



## A TARTALOMBÓL:

- Ellenőrzés, önellenőrzés a számvitelben: hibahatások, beszámolótípusok

**E** egyéni vállalkozókat érintő információk

**T** társas vállalkozásokat (Bt., Kft.) érintő információk

**M** magánszemélyeket érintő információk

**III** különösen fontos információk, pl. törvény által előírt kötelezettségek

## ELLENŐRZÉS, ÖNELLENŐRZÉS A SZÁMVITELBEN: HIBAHATÁSOK, BESZÁMOLÓTÍPUSOK

**T**

A közzétett beszámoló elfogadását követően ellenőrzés, önellenőrzés keretében feltárt hibák következtében hibássá vált beszámolót kicserélni nem lehet, az abban szereplő hibát a számviteli törvény ellenőrzésre, önellenőrzésre vonatkozó szabályai szerint lehet csak javítani. Ebből következik, hogy a beszámolóban szereplő, lezárt üzleti év(ek)et érintő adatok javítására csak a hibafeltárás üzleti évének beszámolójában kerülhet sor. A javítás módjánál figyelembe kell venni azt, hogy a hiba a vállalkozás számviteli politikája szerint jelentősnek vagy nem jelentősnek minősül. Ettől függ ugyanis a hibajavítás bemutatása a hibafeltárás évének beszámolójában.

- Jelentős összegű hiba: a hiba és hibahatások összege meghaladja
  - » a számviteli politikában meghatározott értékhatárt;
  - » DE minden esetben jelentős összegű a hiba és hibahatások, ha azok együttes összege meghaladja az ellenőrzött üzleti év mérlegfőösszegének 2 százalékát, illetve ha a mérlegfőösszeg 2 százaléka nem haladja meg az 1 millió forintot, akkor az 1 millió forintot.
- Nem jelentős összegű hiba: ha a hiba összege nem haladja meg a jelentős összegű hiba értékhatárát.

Nagyon fontos, hogy a mikrogazdálkodói mérlegben harmadik, középső oszlop nem szerepelhet, mivel a mikrogazdálkodókra vonatkozó szabályok szerint a tárgyévben feltárt, korábbi évek hibáit minden esetben a tárgyévi könyvelés keretei között kell helyesbíteni, így jelentős hiba javítása és ebből adódóan háromoszlopos beszámoló készítése a mikrogazdálkodók körében nem lehetséges. Egyszerűbben fogalmazva a mikrogazdálkodói beszámolót készítőknél jelentős összegű hiba nem értelmezhető.

Abban az esetben, ha a feltárt hiba és hibahatások nem jelentősek, akkor azt tárgyévi tételként kell elszámolni a kapcsolódó adóalap-korrektúra alkalmazásával.

Ha a hiba jelentős, akkor a mérleg és eredménykimutatás középső oszlopában kiemelve a hibás adatokat, az eredményre ható tételeket az eredménytartalékkal szemben kell könyvelni., ugyanis a számviteli törvény 19. § (3) bekezdése szerint amennyiben az ellenőrzés az előző üzleti év(ek) éves beszámolójában elkövetett jelentős összegű hibá(ka)t állapított meg, akkor az előző év(ek)re vonatkozó – a mérlegkészítés napjáig megismert és nem vitatott, nem fellebbezett, illetve jogerőssé vált megállapítások miatti – módosításokat a mérleg és eredménykimutatás minden tételénél az előző év adatai mellett be kell mutatni, azok nem képezik részét az eredménykimutatás tárgyévi ada-

tainak. A lezárt üzleti évre vonatkozó módosítások tehát külön oszlopban (a középső oszlopban) kell, hogy szerepeljenek a mérlegben is és az eredménykimutatásban is.

Az adóellenőrzés, önellenőrzés megállapításait (a hibákat, a hibahatásokat) a folyamatos könyvelés keretében kell könyvelni, elszámolni, általában a hibás tétel sztorinírozásával, a helyes tételnek a törvényi előírások szerinti könyvelésével. Továbbá az ellenőrzés megállapításait indokolt – évenként – elkülönítetten könyvelni, az eredményt érintő tételeket minden esetben külön-külön főkönyvi számlára, az évszám feltüntetésével [például 2022 évi értékcsökkenés elszámolásának elmaradása esetén a tárgyévi könyvelési tétel: T 571 (2022) – K 149 (2022)] azért, hogy

- jelentős összegű hiba esetén a mérleg és az eredménykimutatás középső oszlopába bekerülő adatok, illetve
- nem jelentős összegű hiba esetén a társaságiadó-alapot növelő-csökkentő tételek főkönyvi számlákkal (esetleg külön főkönyvi kivonattal) alátámasztottak legyenek.

Tehát a jelentős összegű hibákat ugyanúgy kell könyvelni, mint a nem jelentős összegű hibákat. Eltérés nem a könyvelésben, hanem a számviteli beszámolóban való bemutatásban van.

A jelentős összegű hiba tényleges összegének meghatározása során az alábbiakat indokolt figyelembe venni:

- az ellenőrzés (önellenőrzés, adóellenőrzés) során feltárt, megállapított hibához kapcsolódóan a hiba miatt más hibahatásokkal is számolni kell (például társasági adóval, iparűzési adóval);
- ugyanazon üzleti évet érintő több és különféle ellenőrzés lehet a feltárás üzleti évében;
- az ellenőrzés által feltárt hibának általában a feltárás üzleti évére is van kihatása;
- a feltárt hiba, illetve hibahatás több üzleti évet érinthet, ezért a hiba, a hibahatás összegeit évenként elkülönítetten kell figyelembe venni;
- a megállapított hibák eredménnyel szemben elszámolt összegeit előjel nélkül kell összesíteni, vagyis az eredményt növelő és az eredményt csökkentő módosítások nem semlegesítik egymást, így valójában a saját tőkére gyakorolt hatásukkal duplázódnak a számítás során.

A saját tőkét érintő megállapításokat is számításba kell venni:

- az eredményt növelő és csökkentő hibák (ideértve a társasági adót is) különbözete, mint adózott eredmény;

- a saját tőkét közvetlenül módosító hibák hatása (például a tőketartalékba helyezett kötelezettség).

A számviteli törvény a hibát mindig egyes számban jelöli, de a gyakorlatban soha nem egyetlen hibáról van szó, hanem legalább egy hibáról és az ahhoz kapcsolódó hibahatás(ok)ról. Például a hiba az, hogy a társaság az egyik tárgyi eszköznek bekerülési értékét helytelenül határozta meg és emiatt rossz értéken aktiválta, a kapcsolódó hibahatás az amortizáció rossz meghatározása, valamint az eredeti és rossz érték viszonyától függően a kevesebb vagy több adófizetés, előzőek következtében helyesbítenni kell nem csak a könyvelést, hanem a társasági adó bevallást is.

Előzőleg említésre kerültek a hibák és hibahatások:

- hibák → ezek olyan, valamely korábbi lezárt időszakban elkövetett elszámolási, nyilvántartási, bevallási tények, amelyek nem felelnek meg a hatályos – számviteli és adózási – jogszabályok előírásainak, és amelyek az előírások:
  - » nem megfelelő alkalmazásának,
  - » helytelen értelmezésének, illetve
  - » meg nem engedett (tiltott) cselekmény elkövetésének a következményei lehetnek.
- hibahatások → az eredeti hiba által okozott újabb hibák, amelyek jelentkezhetnek:
  - » a hiba elkövetésének évében,
  - » a hiba elkövetését követő időszakban a hibafeltárás időszakának kezdetéig,
  - » a hiba feltárásának időszakában.

Fentieket figyelembe véve:

- egy-egy lezárt üzleti évet érintő ellenőrzések hibáinak, hibahatásainak együttes összege csak a feltárás üzleti éve könyvviteli zárlati munkáinak során határozható meg egyértelműen,
- továbbá ekkor lehet azt is megállapítani, hogy jelentős összegű hibáról vagy nem jelentős összegű hibáról van szó.

Beszámoló oszlopszáma a hiba függvényében:

- Jelentős összegű hiba: háromoszlopos beszámoló.
- Nem jelentős hiba: tárgyévi adatok között (nincs háromoszlop!).

A hibák és hibahatások jelentős minősítésének szabályai:

- A hibákat és hibahatásokat nem lehet nettó-



sítani, a számbavétel során azok eredményre, saját tőkére gyakorolt hatását előjeltől függetlenül kell összegezni.

- Az összegzés során az elsődleges hiba mellett a hibahatások értékét is figyelembe kell venni.
- Tárgyéven belül összegezni kell az adott évre vonatkozó önrevíziók és revíziók megállapításait.
- Több évre kiterjedő ellenőrzés, önellenőrzés esetén a hibákat és a hibahatásokat évenként külön-külön kell összegezni, és az egyes érintett évek esetén külön-külön kell elbírálni, hogy jelentős vagy nem jelentős hibát tárunk-e fel.
- A vizsgálat során a kiszámított összeget mindig az ellenőrzött üzleti év – amelyre vonatkozóan a hibák és hibahatások feltárára kerültek – mérlegfőösszegéhez kell viszonyítani és nem a tárgyév mérlegfőösszegéhez.
- Nem kell figyelembe venni a minősítéskor a korábbi – a tárgyévet megelőző években végzett – ellenőrzések során az adott évvel kapcsolatban feltárt hibákat.

Nem jelentős hiba esetén:

- annak értékét nem kell elkülönítetten kezelni, tehát része a tárgy évi eredménynek;
- kétszlopos marad a mérleg és az eredménykimutatás;
- a feltárt hibák és hiba hatások a tárgyévi adatok között szerepelnek;
- minden adózás előtti eredményt érintő tétel – a kétszeres adózás elkerülése érdekében adóalap korrekció lesz év végén (az évközi ellenőrzések során eredményt csökkentő tételek plusz, az eredményt növelő tételek mínusz előjellel) – ld. később.

Az ellenőrzés megállapításainak könyvelése során figyelembe veendő szempontok:

- az előző év(ek) alatt a számviteli törvény szerinti beszámolóval lezárt időszakot kell érteni;
- a jóváhagyásra jogosult testület által már elfogadott beszámoló mérlegén, eredménykimutatásán a megállapításokat, a feltárt hibából eredő módosításokat nem lehet, nem szabad átvezetni;
- a letétbe helyezett és közzétett beszámolót nem lehet visszakérni, visszavonni azért, hogy a benne lévő adatokat módosítsák, a hiányzókat pótolják;
- a beszámolóval lezárt üzleti év könyvviteli elszámolásait nem lehet „újból megnyitni”, nem lehet „továbbfolytatni”;
- az ellenőrzés több évet is érinthet;
- az ellenőrzés során feltárt hibákat, megállapí-

tásokat, azok hatásait évenként kell csoportosítani, még azonos hiba esetén is;

- az ellenőrzéssel feltárt hibák jelentős része olyan, hogy a hatása nem korlátozódik egy üzleti évre, általában hatással van a hiba elkövetését követő évekre (ideértve a hiba feltárásnak az évét) is.

Függetlenül attól, hogy jelentős összegű vagy nem jelentős összegű hibáról van szó, a számviteli törvény előírásának megfelelően a számviteli elszámolásokban a mérlegkészítés időpontjáig megismert és nem vitatott, nem fellebbezett, illetve jogerőssé vált megállapítások miatti módosításokat rögzíteni kell és be kell mutatni. Tehát a tárgyévre vonatkozóan kell könyvelni, az üzleti év beszámolójának mérlegében és eredménykimutatásában szerepeltetni kell azokat a hibákat és hibahatásokat, amelyeket:

- az üzleti évre, az üzleti évet megelőző év(ek)re vonatkozó, a mérlegkészítés (és nem a mérlegfordulónap) időpontjáig befejezett önellenőrzés jegyzőkönyve tartalmazott (a hiba, a hibahatás ténye, összege, eredményre, saját tőkére, eszközökre-forrásokra gyakorolt hatása megállapításra került);
- az üzleti évre, az üzleti évet megelőző év(ek)re vonatkozó, az üzleti év mérlegfordulónapjáig befejezett adóellenőrzés jegyzőkönyve, határozata tartalmazott és az a mérlegkészítés időpontjáig jogerőre emelkedett, illetve azt a társaság a mérlegkészítés időpontjáig megismert, elfogadott, nem vitatott, a jegyzőkönyv, a határozat vonatkozó részét nem fellebbezte meg a társaság.

Tehát gyakorlatilag a mérlegfordulónapig befejezett adóellenőrzés által tett – a társaság által nem kifogásolt, tehát a társaság által elfogadott – megállapításokat a társaság könyvviteli nyilvántartásaiban már akkor rögzíteni kell, a beszámolójában ki kell mutatni, amikor esetleg az adóhatósági határozat még nem hatályosult.

Az üzleti év mérlegfordulónapjáig befejezett adóellenőrzés esetén az adóhatóságnak a mérlegkészítés időpontjáig jogerőre emelkedett II. fokú határozatát akkor is könyvelni kell, ha a társaság a megállapítás jogszerűségét, annak megalapozottságát a bírósági eljárás keretében vitatja. A bírósági kereset benyújtásának, továbbá az adóhatóság halasztott fizetésre vonatkozó hozzájárulásának a számviteli elszámolásokban nincs halasztó hatálya.

Amennyiben az ellenőrzés az előző üzleti év(ek) számviteli beszámolójában elkövetett



jelentős összegű hibát (hibákat) állapított meg, akkor az előző év(ek)re vonatkozó – a mérlegkészítés időpontjáig megismert és nem vitatott, nem fellebbezett, illetve a jogerőssé vált megállapítások miatti – módosításokat a mérleg és az eredménykimutatás minden tételénél az előző év adatai mellett be kell mutatni, tekintve, hogy azok nem képezik részét az eredménykimutatás tárgyévi adatainak.

Ebben az esetben a mérlegben is és az eredménykimutatásban is külön-külön oszlopban szerepelnek az előző üzleti év adatai, a lezárt üzleti év(ek)re vonatkozó módosítások (ez a középső oszlopban), valamint a tárgyévi adatok.

A háromoszlopos mérleg felépítése:

- előző év, amely tartalmazza az eszközök és források üzleti évi nyitó adatait, amelyek gyakorlatilag megegyeznek az előző üzleti év mérlegének mérlegfordulónapi záró eszköz-és forrásadataival;
- előző évek módosításai, amely a feltárt jelentős összegű hibáknak az egyes eszközöket, illetve forrásokat érintő adatai előjelhelyesen (több üzleti évet érintő jelentős összegű hibák esetén összevontan) tartalmazza;
- tárgyév adatai, azonosan az üzleti év mérlegfordulónapi lezárral alátámasztott eszköz- és forrásadataival.

A háromoszlopos eredménykimutatás felépítése:


- előző év, amely tartalmazza a bevételek és költségek, valamint ráfordítások előző üzleti évi adatait;
- előző évek módosításai, amely a feltárt jelentős összegű hibáknak az egyes bevétel, és költség, valamint ráfordítás elemeket érintő adatai előjelhelyesen (több üzleti évet érintő jelentős összegű hibák esetén összevontan) tartalmazza;
- tárgyév adatai, azonosan a tárgyévi bevétel és költség, valamint ráfordítás adatokkal.

A számviteli törvény előírásából az is következik, hogy ha az ellenőrzés nem jelentős összegű hibát (hibákat) állapít meg, akkor az előző év(ek)re vonatkozó módosításokat nem kell, nem lehet (sem a mérlegben, sem az eredménykimutatásban) a középső oszlopban kimutatni, azok a tárgyévi adatai között kerülnek elszámolásra. Amire ügyelni kell, hogy a nem jelentős összegű hibákhoz kapcsolódóan az adózás előtti eredményt is korrigálni kell!

A társasági adó törvény 7. § (1) bekezdés u) pontja alapján az adózás előtti eredményt csökkenteni a nem jelentős összegű hibaként az adóellenőrzés, az önellenőrzés során megállapított, adóévi bevételként, vagy aktivált saját teljesítmény növekedéseként, vagy adóévi költség, ráfordítás csökkenéseként elszámolt összeg.

A társasági adó törvény 8. § (1) bekezdés p) pontja szerint az adózás előtti eredményt növeli a nem jelentős összegű hibaként az adóellenőrzés, az önellenőrzés során megállapított, adóévi költségként, ráfordításként, vagy adóévi nettó árbevétel, bevétel, aktivált saját teljesítmény csökkenéseként elszámolt összeg.

Előzőekből következik, hogy nem szabad az adózás előtti eredményt növelő, illetve csökkentő tételek között számításba venni a nem jelentős összegű hibaként kimutatott társasági adót (ebből kifolyólag ez az eredménykimutatásban sem szerepelhet), mivel az a tárgyévre megállapított társasági adót módosítja.

Jelentős összegű hibákkal kapcsolatban még fel kell hívni a figyelmet arra is, hogy a számviteli törvény 88. § (5) bekezdése értelmében évenkénti bontásban be kell mutatni a kiegészítő mellékletben az ellenőrzés során feltárt jelentős összegű hibák eredményre, az eszközök és a források állományára gyakorolt (a mérlegben, az eredménykimutatásban a megfelelő tételeknél összevontan szereplő) hatását. 

Kovács Andrea  
okl.adószakértő