan ügyletnek számítanak azok az események, amelyeket előre nem lehet megtervezni, ritkán fordulnak elő és összetettebb számításokat igényelnek. Ilyenek lehetnek például a tárgyi eszközök év végi átsorolása, értékelése.

Abban az esetben, ha egyes adatoknál nem áll rendelkezésemre elegendő információ, számviteli becsléseket és tartalmi vizsgálatot kell végezni a tárgyi eszközök várható élettartamára vonatkozóan.

Ezekon felül vizsgálatot lehet végezni a bizonytalan, függő tételek, a részesedési viszonyban álló felek közötti ügyletek és a mérleg fordulónapja utáni események esetében. Azonban a tárgyi eszközökre vonatkozóan sem peres ügy, sem térítés nélkül átadott eszközök, sem árfolyam-különbözetek nem állnak fenn.

A könyvvizsgálat során vizsgálni fogom a tárgyi eszközök bruttó értékét, állományváltozásait, értékcsökkenési leírását, értékhelyesbítését, valamint a kiegészítő mellékletet. Ezekon felül ki fogok térni a tárgyi eszközök és a társasági adó kapcsolatának ellenőrzésére. Az elemző tevékenységhez segítségemre lesz az analitikus és a főkönyvi nyilvántartások, különféle mozgástáblák és a leltár dokumentumai.¹⁹

7. Tárgyi eszközök könyvvizsgálata

A szabályzatok, előírások és információk összegyűjtése után megkezdődhet a tárgyi eszközök könyvvizsgálatának végrehajtása.

7.1. Belső kontroll

Magyarországon az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvénynek, valamint a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 31.) kormányrendeletnek megfelelően az államháztartás önkormányzati alrendszerébe tartozó szervezetek kötelesek belső ellenőrzési rendszert működtetni. Célja, hogy a vezető számára kiderüljön, hogy az általa kiépített rendszer megfelelően működik-e.

A gazdálkodó szervezet belső ellenőrei a belső ellenőrzési alapszabály és a belső ellenőrzési kézikönyv alapján hajtják végre az ellenőrzést. A társaság a belső ellenőrzési tevékenységet megbízásos jogviszony keretében egy fő látja el.

¹⁹ Dr. Lukács János: Ellenőrzés és könyvvizsgálat alapjai – Budapest: Magyar Könyvvizsgálói Kamara Oktatási Központ Kft., 2019

A belső ellenőr tevékenységét a vonatkozó jogszabályok, a nemzetközi és hazai belső ellenőrzési standardok, a nemzetgazdasági miniszter által közzétett módszertani útmutatók alapján, a belső ellenőrzési vezető által kidolgozott és az ügyvezető igazgató által jóváhagyott belső ellenőrzési kézikönyv szerint végzi. Az ellenőr köteles az ügyvezetőnek beszámolni a belső kontrollrendszerhez kapcsolódó megállapításairól és tájékoztatást adni az elvégzett ellenőrzések eredményéről. Az ellenőrzés során a belső ellenőrzési vezető nyilvántartást vezet az elvégzett belső ellenőrzésről. A belső ellenőrzési jelentések nem nyilvánosak, azonban az ügyvezető igazgatónak joga van úgy dönteni, hogy ezeket nyilvánosságra hozza.

A tárgyi eszközökhöz kapcsolódóan a belső ellenőrnek szabályszerűségi ellenőrzést kell alkalmaznia. Ennek során elvégzi a tárgyi eszközök könyvekben történő rögzítésének, üzembe helyezés, értékcsökkenés elszámolásának vizsgálatát. Ehhez szüksége van különféle bizonylatokra, könyvviteli adatokra, pénzügyi és számviteli dokumentációk vizsgálatára stb.

7.2. Tárgyi eszközállomány vizsgálata

Az eszközállomány vizsgálata során vizsgálom, hogy a tárgyi eszközök állományában milyen változások következtek be. Továbbá ellenőriznem kell a változások okait és következményeit is.

7.2.1. Állományváltozások az üzleti évben

A tárgyi eszközök esetében a Zala-Müllex Kft. háromféle állományváltozást különböztet meg. Előfordulhat eszköz aktiválása, selejtezése és egyéb változása. 2018-ban összesen 493 077 621 Ft értékben fordult elő eszköz aktiválása, 3 573 864 Ft összegben történt selejtezés és egyéb változás ugyan előfordult, de összességében nem történt változás. A tárgyi eszközök értéke 2018-ban 462 618 622 forinttal nőtt. Ez főként az aktiválásoknak köszönhető.

7.2.2. Leltár

A könyvvizsgálat egyik lényeges része a leltár, hiszen ez is segítséget nyújthat az ellenőrzés során. Minden vállalat meghatározza a leltározási szabályait. Ez a Zala-Müllex Kft. esetében sincs másként.

A leltározási, leltárkészítési szabályzat az, amely összefoglalja azokat az előírásokat, amelyek segítségével a leltározás szabályszerűen elvégezhető. A leltározás szolgálja a valódiság elvének érvényesülését, biztosítja az összeállított leltáron keresztül az áttekinthetőséget, az értékelhetőséget, és segíti az ellenőrzés folyamatát. A leltárnak tételesen, mennyiségben és értékben tartalmaznia kell a mérlegben kimutatott eszközöket és forrásokat. Továbbá tartalmaznia kell a felsorolt eszközök és források megnevezését és az azonosításhoz kapcsolódó minden egyéb jelölést. A leltározást a mérleg fordulónapjával kell végrehajtani. A különféle előírások mellett, a leltározási folyamatnak személyi feltételei is vannak. Feladatai vannak a vezetőnek, gazdasági vezetőnek, leltárfelelősnek, leltározóknak és a leltárellenőröknek. A leltározás bizonylata a leltárbizonylat.

A tárgyi eszközök és beruházások leltározására az Szt. 69. §-ban összefoglalt előírások vonatkoznak. Ha a vállalkozás az évenként elszámolandó terv szerinti értékcsökkenési leírás összegét a nyilvántartásokban rögzíti, akkor rendelkezik azzal a mennyiségben és értékben kifejezett nyilvántartásával, amely megfelel a leltárkészítést megalapozó követelményekkel. Így a tárgyi eszközök az analitikus nyilvántartás alapján, a mérleg fordulónapján meglévő értékükön vehetők fel a leltárba. A vállalkozás székhelyén, telephelyén tárolt nem saját tulajdonú tárgyi eszközöket is leltárba kell venni, de értékkel nem szabad szerepeltetni.

A Zala-Müllex Kft.-nél a tárgyi eszközök leltározása háromévente történik. A leltározás kezdő éve 2017, a legközelebbi leltározás 2020-ban esedékes.

7.2.3. Analitika és főkönyv egyeztetése

Az analitikus és a főkönyvi nyilvántartás egyeztetése során ellenőrizhetjük a tárgyi eszközök nyilvántartásának helyességét.

Az analitikus nyilvántartás kimutatja a tárgyi eszközök bruttó értékét, tárgyévi értékcsökkenését és nettó értékét. Ezen felül láthatjuk azt is, hogy az egyes tárgyi eszközökből mennyi áll rendelkezésünkre.

Ez alapján a vállalkozás 2018. évi összevont analitikus nyilvántartása a tárgyi eszközökre vonatkozóan a következő:

	Mennyiség (db)	Bruttó érték	Értékcsökkenés	Nettó érték
12 Ingatlanok és kapcsolódó vagyoni értékű jogok	111	740 231 848	136 404 467	603 827 381
13 Műszaki berendezések, gépek, járművek	9 455	1 403 736 689	970 646 744	433 089 945
14 Egyéb berendezések, gépek, járművek	16 479	80 443 233	57 492 880	22 950 353
ÖSSZESEN	26 045	2 224 411 770	1 164 544 091	1 059 867 679

21. táblázat: Analitikus nyilvántartás, saját szerkesztés, forrás: Analitikus nyilvántartás

A táblázatban szereplő értékek forintban értendők. Az analitikus nyilvántartást a főkönyvi nyilvántartással tudjuk ellenőrizni. A Zala-Müllex Kft. főkönyvi nyilvántartása 2018-ra vonatkozóan a következő:

	Bruttó érték	Tartozik	Követel	Egyenleg
12 Ingatlanok és kapcsolódó vagyoni értékű jogok	740 231 848		-	740 231 848
13 Műszaki berendezések, gépek, járművek	1 463 242 199	-	59 505 510	1 403 736 689
14 Egyéb berendezések, gépek, járművek	86 996 499	-	6 553 266	80 443 233
ÖSSZESEN	2 290 470 546	-	66 058 776	2 224 411 770

22. táblázat: Főkönyvi nyilvántartás - bruttó érték, saját szerkesztés, forrás: Főkönyvi nyilvántartás

A főkönyvi nyilvántartás összevontan, számlaszámonként fejezi ki az egyes eszközök és források tárgyévi tartozások és követelések adatait. Ennek segítségével ellenőrizhető, hogy a tárgyi eszközök bruttó értéke helyes, ugyanis megegyezik az analitikus nyilvántartásban szereplő bruttó érték összegével.

A vizsgálatot az értékcsökkenés értékeire is elvégeztem.

	Értékcsökkenés	Tartozik	Követel	Egyenleg
129 Ingatlanok és kapcsolódó vagyoni értékű jogok		-	- 136 404 467	- 136 404 467
139 Műszaki berendezések, gépek, járművek	30 009 749	-1 000 656 493	-	- 970 646 744
149 Egyéb berendezések, gépek, járművek	899 199	-	58 392 079	- 57 492 880
ÖSSZESEN	30 908 948	-1 195 453 039	-	- 1 164 544 091

23. táblázat: Főkönyvi nyilvántartás - értékcsökkenés, saját szerkesztés, forrás: Főkönyvi nyilvántartás

A főkönyvi nyilvántartásban szereplő adatokból szintén összeállítható egy olyan táblázat, amely a tárgyi eszközök értékcsökkenését mutatja, tartozik és követel oldal szempontjából. Ebből látható, hogy a tárgyi eszközök értékcsökkenésének az értéke is helyes, hiszen megegyezik az analitikus nyilvántartásban szereplő összeggel.

A nettó értéket a bruttó érték és az értékcsökkenés egyenlegéből is számolhatjuk. Ez alapján a nettó érték 1 059 867 679 forint, ami megegyezik az analitikus nyilvántartásban szereplő nettó értékkel. Azonban a főkönyvi nyilvántartás alapján összeállított táblázatból is ellenőrizhetünk.

	Nettó érték	Tartozik	Követel	Egyenleg
12	Ingtatlanok és kapcsolódó vagyoni értékű jogok	740 231 848	- 136 404 467	603 827 381
13	Műszaki berendezések, gépek, járművek	1 493 251 948	-1 060 162 003	433 089 945
14	Egyéb berendezések, gépek, járművek	87 895 698	- 64 945 345	22 950 353
	ÖSSZESEN	2 321 379 494	- 1 261 511 815	1 059 867 679

24. táblázat: Főkönyvi nyilvántartás - nettó érték, saját szerkesztés, forrás: Főkönyvi nyilvántartás

A táblázatból látható, hogy a főkönyvi nyilvántartás szerinti nettó érték is megegyezik az analitikus nyilvántartásban szereplő értékkel.

Az adatokat a beruházásokra vonatkozóan is vizsgálatam. A Zala-Müllex Kft. beruházásai, felújításai 2018-ban az analitikus nyilvántartás szerint a következő értéket mutatja:

16 Beruházások, felújítások	Nettó érték
ÖSSZESEN	21 722 409

25. táblázat: Analitikus nyilvántartás, saját szerkesztés, forrás: Analitikus nyilvántartás

A táblázat kifejezi a beruházások, felújítások nettó értékét. Ez az érték az, amely a beszámolóban is szerepel. Azonban a főkönyvi nyilvántartás adataival is ellenőrizni kell az értékek helyességét.

Beruházások, felújítások		Tartozik	Követel	Egyenleg
161	Befejezetlen beruházások	527 536 566	- 526 296 566	1 240 000
163	Befejezetlen kísérleti fejlesztés	5 800 000	- 5 800 000	-
164	Depo bővítés	20 482 409	-	20 482 409
165	Depo bővítés V.-VI. ütem	279 293 115	- 279 293 115	-
ÖSSZESEN		833 112 090	- 811 389 681	21 722 409

26. táblázat: Főkönyvi nyilvántartás, saját szerkesztés, forrás: Főkönyvi nyilvántartás

A főkönyvi nyilvántartás részletesen mutatja a beruházásokhoz tartozó tartozik és követel összegeket. Ezek egyenlege megegyezik az analitikus nyilvántartásban szereplő nettó értékkel, tehát a beruházások értékére vonatkozóan hiba nem található.

Összességében elmondható, hogy az analitika és a főkönyvi nyilvántartás bruttó érték, értékcsökkenési leírás és nettó érték szempontjából is megegyezik, a nyilvántartásokban nem található hiba.

7.2.4. Állományváltozások vizsgálata

Az állományváltozások vizsgálatához mozgástáblákat hoztam létre. Ezek összeállításával célom az, hogy a 2018-ban bekövetkezett állományváltozások átláthatóbban nyomon követhetők legyenek. Ezek a táblázatok segítséget nyújtanak a további elemzéshez is.

Az állományváltozások kimutatásában részletesen láthatóvá válik milyen változások történtek az üzleti évben, valamint egyértelműsíthető azok mértéke is.

Az ingatlanok és kapcsolódó vagyoni értékű jogok állományváltozásai a következőképp alakultak:

Ingatlanok és kapcsolódó vagyoni értékű jogok		Nyitó	+Aktiválás	+Egyéb változás	-Selejtezés	-Eladás	Bruttó záró
122	Telek	11 506 390	743 577	-	-	-	12 249 967
123	Épületek, épületrészek, tulajdoni hányadok	203 551 567	3 476 423	-	-	-	207 027 990
124	Egyéb építmények	124 260 842	279 858 483	-	-	-	404 119 325
125	Bérelt ingatlanon végzett beruházás	105 457 689	324 000	-	-	-	105 781 689
126	Üzemkörön kívüli ingatlanokhoz kapcsolódó vagyoni értékű jog	28 000	-	-	-	-	28 000
127	Üzemkörön kívüli épületek	11 024 877	-	-	-	-	11 024 877
ÖSSZESEN		455 829 365	284 402 483	-	-	-	740 231 848

27. táblázat: Állományváltozás, saját szerkesztés, forrás: Analitikus nyilvántartás

A táblázatból jól látható, hogy az ingatlanok és kapcsolódó vagyoni értékű jogok esetében állományváltozásként csak aktiválás fordult elő, méghozzá 284 402 483 forintértékben. Ez ekkora összegben növelte a záró bruttó értéket. Aktiválásra került egy földterület, két épület és egy sorompó. A bérelt ingatlanon végzett beruházás során aktiválás történt a depó teljesítménynövelésének érdekében.

A műszaki gépek, berendezések, járművek esetében több változás történt a tárgyév során.

	Műszaki berendezések, gépek, járművek	Nyitó	+Aktiválás	+Egyéb változás	-Selejtezés	-Eladás	Bruttó záró
131	Termelőgépek, berendezések, szerszámok, gyártóeszközök	558 450 193	77 210 713	-	-	-19 912 823	615 748 083
132	Termelésben közvetlenül résztvevő járművek	551 574 320	99 153 877	3 415 438	-	-	654 143 635
133	Bérelt járművön végzett beruházás	14 295 341	39 900	3 415 438	-	-	10 919 803
134	Bérelt gépen, berendezésen végzett beruházás	1 210 626	14 093 360	-	-	-	15 303 986
135	Kis értékű tárgyi eszközök	103 228 559	8 389 733	-	-3 573 864	- 423 246	107 621 182
	ÖSSZESEN	1 228 759 039	198 887 583	-	-3 573 864	-20 336 069	1 403 736 689

28. táblázat: Állományváltozás, saját szerkesztés, forrás: Analitikus nyilvántartás

Ebben az esetben az aktiválás mellett egyéb változás, selejtezés és eladás is bekövetkezett. Aktiválás történt a járművek különféle alkatrészeit tekintve, illetve hulladékgyűjtő edények esetében. Egyéb változás két járművön végzett felújítás során következett be. A kis értékű tárgyi eszközök között selejtezésre kerültek konténerek és hulladékgyűjtő edények. Eladás történt két termelőgép és számos hulladékgyűjtő edény esetében.

Az egyéb berendezések, gépek, járművek közül az aktiválás mellett csak eladás történt.

	Egyéb berendezések, gépek, járművek	Nyitó	+Aktiválás	+Egyéb változás	-Selejtezés	-Eladás	Bruttó záró
142	Egyéb járművek	41 680 203	5 689 500	-	-	-6 516 501	40 853 202
143	Irodai, igazgatási berendezések és felszerelések	22 461 515	1 867 165	-	-	-	24 328 680
145	Kis értékű tárgyi eszközök	10 660 813	2 017 864	-	-	- 32 565	12 646 112
146	Üzemkörön kívüli berendezések	2 004 705	63 076	-	-	-	2 067 781
147	Műszerek	397 508	149 950	-	-	-	547 458
	ÖSSZESEN	77 204 744	9 787 555	-	-	-6 549 066	80 443 233

29. táblázat: Állományváltozás, saját szerkesztés, forrás: Analitikus nyilvántartás

Eladásra került egy gépjármű és egy mobiltelefon. Ezen kívül és az aktiválást leszámítva más változás nem történt.

A beruházások, felújítások állományváltozásai a következők a tárgyévre vonatkozóan:

16 Beruházások, felújítások	Nyitó	Növekedés	Csökkenés	Záró
ÖSSZESEN	302 461 362	212 338 668	493 077 621	21 722 409

30. táblázat: Analitikus nyilvántartás, saját szerkesztés, forrás: Analitikus nyilvántartás

A táblázat kifejezi a tárgyévi nyitó értéket, az állományváltozásokat és az év végi záró összeget. A csökkenés mértéke ellenőrizhető a tárgyévben aktivált eszközök értékéből, hiszen ezeknek egyezniük kell. Az ellenőrzés során kiderült, hogy ez a két összegegyezést mutat, tehát hiba nem valószínűsíthető a beruházások, felújítások állományváltozásaira vonatkozóan.

Az állományváltozások vizsgálata során hiba nem található, ugyanis a nyitó érték korrigálása az egyes állományi növekedésekkel és csökkenésekkel megadja azt a bruttó záró értéket, amelyet a főkönyvi nyilvántartás is tartalmaz. Továbbá ezek az értékek azok, amelyeket a vállalkozás 2018. évre vonatkozó éves beszámolója is kimutat.

7.2.5. Értékcsökkenési leírás vizsgálata

Az értékcsökkenési leírás vizsgálata során is mozgástáblákat állítottam össze. Az elszámolandó leírás mértékét a számviteli politika szabályozza. Az egyes mérleg sorok értékcsökkenésének elszámolása különböző leírási kulcsok alapján történik az állományban töltött napok után.

Az ingatlanok és kapcsolódó vagyoni értékű jogok esetében maradványértéket egyetlen egy esetben számol el egy eszköz után. A tárgyévi értékcsökkenés a következőképp alakult:

Ingatlanok és kapcsolódó vagyoni értékű jogok értékcsökkenése	Nyitó	Tárgyévi	Záró
122 Telek	-	-	-
123 Épületek, épületrészek, tulajdoni hányadok	21 219 321	4 688 398	25 907 719
124 Egyéb építmények	1 496 378	51 014 095	52 510 473
125 Bérelt ingatlanon végzett beruházás	48 372 091	6 200 855	54 572 946
126 Üzemkörön kívüli ingatlanokhoz kapcsolódó vagyoni értékű jog	28 000	-	28 000
127 Üzemkörön kívüli épületek	3 159 632	225 697	3 385 329
ÖSSZESEN	74 275 422	62 129 045	136 404 467

31. táblázat: Tárgyévi értékcsökkenés, saját szerkesztés, forrás: Analitikus nyilvántartás

A táblázat azt mutatja, hogy mennyi volt a gazdálkodó nyitó értékcsökkenésének mértéke, valamint milyen mértékű a tárgyévi amortizáció. Ezekből pedig megállapítható a 2018.12.31.-én fennálló összes értékcsökkenés mértéke. Az épületek esetében a leírási kulcs 2%. Ez azt jelenti, hogy az épületeket 50 év alatt írja le a vállalkozás. Az egyéb építmények amortizációja 3%-os kulccsal, a bérelt ingatlanon végzett beruházások 6%-os kulccsal történnek.

A vizsgálatot kiválasztásos eljárás alapján végeztem, mely alapján szűrőpróbaszerűen kiválasztottam néhány eszközt. Az ingatlanok és kapcsolódó vagyoni értékű jogok tárgyévi értékcsökkenésének elszámolása során hibát nem találtam.

Ingatlanok és kapcsolódó vagyoni értékű jogok	Bruttó érték	Értékcsökkenés	Nettó érték
122 Telek	12 249 967	-	12 249 967
123 Épületek, épületrészek, tulajdoni hányadok	207 027 990	25 907 719	181 120 271
124 Egyéb építmények	404 119 325	52 510 473	351 608 852
125 Bérelt ingatlanon végzett beruházás	105 781 689	54 572 946	51 208 743
126 Üzemkörön kívüli ingatlanokhoz kapcsolódó vagyoni értékű jog	28 000	28 000	-
127 Üzemkörön kívüli épületek	11 024 877	3 385 329	7 639 548
ÖSSZESEN	740 231 848	136 404 467	603 827 381

32. táblázat: Értékcsökkenés, saját szerkesztés, forrás: Analitikus nyilvántartás

Ez a táblázat a tárgyi eszközök bruttó értékét és halmozott értékcsökkenésüket mutatja. A tárgyévi értékcsökkenési leírás értékének kiszámítása után meghatározható a tárgyi eszközök nettó értéke is. A táblázatból látható, hogy a vállalkozás telek után nem számol értékcsökkenést, ezért a bruttó értéke megegyezik a nettó értékkel. Továbbá a bérelt ingatlanon végzett beruházással kapcsolatosan a leírás egy összegben történt, hiszen a számviteli politikában rögzítettek alapján a 100 ezer forintérték alatt lévő eszközök értékcsökkenési leírása azonnal, üzembe helyezéskor, egy összegben történik.

Az értékcsökkenés helyessége ellenőrizhető a főkönyvi nyilvántartásból is. A tárgyévi értékcsökkenés összege, a záró értékcsökkenés, valamint az eszközök nettó értéke is megegyeznek a főkönyvvel.

A műszaki berendezések, gépek, járművek esetében a tárgyévi értékcsökkenés mértéke a következő:

	Műszaki berendezések, gépek, járművek értékcsökkenése	Nyitó	Tárgyévi	Egyéb változás	Záró
131	Termelőgépek, berendezések, szerszámok, gyártóeszközök	400 623 570	40 779 064	- 18 504 823	422 897 811
132	Termelésben közvetlenül résztvevő járművek	393 687 150	31 631 460	3 217 266	428 535 876
133	Bérelt járművön végzett beruházás	12 855 301	815 244	- 3 217 266	10 453 279
134	Bérelt gépen, berendezésen végzett beruházás	836 310	302 286	-	1 138 596
135	Kis értékű tárgyi eszközök	103 228 559	8 389 733	- 3 997 110	107 621 182
	ÖSSZESEN	911 230 890	81 917 787	- 22 501 933	970 646 744

33. táblázat: Tárgyévi értékcsökkenés, saját szerkesztés, forrás: Analitikus nyilvántartás

A műszaki berendezések, gépek, járművek esetében is különböző leírási kulcsokat határoz meg a gazdálkodó számviteli politikája. A konténerek esetében a leírás 10 év alatt történik. Az egyéb gépek, berendezések, valamint a bérelt gépen végzett beruházás esetében a leírás mértéke 14,5%. A termelésben közvetlenül résztvevő járművek, illetve a bérelt járművön végzett beruházás értékcsökkenésének leírási kulcsa 20%.

A műszaki berendezések, gépek, járművekkel kapcsolatban a tárgyévben nem csak értékcsökkenés fordult elő, hanem egyéb változás is. Ezek a változások a

28. ábrán látható állományváltozások miatt bekövetkezettek hatása. A kis értékű tárgyi eszközök esetében a selejtezés következtében terven felüli értékcsökkenés került elszámolásra.

Ebben az esetben is véletlenszerű kiválasztást követően ellenőriztem néhány értékcsökkenési leírást. Hibát ebben az esetben sem találtam.

Műszaki berendezések, gépek, járművek		Bruttó érték	Értékcsökkenés	Nettó érték
131	Termelőgépek, berendezések, szerszámok, gyártóeszközök	615 748 083	422 897 811	192 850 272
132	Termelésben közvetlenül résztvevő járművek	654 143 635	428 535 876	225 607 759
133	Bérelt járművön végzett beruházás	10 919 803	10 453 279	466 524
134	Bérelt gépen, berendezésen végzett beruházás	15 303 986	1 138 596	14 165 390
135	Kis értékű tárgyi eszközök	107 621 182	107 621 182	-
ÖSSZESEN		1 403 736 689	970 646 744	433 089 945

34. táblázat: Értékcsökkenés, saját szerkesztés, forrás: Analitikus nyilvántartás

A műszaki berendezések, gépek, járművek halmozott értékcsökkenése és a nettó értéke a következőképp alakult a tárgyév során. Ez a táblázat megmutatja, hogy a szokásos értékcsökkenési leírási kulcsokon felül, a kis értékű tárgyi eszközök értéke teljes mértékben leírásra került.

Az adatok a műszaki berendezések, gépek, járművek esetében is megegyeznek a főkönyvi nyilvántartásban feltüntetett értékekkel.

Az egyéb berendezések, gépek, járművek értékcsökkenése a tárgyévben a következő:

Egyéb berendezések, gépek, járművek értékcsökkenése	Nyitó	Tárgyévi	Egyéb változás	Záró
142 Egyéb járművek	18 129 999	3 229 846	- 862 201	20 497 644
143 Irodai, igazgatási berendezések és felszerelések	20 150 651	1 751 226	-	21 901 877
145 Kis értékű tárgyi eszközök	10 660 813	2 017 864	- 32 565	12 646 112
146 Üzemkörön kívüli berendezések	1 892 296	97 585	-	1 989 881
147 Műszerek	291 455	165 911	-	457 366
ÖSSZESEN	51 125 214	7 262 432	- 894 766	57 492 880

35. táblázat: Tárgyévi értékcsökkenés, saját szerkesztés, forrás: Analitikus nyilvántartás

Az irodai, igazgatási berendezések és felszerelések értékcsökkenése 33%-os kulcs alapján történik. A 100 ezer forint alatti eszközök leírása azonnal, egy

összegben történik. Az egyéb változás ebben az esetben is az állományváltozások (eladások) miatt következtek be (Isd. 29. ábra).

Egyéb berendezések, gépek, járművek		Bruttó érték	Értécsökkenés	Nettó érték
142	Egyéb járművek	40 853 202	20 497 644	20 355 558
143	Irodai, igazgatási berendezések és felszerelések	24 328 680	21 901 877	2 426 803
145	Kis értékű tárgyi eszközök	12 646 112	12 646 112	-
146	Üzemkörön kívüli berendezések	2 067 781	1 989 881	77 900
147	Műszerek	547 458	457 366	90 092
ÖSSZESEN		80 443 233	57 492 880	22 950 353

36. táblázat: Értécsökkenés, saját szerkesztés, forrás: Analitikus nyilvántartás

Látható, hogy a kis értékű tárgyi eszközök teljes mértékben leírásra kerültek, valamint a többi eszköz nettó értéke is alacsony. Ebből azt a következtetést vonom le, hogy a műszerek, az irodai, igazgatási berendezések és felszerelések jelentősen elhasználódtak.

A mintavétel során az értécsökkenési leírásban hibát nem találtam, valamint az egyes értékek megegyeznek a főkönyvi nyilvántartással, vagyis a hiba kizárható.

A beruházásokhoz, felújításokhoz kapcsolódóan terven felüli értécsökkenés merült fel.

Terven felüli értécsökkenés		Tartozik	Követel	Egyenleg
1683	Befejezetlen kísérleti fejlesztés	5 800 000	- 5 800 000	-
ÖSSZESEN		5 800 000	- 5 800 000	-

37. táblázat: Beruházások, felújítások terven felüli értécsökkenése, saját szerkesztés, forrás: Főkönyvi nyilvántartás

Mint látható, ez az értécsökkenés a befejezetlen kísérleti fejlesztéssel hozható kapcsolatba. Szintén látszik az is, hogy ugyan rendelkezik tartozik és követel összeggel is, egyenlege mégis nulla. Éppen ezért nincs hatással a beruházások, fejlesztések értékének változására.

Összességében elmondható, hogy a tárgyévi értécsökkenési leírások, valamint a tárgyi eszközök bruttó értékének halmozott értécsökkenéssel

csökkentett értéke (nettó érték) megfelel a valóságnak, és megegyezik a főkönyvi nyilvántartásban szereplő adatokkal.

7.2.6. Értékhelyesbítés vizsgálata

A számviteli törvény szerint, ha a vállalkozás eszközeinek a piaci értéke tartósan és jelentősen magasabb, mint annak könyv szerinti értéke, akkor annak értéke piaci értéken is kimutatható, ezért élhet az értékhelyesbítés lehetőségével. Ha a vállalkozás az értékhelyesbítés elszámolás mellett dönt, abban az esetben a tárgyi eszközeiről már nem vezethet csoportos analitikus nyilvántartást, át kell térnie az egyedi analitikus nyilvántartásra. Az egyszeri értékhelyesbítés alkalmazásának következménye, hogy a gazdálkodónak a további években is élnie kell az értékhelyesbítéssel, tehát az újonnan megállapított piaci értéknek megfelelően kell növelni vagy csökkentenie a tárgyi eszköz könyv szerinti értékét.²⁰

A Zala-Müllex Kft. 2018. évi beszámolója alapján nem élt az értékhelyesbítés lehetőségével, ugyanis sem a tárgyi eszközök értékhelyesbítése, sem az értékhelyesbítés értékelési tartaléka nem mutat ki elszámolt összeget.

7.3. Tárgyi eszközök a kiegészítő mellékletben

A kiegészítő melléklet része a beszámolónak és olyan szöveges magyarázatokat tartalmaz, amelyek segítenek, hogy a beszámolóban kimutatott adatok a kívülállók részére is érthető legyen. A kiegészítő mellékletnek tartalmaznia kell a Cash-Flow kimutatást is. Ezen kívül a számviteli törvény meghatározza melyek azok az elemek, amelyek kimutatásra kell, hogy kerüljenek a kiegészítő mellékletben.²¹

A vállalkozás kiegészítő melléklete tartalmazza a kötelező elemeket, mint például a társaság bemutatását, a számviteli politika általános előírásainak bemutatását, a beszámoló összeállításánál alkalmazott értékelési eljárások bemutatását, a mérleghez kapcsolódó kiegészítéseket, a társasági adó alapjának

²⁰ Kardos Péter – dr. Szakács Imre – Tóth Mihály: A számvitel nagy kézikönyve – Budapest: Wolters Kluwer, 2019

²¹ Kardos Péter – dr. Szakács Imre – Tóth Mihály: A számvitel nagy kézikönyve – Budapest: Wolters Kluwer, 2019

meghatározása során figyelembe vett módosító tételeket és azok összegét, létszám és bér adatokat, az éves beszámoló főbb mutatószámait, valamint a Cash-Flow kimutatást.

A kiegészítő mellékletből a tárgyi eszközökre vonatkozó adatokat szeretném kiemelni. A melléklet meghatározza az értékelés szabályait. Ez a számviteli politikában rögzítettekkel egyezik meg. Az amortizáció elszámolásának folyamatát is részletezi, ami szintén a vállalkozás számviteli politikával azonos. A mérleghez kapcsolódó kiegészítések során bemutatja a tárgyi eszközök állományváltozásait.

Megnevezés	Ingatlan és vagyoni értékű jogok (eFt)
Nyitó bruttó érték	455 830
Növekedés	284 402
Csökkenés	
Záró bruttó érték	740 232
Nyitó écs	74 276
Növekedés	62 129
Csökkenés	
Záró écs	136 405
Nyitó nettó érték	381 554
Záró nettó érték	603 827

38. táblázat: Ingatlanok és vagyoni értékű jogok állományváltozása, saját szerkesztés, forrás: Kiegészítő melléklet

Megnevezés	Műszaki berendezés (eFt)		
	100 eFt alatti	100 eFt feletti	Összesen
Nyitó bruttó érték	103 228	1 125 530	1 228 758
Növekedés	8 390	190 498	198 888
Csökkenés	3 997	19 913	23 910
Záró bruttó érték	107 621	1 296 115	1 403 736
Nyitó écs	103 228	808 002	911 230
Növekedés	8 390	73 528	81 918
Csökkenés	3 997	18 505	22 502
Záró écs	107 621	863 025	970 646
Nyitó nettó érték	0	317 528	317 528
Záró nettó érték	0	433 090	433 090

39. táblázat: Műszaki berendezések állományváltozásai, saját szerkesztés, forrás: Kiegészítő melléklet

Megnevezés	Egyéb berendezés (eFt)		
	100 eFt alatti	100 eFt feletti	Összesen
Nyitó bruttó érték	10 661	66 545	77 206
Növekedés	2 018	7 770	9 788
Csökkenés	33	6 517	6 550
Záró bruttó érték	12 646	67 798	80 444
Nyitó écs	10 661	40 465	51 126
Növekedés	2 018	5 244	7 262
Csökkenés	33	862	895
Záró écs	12 646	44 847	57 493
Nyitó nettó érték	0	26 080	26 080
Záró nettó érték	0	22 951	22 951

40. táblázat: Egyéb berendezések állományváltozásai, saját szerkesztés, forrás: Kiegészítő melléklet

Megnevezés	Befejezetlen beruházások (eFt)
Nyitó bruttó érték	302 461
Növekedés	212 339
Csökkenés	493 078
Záró bruttó érték	21 722
Nyitó écs	
Növekedés	
Csökkenés	
Záró écs	
Nyitó nettó érték	302 461
Záró nettó érték	21 722

41. táblázat: Befejezetlen beruházások állományváltozásai, saját szerkesztés, forrás: Kiegészítő melléklet

A kiegészítő mellékletben szereplő táblázat az előírásoknak megfelelően, részletes bontásban mutatja a tárgyévi állományváltozások mértékét ezer forintban. Ezek az adatok megegyeznek az általam összeállított táblázatokban szereplő értékekkel, a kiegészítő mellékletben szereplő táblázat adatai megfelelnek a valóságnak és megegyeznek az analitikus és a főkönyvi nyilvántartás adataival.

7.4. Tárgyi eszközök és a társasági adó kapcsolata

A társasági adóról az 1996. évi LXXXI. törvény rendelkezik. Ahhoz, hogy megállapítsuk az adott üzleti év adófizetési kötelezettségét, nem elég az adózás előtti eredményt és az adófizetési kötelezettség mértékét figyelembe venni. A társasági adótörvény külön rendelkezik azokról a befolyásoló tételekről, amelyek hatására az üzleti év adóalapja megváltozik. Ezeket a korrekciós tételeket viszont a kiegészítő mellékletben fel kell tüntetni.

Számomra azok a korrekciós tételek fontosak, amelyek a tárgyi eszközöket érintik. Növelő tételként szerepel a számviteli törvény szerint elszámolt értékcsökkenés, tárgyi eszköz kivezetés. Ennek mértéke 159 394 ezer forint. Ebből 151 309 ezer forint az, amely az elszámolt értékcsökkenés miatt fordult elő. A csökkentő tételek között kimutatásra került a társasági adó szerint

figyelembe vett értékcsökkenés. Ennek értéke 104 786 ezer forint. Ez az összeg megegyezik az analitikus nyilvántartásban szereplő adótörvény szerinti tárgyévi értékcsökkenés összegével.

7.5. Könyvvizsgálói jelentés és záradék

A független könyvvizsgálói jelentést a könyvvizsgáló állítja össze. A jelentés a könyvvizsgálói véleménnyel kezdődik. A vélemény meghatározza azt az időszakot, amelyre a könyvvizsgálat megtörtént, valamint tartalmazza a könyvvizsgálat során kialakult véleményét. A könyvvizsgáló véleménye szerint a vállalkozás 2018. évi beszámolója megbízható és valós képet ad a társaság 2018. december 31.-én fennálló vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről.

A vélemény alapja az egyes feltételeknek és az etikai kódexnek való megfelelés, valamint a függetlenség fennállása és elegendő bizonyítékok gyűjtése.

Az üzleti jelentés ugyan nem része a beszámolónak, de azzal egyidejűleg el kell készíteni. Így a könyvvizsgálat során is csak azt kell vizsgálni, hogy az üzleti jelentésben leírtak megegyeznek-e a beszámolóban rögzített adatokkal. Ha jelentős hiba áll fenn, arról a könyvvizsgáló köteles jelentést tenni. Továbbá ellenőrizni kell azt is, hogy az üzleti jelentés megfelel-e a törvényi előírásoknak. A Zala-Müllex Kft. 2018. évi üzleti jelentése minden tekintetben egyezést mutat a Zala-Müllex Kft. 2018. évi éves beszámolójával.

A vezetés felelős olyan éves beszámoló elkészítéséért, amely a számviteli törvénynek megfelel és valós képet ad a vállalkozásról. A vezetésnek kell felmérnie a vállalkozás folytatására való képességet, valamint az irányítással megbízott személyek felelősek a társaság pénzügyi beszámolási folyamatának felügyeletéért.

Az éves beszámoló könyvvizsgálata során bizonyosságot kell szerezni arról, hogy a beszámoló nem tartalmaz csalásból, hibából eredő lényeges hibát. A csalásból eredő lényeges hiba fel nem tárásának kockázata nagyobb, mint a hibából eredőé. A könyvvizsgálat során a könyvvizsgáló megismeri a vállalkozás belső kontrollrendszerét, azonban ezt nem bírálja. Következtetést von le arra vonatkozóan, hogy a tevékenység folytatásának szempontjából helyes-e a vezetés megállapítása.

Ezen felül értékelni kell azt is, hogy a beszámoló és a kiegészítő melléklet tartalmi és formai felépítése megfelel-e a követelményeknek.

A könyvvizsgálat tervezését követően közölni kell az irányítással megbízott személyek felé a könyvvizsgálat hatókörét, ütemét, és annak jelentős megállapításait.

8. Összegzés

Összességében elmondható, hogy a könyvvizsgálat folyamata egy nagyon összetett, bonyolult, hatalmas odafigyelést és szakmai tudást igénylő ellenőrző tevékenység. Egy könyvvizsgálónak nem elég, ha birtokában van a könyvvitellel kapcsolatos tudás, fontos ismernie és elmélyülnie az ügyfele tevékenységi köréhez kapcsolódó jogszabályok és törvények helyes alkalmazásában. Felelőssége hatalmas, hiszen ő felel azért, hogy a vállalkozásról az ügyfelek, potenciális és meglévő befektetők, valamint a vezetés számára a beszámoló megbízható és valós képet nyújtson a gazdálkodó vagyoni, pénzügyi, jövedelmi helyzetéről. Továbbá ez a fajta ellenőrzés elősegítheti a csalás és megtévesztés előfordulásának csökkenését.

Közgazdász hallgatóként fontos lett számomra az, hogy az egyes gazdasági folyamatok ne csak megtörténjenek, hanem a különböző megvalósítási szakaszok miértjeire választ kapjak. Úgy gondolom, az életben minden területen fontos az ellenőrzés, önellenőrzés. Hiszen hibáinkat úgy javíthatjuk, ha előtte felismerjük őket. Törekedni kell a tökéletességre és gyanakvónak kell lenni az elvégzett munka helyességével kapcsolatban.

Szakedolgozati témaválasztásomat is indokolja az előbb említett nézőpont. Ahhoz, hogy az egyes számviteli folyamatok miértjeire választ kapjak, nem is találhatnánk jobb témát a könyvvizsgálatnál. Az elméleti tudásom tanulmányaim alatt szereztem, azonban ezek gyakorlati alkalmazása nem mondható egyszerűnek. A dolgozat célja a könyvvizsgálat bemutatása egy főként szolgáltatást nyújtó vállalkozás tárgyi eszközein keresztül. Saját célom pedig az, hogy a témával kapcsolatos bennem lévő kérdésekre a kutatómunka és az ellenőrzés során választ kapjak.

A szakdolgozatom első részében összefoglaltam azokat a fontos elméleti meghatározásokat, amelyek segítséget nyújtanak ahhoz, hogy megértsük miről is szól a könyvvizsgálat, milyen feltételeknek kell megfelelnie egy könyvvizsgálónak, továbbá milyen szempontok alapján áll össze egy teljes könyvvizsgálat. Az egész beszámoló könyvvizsgálata egy igen hosszadalmas folyamat, ezért választanom kellett egy részterületet, amelyen keresztül bemutatom a folyamatot.

A Zala-Müllex Hulladékgazdálkodási és Környezetvédelmi Kft. tevékenységére vonatkozóan a tárgyi eszközök könyvvizsgálata mellett döntöttem. Fontosnak tartottam kitérni a vállalkozás ismertetésére, hiszem az elmúlt években több átalakuláson is keresztülment. Számos tevékenységi körrel rendelkezik, amelyek által egy a térségben jelentős gazdálkodóvá nőtte ki magát.

A tárgyi eszközök könyvvizsgálata során számomra a legelső lépés a tárgyi eszközök számvitelből ismert ismertetése volt. Fontos tisztában lenni azzal a témával, amelyről a későbbiekben részletes elemzést készítek. Az elemzés megkezdése előtt elengedhetetlen a vállalkozás szabályzatainak, dokumentumainak a begyűjtése.

Maga a könyvvizsgálat három csoportra bontható. Az előkészítésre, a tervezésre és a végrehajtásra.

A folyamat előkészítése során felmerült bennem, hogy:

- Hogyan talál egymásra a könyvvizsgáló és a gazdálkodó szervezet?
- Miért pont azt a könyvvizsgálót választja akit?
- Mi alapján történik az ajánlattétel?
- Milyen feltételekkel történik a szerződéskötés?

A tervezés szakaszának központi eleme azon tényezők feltárása, amelyek hatására a hiba elfordulhat. Ez egyrészt adódhat az üzleti tevékenység és az ehhez kapcsolódó szabályok nem elég alapos ismeretéből, a belső ellenőrzés hiányából, valamint az egyes kockázatokból. Számomra eddig nem volt egyértelmű kinek milyen felelőssége van a beszámoló helyességével kapcsolatban. Azonban ez sokkal összetettebb folyamat, mint hittem. Hiszen nem csak egy könyvelési tételt ronthat a könyvelő, amely miatt az összegben keletkezett hibát javítani kell. Egy hibásan

kiállított bizonylat, egy hibásan megírt szerződés mind könyvvizsgálati kockázatként hozható fel, amelyek feltárására a könyvvizsgáló jogosult. Előzetesen bele sem gondoltam abba sem, hogy a kockázatok nem csak a hibákból adódhatnak, hanem fenn áll a csalás és a megtévesztés veszélye is. Számomra a könyvvizgálatnak e szakasza okozta a legtöbb meglepetést.

A végrehajtás folyamata a legidőigényesebb és leghosszadalmasabb része a könyvvizgálatnak. A tárgyi eszközökre vonatkozóan vizsgálnom kellett a nyitóértékeket, hogy azok valóban megfelelnek-e az előző évi záró értékekkel. Meg kellett határoznom az állományváltozások mértékét, közben következtetéseket kellett levonnom a változások miéértjére. Az értékcsökkenés vizsgálata bizonyult a legnehézkesebbnek, ugyanis a vállalkozás 26 045 db tárgyi eszközzel rendelkezik és a számviteli politikában meghatározottak alapján különféle leírási kulcsok szerint az állományban töltött napok után számol el amortizációt. A záró értékek kiszámítása után már csak azt kellett ellenőriznem, hogy azok megegyeznek-e az éves beszámolóban szereplő adatokkal.

A tárgyi eszközökre vonatkozó könyvvizgálat elvégzése után megállapíthatom, hogy egyezés van az analitika és főkönyvi nyilvántartás között, továbbá az adatok helyesen vannak szerepeltetve a vállalkozás 2018. évi éves beszámolójában.

Összegzésént elmondhatom, hogy a könyvvizgálat végrehajtása egy konkrét példán keresztül pozitív hatással volt rám, hiszen segített elmélyíteni eddigi tudásom és a folyamat elvégzésén keresztül választ kaphattam minden olyan kérdésre, amely a vizsgálat előtt felmerült bennem.

9. Irodalomjegyzék

Dr Kardos Barbara – Lukács László István – Miklósyné Ács Klára – Dr. Siklósi Ágnes – Dr. Simon Szilvia – Dr. Sisa Krisztina Andrea – Dr. Szekeres Bernadett – Dr. Veress Attila – Zatykó Zsuzsanna: Pénzügyi számvitel – Budapest: Perfekt Kiadó, 2018

ISBN 978 963 394 862 0

Kardos Péter – dr. Szakács Imre – Tóth Mihály: A számvitel nagy kézikönyve – Budapest: Wolters Kluwer, 2019

ISBN 978 963 295 782 1

Dr. Lukács János: Ellenőrzés és könyvvizsgálat alapjai – Budapest: Magyar Könyvvizsgálói Kamara Oktatási Központ Kft., 2019

ISBN 978 963 9878 50 1

Dr. Lukács János: Könyvvizsgálat rendszere - Budapest: Magyar Könyvvizsgálói Kamara Oktatási Központ Kft., 2017

ISBN 978 963 9878 46 4

Törő András – Vámos Mária: Hogyan válasszunk könyvvizsgálót? – Budapest: Számvitelkutató és Fejlesztési Rt., 2002

ISBN 963 2020022

2000. évi C törvény a számvitelről

mkvk.hu/informacio (letöltés: 2019.10.18.)

mkvk.hu/szervezet/bizottsagok/szakertoi/kozlemenyek/ (letöltés: 2019.10.18.)

zalamullex.hu (letöltés: 2019.10.18. és 2019.10.21.)

ceginfo.hu (letöltés: 2019.10.21.)

Órai anyag: Romsics Erika: Könyvvizsgálat 3. előadás

10. Ábra- és mellékletjegyzék

1. kép: forrás: zaladepo.hu.....	14
2. kép: forrás: letenyemedia.hu	14
3. kép: forrás: zalamullex.hu	15
4. kép: forrás: zalamullex.hu	16
5. kép: forrás: zalamullex.hu	16
6. kép: forrás: polyduct.hu.....	16
7. kép: forrás: zalamullex.hu	16
8. kép: forrás: zalamullex.hu	17
9. kép: forrás: zalamullex.hu	17
10. kép: forrás: zalamullex.hu	17
11. táblázat: Könyvvizsgálati kötelezettség.....	18
12. táblázat: Tárgyi eszközök megoszlása és alakulása, saját szerkesztés, forrás: Zala-Müllex Kft. 2018. évi éves beszámolója.....	20
13. táblázat: Tárgyi eszközök leírási kulcsai, saját szerkesztés, forrás: Zala-Müllex Kft. számviteli politikája.....	21
14. táblázat: Pénzügyi helyzet elemzése, saját szerkesztés	24
15. táblázat: Lényegességi küszöbérték előző évi adatok alapján, saját szerkesztés, forrás: Szijártóné Gorza Klára.....	26
16. táblázat: Felosztott hibahatár, saját szerkesztés, forrás: Szijártóné Gorza Klára .	26
17. táblázat: Lényegesség tényleges adatok alapján, saját szerkesztés, forrás: Szijártóné Gorza Klára.....	27
18. táblázat: Felosztott hibahatár, saját szerkesztés, forrás: Szijártóné Gorza Klára .	27
19. táblázat: Kockázatok vizsgálata, saját szerkesztés, forrás: Szijártóné Gorza Klára	28
20. táblázat: Kockázatok mértéke, saját szerkesztés, forrás: Szijártóné Gorza Klára	29
21. táblázat: Analitikus nyilvántartás, saját szerkesztés, forrás: Analitikus nyilvántartás.....	35
22. táblázat: Főkönyvi nyilvántartás - bruttó érték, saját szerkesztés, forrás: Főkönyvi nyilvántartás.....	35
23. táblázat: Főkönyvi nyilvántartás - értékcsökkenés, saját szerkesztés, forrás: Főkönyvi nyilvántartás.....	35
24. táblázat: Főkönyvi nyilvántartás - nettó érték, saját szerkesztés, forrás: Főkönyvi nyilvántartás.....	36

25. táblázat: Analitikus nyilvántartás, saját szerkesztés, forrás: Analitikus nyilvántartás.....	36
26. táblázat: Főkönyvi nyilvántartás, saját szerkesztés, forrás: Főkönyvi nyilvántartás	37
27. táblázat: Állományváltozás, saját szerkesztés, forrás: Analitikus nyilvántartás ..	37
28. táblázat: Állományváltozás, saját szerkesztés, forrás: Analitikus nyilvántartás ..	38
29. táblázat: Állományváltozás, saját szerkesztés, forrás: Analitikus nyilvántartás ..	39
30. táblázat: Analitikus nyilvántartás, saját szerkesztés, forrás: Analitikus nyilvántartás.....	39
31. táblázat: Tárgyévi értékcsökkenés, saját szerkesztés, forrás: Analitikus nyilvántartás.....	40
32. táblázat: Értékcsökkenés, saját szerkesztés, forrás: Analitikus nyilvántartás	40
33. táblázat: Tárgyévi értékcsökkenés, saját szerkesztés, forrás: Analitikus nyilvántartás.....	41
34. táblázat: Értékcsökkenés, saját szerkesztés, forrás: Analitikus nyilvántartás	42
35. táblázat: Tárgyévi értékcsökkenés, saját szerkesztés, forrás: Analitikus nyilvántartás.....	42
36. táblázat: Értékcsökkenés, saját szerkesztés, forrás: Analitikus nyilvántartás	43
37. táblázat: Beruházások, felújítások terven felüli értékcsökkenése, saját szerkesztés, forrás: Főkönyvi nyilvántartás	43
38. táblázat: Ingatlanok és vagyoni értékű jogok állományváltozása, saját szerkesztés, forrás: Kiegészítő melléklet	45
39. táblázat: Műszaki berendezések állományváltozásai, saját szerkesztés, forrás: Kiegészítő melléklet.....	46
40. táblázat: Egyéb berendezések állományváltozásai, saját szerkesztés, forrás: Kiegészítő melléklet.....	46
41. táblázat: Befejezetlen beruházások állományváltozásai, saját szerkesztés, forrás: Kiegészítő melléklet.....	47

SZERZŐI NYILATKOZAT

Alulírott, Németh Melitta büntetőjogi felelősségem tudatában nyilatkozom, hogy a szakdolgozatomban foglalt tények és adatok a valóságnak megfelelnek, és az abban leírtak a saját, önálló munkám eredményei.

A szakdolgozatban felhasznált adatokat a szerzői jogvédelem figyelembevételével alkalmaztam.

Ezen szakdolgozat semmilyen része nem került felhasználásra korábban oktatási intézmény más képzésén diplomaszerezés során.

Zalaegerszeg, 2019.12.10.

Németh Melitta s.k.

hallgató aláírása

ÖSSZEFOGLALÁS

Dolgozattcím

A tárgyi eszközök könyvvizsgálata a Zala-Müllex Hulladékgazdálkodási és Környezetvédelmi Kft.-nél

Szerző neve

Németh Melitta

nappali tagozat / pénzügy-számvitel alapszak / számvitel szakirány

Mint más területeken, a számvitelben is fontos az ellenőrzés és elemzés. Az ellenőrzés során derülhet fény az erősségeinkre és gyengeségeink, valamint világossá válik számunkra mik a lehetőségeink, egyúttal a veszélyeinkre is fel tudja hívni a figyelmünket a választott könyvvizsgáló.

Ezen felül a könyvvizsgálat, mint tevékenység, teljes mértékben magába foglalja mindazt a tudást, amit tanulmányaim alatt szereztem. Választásom ezért is erre a témára esett. Egy gazdálkodó szervezet könyvvizsgálata – tevékenységének ellenőrzése – során fel kell használnom azt a már megszerzett elméleti tudást, amelyet most a gyakorlati részre kiterjeszthetek.

A szakdolgozatom célja, hogy ismertessek egy teljes könyvvizsgálati tevékenységet a tárgyi eszközökre vonatkozóan. Szeretném bemutatni egy főként szolgáltató tevékenységet végző vállalkozás tárgyi eszközeire vonatkozó információk ellenőrzésének módszertanát.

Összességében elmondható, hogy a könyvvizsgálat folyamata egy nagyon összetett, bonyolult, hatalmas odafigyelést és szakmai tudást igénylő ellenőrző

tevékenység. Egy könyvvizsgálónak nem elég, ha birtokában van a könyvvitellel kapcsolatos tudás, fontos ismernie és elmélyülnie az ügyfele tevékenységi köréhez kapcsolódó jogszabályok és törvények helyes alkalmazásában. Felelőssége hatalmas, hiszen ő felel azért, hogy a vállalkozásról az ügyfelek, potenciális és meglévő befektetők, valamint a vezetés számára a beszámoló megbízható és valós képet nyújtson a gazdálkodó vagyoni, pénzügyi, jövedelmi helyzetéről. Továbbá ez a fajta ellenőrzés elősegítheti a csalás és megtévesztés előfordulásának csökkenését.

A szakdolgozatom első részében összefoglaltam azokat a fontos elméleti meghatározásokat, amelyek segítséget nyújtanak ahhoz, hogy megértsük miről is szól a könyvvizsgálat, milyen feltételeknek kell megfelelnie egy könyvvizsgálónak, továbbá milyen szempontok alapján áll össze egy teljes könyvvizsgálat. Az egész beszámoló könyvvizsgálata egy igen hosszadalmas folyamat, ezért választanom kellett egy részterületet, amelyen keresztül bemutatom a folyamatot.

A Zala-Müllex Hulladékgazdálkodási és Környezetvédelmi Kft. tevékenységére vonatkozóan a tárgyi eszközök könyvvizsgálata mellett döntöttem. Fontosnak tartottam kitérni a vállalkozás ismertetésére, hiszem az elmúlt években több átalakuláson is keresztülment. Számos tevékenységi körrel rendelkezik, amelyek által egy a térségben jelentős gazdálkodóvá nőtte ki magát.