

OTDK-DOLGOZAT

2015

AZ ÖNELLENŐRZÉS SAJÁTOSSÁGAI

THE SPECIALITY OF SELF-REVISION

Kézirat lezárása: 2013. október 27.

TARTALOMJEGYZÉK

1. BEVEZETÉS	1
2. AZ ELLENŐRZÉSRŐL ÁLTALÁBAN	3
2.1 Alapfogalmak.....	4
2.2 Az ellenőrzés célja, feladata	6
2.3 Az ellenőrzés fajtái.....	7
2.3.1 Az ellenőrzést végző személye alapján történő csoportosítás.....	9
2.3.2 Art. szerinti ellenőrzés típusok.....	9
2.4 Az adóellenőrzés jogkövetkezményei	15
3. AZ ÖNELLENŐRZÉS.....	20
3.1 Az önellenőrzés folyamata.....	21
3.2 Az önellenőrzés korlátai és feltételei.....	22
3.3 Az önellenőrzés joghatásai, jogkövetkezménye	26
3.4 Az önellenőrzés bevallása és megfizetése	29
3.5 Speciális szabályok.....	30
4. AZ (ÖN)ELLENŐRZÉS SORÁN FELTÁRT HIBÁK	33
4.1 A hibák – és hibahatások – csoportosítása	34
4.1.1 Tartalom szerinti csoportosítás.....	34
4.1.2 Nagyságrend szerinti csoportosítás	36
4.2 A hibák kezelése	38
5. ÖNELLENŐRZÉSI ESETTANULMÁNYOK.....	44
5.1 Tárgyi eszközök önellenőrzésére vonatkozó esettanulmányok	44
5.1.1 Nem elévült hiba önellenőrzése	44
5.1.2 Elévült hiba önellenőrzése	49
5.2 Számlák önellenőrzésére vonatkozó esettanulmányok	52
5.2.1 Kimenő számla önellenőrzése.....	52

5.2.2 Bejövő számla önellenőrzése	56
5.3 Halasztott bevétel önellenőrzése	58
6. ÖSSZEFOGLALÁS, KÖVETKEZTETÉSEK.....	64
IRODALOMJEGYZÉK.....	67

TÁBLÁZAT- ÉS ÁBRAJEGYZÉK

1. táblázat: A „NEMMINDENTAKTIVÁLT” Kft. 2013. évi összevont eredménykimutatása önellenőrzés nélkül (adatok eFt-ban)	45
2. táblázat: A „NEMMINDENTAKTIVÁLT” Kft. 2013. évi összevont mérlege önellenőrzés nélkül (adatok eFt-ban)	45
3. táblázat: A „NEMMINDENTAKTIVÁLT” Kft. 2013. évi összevont eredménykimutatása az önellenőrzéssel kapcsolatos elszámolások figyelembevételével (adatok eFt-ban)	47
4. táblázat: A „NEMMINDENTAKTIVÁLT” Kft. 2013. évi összevont mérlege az önellenőrzéssel kapcsolatos elszámolások figyelembevételével (adatok eFt-ban)	48
5. táblázat: A „NEMMINDENTAKTIVÁLT 2” Kft. mérlegfőösszegei 2006–2013 (adatok eFt-ban)	49
6. táblázat: A „NEMMINDENTAKTIVÁLT 2” Kft. önellenőrzésének hatása 2006–2013 (adatok eFt-ban)	50
7. táblázat: A ténylegesen feloldott elhatárolások és maximálisan elszámolható bevételek összehasonlítása 2010-2013 (adatok eFt-ban)	59
8. táblázat: A hibásan feloldott elhatárolások és az adózás előtti eredmények összehasonlítása 2009-2012 (adatok eFt-ban)	63
1. ábra: Az ellenőrzés egyszerűsített modellje	4
2. ábra: Ellenőrzés fajtái számviteli megközelítésben	7
3. ábra: Ellenőrzés fajtái számviteli és adózási megközelítésben	8
4. ábra: Hiba következményei	15
5. ábra: Az önellenőrzés folyamata	22
6. ábra: Üzleti évek és a hibák, illetve azok helyesbítésének kapcsolata	34
7. ábra: Hibák tartalom szerinti csoportosítása	35
8. ábra: A jelentős hibák kezelése	41
9. ábra: A hibafeltárás és hibajavítás folyamata	43

1. BEVEZETÉS

*„Minden nagy hiba elkövetése során
valahol félúton van egy pillanat,
amikor még vissza lehet fordulni
és talán még jóvá is tenni.”*
(Pearl Sydenstricker Buck)

A könyvelésben, adóbevallásban elkövetett hibák javítása a gyakorlatban már rutinműveletnek számít a könyvelést végzők körében. Az elkövetett hibákkal kapcsolatosan lehet kivárássra játszani, hátha majd egy adóellenőrzés során nem derül ki, vagy az idő múlásával elévültté válik, azonban a hibák önellenőrzés keretében történő korrigálása kétséget kizáróan ésszerűbb és olcsóbb is, mintha adóellenőrzés során tárnák fel azt.

A téma aktualitását ezen túlmenően alátámasztja az a 2013. január 1-jétől megváltoztatott számviteli szabályozás is, miszerint a korábban meglévő lényeges hiba meghatározása törlésre került, ezáltal az ezzel együtt járó ismételt közzétételi kötelezettség is megszűnt.

A dolgozat készítésének megkezdésekor nem tulajdonítottam nagy jelentőséget a lényeges hiba eltörlésének, hiszen a hivatalos indoklás szerint azért került erre sor, mert az utóbbi években nem volt számottevő az ismételten közzétett beszámolók mennyisége. Ennek ellenére már az elméleti rész összeállításakor felvetődött bennem egy ideológia, amely a kutatásom hipotézise is lett:

***A lényeges hiba fogalmának törlése adott esetekben torzíthatja
a beszámolókat és ezzel párhuzamosan sértheti a számviteli információkat igénylők
bizonyos csoportját.***

Úgy gondolom, hogy a korábban lényegesnek minősülő hiba miatti ismételt közzététel nagyobb figyelmet eredményezett, mint a mostani szabályozás szerinti jelentős hiba harmadik oszlopban történő bemutatása, illetve a kiegészítő mellékletben történő rövid leírása.

A kutatáshoz forrásgyűjtést alkalmaztam, elsősorban hazai törvényeket, jogszabályokat, szakirodalmakat, valamint gazdasági hetilapokat, szakmai folyóiratokat tanulmányoztam és az internetet is használtam munkám során.

Dolgozatom elsősorban az önellenőrzésről szól, de mivel az adórevízió és az önrevízió szorosan kapcsolódik egymáshoz, ezért elengedhetetlennek tartom, hogy az elméleti háttér bemutatása során általánosságban az ellenőrzésről ne írjak. Ennek megfelelően elsőként betekintést nyújtok az ellenőrzés témakörébe, így bemutatom az ellenőrzés célját, feladatát, az ellenőrzések típusait több szempont alapján csoportosítva, többek között az ellenőrzést végző személye szerinti kategorizálást is. Fontosnak tartom bemutatni azt is, hogy amennyiben az adóhatóság tár fel a vállalat nyilvántartásaiban, bevallásaiban egy hibát, akkor ahhoz milyen szankcionálás kapcsolódhat, így kitérek az adóellenőrzés jogkövetkezményeire is.

Ezután az önellenőrzéssel kapcsolatos tudnivalókat ismertetem. Mint például, hogyan kell elképzelni az önrevízió folyamatát, egyáltalán ki jogosult önellenőrzést végezni és milyen feltételei vannak, valamint a korlátjait is részletezem, mivel példának okáért egy adóhatósági ellenőrzés megkezdése az önellenőrzés korlátját jelenti. Az önrevízióhoz jogkövetkezményként önellenőrzéspótlék-fizetési kötelezettség társulhat, így fontosnak tartom, hogy bemutassam, milyen esetekben kell, illetve nem kell ilyen pótlékot fizetni, valamint ennek mértékét hogyan kell meghatározni, mivel ezt magának az adózónak kell kiszámítania. A fejezet utolsó szakaszában az önellenőrzéssel kapcsolatos speciális szabályok is bemutatásra kerülnek.

A következő fejezetben az (ön)ellenőrzés során feltárt hibák kezelését ismertetem, elsőként azt, hogy a hibákat és a hibahatások hogyan lehet csoportosítani két szempont alapján is. A nagyságrend szerinti csoportosítás meghatározó szereppel bír, ugyanis deklarálja, hogy a feltárt hibákat hogyan kell kezelni, illetve kijavítani.

Természetesen az elméleti háttér mellett a gyakorlati alkalmazás is hangsúlyos szerepet kap a dolgozatomban. A gyakorlati rész összeállítása során a kutatásomat esettanulmány módszer alapján végeztem, így több feladatmegoldás segítségével végzem el az önellenőrzés során feltárt hibák és hibahatások javításának a módszerét.

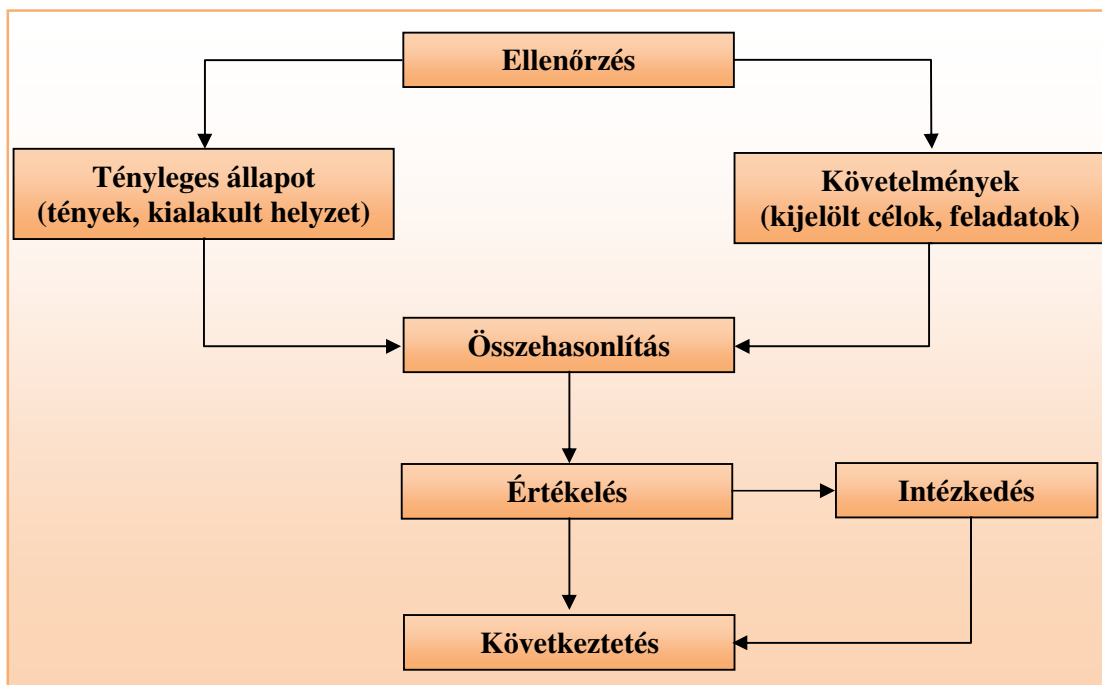
2. AZ ELLENŐRZÉSRŐL ÁLTALÁBAN

Ebben a fejezetben az ellenőrzésről általánosságban lesz szó. Elsőként az ellenőrzéshez kapcsolódó legfontosabb alapfogalmak, majd az ellenőrzés célja, feladata kerül bemutatásra. Aztán az ellenőrzések különböző szempontok szerinti csoportosítása következik. Majd az ellenőrzések jogkövetkezményei közül az adóellenőrzés jogkövetkezményeire térek ki jelen fejezet keretében, ugyanis az önellenőrzési pótlék, azaz az önellenőrzés jogkövetkezménye a következő fejezetben kerül ismertetésre.

A gazdasági ellenőrzéssel kapcsolatos előírásokat többek között a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: számviteli törvény), valamint az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) tartalmazza. További rendelkezéseket találhatunk a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvényben (a továbbiakban: Tao. törvény), illetve az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvényben (a továbbiakban: áfatörvény), amelyek egy-egy adott terület ellenőrzésére vonatkozó szabályokat tartalmaznak. Ezek mellett még számos jogszabály fogalmaz meg előírásokat az ellenőrzésre vonatkozóan.

A vezetés funkcióiból adódik, hogy követelményeket támaszt és a tényeket szem előtt tartva számon kéri azok teljesítését. Ebből következően az ellenőrzés a tényleges állapotot, a megállapított tényeket a követelményekhez hasonlítja, ezeket értékeli, valamint ha a követelményektől való eltérést fedez fel, annak okaira is választ próbál adni. Ezáltal az értékelés nem más, mint az ellenőrzés folyamán megállapított tények összevetése a kialakított követelményekkel, abból a célból, hogy következtetéseket lehessen levonni.

Ezekből kiindulva az ellenőrzési tevékenységet a következő ábra segítségével lehet modellezni: (Vörös, 2002)



1. ábra: Az ellenőrzés egyszerűsített modellje

Forrás: Vörös, 2002, 28. o. alapján saját szerkesztés

2.1 Alapfogalmak

A számviteli törvény 3. §-ának (3) bekezdésének 1. pontja alapján az *ellenőrzés* a jóváhagyásra jogosult testület által elfogadott beszámolóval lezárt üzleti év(ek) adatainak – a gazdálkodó, illetve az adóhatóság általi – utólagos ellenőrzése az önellenőrzés, illetve az adóhatósági ellenőrzés keretében.

Ugyanezen bekezdés 2. pontja szerint az *ellenőrzés megállapítása* az ellenőrzés során feltárt, az eszközöket-forrásokat, az eredményt, a saját tőkét érintő olyan hibák és hibahatások, amelyek a beszámolóval lezárt üzleti évvel (évekkel) kapcsolatosak, a hatályos jogszabályi előírások nem vagy nem megfelelő alkalmazásából, helytelen értelmezéséből, vagy nem megengedett, tiltott cselekmény elkövetéséből származnak.

A számviteli törvény 3. §-ának (3) bekezdésének 3. pontja alapján *jelentős összegű hibáról* beszélhetünk abban az esetben, ha a hiba feltárásának évében, a különböző ellenőrzések során, egy adott üzleti évet érintően (évenként külön-külön) feltárt hibák és hibahatások – eredményt, saját tőkét növelő-csökkentő – értékének együttes (előjeltől független) összege meghaladja a számviteli politikában meghatározott értékhatárt. Minden

esetben jelentős összegű a hiba, ha a hiba feltárásának évében az ellenőrzések során – ugyanazon évet érintően – megállapított hibák, hibahatások eredményt, saját tőkét növelő-csökkentő értékének együttes (előjeltől független) 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. Tehát 2013. január 1-jétől felső korlát helyett alsó korlátról beszélhetünk, vagyis megszűnt az 500 millió forintos felső értékhatár, amely felett mindig jelentősnek minősült a hiba.

Az előző bekezdésből következően **nem jelentős összegű a hiba** akkor, ha a hiba feltárásának évében, a különböző ellenőrzések során, egy adott üzleti évet érintően (évenként külön-külön) feltárt hibák és hibahatások – eredményt, saját tőkét növelő-csökkentő – értékének együttes (előjeltől független) összege nem haladja meg a jelentős összegű hiba értékhatárát. (számviteli törvény 3. §. (3) bekezdés 4. pont)

További változás a számviteli törvényben, hogy 2013. január 1-jétől megszűnt a megbízható és valós képet **lényegesen befolyásoló hiba** fogalma. A megbízható, valós összképet lényegesen befolyásoló hibákra vonatkozó, 2012-ig hatályos szabályokat már a 2012-es üzleti évben sem kell alkalmaznia a gazdálkodónak. Ezzel együtt az ismételt közzétételi kötelezettség is megszűnt.

Fontos fogalom az **adóhatóságok** meghatározása is, amit az Art. 10. §-ának (1) bekezdésében találhatunk meg. Tehát az adóhatóságok a következők:

- a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (a továbbiakban: NAV) adóztatási szerve, mint állami adóhatóság,
- a NAV vámszerve, mint vámhatóság (az állami adóhatóság és a vámhatóság a továbbiakban együtt: állami adó- és vámhatóság),
- az önkormányzat jegyzője (a továbbiakban: önkormányzati adóhatóság),
- a fővárosi és megyei kormányhivatal, ha az önkormányzati adóhatóság felettes szerveként jár el¹.

Az Art. 10. §-ának (2) bekezdése alapján az adóhatóság feladatköre a következő:

- nyilvántartja az adózókat és azokat az adózónak nem minősülő személyeket, akiknek, amelyeknek jogát, kötelezettségét törvény (ez a törvény vagy adót, költségvetési támogatást megállapító törvény) írja elő,
- megállapítja az adót, a költségvetési támogatást, adó-visszatérítést, adó-visszaigénylést – ha törvény előírja ezt –,

¹ ez utóbbi 2013. január 1-jétől lépett hatályba

- az adót, az adók módjára behajtandó köztartozást beszedi, végrehajtja,
- az adókötelezettségek teljesítését ellenőrzi,
- a költségvetési támogatást, az adó-visszaigénylést, az adó-visszatérítést kiutalja, valamint
- vezeti az adózók adószámláját.

Az Art. 164. §-a tartalmazza az **elévülés** meghatározását, amely szerint az adó megállapításához való jog annak a naptári évnek az utolsó napjától számított 5 év elteltével évül el, amelyben az adóról bevallást, bejelentést kellett volna tenni, illetve bevallás, bejelentés hiányában az adót meg kellett volna fizetni. A költségvetési támogatás igényléséhez, a túlfizetés visszaigényléséhez való jog azon naptári év utolsó napjától számított 5 év elteltével évül el, amelyben az annak igényléséhez való jog megnyílt. Az elévülés hat hónappal meghosszabbodhat abban az esetben, ha az adóbevallás késedelmes benyújtásakor, vagy a költségvetési támogatás igénylésekor az adómegállapításhoz, illetve a költségvetési támogatás igényléséhez való jog elévüléséig kevesebb, mint hat hónap van hátra.

Azonban ha a bíróság által jogerősen megállapított olyan csalásról, költségvetési csalásról van szó, ami adóhoz, járulékhoz vagy költségvetési támogatáshoz kapcsolódik, az adó megállapításához való jog nem évül el mindaddig, amíg a bűncselekmény büntethetősége el nem évül.

2.2 Az ellenőrzés célja, feladata

Nagyon fontos az adózók (és az adózásban részt vevő más személyek) adóhatóság általi ellenőrzése, ugyanis így lehet megakadályozni a költségvetési támogatások és az adó-visszaigénylések illetéktelen igénybevételét, valamint azt, hogy az adózók az előírtnál kevesebb adót fizessenek be a költségvetés felé.

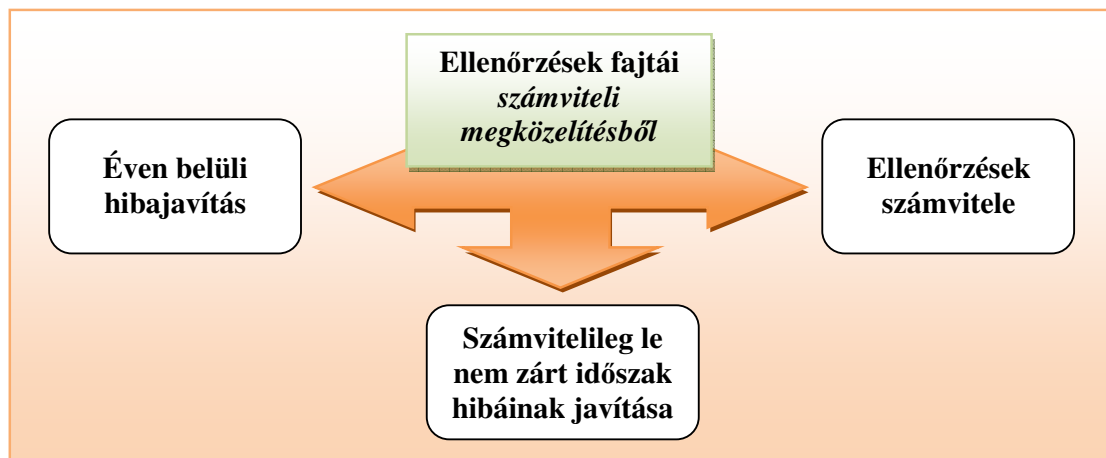
Így az Art. 86. §-ának (1) bekezdésében került meghatározásra az **ellenőrzés célja**, amely a következő: az adótörvényekben és más jogszabályokban előírt kötelezettségek teljesítésének vagy megsértésének megállapítása. Az ellenőrzés során az adóhatóság feltárja és bizonyítja azokat a tényeket, adatokat, körülményeket, amelyek megalapozzák a jogsértés és a joggal való visszaélés megállapítását, és az ezek miatt indított hatósági eljárást.

Tehát az ellenőrzés célja egyrészt az információszerzés, másrészt a követelmények betartásának kikényszerítése. Ebből következően az **ellenőrzés feladata**:

- a megvizsgált tevékenység segítése,
- a kitűzött célok, feladatok megoldását gátló, korlátozó körülmények, tényezők megismerése, feltárása, megelőzése,
- a meghatározott céloktól való eltérés okainak feltárása,
- a megállapított hiányosságok kiküszöböléséhez, felszámolásához szükséges javaslatok kialakítása. (Vörös, 2002)

2.3 Az ellenőrzés fajtái

Az ellenőrzések számviteli meghatározása nem minden esetben egyezik meg az Art.-ban szereplő ellenőrzés definiálásával. Hiszen a számviteli törvény nem fedi le a számviteli hibajavítások teljes körét, azoknak csak egy részét foglalja magába. A gazdálkodó ugyanis a folyamatos számviteli munka során gyakran követhet el hibát, amely azonnal, év végén, vagy egy meghatározott idő elteltével derül ki.



2. ábra: Ellenőrzés fajtái számviteli megközelítésben

Forrás: Pál et al., 2013, 72. o. alapján saját szerkesztés

Tehát az ellenőrzések számviteli szempontból történő csoportosításának alapját az adja meg, hogy az adott hibára mikor derül fény, és mikor lesz kijavítva. Az **éven belüli hibajavítás** azt jelenti, hogy a hibát, amit egy adott üzleti évben követnek el, észre is veszik ugyanezen időszakon belül és a feltárás időpontjában rögtön ki is javítják. Így az üzleti év végén készítendő beszámoló már a helyes értékeket tartalmazza.

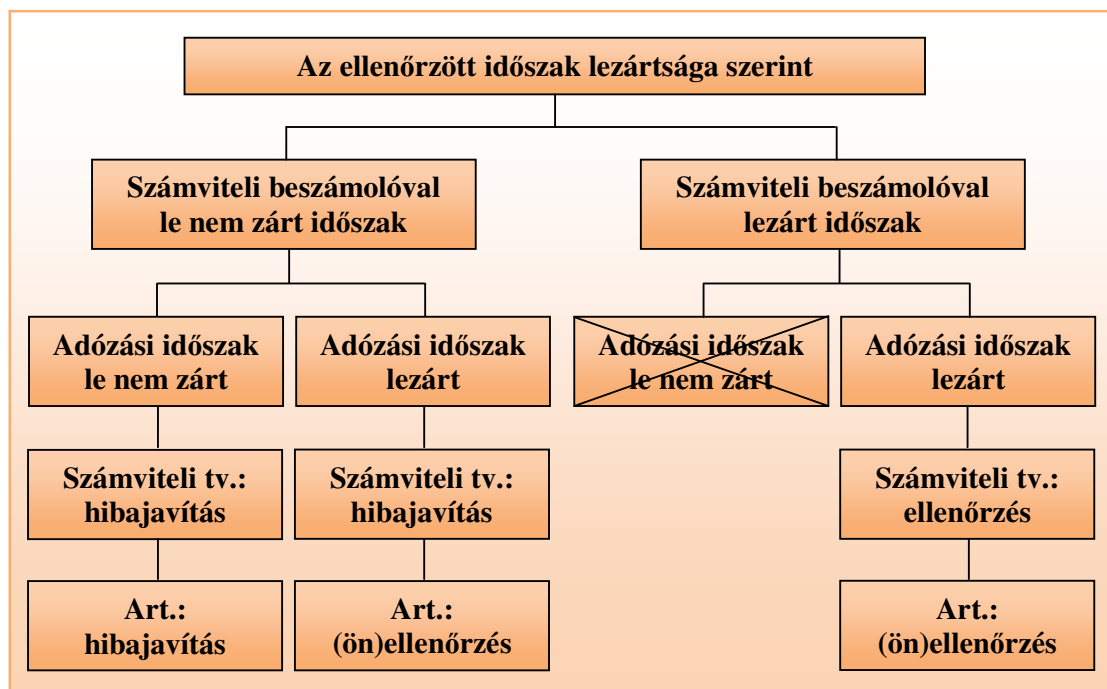
A *számvitelileg le nem zárt időszak hibáinak javítása* értelmében nem az adott üzleti évben, hanem a mérlegkészítés időszakában válik ismertté a hiba, és van még mód a korrekcióra szankció vagy egyéb következmény nélkül.

Az *ellenőrzések számvitele* esetében pedig a számviteli beszámolóval már lezárt, de az üzleti évhez kapcsolódó hibák javításáról van szó.

Azonban egyes adókötelezettségek nem vagy késedelmes teljesítése esetén – például ha az áfát az adózó éven belüli késedelmesen vallotta be – érvényesülnek az Art. előírásai, viszont ezek számviteli szempontból általában nem tekinthetők hibának. Tehát a hibák értelmezése során a számviteli beszámolóval lezárt időszakot el kell határolni az adózási szempontból lezárt időszaktól, az adóbevallás illetve az adófizetés határidejétől, így:

- a számviteli beszámolóval lezárt időszakhoz számviteli,
- az adózási szempontból lezárt időszakhoz pedig adójogi következmények kapcsolódnak.

Az üzleti éven belüli hibafeltárás történhet adózási szempontból lezárt vagy le nem zárt időszakban is, ami behatárolja a hiba adójogi következményeit. (Pál et al., 2013)



3. ábra: Ellenőrzés fajtái számviteli és adózási megközelítésben

Forrás: Adorján et al., 2010, 100.o. alapján saját szerkesztés

2.3.1 Az ellenőrzést végző személye alapján történő csoportosítás

Az ellenőrzést végző személye szerinti csoportosítás alapján beszélhetünk önellenőrzésről (önrevízió), valamint adóellenőrzésről (adórevízió).

Az **önellenőrzés** a számviteli és adózási nyilvántartások saját hatáskörű, gazdálkodón belüli felülvizsgálata, így belső ellenőrzésnek számít. Minden esetben adózási szempontból lezárt időszakra vonatkozik – függetlenül attól, hogy számviteli beszámolóval lezárt időszakról van-e szó – és következményeiben olcsóbb, mint egy adórevízió.

Az **adóellenőrzés** ezzel szemben külső ellenőrzés, ami a számviteli és adózási nyilvántartások adóhatóság általi felülvizsgálatát jelenti. Így az adótörvényekben és más jogszabályokban előírt kötelezettségek teljesítését vagy megsértését vizsgálják az ellenőrzés folyamán. Az adórevízió nem csak számviteli beszámolóval lezárt időszak felülvizsgálatára vonatkozik és következményeiben drágább. (Pál et al., 2013)

2.3.2 Art. szerinti ellenőrzés típusok

Az ellenőrzések fajtáit az Art. 87. §-ának (1) bekezdése a következőképpen határozza meg:

- a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló (ideértve az egyszerűsített ellenőrzést is),
- az állami garancia beváltásához kapcsolódó,
- az egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló,
- az adatok gyűjtését célzó, illetőleg egyes gazdasági események valóságának vizsgálatára irányuló,
- az illetékkötelezettségek teljesítésére vonatkozó,
- az ellenőrzéssel lezárt időszakra vonatkozó ismételt ellenőrzés.

Ellenőrzéssel lezárt időszakot csak a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés teremt. Az **ellenőrzéssel lezárt időszak** azt jelenti, hogy alapesetben az adózó – az ellenőrzés alá vont adónem tekintetében – ezt az időszakot nem önellenőrizheti, a be nem nyújtott adóbevallás nem pótolható, és az adóhatóság erre az időtartamra vonatkozóan csak ismételt ellenőrzést folytathat (ideértve a felüellenőrzést is), amennyiben ennek egyéb törvényi feltételei fennállnak. (NAV, 2011)

Nem teremt ellenőrzéssel lezárt időszakot a vállalkozási tevékenységet folytató magánszemély saját magára vonatkozóan benyújtott bevallásának a benyújtás adóévében történő utólagos ellenőrzése.

Az Art. 106. §-ának (1) bekezdése alapján az adóhatóság az adózó adómegállapítási és bevallási kötelezettségének teljesítését adónként, támogatásonként és időszakonként vagy meghatározott időszakra több adó és támogatás tekintetében is vizsgálhatja. Tehát az adózó által igényelt költségvetési támogatást, adó-visszatérítést, adó-visszaigénylést – a bevallási időszak ellenőrzéssel történt lezárásának hatályával – a kiutalást megelőzően is vizsgálhatja az adóhatóság, ha az ellenőrzést az adó, költségvetési támogatás alapjára és összegére is kiterjesztette. Ezt a kiutalás előtti ellenőrzést jelenti a **bevallások utólagos ellenőrzése**. Ha ezen ellenőrzés során azt állapítja meg az adóhatóság, hogy költségvetési támogatásra, adó-visszatérítésre, adó-visszaigénylésre adózó részben jogosult, akkor az adóhatóság ezen részösszeg kiutalásáról – részösszegre vonatkozó jegyzőkönyv alapján – dönthet, az ellenőrzést pedig a fennmaradó rész tekintetében fogja folytatni.

Egyszerűsített ellenőrzésről beszélhetünk abban az esetben, amikor az adóhatóság az adókötelezettség teljesítésének ellenőrzésére a rendelkezésre álló adatokat, valamint a benyújtott adóbevallást (önadózás, munkáltatói adómegállapítás, az adóhatóság adatszolgáltatás alapján történő adó megállapítása) veti össze egymással. Ilyen típusú revíziót kell lefolytatni akkor is, ha az adózó az adóbevallását nem adta be. Ha a NAV azt állapítja meg az ellenőrzés során, hogy a bevallás a jogszabályoknak megfelelően lett elkészítve, határozatot hoz, ha pedig valamilyen eltérést fedez fel, annak tisztázására hívja fel az adózó figyelmét. Amennyiben az eltérés a bevallott adó-, költségvetési támogatás alapja, az igénybe vett adómentesség, adókedvezmény, a megállapított adó, illetve költségvetési támogatás esetén merül fel, az adóhatóság jegyzőkönyv kézbesítésével értesíti az adózót a megállapított tényállásról és adókülönbözetről. Az adózó erre vonatkozóan 15 napig tehet észrevételt, amennyiben ezt elmulasztja, megindul a hatósági eljárás.

Az Art. 108.–110. §-a tartalmazza a becslésre vonatkozó előírásokat, amely alapján a *becslés* olyan – az utólagos adómegállapítás során alkalmazható – bizonyítási módszer, amely során az adóhatóság valószínűsíti a törvényeknek megfelelő, a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapját. Becslési eljárásra bármely adó, illetve adózó vonatkozásában sor kerülhet. (Sztanó, 2012)

Az Art. 108. §-ának (3) bekezdése alapján becslés alkalmazható:

- a vagyonszerzési illeték alapjának megállapításánál,
- ha az adó, illetve a költségvetési támogatás alapja nem állapítható meg,
- ha az adóhatóság rendelkezésére álló adat, tény, körülmény alapján alaposan feltételezhető, hogy az adózó iratai nem alkalmasak a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapjának megállapítására,
- ha a magánszemély valótlan, hiányos bevallást vagy nyilatkozatot tett, vagy a nyilatkozattételt elmulasztotta,
- ha az adózó – jelentős számban és mértékben – nem tudja bizonyítani az adóellenőrzés folyamán kétségbe vont gazdasági események valódiságát és megtörténtét, illetőleg azt, hogy a költségek (ráfordítások) ténylegesen a vállalkozás érdekében merültek fel.

Becsléssel kell megállapítani az adóalapot akkor is, ha az adóalap megállapítására azért nincs mód, mert sem a bevételekről, sem a kiadásokról adatok, iratok, más bizonyítékok nem állnak az adóhatóság rendelkezésére, és ezek hiánya nem az adózó érdekkörén kívül eső okra vezethető vissza.

A becslés során az adóhatóság – figyelembe véve az eset körülményeit – az adóalapot valószínűsíti. Ekkor az azonos időszakban hasonló tevékenységet, hasonló körülmények között folytató adózók – magánszemély adózó esetében a munkaviszony keretében hasonló tevékenységet, hasonló körülmények között végzők – kereseti, jövedelmi viszonyait figyelembe kell venni. A becslés alapján számított adóalaptól, költségvetési támogatás alapjától való eltérést az adózó – hitelt érdemlő adatokkal – bizonyíthatja. (Art. 108. §. (6) és (9) bekezdés)

Ha becslés alkalmazására az általános forgalmi adó megállapítása során kerül sor, bizonylatok hiányában az állami adóhatóság:

- a fizetendő adót a tényleges eladási ár,
- a levonható adót pedig a tényleges beszerzési ár alapján határozza meg.

Ezek hiányában a forgalmi érték vagy az árképzési szabályok szerint kalkulált ár, valamint a szokásos piaci ár és a vonatkozó adómérték alapján történik a megállapítás. A levonható adót az adóhatóság becsléssel akkor állapítja meg, amennyiben a bizonylatok hiányát természeti, illetve az adózó érdekkörén kívül álló okból bekövetkező katasztrófa okozta. (Art. 110. §.)

Az **állami garancia beváltásához kapcsolódó ellenőrzés** során – egy adott állami garancia, kezesség beváltására irányuló kérelemhez kapcsolódóan – az adóhatóság azt

vizsgálja, hogy a beváltás törvény által előírt feltételei teljesülnek-e. Az ellenőrzést az adóhatóság főszabály szerint a garanciát, kezességet beváltó jogosultnál (hitelintézetnél) végzi, de ki lehet terjeszteni – kapcsolódó vizsgálat formájában – az eredeti kötelezettre is. Az állami garancia beváltására irányuló kérelmet az adóhatóság elutasíthatja, ha a hitelintézet eljárása a feltételeknek nem felel meg. Ezen ellenőrzés esetén az ellenőrzés kezdő időpontja a kérelem benyújtásának napja. Az eljárás során nem kell megbízólevelet kibocsátani, jegyzőkönyv is csak abban az esetben készül, ha a kérelmet az adóhatóság nem teljesíti. Ha a kérelmet az adóhatóság teljes mértékben teljesíti, a határozat ellen fellebbezésre nincs lehetőség. (Art. 117. §.)

Az Art. alapján a harmadik ellenőrzés típus az ***egyes adókötelezettségek ellenőrzésére irányuló ellenőrzés***, amely jogszabályi háttérét a törvény 118. §-a tartalmazza. Az adóhatóság az adózónál fellelhető iratok vizsgálatával elsősorban azt ellenőrzi, hogy az adózó eleget tett-e a törvényekben előírt – bejelentési, bevallási, adatszolgáltatási, nyilvántartási, bizonylat kiállítás, megőrzési, könyvvézetési, az adó-, adóelőleg levonási, beszedési – kötelezettségének. Tehát vizsgálja az adózó egyes adókötelezettségeinek tekintetében, hogy azokat határidőben, illetőleg az adó megállapítására, bevallására és megfizetésére alkalmas módon teljesíti-e az adózó. Hibák, illetve hiányosságok esetén az adóhatóság határozatot hoz az ellenőrzés megállapításairól, amelyben ezek megszüntetését vagy a mulasztás meghatározott határidőre történő pótlását írja elő², továbbá elrendelheti a bevallások utólagos ellenőrzését is az egyes adókötelezettségek ellenőrzése során tett megállapítások alapján.

Az ***adatgyűjtésre irányuló ellenőrzés*** keretében az adóhatóság a bevallási időszak lezárását megelőzően is adatokat gyűjthet, vagy helyszíni ellenőrzést végezhet. Az ellenőrzés célja a saját, illetve az adózó nyilvántartásában, bevallásában szereplő adatok, tények, körülmények valóságtartalmának, illetőleg hitelességének megállapítása. Így a következő eszközök állnak a NAV rendelkezésére:

- próbavásárlás a számla-, nyugtakibocsátási kötelezettség teljesítésének ellenőrzésére,
- leltározás az árukészletek, alapanyagok, félkész termékek eredetének, nyilvántartásának vizsgálata miatt,
- jegyzőkönyv készítése (a megrendelők köréről, a tapasztalható forgalmi viszonyokról, a vállalkozási tevékenységhez használt tárgyi eszközökről, a

² mulasztási bírságot is kiszabhat

vállalkozásban részt vevő személyekről) a vállalkozás körülményeinek feltérképezése céljából.

Továbbá vizsgálja:

- a vállalkozási tevékenységben résztvevőkre vonatkozóan az alkalmazásuk jogszerűségét, valamint a társadalombiztosítási jogszabályokban szereplő bejelentéseikre vonatkozó kötelezettség teljesítését,
- az adózónál az adómegállapítás alapját képező statisztikai állományi létszámot,
- a bejelentett tények, adatok, körülmények valódiságát,
- termék előállítását, raktározását, szállítását, felhasználását, valamint a termékekkel kapcsolatosan végzett tevékenységeket.

Ha az adatgyűjtés eredményeként feltárt tények, adatok, körülmények ellentmondásban vannak a bevallási időszakot lezáró adóbevallással, akkor az adóhatóság a bevallást ellenőrzés alá vonja. (Art. 119. §.)

Az adóhatóság az Art. 119/A. §-a alapján végezhet *egyes gazdasági események vizsgálatára irányuló ellenőrzést* is, amely során az adózónál, illetőleg az adózónak nem minősülő magánszemélynél ellenőrizheti a vele szerződéses kapcsolatban állt vagy álló adózók:

- adókötelezettségét, adóalapjának, adókedvezményének, adójának vagy költségvetési támogatásának megállapítását,
- egyes gazdasági események valódiságát,
- bűncselekmény elkövetési értékét (ha az állami adóhatóság a NAV nyomozóhatósági hatáskörrel felruházott szerve által feltárt adatok és bizonyítékok megkérdőjelezik az egyes gazdasági események valódiságát).

Az ellenőrzés során tett megállapítások alapján az adóhatóság elrendelheti az adózó, illetve az adózónak nem minősülő magánszemély bevallásainak utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzését is. Ezt a két ellenőrzést – ugyanazon időszakra vonatkozóan – egyszerre is végezheti az adóhatóság.

Az illetékek fajtái közül az *eljárási illetékek ellenőrzésével* foglalkozik az Art. a 112.–114. §-aiban. Így az ellenőrzés során a bíróság, az eljáró hatóság az illetéktörvényben³ meghatározott módon ellenőrzi a nála benyújtott vagy hozzá került iraton az illeték és a díj megfizetését. Az állami adóhatóság rendszeresen ellenőrzi az

³ Az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény

illetékkötelezettség teljesítését, valamint az illetékbélyeggel vagy illeték bevételi számlára pénzzel fizetendő díjak megfizetését azoknál a személyeknél, akik illeték- vagy díjköteles ügyekkel foglalkoznak. Leletet kell készíteni az adózónak azokban az esetekben, ha:

- az illetéket egyáltalán nem vagy nem szabályszerű időben, módon vagy mértékben, illetve fizették meg,
- a vagyonszerzést illetékkiszabás miatt nem jelentették be,
- az illetékkal (díjjal) kapcsolatos mulasztást a pénzügyi ellenőrzés során állapították meg.

Akkor nem kell leletet készíteni, ha a vagyonszerzést az illeték kiszabása céljából az ingatlanügyi hatóságnál vagy az állami adóhatóságnál késedelmesen jelentették be.

Az *ismételt ellenőrzés* az Art. 115. §-a alapján az ellenőrzéssel lezárt bevallási időszakra vonatkozó adó, költségvetési támogatás ismételt vizsgálatát jelenti. Több esete is lehetséges:

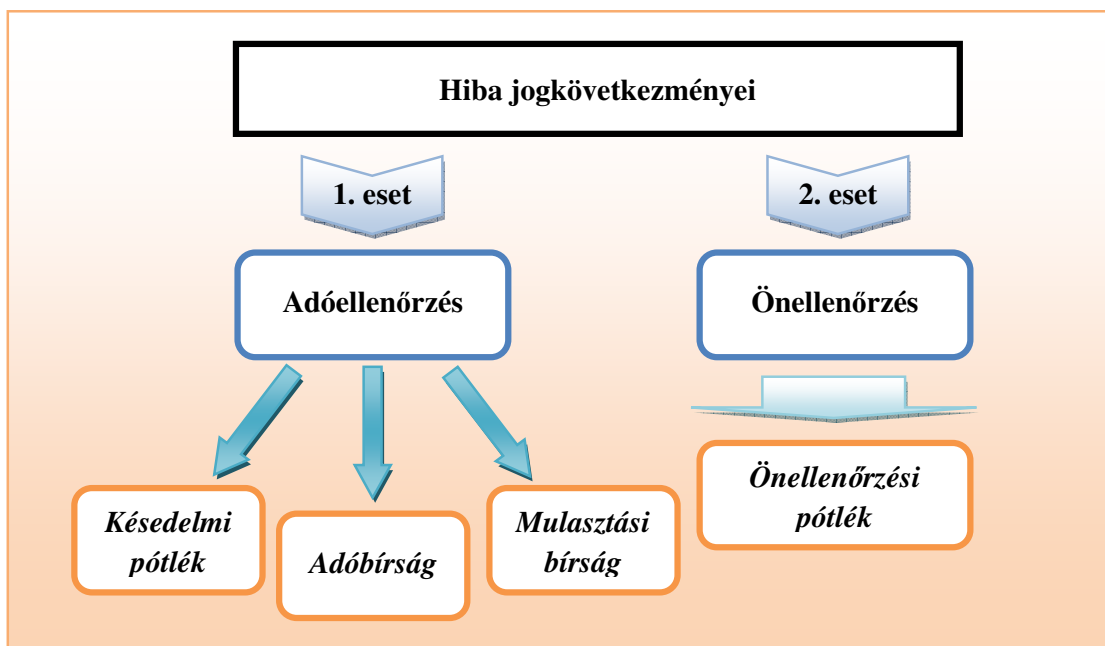
- ha az elsőfokú adóhatóság a korábbi ellenőrzés megállapításának végrehajtását vizsgálja (utóellenőrzés),
- az adózó kérelmére is indítható, amennyiben az adózó által feltárt új tény, körülmény tisztázása a korábbi ellenőrzés megállapításainak megváltoztatását eredményezné, feltéve, hogy az új tény, körülmény
 - korábban nem állt és jóhiszemű eljárás esetén nem is állhatott az adózó rendelkezésére, illetve
 - arról az adózó nem tudott és jóhiszemű eljárás esetén nem is tudhatott,
- ha az adóhatóság rendelkezésére álló adatok alapján az ismételt ellenőrzés eredménye ellátási jogosultságot teremt,
- felüellenőrzés keretében.

A felüellenőrzés kivételével az ismételt ellenőrzéseket az elsőfokú adóhatóság végzi. Az adóhatóság végzéssel dönt az ellenőrzés elrendeléséről. Amennyiben a korábbi ellenőrzés eredményeként hozott adóhatósági határozatot a bíróság már felülvizsgálta, nem lehet ismételt ellenőrzést végezni.

A *felüellenőrzésre* vonatkozóan külön paragrafust találhatunk az Art.-ban. Így a 116. §. alapján az adóhatóság ismételt ellenőrzést folytathat le az ellenőrzéssel lezárt bevallási időszakra vonatkozóan – az adómegállapításhoz való jog elévülésének határidején belül –, ha:

- az ellenőrzést az adópolitikáért felelős miniszter vagy az Állami Számvevőszék elnöke – helyi adó esetén az önkormányzati képviselő-testület határozata – rendelte el, és a rendelkezésben szereplő időszakot az elsőfokú adóhatóság már ellenőrizte,
- az állami adó- és vámhatóság vezetőjének utasítására a felettes adóhatóság ellenőrzi a korábban lefolytatott ellenőrzés szakszerűségét és törvényességét,
- ha az adóhatóság új tényről, adatról, bizonyítékról szerez tudomást, amely a korábbi ellenőrzéskor még nem volt ismert és befolyásolja az adó megállapítását, és az ellenőrzésre az állami adó- és vámhatóság vezetője utasítást ad,⁴
- az állami garancia beváltásával kapcsolatosan a korábban lefolytatott ellenőrzéshez képest új tény, körülmény merül fel, amely alapján az ellenőrzés lefolytatására az állami adó- és vámhatóság vezetője utasítást ad. (Art. 116. §)

2.4 Az adóellenőrzés jogkövetkezményei



4. ábra: Hiba következményei

Forrás: Art. 165.–172. §. alapján saját szerkesztés

⁴ ebben az esetben új tény, bizonyíték alatt a külföldi adóhatóság egy éven túli válaszában foglaltakat kell érteni, feltéve, hogy az ellenőrzést az adóhatóság az ellenőrzést a külföldi adóhatóság válaszában hiányában fejezte be

A fenti ábra a hibák jogkövetkezményeit tartalmazza, azonban ebben a fejezetben csak az adóellenőrzés esetleges jogkövetkezményei kerülnek bemutatásra, az önellenőrzés jogkövetkezményét, azaz az önellenőrzési pótlékot a következő fejezetben ismertetem.

A **késedelmi pótlékra** vonatkozó rendelkezéseket az Art. 165.–167. §-aiban találhatjuk meg. Így késedelmi pótlékot kell fizetni az adó késedelmes megfizetése, vagy a költségvetési támogatás esedékesség előtti igénybevétele miatt. Ha az adózó a késedelmét igazolni tudja egy adott időszakra vonatkozóan, akkor arra az időszakra nem kell késedelmi pótlékot fizetnie⁵.

Adó késedelmes megfizetése esetében a késedelmi pótlék felszámításának időtartama az esedékesség napjától számítva az ellenőrzésről felvett jegyzőkönyv keltéig tart, de maximálisan 3 év lehet. Ha pedig a költségvetési támogatás esedékesség előtt történő igénybevételéről beszélünk, akkor az esedékesség napjáig kell a késedelmi pótlékot felszámítani. Kivételes méltánylást érdemlő körülmény esetén az adóhatóság későbbi időpontot is megállapíthat a pótlékfizetés kezdő napjaként, így csökkentve a felszámítás időtartamát.

A késedelmi pótlék alapja az adóhiány⁶ összege, mértéke pedig minden naptári nap után a felszámítás időpontjában érvényes jegybanki alapkamat kétszeresének 365-öd része. Ez az összeg kérelemre mérsékelhető⁷. A késedelmi pótlék után további késedelmi pótlékot nem lehet felszámítani.

Az adóhatóság állapítja meg a késedelmi pótlék alapját és mértékét úgy, hogy összehasonlítsa az adózó bevallását, igénylését, illetve a határozattal előírt kötelezettségét a befizetett, a visszaigényelt adóval, adóelőleggel, a kiutalt költségvetési támogatással. A megállapításról értesítést küld az adózónak, aki ettől függetlenül is megfizetheti a késedelmi pótlékot saját számítása alapján.

A késedelmi pótlék felszámítása során – az Art. 167. §-ának (1) bekezdése értelmében – a pótlék alapját adónként és költségvetési támogatásonként külön-külön kell figyelembe venni, kivéve, ha azokat egy számlán tartják nyilván. Nettó pótlékszámítást kell alkalmazni a felszámításnál, ami azt jelenti, hogy a késedelmi pótlék alapját csökkenteni kell az ugyanazon adóhatóságnál nyilvántartott, az esedékesség időpontjában más adóval kapcsolatban fennálló túlfizetés összegével. Ez alól kivételt képez az adóhiány

⁵ feltéve, hogy a késedelem elháríthatatlan külső ok miatt történt

⁶ az adózó terhére megállapított adókülönbözetet jelenti

⁷ a mérséklésnek szigorú feltételei vannak, illetve van olyan adóhiány, amely esetén a bírság mérséklésének nincs helye

után felszámított késedelmi pótlék, ugyanis ennek alapját nem lehet csökkenteni a fent említett túlfizetés összegével. A nettó pótlékszámításnál azt a tartozást, amelyre fizetési könnyítést engedélyeztek, figyelmen kívül kell hagyni.

Az Art. 170. §-ának (1) bekezdése alapján **adóbírságot** adóhiány esetén kell fizetni. Az adóhatóság adóbírságot állapít meg akkor is, ha az adózó jogosulatlanul nyújtotta be támogatási, adó-visszaigénylési, adó-visszatérítési kérelmét, vagy azokra vonatkozó bevallását, és a jogosultság hiányát az adóhatóság a kiutalás előtt megállapította. Az adóbírság alapja az adóhiány összege vagy a jogosulatlanul igényelt összeg, mértéke alapesetben az adóhiány 50%-a, de akár a 200%-a is lehet, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze.

Az adóhiány az adózó terhére megállapított adókülönbözet, amelyről önadózás esetén csak akkor beszélhetünk, ha az adókülönbözetet az esedékesség időpontjáig nem fizették meg, illetve a költségvetési támogatást igénybe vették.

Adóbírságot nem lehet megállapítani:

- a magánszemély terhére az adóhiány olyan része után, amely a munkáltató vagy a kifizető valótlan adóigazolása miatt keletkezett,
- az adó megfizetésére az adózó örököséként, vagy az általa megajándékozottként kötelezett személy terhére, ha az adóhiány az adózónál keletkezett.

Az adóbírság mértéke az Art. 171. §-ának (1) bekezdése alapján kivételes méltánylást érdemlő körülmény esetén hivatalból vagy kérelemre mérsékelhető, illetőleg kiszabása mellőzhető, amennyiben a körülményekből megállapítható, hogy az adózó, illetve intézkedő képviselője, alkalmazottja, tagja vagy megbízottja az adott helyzetben a tőle elvárható körültekintéssel járt el. Azonban ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze, nem lehet mérsékelni az adóhiányt sem hivatalból, sem kérelemre.

Mulasztási bírságot a különböző adózói kötelezettségek megszegéséért, hibás, hiányos teljesítéséért, késedelmes teljesítésért lehet kiszabni. (Sztanó, 2012) Az Art. 172. §-ának (1) bekezdése tételesen tartalmazza azokat az eseteket, amelyeknél a magánszemély adózó maximum 200 ezer forintig, más adózó 500 ezer forintig terjedő mulasztási bírsággal sújtható. Így például, ha:

- a bejelentkezési és változásbejelentési (a továbbiakban együtt: bejelentési), adatszolgáltatási kötelezettségét késedelmesen, hibásan, fiktív adattartalommal vagy hiányosan teljesíti,
- a bevallási, vagyonszerzési illetékkel kapcsolatos bejelentési (a továbbiakban együtt: bevallási) kötelezettségét a bevallás határidejét követően, de az adóhatóság felszólítását, ellenőrzését megelőzően késedelmesen teljesíti és késedelmét nem menti ki (ez a bevallási késedelem),
- bejelentési, adatszolgáltatási, pénzforgalmi számlanyitási kötelezettségét, továbbá bevallási kötelezettségét nem teljesíti,
- adóköteles vagy adószámhoz kötött tevékenységet adószám hiányában végez,
- a jogszabályokban előírt bizonylatok kiállítását, illetve könyvek, nyilvántartások vezetését elmulasztja, vagy a bizonylatokat előírásoktól eltérően állítja ki,
- a könyveket, nyilvántartásokat hiányosan vagy az előírásoktól eltérően vezeti,
- a számviteli törvény alapján összeállítandó szabályzataiban foglaltaktól eltérően jár el,
- az ellenőrzést a megjelenési kötelezettség elmulasztásával, az együttműködési kötelezettség megsértésével vagy más módon akadályozza.

Az Art. 172. §-ának (2) bekezdése alapján az adózó – emelt összegű – 1 millió forintig terjedő mulasztási bírsággal sújtható akkor, ha:

- a számla-, egyszerűsített számla-, nyugtakibocsátási kötelezettségét elmulasztja,
- a számlát, egyszerűsített számlát, nyugtát nem a tényleges ellenértékről bocsátja ki,
- be nem jelentett alkalmazottat foglalkoztat vagy foglalkoztatott.

Ha számla, egyszerűsített számla, nyugtakibocsátási kötelezettség elmulasztásáról van szó, akkor az adózó mellett annak alkalmazottjának, képviselőjének felelősségét is megállapíthatja az adóhatóság, így vele szemben is kiszabható a mulasztási bírság, amely összege 10 ezer forinttól 50 ezer forintig terjedhet.

Emelt összegű mulasztási bírságot kell kiszabni akkor is, ha:

- a munkáltató a magánszemélynek juttatott adó- és járulékköteles kifizetésről teljesítendő bevallásában hiányos, illetve valótlan adatokat közöl, vagy a bevallás benyújtását elmulasztja,
- a foglalkoztató az őt terhelő bejelentési kötelezettségét elmulasztja.

A bejelentkezési, bejelentési, változásbejelentési, bevallási, adatszolgáltatási, pénzforgalmi számlanyitási kötelezettség elmulasztása esetén az adóhatóság a mulasztási

bírság megállapításával egyidejűleg az adózót – határidő megjelölésével – teljesítésre hívja fel. A kötelezettség teljesítése esetén a kiszabott bírság korlátlanul mérsékelhető. Azonban ha az adózó a teljesítésre kötelező, előző határozatban előírt határidőt elmulasztotta, a kiszabott bírság kétszeresét kell újabb határidő kitűzésével megállapítani. (Art. 172. §. (7) bekezdés)

Az Art. 172. §-ának (7a) bekezdése alapján az állami adóhatóság 1 millió forintig terjedő mulasztási bírságot állapít meg az adózó terhére, ha az adózó a számviteli törvény szerinti beszámoló letétbe helyezésére és közzétételére vonatkozó kötelezettségét az állami adóhatóság első felszólításában szereplő határidőn belül nem teljesíti.

Ha az adózó egy adónem tekintetében (például a társasági adó) a megfizetett adóelőleg összegét nem egészítette ki esedékességig a fizetendő adó 90%-ának megfelelő összegre, akkor a befizetett előleg és az adó 90%-ának különbözete után 20%-ig terjedő mulasztási bírságot kell fizetnie. (Art. 172. §. (12) bekezdés)

Ha az adózó iratmegőrzési kötelezettségének nem tesz eleget, 1 millió forintig terjedő mulasztási bírsággal sújtható. Ha ez az iratmegőrzési kötelezettség a nyomdai úton előállított számla, nyugta megőrzésére vonatkozik, annak elmulasztása esetén a kiszabható mulasztási bírság összege magánszemély esetén 200 ezer forint, más adózó esetében 500 ezer forint és a hiányzó számlák, illetve nyugták számának szorzata által meghatározott összegig terjedhet, tehát ebben az esetben meghaladhatja az 1 millió forintot. (Art. 172. §. (20a) bekezdés)

Az Art. 172. §-ának (21) bekezdése alapján az adóhatóság a mulasztási bírság kiszabása során mérlegeli az eset összes körülményét, az adózó jogellenes magatartásának súlyát, gyakoriságát, továbbá azt, hogy az adózó, illetve intézkedő képviselője, alkalmazottja, tagja vagy megbízottja az adott helyzetben a tőle elvárható körülményekkel járt-e el. A körülmények mérlegelése alapján az adóhatóság dönt a mulasztási bírság nagyságáról⁸, bizonyos esetekben a bírság kiszabását mellőzheti is.

Az **adórevízió terheit** a számviteli törvény 81. §-ának (2) bekezdése alapján az egyéb ráfordítások között kell elszámolni a feltárás évében, függetlenül attól, hogy az elkövetett hiba melyik időszakra vonatkozik. Az adóellenőrzés terheit a társasági adó alapjának megállapításakor növelő tételként kell elszámolni a Tao. törvény 8. §-ának (1) bekezdése alapján.

⁸ a mulasztás súlyához igazodó az adózási érdeksérelemmel arányos bírságot szab ki az adóhatóság

3. AZ ÖNELLENŐRZÉS

Jelen fejezetben az önellenőrzéssel kapcsolatos tudnivalókat ismertetem. Így megismerhetjük az önellenőrzés folyamatát, megtudhatjuk, hogy egyáltalán milyen esetekben van lehetőség önellenőrzést végezni, ki végezheti, tehát milyen feltételei és korlátai vannak. Ezután az önrevízió joghatásainak, jogkövetkezményeinek bemutatása, majd az önellenőrzés bevallásával, megfizetésével kapcsolatos tudnivalók következnek. Végül az önellenőrzés specialitásaira térek ki, ugyanis például a munkáltató/kifizető által benyújtott bevallás önellenőrzéséhez kapcsolódhat magánszemély kivételes önellenőrzési kötelezettsége.

Az Art. 25. §-ának (1) bekezdése alapján az adót, a költségvetési támogatást

- az adózó: önadózással,
- a kifizető és a munkáltató: adólevonással, az adóbeszedésre kötelezett: adóbeszedéssel,
- az adóhatóság: bevallás alapján kivetéssel, kiszabással, illetőleg utólagos adómegállapítás keretében állapítja meg.

Az **önellenőrzés** keretében az adózó az önadózás⁹ útján megállapított vagy megállapítani elmulasztott adót, adóalapot – az illeték kivételével¹⁰ – és a költségvetési támogatást helyesbítheti. Amennyiben az adózó az adóhatóság ellenőrzésének megkezdését megelőzően feltárja, hogy az adóalapját, az adót, a költségvetési támogatást nem a jogszabálynak megfelelően állapította meg, vagy bevallása számítási hiba vagy más elírás miatt az adó, költségvetési támogatás alapja, összege tekintetében hibás, bevallását önellenőrzéssel módosíthatja. (Art. 49. §. (1) bekezdés)

Tehát az adózót az önadózásból következően megilleti az önellenőrzés joga, ugyanis amennyiben az adózónak saját magának kell megállapítania és bevallania az adóját vagy költségvetési támogatását, nem zárható el attól a lehetőségtől sem, hogy

⁹ az adót, a költségvetési támogatást az adózó saját maga állapítja meg, vallja be és fizeti meg (Art. 26. §. (1) bekezdés)

¹⁰ ide nem értve a pénzügyi tranzakciós illetéket

tévedését utólag – az elévülési időn belül – módosítsa, vagy mulasztását pótolja. (Kovács, 2013)

Az önellenőrzés az adóbevallással már lezárt időszak hibáinak korrigálását jelenti, ha az adott időszak adózási szempontból még nincs lezárva, akkor csak hibajavításról beszélhetünk.

2013. január 1-jétől új jogintézményként jelent meg az **önellenőrzésre történő felhívás**, amely jogszabályi háttérét az Art. 91/B. §-a tartalmazza. Ennek keretében az adóhatóság a vállalkozói tevékenységet nem folytató magánszemélyt önellenőrzés elvégzésére hívhatja fel, ha az adózó bevallásának adatai és az állami adóhatóság rendelkezésére álló adatok alapján az adózó terhére mutatkozó eltérést állapít meg. Az önellenőrzésre történő felhívást elektronikus vagy postai úton küldi ki az adóhatóság. A felhívásnak tartalmaznia kell:

- az adózó nevét, lakcímét, adóazonosító jelét,
- az önellenőrzésre felhívással érintett időszakot és az adónem megjelölését,
- a havi adó- és járulékbevallásra, valamint adatszolgáltatásra kötelezettek bevallása, illetve adatszolgáltatása alapján számított adó alapját, az adót, a visszatérítendő adót, a befizetendő adót, valamint az adatok alapjául szolgáló, az adóhatóság nyilvántartásában szereplő adatokat, továbbá az eltérés összegét.

A felhívásnak az adózó nem köteles eleget tenni, mulasztási bírságot sem szabad kiszabni abban az esetben, ha elmulasztja az önellenőrzést. A felhívás közlésétől számított 30 nap elteltéig az adózóval szemben ellenőrzés nem indítható a felhívásban megjelölt adónem és időszak tekintetében.

Amennyiben az önellenőrzésre felhívásra a költségvetési támogatás kiutalására nyitva álló határidőn belül kerül sor, a kiutalás határideje szünetel a felhívás kiküldésétől az önellenőrzés beérkezéséig, de legfeljebb a felhívás közlését követő 30. napig.

3.1 Az önellenőrzés folyamata

Az önellenőrzés folyamata tartalmazza azokat a lépéseket, amit egy adózónak követnie kell az önellenőrzés során. Ezt a procedúrát a következő ábra szemlélteti.



5. ábra: Az önellenőrzés folyamata

Forrás: Pál et al., 2006, 204. o. alapján saját szerkesztés

3.2 Az önellenőrzés korlátai és feltételei

Az önellenőrzés korlátját jelenti, ha az adózó egy adott adóról **nem nyújtott be bevallást**, ugyanis akkor értelemszerűen nincs mit önellenőrizni. Így nem minősül önellenőrzésnek az, ha az adózó a bevallását a határidő lejárta után nyújtja be, és késedelmét nem tudja igazolni, vagy az igazolási kérelmét az adóhatóság elutasítja. Azonban ha az igazolási kérelmét elfogadja az adóhatóság, akkor később a bevallásban szereplő hibát korrigálhatja önellenőrzéssel.

Önellenőrzést csak az adó megállapításához való jog **elévülési idején** belül lehet végezni, tehát ha letelt ez a határidő, akkor már nincs helye az önellenőrzésnek.

Szintén korlátot jelent, ha az adót **nem önadózás** keretében állapították meg, hanem például kivetéssel, ugyanis az önellenőrzés elengedhetetlen feltétele, hogy az adót vagy a költségvetési támogatást az adózó saját maga állapítsa meg.

Az adózó az Art. 49. §-ának (1) bekezdése alapján bevallását önellenőrzéssel módosíthatja, ha az adóhatóság ellenőrzésének megkezdését megelőzően feltárja, hogy az adóalapját, az adót, a költségvetési támogatást nem a jogszabálynak megfelelően állapította meg, vagy bevallása számítási hiba vagy más elírás miatt az adó, költségvetési támogatás alapja, összege tekintetében hibás. Tehát önrevíziót akkor lehet végezni, ha az adózó az adóbevallás, a költségvetési támogatás igénylése során a jogszabálynak megfelelően járt el, azaz nem tévedett, hanem a körülmények rossz mérlegelése vagy egyéb ok miatt nem használt ki valamely nyitva álló lehetőséget. Így nincs helye az önellenőrzésnek akkor, amikor az adózó a törvény adta **választási lehetőségeivel** jogszerűen élt és ezen döntését önellenőrzéssel változtatná meg. (NAV, 2013) Tehát ha például egy evás adóalany 10%-os költséghányad alkalmazását választotta az önálló tevékenységből származó jövedelmének meghatározásához, az önellenőrzés folyamán nem térhet át tételes költségelszámolásra.

Az adóhatósági **ellenőrzés megkezdése** is korlátot jelent az önellenőrzés számára az Art. 49. §-ának (2) bekezdése alapján. Tehát a revízió megkezdésétől a vizsgálat alá vont adó és költségvetési támogatás – a vizsgált időszak vonatkozásában – önellenőrzéssel nem helyesbíthető.

Ez a szabály 2011-ben lépett hatályba és így megelőzhetővé vált az önellenőrzés jogintézményével való visszaélés, vagyis az a rosszhiszemű adózói magatartás, amikor az adózó az önellenőrzést kidolgozta, de azt csak akkor nyújtotta be az adóhatósághoz, ha az adóellenőrzésről értesítést kapott. (Kovács, 2013)

Az ellenőrzés kezdő időpontja a megbízólevél kézbesítésének vagy átadásának a napja, ezután már nem lehet önellenőrizni, tehát az azt megelőző napig kell az adóhatósághoz benyújtani – vagy postára adni – az önellenőrzésről szóló bevallást. Nem jelent önrevíziós tilalmat, ha az adóhatóság az adózót telefonon értesíti az ellenőrzéssel kapcsolatban, mivel abban az időpontban nem kerül sor a megbízólevél kézbesítésére, átadására.

Ha a másodfokú adóhatóság – az adózó fellebbezésére – megsemmisíti az első fokú határozatot és új eljárást rendel el, akkor az új eljárás tényleges megkezdését megelőzően az adózó nem nyújthat be önellenőrzést a vizsgálatral érintett adónemekre és időszakokra vonatkozóan. Ugyanis ekkor a megindult eljárás az elsőfokú határozat megsemmisítésével nem fejeződött be, mivel a hatósági eljárás befejezése az ügyet érdemben eldöntő határozat meghozatalát jelenti.

Az adózó nem helyesbítheti az adóhatóság által **utólag megállapított adót**, költségvetési támogatást. Tehát az adóhatóság által megállapított jogsértések miatti jogkövetkezmények adózó általi önellenőrzésére nincs lehetőség. Kivételt jelenthet az, ha az adózó az adóhatósági ellenőrzés jogerős befejezését követően tár fel egy olyan új tény, körülményt, amely a korábbi adóellenőrzés megállapításainak megváltoztatását eredményezné. Ekkor ugyanis az adózó kérheti az adóhatóságtól az adó, a költségvetési támogatás ismételt vizsgálat alá vonását az ellenőrzéssel lezárt bevallási időszakra vonatkozóan. Az adóhatóság végzéssel dönt az ellenőrzés elrendeléséről. (NAV, 2013)

Az adóalap alapesetben önellenőrzéssel helyesbíthető, azonban ez az alternatíva nem vonatkozik az adóalap egyes számítási tényezőinél elkövetett hiba tételes önellenőrzésére. Tehát a **bevallás kitöltésénél elkövetett hiba** – ami akár érinti közvetlenül az adót, adóalapot, akár nem – nem javítható önellenőrzéssel. Amennyiben az adóhatóság a hibát nem tudja feldolgozni, akkor javítással, egyéb esetben – ha az adott nyomtatványon van rá lehetőség – a hibát adózói javítással (helyesbítéssel) lehet módosítani. (Kovács, 2013)

Ha az adózó bevallásában adó, adóalap, költségvetési támogatás összegét nem érintő hibát talál, akkor az Art. 34. §-ának (7) bekezdése értelmében kezdeményezheti – az adó megállapításához való jog elévülési idején belül – az adóbevallás kijavítását, tehát ekkor nem kell önellenőrzésről szóló bevallást benyújtania.

Az adózó adókedvezményt utólag önellenőrzéssel érvényesíthet, illetve igénybe vehet, azonban ennek az a feltétele, hogy a vonatkozó anyagi jogszabályban ettől eltérő rendelkezés ne szerepeljen. (NAV, 2013) Például a Tao. törvény 29/D. §-ának (11) bekezdése tartalmazza, hogy a Tao. törvényben meghatározott adókedvezmény érvényesítésére kizárólag az adóbevallásban, az adózónak a bevallás benyújtásáig meghozott döntése alapján van lehetőség, így ekkor önellenőrzéssel utólag nem lehet igénybe venni az adókedvezményt.

Az önrevízióknak a korlátai mellett, számos **feltétele** is van, amelyek szorosan kapcsolódnak az önellenőrzés folyamatához. Így a feltételek a következők:

- a tévedés feltárása és annak nyilvántartásba vétele,
- az eredetileg tévesen bevallott adó vagy költségvetési támogatás megállapítása,
- a megállapított adó vagy jogosulatlanul igénybe vett költségvetési támogatás bevallása, illetve a költségvetési támogatás vagy adó igénylése,
- az esetleges pótlólagos fizetési kötelezettség teljesítése a bevallással egyidejűleg,

- ha az önellenőrzés pótlékfizetési kötelezettséggel is jár, akkor az önellenőrzési pótlék megállapítása és annak egyidejű megfizetése,
- a már benyújtott bevallás csak a bevallás benyújtására előírt határidő leteltét követően helyesbíthető önellenőrzéssel. (NAV, 2013)

Az Art 49. §-ának (4) bekezdése alapján az önellenőrzéssel feltárt adót és költségvetési támogatást – a magánszemély jövedelemadója kivételével – a feltárás időpontjában **nyilvántartásba kell venni**. A nyilvántartásnak tartalmaznia kell:

- az eredeti bevallási kötelezettség időpontját,
- a helyesbítés (nyilvántartásba vétel) időpontját,
- a helyesbített adó, költségvetési támogatás alapját,
- a helyesbített adó, költségvetési támogatás összegét.

Ugyan a törvény tételes felsorolásában nincs benne a helyesbítéssel érintett adónem vagy támogatásnem megnevezése, de értelemszerűen ezt is tartalmaznia kell a nyilvántartásnak.

A nyilvántartáshoz mellékelni kell:

- a helyesbítés szöveges indokolását, valamint
- az önellenőrzési pótlék számításának levezetését.

A számítás levezetésének tartalmaznia kell a bevallás benyújtására előírt határidőt követő első naptól az önrevízió benyújtásának napjáig, illetve a nyilvántartásba vételig eltelt napok számát, az önellenőrzési pótlék napi mértékét, az önellenőrzési pótlék összegét, és az önellenőrzés azon összegét, amit az önellenőrzés eredményeként az adózónak pénzügyileg rendezni kell.

A nyilvántartást és a helyesbítés bizonylatait az elévülési időn belül meg kell őrizni azért, hogy az önellenőrzési szándék más személy, így a hatóság részére is megismerhető legyen, tehát a NAV az önrevízió korábbi tényleges megtörténtét ellenőrizni tudja. Az elévülési idő alapesetben 5 év, de az önellenőrzés bevallása – ha az adókülönbözet az adózó javára mutatkozik – megszakítja az elévülést, így ekkor az elévülési idő újra indul.

A személyi jövedelemadó esetében nincs nyilvántartásba vételi kötelezettség, azonban a magánszemélynek is meg kell őriznie az elévülési időn belül a bevallással, önellenőrzéssel kapcsolatos bizonylatait

Az önellenőrzési nyilvántartást az adóhatóság csak ellenőrzési eljárás keretében vizsgálhatja, az adózónak az önellenőrzési nyilvántartást az önellenőrzésről szóló bevalláshoz nem kell csatolnia. (NAV, 2013)

3.3 Az önellenőrzés joghatásai, jogkövetkezménye

Miután az adózó bevallotta a helyesbített adóalapot, adót, illetve költségvetési támogatás alapot, költségvetési támogatást, olyan helyzetbe kerül, mintha eredetileg is helyes bevallást adott volna be. Ebből következően az adóhatóság az önellenőrzéssel helyesbített bevallást vizsgálja, és ehhez viszonyítva állapítja meg az esetleges adókülönbözetet. Amennyiben az adott kötelezettség ismételt önellenőrzésére kerül sor, akkor az eredeti bevallás és a korábbi önellenőrzés már egy egységet alkotnak, tehát a változást az előzőek szerint korrigált összeghez viszonyítva kell megállapítani. (NAV, 2013)

Az adózó az Art. 169. §-ának értelmében:

- az önellenőrzéssel megállapított helyesbített adóalap, adó, illetve költségvetési támogatás bevallásával (az önellenőrzési lap benyújtásával) mentesül az adóbírság, mulasztási bírság alól,
- a helyesbített meg nem fizetett adó, jogosulatlanul igénybe vett költségvetési támogatás és az önellenőrzési pótlék megfizetésével pedig az önellenőrzés időpontjáig esedékes késedelmi pótlék alól,

azaz önkéntes jogkövetéssel a pótlék a felére vagy ismételt önellenőrzés esetén a háromnegyedére csökken.

Az önellenőrzést már akkor el kell fogadni, ha az adózó az önellenőrzéssel feltárt adókülönbözetet bevallja. Azonban ha az adókülönbözetet a bevallással egyidejűleg nem fizeti meg, akkor az eredeti esedékességtől a megfizetés napjáig késedelmi pótlékot kell felszámítani. Amennyiben az önellenőrzésipótlék-fizetési kötelezettségének nem tesz eleget, akkor az önellenőrzés esedékességének napjától a tényleges megfizetés időpontig kell a késedelmi pótlékot megfizetni. Abban az esetben, ha az önellenőrzés jogszabály által előírt nyilvántartásba vétele marad el, az adminisztratív mulasztásnak minősül, amely szankcionálásának eszköze a mulasztási bírság.

A tárgyév valamely adóbevallására vonatkozó önrevízió nem érinti a tárgyévi adóbevallás gyakoriságát, tehát ez egy extra bevallásként jelenik meg.

Az önellenőrzéshez **önellenőrzéspótlék-fizetési kötelezettség** kapcsolódhat, amely jogszabályi háttérét az Art. 168. és 169. §-a adja meg. Az önellenőrzési pótlékot az adózó saját maga állapítja meg akkor, ha az önellenőrzéssel módosított kötelezettség meghaladja az eredetileg bevallott kötelezettséget, vagy a bevallott támogatási igényjogosultság az önellenőrzés eredményeként csökken. Tehát amikor a különbözet az adózó javára mutatkozik, nem kell pótlékot felszámítani. (NAV, 2013)

Az önellenőrzés jogkövetkezményét, az önellenőrzési pótlékot adónként, illetve költségvetési támogatásonként a bevallott és a helyesbített adó, illetve költségvetési támogatás összegének különbözete után kell – a bevallással egyidejűleg – megfizetni. Következésképpen a pótlék alapja a bevallott és a helyesbített adó, illetve költségvetési támogatás összegének különbözete. (Art. 168. §. (2) bekezdés)

Az önellenőrzési pótlékot egy meghatározott időtartamra kell felszámítani, amely a bevallás benyújtására előírt határidő leteltét követő első naptól az önellenőrzés benyújtásáig tart. A bevallás benyújtásával egyidejűleg a pótlék összegét meg is kell fizetni. Az önellenőrzési pótlék mértéke alapesetben az egyébként felszámítandó késedelmi pótlék 50%-a, azonban ha ugyanazon bevallásnak ismételt önellenőrzéséről van szó, akkor az önellenőrzési pótlékot a késedelmi pótlék 75%-ának megfelelő mértékben kell felszámítani. A késedelmi pótlék mértéke – az Art. 165. §-ának (2) bekezdése alapján – minden egyes naptári napra vonatkozóan a felszámítás időpontjában érvényes jegybanki alapkamat kétszeresének 365-öd része.

Az önellenőrzési pótlék összegének felső korlátjaként a törvény 5.000 forintot, illetve magánszemély esetén 1.000 forintot határoz meg, amennyiben az önellenőrzés pótlólagos adófizetési kötelezettséget azért nem eredményezett, mert az adózó adóját az eredeti esedékességgel vagy korábbi önellenőrzése során hiánytalanul megfizette. Ekkor ugyanis a fizetendő pótlék összegét az általános szabályok szerint kell meghatározni, de a korlátot meghaladó összeget nem kell bevallani és megfizetni.

Amennyiben pótlólagos adófizetési kötelezettség azért nem keletkezik, mert:

- az adózó a bevallani és megfizetni elmulasztott adót a későbbi bevallásában hiánytalanul bevallotta és megfizette, vagy
- a következő elszámolási időszakban levonható adónak minősült volna,

az önellenőrzési pótlék összege nem haladhatja meg a két bevallás közötti időre felszámítható késedelmi pótlék összegét. Ugyanilyen szabályok alapján kell megállapítani az önellenőrzési pótlékot abban az esetben is, amikor a termékimportot terhelő általános forgalmi adót az adózó az adólevonási jog keletkezését követően, de az előző

adómegállapítási időszakra vonatkozó adóbevallásban szerepeltette előzetesen felszámított levonható adóként. (Art. 168. §. (3) bekezdés)

Az Art. 168. §-ának (4) bekezdése szerint az önellenőrzési pótlék alapja az első téves adóbevallásban feltárt különbözet, amennyiben több egymást követő elszámolási időszak általános forgalmi adó bevallását azért kellett önellenőrizni, mert az előző vagy korábbi elszámolási időszak téves bevallása miatt a göngyöltett levonható, de vissza nem igényelhető adó összegét az adózó helyesbítette.

Nem kell önellenőrzési pótlékot felszámítani a következő esetekben:

- ha a megállapított különbözet az adózó javára jár,
- ha a munkáltató (kifizető) késedelmes vagy hibás igazolása miatt az adózó bevallását önellenőrzéssel helyesbíti,
- ha a munkáltató (kifizető) az elektronikus havi adó- és járulékbevallást a magánszemély hibás nyilatkozata miatt önellenőrzéssel helyesbíti.

Fontos szabály, hogy az önellenőrzési pótlék alapját nem lehet csökkenteni az ugyanazon időpontban másik adóbevallási időszakra vonatkozóan vagy más adóban, támogatásban feltárt adótöbblet összegével.

Az egyes adónemekhez tartozó, forintban megállapított önellenőrzési pótlék együttes összegét az általános szabályok szerint 1.000 forintra kerekítve kell az adózónak a bevallásában szerepeltetnie. Ez alól kivételt képez a magánszemély saját jövedelemadó-bevallásának önrevízióval történő helyesbítése, ugyanis ekkor a megállapított önellenőrzési pótlékot kerekítés nélkül, forintban kell bevallani és megfizetni.

Amennyiben az adózó téves összegben vallotta be az önellenőrzési pótlékot, azt – az önellenőrzésre vonatkozó általános szabályok alkalmazásával – önrevízióval helyesbítheti. Azonban ha a tévedést az adóhatóság tárja fel, akkor az adóhatóság határidő kitűzésével szólítja fel az adózót a pótlékösszeg helyesbítésére, vagy tájékoztatja az adózót a végrehajtott javításról. Az önellenőrzési pótlék összegének helyesbítéséről szóló adóhatósági felszólításban, illetve a helyes pótlékösszegről szóló tájékoztatásban meg kell adni a megállapított pótlékkülönbözet befizetésének határidejét, illetőleg fel kell hívni az adózó figyelmét arra, hogy a határidő elmulasztása jogkövetkezményt von maga után. Az adóhatóság a bevallani elmulasztott önellenőrzési pótlékot adókülönbözetként állapíthatja meg, a befizetés elmulasztása esetén pedig jogkövetkezményként késedelmi pótlékot számíthat fel. (NAV, 2013)

Az önellenőrzési pótlék összege az Art. 168. §-ának (6) bekezdése alapján kérelemre mérsékelhető abban az esetben, ha az adózó tévedését olyan körülmények

bizonyításával menti ki, amelyek egyébként megalapoznák a bírságmérséklést is. Eszerint tehát – amennyiben indokolt – a meg nem fizetett önellenőrzési pótlékot is mérsékelheti az adózó kérelmére az adóhatóság. (Kovács, 2013)

Az önellenőrzés terheit az adóellenőrzés terheivel megegyezően kell elszámolni, tehát az egyéb ráfordítások között kell szerepeltetni abban az üzleti évben, amikor feltárássra került a hiba. Azonban az önellenőrzési pótlék – az adórevízió terheivel szemben – nem növeli a társasági adó alapját.

3.4 Az önellenőrzés bevallása és megfizetése

A helyesbített adóalap, adó és költségvetési támogatás bevallását az adózó az ezen adatokat tartalmazó nyomtatvány, az önellenőrzési lap adóhatóság részére történő benyújtásával teljesíti. Azt az adót, vagy költségvetési támogatást, amelyről rendelkező jogszabály az önellenőrzés időpontjában nincs hatályban, egyéb befizetés, illetve egyéb támogatás jogcímén kell bevallani és megfizetni, illetve visszaigényelni. (Art. 50. §. (1) és (2) bekezdés)

Az önellenőrzést – a többi bevalláshoz hasonlóan – benyújthatja az adózón kívül annak meghatalmazottja, megbízottja is, az önellenőrzés ellenjegyzését pedig adótanácsadó, adószakértő, okleveles adószakértő végezheti. (NAV, 2013)

Az Art. 50. §-ának (3) bekezdése értelmében önellenőrzéssel csak azt az adót, költségvetési támogatást lehet helyesbíteni, amely helyesbítésének összege meghaladja az 1.000 forintot, a helyi adó, a magánszemélyek jövedelemadója és egészségügyi hozzájárulása esetében pedig a 100 forintot. Ezeket az összeghatárokat adónként és évenként (vagy adózási időszakonként) külön-külön figyelembe kell venni.

További fontos szabályokat tartalmaz az Art. 51. §-a:

- a helyesbített adó, a költségvetési támogatás és a megállapított önellenőrzési pótlék a helyesbített összeg és a pótlék bevallásával egyidejűleg esedékes,
- az adózó javára mutató helyesbítés esetén önellenőrzési pótlékot nem kell felszámítani, sem megfizetni,
- az adózó bevallását önellenőrzéssel csak az adóbevallás benyújtására előírt határidőt követően helyesbítheti.

3.5 Speciális szabályok

Az önellenőrzés speciális szabályaival találkozhatunk a ***munkáltató/kifizető által benyújtott bevallás önellenőrzésének*** meghatározott eseteiben, ugyanis ehhez kapcsolódhat magánszemély kivételes önellenőrzési kötelezettsége.

Az általános szabályok alapján a munkáltató, a kifizető és az adóbeszedésre kötelezett a kötelezettségei teljesítése során elkövetett tévedését maga köteles korrigálni. Azonban vannak olyan meghatározott esetek, amikor a munkáltató által megállapított jövedelemadót mégis a magánszemélynek kell önellenőrzéssel helyesbítene. Ezek a következők:

- ha a munkáltatóhoz adómegállapításra jogosító nyilatkozatot jogszerűen nem tehetett volna,
- ha az adókedvezményét az igazolás késedelmes benyújtása vagy annak elmaradása miatt a munkáltató nem vette figyelembe. (NAV, 2013)

Ha a munkáltató a munkáltatói adómegállapítás után tárja fel, hogy – a magánszemély jogszerű eljárása mellett – az adót tévesen állapította meg, és a magánszemély vele még munkaviszonyban áll, az Art. 28/B. §-ának (1) bekezdése értelmében az adómegállapítást módosítania kell. Így az adókülönbözetet a magánszemély részére vissza kell térítenie, vagy a következő kifizetéskor le kell vonnia. Ezután a munkáltatónak nyilvántartásban kell vennie az adómegállapítás módosítását, és ezzel egyidejűleg a módosított adómegállapításról igazolást kell kiállítania a magánszemély részére. A levonás azonban nem haladhatja meg az esedékes egészségbiztosítási és nyugdíjjárulékkal és adóelőleggel csökkentett havi munkabér 15%-át. Ha az adókülönbözetet a munkáltató egy összegben nem tudja levonni, akkor a levonást további hat hónapon át folytathatja. A munkáltatónak a levont, illetőleg visszatérített adókülönbözetet a rá vonatkozó szabályok alapján kell bevallania, megfizetnie, illetve visszaigényelnie.

Amennyiben az adókülönbözet nem vonható le teljes egészében, vagy ha a magánszemély időközben munkahelyet változtat, a munkáltatónak – a levonás meghíúsulásától számított 15 napon belül – értesítenie kell a magánszemély állami adóhatóságát az adókülönbözet még fennálló összegéről és a magánszemély adóazonosító számáról. Az értesítés után az adóhatóság fog intézkedni a hátralék beszedése érdekében. Ekkor a késedelmi pótlék a fizetési felhívásban megjelölt teljesítési határidő lejártát követően számítható fel.

Ha az adókülönbözet azért keletkezett, mert a munkáltató elmulasztotta levonni az adót, akkor ezután önellenőrzési pótlékot kell a saját terhére megállapítani a munkáltatói adómegállapításra előírt határidőt követő naptól a nyilvántartásba vétel napjáig tartó időtartam vonatkozásában, amelyet be kell vallania, és meg is kell fizetnie. Ezen kötelezettségek teljesítésével a munkáltató mentesül az adólevonási kötelezettség megsértésével összefüggő jogkövetkezmények alól. (Art. 28/B. §. (1) bekezdés)

Amennyiben a munkáltatói adómegállapítás azért nem módosítható, mert:

- magánszemély már nem áll munkaviszonyban az adót megállapító munkáltatóval,
 - magánszemély a munkáltatói adómegállapítást önellenőrzéssel helyesbítette, és erről nyilatkozott a munkáltatójának,
 - magánszemély adóját a magánszemély halálára tekintettel a NAV állapította meg,
- a munkáltatónak a feltárt adókülönbözetet a feltárás időpontjában nyilvántartásba kell vennie és az adókülönbözet összegéről – a magánszemély adóazonosító számának feltüntetésével – 15 napon belül bejelentést kell tennie a magánszemély állami adóhatóságának. A munkáltatónak a feltárt adókülönbözetről – lehetősége szerint – tájékoztatnia kell a magánszemélyt. A munkáltatónak ekkor is önellenőrzési pótlékot kell felszámítani, bevallania és megfizetnie – a saját terhére – a levonni elmulasztott adó után a munkáltatói adómegállapításra előírt határidőt követő naptól a nyilvántartásba vétel napjáig. Ezen intézkedésekkel ekkor is mentesül a munkáltató az adólevonási kötelezettség megsértéséhez kapcsolódó jogkövetkezmények alól. (Art. 28/B. §. (2) bekezdés)

Az Art. 29. §-a alapján amennyiben a munkáltató az összesített igazolás kiállítását követően, illetőleg a kifizető a kifizetésről szóló igazolás kiállítását követően tárja fel, hogy a magánszemély adóelőlegét, adóját nem a törvényben meghatározottak szerint állapította meg és vont le, a feltárt hibát nyilvántartásba kell vennie. Ezután szintén bejelentési kötelezettsége van a magánszemély állami adóhatósága felé, illetve a magánszemélyt is értesítenie kell, feltéve, ha ismeri a magánszemély értesítési címét. Önellenőrzési pótlékot abban az esetben kell fizetnie – a levonni elmulasztott adó, adóelőleg után – a munkáltatónak, ha a hiba a törvényben meghatározottnál alacsonyabb összegű adó, adóelőleg levonását eredményezte. Ekkor a pótlék kiszámításánál használt időtartam az igazolás kiállításának napjától a nyilvántartásba vétel napjáig tart. A munkáltató a bejelentési, az önellenőrzési pótlék megállapítási és bevallási kötelezettség teljesítésével itt is mentesül az adólevonási kötelezettség megsértésével összefüggő jogkövetkezmények alól.

A magánszemély is tehet bejelentést – az adóazonosító szám feltüntetésével – az állami adóhatósághoz abban az esetben, ha a munkáltató jogutód nélküli megszűnése után tárja fel, hogy a munkáltató az adóelőlegét, adóját (ideértve a járulékot is) nem a törvényben meghatározottak szerint állapította meg és vonta le, és a hiba a törvényben meghatározottnál magasabb összegű adó, adóelőleg levonását eredményezte. Ha az állami adóhatóság erről – nyilvántartása alapján – bebizonyosodik, akkor az adókülönbötetet határozattal írja elő a magánszemély javára. Így ekkor a magánszemélynek nem kell önrevíziót benyújtania.

A társaságiadó-előleget és az energiaellátók jövedelemadóját az adózónak az adóév utolsó hónapjának 20. napjáig kell kiegészíteni az adóévi várható, éves fizetendő adó összegére. Erről ugyanilyen határidővel bevallást is kell benyújtani, amit később az általános szabályok szerint önellenőrizhet. (NAV, 2013) Azonban a **társaságiadó-előleg és az innovációs járulékelőleg** összegének bevallása során elkövetett tévedés az önellenőrzés szabályai szerint nem módosítható. Az adóelőlegre – az Art. 4. §-ának (3) bekezdése alapján – alapesetben az adóra vonatkozó szabályokat kell alkalmazni. Ez alól kivételt képez az, ha az Art. egyéb paragrafusaiban másként rendelkezik. Így például a társaságiadó-előleg és az innovációs járulékelőleg helyesbítése esetében az Art. 42. §-ának (2)–(4), illetve (6) bekezdése az adóelőleg összegének módosításáról másként rendelkezik, mint ahogy az adó önellenőrzéssel történő korrekciójáról. Ekkor tehát – az Art. 42. § (2) bekezdése alapján – az adózó az adóelőleg módosítását kérheti a NAV-tól, ha az előző időszak (év, negyedév, félév) adatai alapján fizeti előlegét, és számításai szerint adója nem éri el az előző időszak adatai alapján fizetendő adóelőleg összegét. (2003. évi XC. törvény 5. §. (4) bekezdés és Tao. törvény 26. §. (2) bekezdés) Annak nincs akadálya, hogy az adózó – a hiba észleléséből adódóan – a bevallott előlegnél magasabb összeget fizessen be.

Speciális a szabályozás a **környezetterhelési díjelőlegre** vonatkozóan, mivel a környezetterhelési díjról szóló 2003. évi LXXXIX. törvény 16. §-ának (1) bekezdése alapján a kibocsátó a negyedévi díjelőleget a negyedév utolsó napjáig fizeti meg, amelynek összege a tárgyévet megelőző év tényleges kibocsátásai alapján fizetett teljes díj negyedével egyezik meg. Tehát alapesetben nincs mód önellenőrzésre, azonban kivételt jelent a törvény 16. §-ának (3) bekezdése, azaz ha a kibocsátó folyamatosan működtet kibocsátást mérő rendszert, ugyanis ekkor lehet önellenőrzést végezni, mivel ez esetben a mérések alapján a folyó negyedévre irányadó díjelőleget kell megfizetni, azaz nem az előző időszak adatai alapján fizeti a kibocsátó az előleget. (NAV, 2013)

4. AZ (ÖN)ELLENŐRZÉS SORÁN FELTÁRT HIBÁK

Ez a fejezet az (ön)ellenőrzés során feltárt hibákra fókuszál, elsőként ismerteti a hibák és a hibahatások közti különbséget, illetve azok kapcsolatát az üzleti évekkel. Majd a hibák és hibahatások tartalom szerint, illetve nagyságrend alapján történő csoportosítását mutatja be. A nagyságrend szerinti kategorizálás meghatározza a hibák kezelésének módját, azok helyesbítésének beszámolóban történő megjelenítését, amikre szintén kitér a fejezet.

Egy ellenőrzés zárulhat megállapítással, illetve megállapítás nélkül. Ha megállapítás nélkül fejeződik be az ellenőrzés, akkor nincs szükség a számviteli és adózási nyilvántartások, elszámolások és bevallások helyesbítésére. Amennyiben pedig megállapítással zárul, azaz valamilyen hibázás történt, akkor helyesbíteni kell a számviteli és adózási nyilvántartásokat, elszámolásokat és bevallásokat. (Sztanó et al., 2012)

A számviteli törvény 3. §-ának (3) bekezdésének 2. pontja határozza meg az ellenőrzés megállapításának fogalmát, amely az ellenőrzés során feltárt hibák és hibahatások meghatározását jelenti. A hibák és hibahatások:

- a beszámolóval lezárt üzleti évvel (évekkel) kapcsolatosak,
- érinthetik az eszközöket-forrásokat, az eredményt, a saját tőkét,
- a hatályos jogszabályi előírások nem vagy nem megfelelő alkalmazásából, helytelen értelmezéséből, vagy nem megengedett, tiltott cselekmény elkövetéséből erednek.

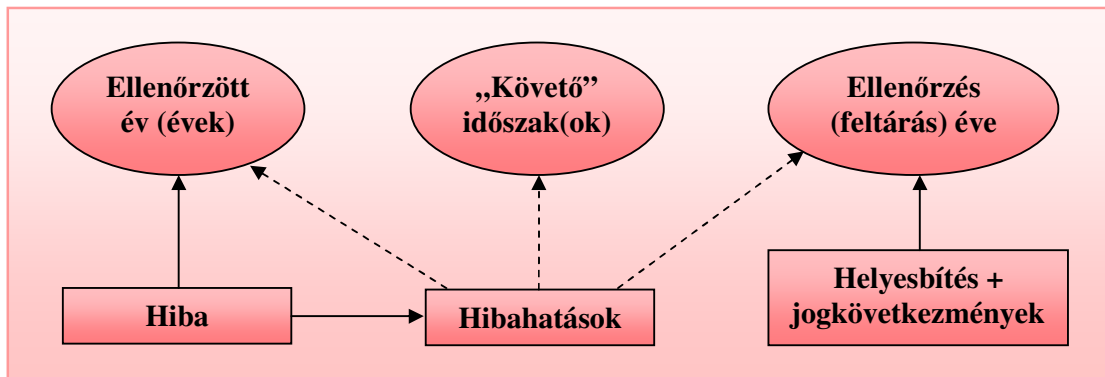
A **hiba** valamely korábbi, adózási szempontból lezárt időszakban elkövetett tevékenység eredménye, amely nem felel meg a hatályos számviteli és adózási jogszabályok előírásainak. Így a hiba eredhet a hatályos jogszabályi előírások:

- nem vagy nem megfelelő alkalmazásából,
- helytelen értelmezéséből, vagy
- nem megengedett, tiltott cselekmény elkövetéséből.

A **hibahatás** az valamely hiba által okozott újabb hibát jelenti, tehát egy eredetileg elkövetett hibának a következménye lehet. Így például, ha egy adott évben téves bruttó értéken aktiváltak egy tárgyi eszközt, annak a hibahatása az lesz, hogy a későbbi

időszakokban helytelenül lesz megállapítva az adott eszköz értékcsökkenési leírása, amely hatása megjelenik a társaságiadó-fizetési kötelezettség összegében is. Ebből következően egy hibának több hibahatása is lehet akár a hiba elkövetésének üzleti évét követő években is. Így az ellenőrzés során feltárt hibák utólagos korrekciója során a hibahatásokat is figyelembe kell venni és azokat is javítani kell. (Siklósi et al., 2007)

Az ellenőrzés alá vont üzleti év(ek)hez tartozóan feltárt hibák és azok hibahatásai, majd ezek későbbi helyesbítése a vonatkozó üzleti évekhez a következőképpen kapcsolódnak: (Siklósi–Veress, 2013)



6. ábra: Üzleti évek és a hibák, illetve azok helyesbítésének kapcsolata

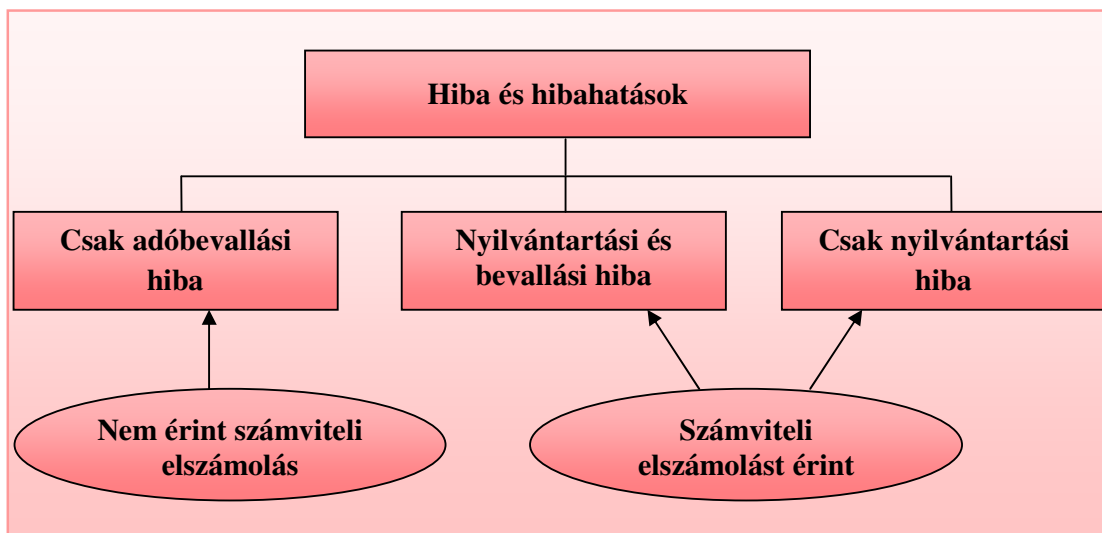
Forrás: Siklósi–Veress, 2013, 3. o. alapján saját szerkesztés

4.1 A hibák – és hibahatások – csoportosítása

A hibákat és a hibahatásokat kétféleképpen is csoportosíthatjuk, mégpedig a tartalmuk szerint, illetve nagyságrendjük alapján.

4.1.1 Tartalom szerinti csoportosítás

A hibák tartalom szerint lehetséges csoportosítását a következő ábra mutatja be.



7. ábra: Hibák tartalom szerinti csoportosítása

Forrás: Siklósi–Veress, 2013, 9. o. alapján saját szerkesztés

Csak adóbevallásban elkövetett hiba esetén az adókötelezettségek vagy a támogatási igények összegének meghatározása és könyvelése is a jogszabályi előírásoknak megfelelően történt, tehát a könyvvezetésben nincs hiba, de a társaság a bevallásban a könyvelt értéktől eltérő adatot szerepeltetett véletlenül. Ekkor a hiba egy új bevallás benyújtásával javítható. (Siklósi–Veress, 2013)

A *nyilvántartási és bevallási hiba* azt jelenti, hogy a hibás bevallás mellett a könyvviteli nyilvántartásban is van hiba. Eszközökben és forrásokban elkövetett hiba esetén, ha a hiba feltárásának évében az érintett eszköz és/vagy forrás szerepel a gazdálkodó könyveiben, akkor a hibát közvetlenül – az eszköz és/vagy forrás értékének korrigálásával – ki lehet javítani. Azonban ha már nem szerepel a könyvekben, a hiba csak közvetetten – valamely költség, ráfordítás vagy bevétel értékének módosításával – javítható. Ezek mellett a hiba szerepelhet az eredménykimutatásban is úgy, hogy a költséget, ráfordítást vagy a bevételt érintheti.

Csak nyilvántartási – értékelési – hibák esetén csak a könyvviteli nyilvántartások tartalmazzák a hibát, miközben a költségvetési kapcsolat helyes, így a bevallást nem kell javítani, csak a könyvviteli elszámolást. Ha a hibát az eszközökben és/vagy forrásokban követték el és a hibafeltárás évében megtalálható az érintett eszköz és/vagy forrás, akkor a hiba közvetlenül – az érintett eszköz és/vagy forrás értékének módosításával – javítható. Azonban ha a hibafeltárás évében már nem található meg a helytelenül értékelt eszköz és/vagy forrás, vagyis a hiba időközben automatikusan rendeződött, amikor az érintett

eszköz és/vagy forrás kivezetésre került¹¹, azaz a hiba csak közvetetten – valamely költség, ráfordítás vagy bevétel értékének módosításával – javítható. A hiba ezen típusa érintheti az eredménykimutatást is, tehát érinthet költséget, ráfordítást vagy bevételt, de jelen esetben az adott év eredményének végösszegét nem, így csak az eredménykimutatás struktúráját módosítja. (Pál et al., 2013)

4.1.2 Nagyságrend szerinti csoportosítás

A számviteli törvény a hibát és hibahatásokat nagyságrend alapján kategorizálja, így beszélhetünk:

- jelentős összegű és
- nem jelentős összegű hibáról.

Fontos, hogy az ellenőrzés folyamán ezt a nagyságrendi besorolást nem egy hiba és annak hibahatásai alapján kell – külön-külön – elvégezni, hanem az ellenőrzött üzleti év összes hibáját és azok összes hibahatását együttesen kell vizsgálni.

A számviteli törvényben szereplő **jelentős összegű hiba** fogalma 2013-tól módosult, mivel az 500 millió forintos alsó korlátra vonatkozó szabályt módosították. A korábbi szabályozás alapján, ha a mérlegfőösszeg 2 százaléka meghaladta az 500 millió forintot, akkor a jelentős hiba összege minden esetben 500 millió forint volt. Azonban ez a 2 százalékos, illetve az 500 millió forintos korlát sem a kicsi, sem a nagyvállalkozásoknak nem felelt meg igazán. Ugyanis a kisméretű vállalkozásoknál előfordulhatott – alsó korlát hiányában –, hogy viszonylag alacsony összeg, tehát már 100-200 ezer forint is jelentős összegű hibának számított, míg a nagyobb méretű, magas mérlegfőössszeggel rendelkező vállalkozók számára az 500 millió forintos korlát gyakran túl alacsonynak bizonyult. (Umenhoffer, 2013)

Így 2013. január 1-jétől jelentős összegű hibáról akkor beszélhetünk – a számviteli törvény 3. §-ának (3) bekezdésének 3. pontja alapján – ha a hiba feltárásának évében, a különböző ellenőrzések során, egy adott üzleti évet érintően (évenként külön-külön) feltárt hibák és hibahatások – eredményt, saját tőkét növelő-csökkentő – értékének együttes (előjeltől független) összege meghaladja a számviteli politikában meghatározott értékhatárt. Ettől függetlenül minden esetben jelentős összegű a hiba, ha a hiba

¹¹ A hiba feltárásakor már jó a könyvviteli nyilvántartás, mivel az elkövetett hibát az okozott hibahatás helyesbítette, azonban a jelentős hibák meghatározásakor figyelembe kell venni, hogy a hibával érintett időszakokban az eredményszámlák egyenlege lehet, hogy rossz volt. (Pál et al., 2013)

feltárásának évében az ellenőrzések során – ugyanazon évet érintően – megállapított hibák, hibahatások eredményt, saját tőkét növelő-csökkentő értékének együttes (előjeltől független) 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.

Tehát a módosítás szerint annál a vállalkozónál, amelynél a mérlegfőösszeg 2 százaléka nem haladja meg az 1 millió forintot, a jelentős összegű hibaminősítés nem a mérlegfőösszeg 2 százalékánál, hanem csak a magasabb értéken, azaz az 1 millió forintnál lép életbe. Nagyobb vállalkozások esetén pedig már nem hatályos az 500 millió forintos korlát, szóval, ha a mérlegfőösszeg 2 százaléka magasabb, mint 500 millió forint, a jelentős összegű hibaminősítés csak a magasabb összegnél lép életbe. Ezek alapján a módosítás mind a nagyobb, mind a kisebb vállalkozások adminisztrációját csökkenti. (Umenhoffer, 2013)

Amennyiben a hibák és hibahatások összege nem haladja meg a számviteli politikában meghatározott értékhatárt, vagy az ellenőrzött üzleti év mérlegfőösszegének 2 százalékát, illetve az 1 millió forintot, akkor ***nem jelentős összegű hibáról*** beszélhetünk. (számviteli törvény 3. §. (3) bekezdés 4. pont)

A számviteli törvény 2013. január 1-je előtt hatályos rendelkezése úgy szólt, hogy amennyiben az ellenőrzés során olyan jelentős összegű hibákat, hibahatásokat állapított meg, amelyek a vagyoni, pénzügyi, jövedelmi helyzetre vonatkozó megbízható és valós képet a sajáttőke-változáson keresztül lényegesen befolyásolták, a korábban már közzétett beszámolót ***ismételten közzé kell tenni***.

Azonban a ***megbízható és valós képet lényegesen befolyásoló hiba*** fogalmát és a hozzá kapcsolódó, a beszámoló ismételt közzétételi kötelezettségét 2013. január 1-jével törölték a számviteli törvényből. Átmeneti szabályként meghatározták, hogy a 2012-ben feltárt, megbízható, valós összképet lényegesen befolyásoló hibákra sem kell már alkalmazni a korábbi szabályokat.

A már közzétett – az adott üzleti évet megelőző üzleti évre vonatkozó éves vagy egyszerűsített éves – beszámolót érintő, az ellenőrzések során feltárt hibákat a számviteli törvény jelentős összegű hiba, illetve a nem jelentős összegű hiba szabályai szerint kell rendezni. (Umenhoffer, 2013)

4.2 A hibák kezelése

A jelentős összegű hiba kulcsfontosságú kategóriája az ellenőrzés számvitelének, ugyanis a jelentőségvizsgálat dönt a hiba helyesbítésének könyvviteli elszámolásáról, valamint a beszámolóban – a mérlegben, eredménykimutatásban, illetve a kiegészítő mellékletben – való megjelenítéséről.

A jelentőség minősítésének szabályai a következők:

- nem lehet nettósítani, így a számbavétel során a hibák és hibahatások eredményre, saját tőkére gyakorolt hatását előjeltől függetlenül kell összegezni,
- az összegzés során a hibák és a hibahatások értékét is figyelembe kell venni,
- tárgyéven belül összegezni kell az adott évre vonatkozó önellenőrzések és ellenőrzések megállapításait¹²,
- ha egy ellenőrzés (önellenőrzés) több évet ölel fel, 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 tártunk-e fel,
- a vizsgálat során a kiszámolt összeget mindig az ellenőrzött üzleti év mérlegfőösszegéhez kell viszonyítani, nem a tárgyévi mérlegfőösszegéhez.

A hibák és hibahatások minősítése során figyelmen kívül kell hagyni a korábbi – a tárgyévet megelőző években végzett – revíziók alatt az adott évvel kapcsolatban feltárt hibákat. (Pál et al., 2013)

A számviteli törvény 19. §-ának (3) bekezdése alapján 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 módosításokat a mérleg és az eredménykimutatás minden tételénél az előző év adatai mellett be kell mutatni, így azok nem képezik részét az eredménykimutatás tárgyévi adatainak. Fontos, hogy a módosítások a mérlegkészítés napjáig megismert és nem vitatott, nem fellebbezett, illetve a jogerőssé vált megállapítások miatt történjenek. Így a mérlegben és az eredménykimutatásban is külön-külön oszlopban szerepelnek az előző üzleti év adatai, a lezárt üzleti év(ek)re vonatkozó módosítások, valamint a tárgyévi adatok.

¹² Ha a tárgyéven több (adó)ellenőrzésre is sor kerül, akkor az ugyanarra az évre vonatkozó különböző megállapításokat összesíteni kell ahhoz, hogy minősíteni tudjuk jelentős vagy nem jelentős hibáról van szó. (Pál et al., 2013)

Tehát az ellenőrzés során feltárt jelentős hiba következménye, hogy háromszlopos mérleget és eredménykimutatást kell készíteni. A három oszlop a következő:

- előző év,
- előző év(ek) módosításai,
- tárgyév.

A középső – előző évek módosításai – oszlop az adott üzleti évben elvégzett ellenőrzések során feltárt előző éveket érintő jelentős összegű hibák helyesbítésének a mérlegtételekre, valamint az eredményre gyakorolt hatását tartalmazza. (www.kpmg.com¹³) Ebben az oszlopban plusz, illetve mínusz előjellel kell bemutatni a mérleget és az eredményt érintő hibákat és hibahatásokat. Az elkülönítésre indokolt a számlák „E” betűvel történő megjelölése.

A háromszlopos **mérleg** tehát az előző év, az előző év(ek) módosításai, valamint a tárgyév oszlopot tartalmazza.

Az előző év oszlopban az eszközök és források üzleti évi nyitó adatait kell megjeleníteni, amelyek megegyeznek az előző üzleti év mérlegének mérlegfordulónapi záró eszköz- és forrásadataival.

A középső oszlopban a jelentős összegű hibák egyes eszközöket, illetve forrásokat érintő adatait kell előjel-helyesen beállítani. Ha a jelentős összegű hiba több üzleti évet is érint, akkor az előző évi adatokat összevontan kell szerepeltetni. Az is megtörténhet, hogy az ellenőrzés megállapításaként az egyik évben csökken az adott eszköz vagy forrás értéke, a másik évben pedig nő, és ez a növekedés ellentételezheti a csökkenést, ebben az esetben a középső oszlopba nem kerülhet adat. A mérlegegyezőség elvéből kifolyólag az üzleti év mérlegének középső – előző év(ek) módosításai – oszlopába beállított eszközök mérlegfőösszegének meg kell egyeznie a középső oszlopba beállított források mérlegfőösszegével.

A tárgyév oszlop az üzleti év mérlegfordulónapi – leltárral alátámasztott – eszköz- és forrásadatait tartalmazza. (Pál et al., 2013)

A számviteli törvény 37. §-ának (5) bekezdése alapján az ellenőrzés során a mérlegkészítés időpontjáig megállapított – az előző üzleti év(ek)re vonatkozó – jelentős összegű hibák elkülönítetten kimutatott eredményre gyakorolt hatásának összegét, azaz a

¹³ <http://www.kpmg.com/HU/hu/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/kerdojelek/Documents/kerdojelek-hirlevel-2013-majus.pdf> (letöltés: 2013. július 5.)

mérleg szerinti eredményét, az eredménytartalékot növelő, illetve csökkentő tételként a hiba megállapításának üzleti évében kell elszámolni. Így a középső oszlopban szereplő mérleg szerinti eredményt a tárgyév oszlopban az eredménytartalék sorban kell megjeleníteni.

Az *eredménykimutatás* a vállalkozó tárgyévi mérleg szerinti, a vállalkozónál maradó adózott eredményének levezetését foglalja magába, az eredmény keletkezésére, módosítására ható főbb tényezőket, a mérleg szerinti eredmény összetevőit, kialakulását mutatja be. Az eredménykimutatásban elkülönítetten kell megjeleníteni – a revízió megállapításai alapján – az előző üzleti év(ek) mérleg szerinti eredményét módosító jelentős összegű hibák eredményre gyakorolt hatását. (számviteli törvény 70. §. (1) bekezdés)

Így jelentős hiba esetén az eredménykimutatás is három oszlopos lesz, amelynek oszlopai az előző év, az előző év(ek) módosításai, valamint a tárgyév oszlopok lesznek.

Az előző év oszlop az előző üzleti év bevétel- és ráfordítás adatait tartalmazza, amelyek megegyeznek az előző üzleti év eredménykimutatásának tárgyév oszlopban kimutatott bevétel- és ráfordítás adataival.

Az előző év(ek) módosításai oszlopban a feltárt jelentős összegű hibáknak az eredménykimutatás egyes bevétel, illetve ráfordítás tételeit érintő adatait kell előjel-helyesen szerepeltetni. Több üzleti évet érintő jelentős összegű hibák esetén szintén összevontan kell megjeleníteni az érintett – lehetőleg évenként elkülönített – bevétel-, illetve ráfordításszámlára könyvelt előző évi adatokat. Az eredménykimutatás tételeinél meghatározott esetekben előfordulhat, hogy a középső oszlopban negatív előjelű árbevétel, vagy negatív előjelű költség szerepel. A középső oszlopban az utolsó adat a mérleg szerinti eredmény, amelynek összege meg kell, hogy egyezzen a mérleg középső oszlopában szereplő mérleg szerinti eredménnyel.

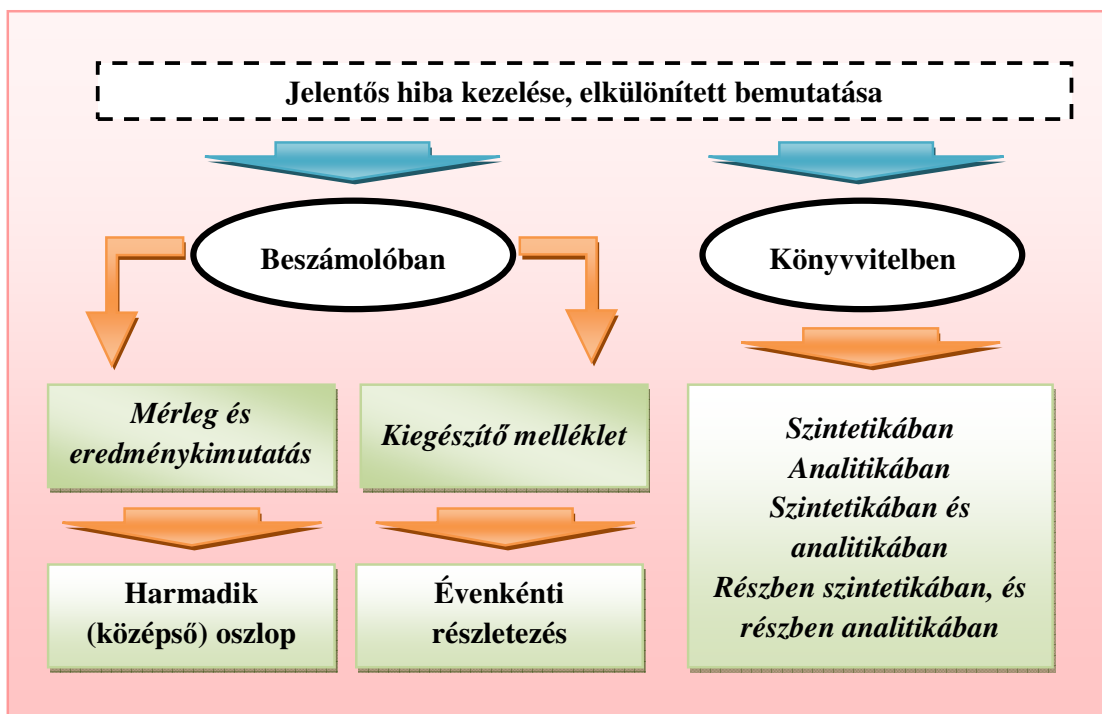
A tárgyév oszlop pedig a hibafeltárás üzleti évének bevétel- és ráfordítás-aadatait tartalmazza. (Pál et al., 2013)

A háromoszlopos beszámolóképzési kötelezettség az egyszerűsített éves beszámolót készítő vállalkozásokra is érvényes jelentős hiba esetén. Így ha az ellenőrzés az előző üzleti év(ek) egyszerűsített mérlegében, eredménylevezetésében jelentős összegűnek minősülő hibá(ka)t állapított meg, akkor az előző üzleti év(ek)re vonatkozó módosításokat az egyszerűsített mérleg és az eredménylevezetés minden tételénél az előző üzleti év adatai mellett be kell mutatni. Ilyen esetben az egyszerűsített mérlegben is, az

eredménylevezetésben is három oszlop van, azaz külön-külön oszlopban szerepelnek az előző évi adatok, a lezárt üzleti év(ek)re vonatkozó módosítások, illetve a tárgyévi adatok. (számviteli törvény 99. §. (6) bekezdés)

A jelentős hibákra a *kiegészítő mellékletben* is ki kell térni, ugyanis itt kell bemutatni 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, évenkénti megbontásban. (számviteli törvény 88. §. (5) bekezdés)

Az évenkénti bontásra azért van szükség, mert ha az ellenőrzés több számviteli beszámolóval lezárt üzleti évre is kiterjedt, és több ellenőrzött évhez tartozóan is feltártak jelentős hibá(ka)t, a mérlegben és az eredménykimutatásban a helyesbítések összevontan egyetlen oszlopban jelennek meg, így ezek évek szerinti megbontását a kiegészítő melléklet kell, hogy tartalmazza. (Siklósi et al., 2007)



8. ábra: A jelentős hibák kezelése

Forrás: Pál et al., 2013, 86. o. alapján saját szerkesztés

A *könyvvitelben* – így a szintetikában, az analitikában és a kettő kombinációiban – szereplő évenként csoportosított adatok jelentős hiba esetén a középső mérleg, illetve eredménykimutatás oszlop kitöltéséhez és a kiegészítő melléklet összeállításához, illetve

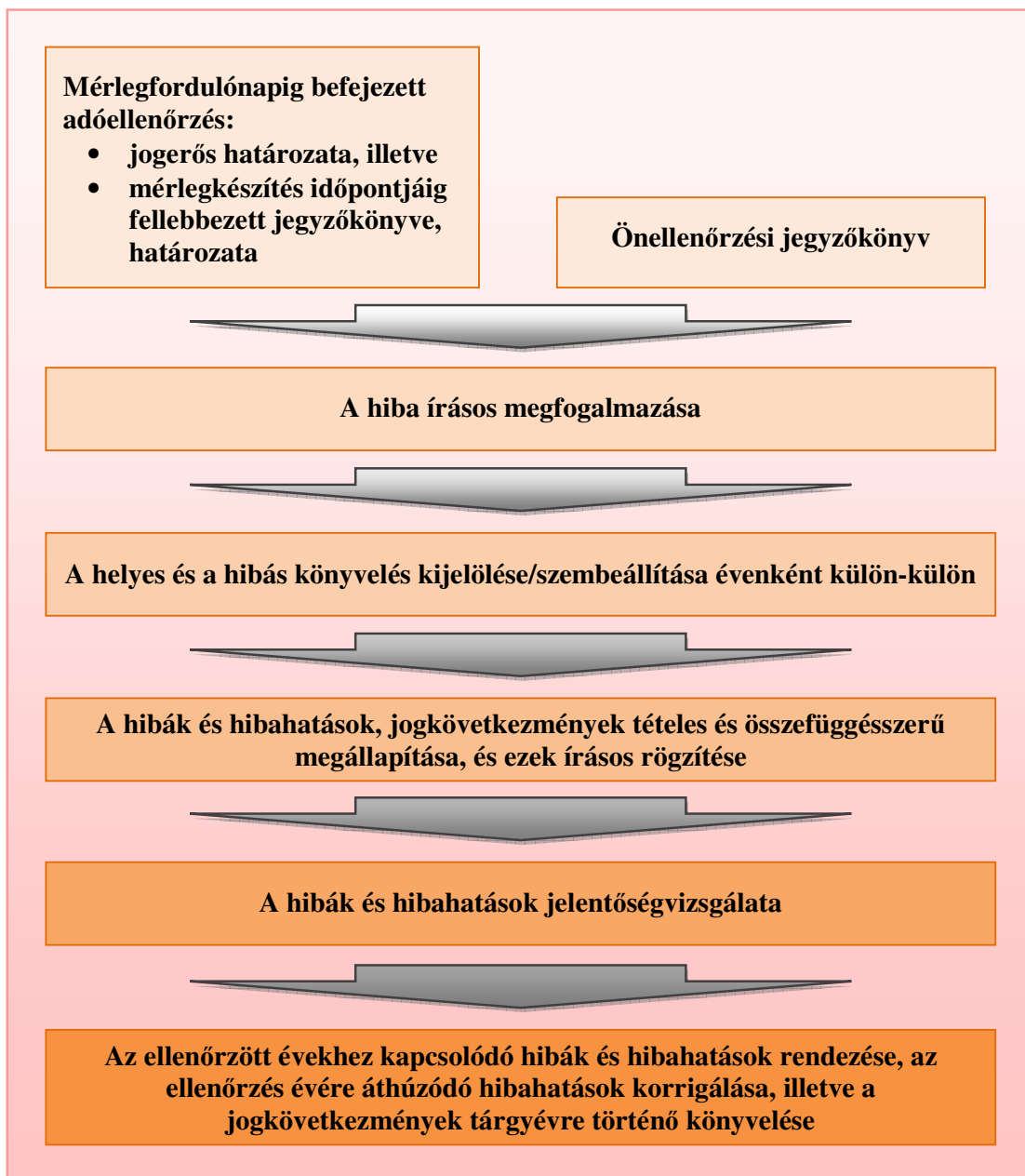
nem jelentős hiba esetén az adóalap korrekciós tételek meghatározásához szükségesek. (Pál et al., 2013)

A számviteli törvény 71. §-ának (3) bekezdése alapján az ellenőrzés által megállapított **nem jelentős összegű hibák** eredményre gyakorolt hatását az eredménykimutatás megfelelő tárgyévi adatai tartalmazzák.

Tehát a nem jelentős összegű hibákat nem kell elkülönítetten kezelni, így a mérleg és eredménykimutatás is két oszlopos marad, azaz a feltárt hibák és hibahatások a tárgyévi adatok között szerepelnek. Tehát az ellenőrzés (önellenőrzés) által megállapított nem jelentős összegű hibák eredményre gyakorolt hatását (ideértve az emiatt keletkezett társaságiadó-többletet, illetve hiányt is) az eredménykimutatás megfelelő tárgyévi adatai tartalmazzák. Ebben az esetben minden adózás előtti eredményt érintő adatot adóalap korrekcióként kell figyelembe venni év végén, ugyanis így lehet elkerülni a kétszeres adózást. A korrekció folyamán az évközi ellenőrzések következtében megállapított eredményt csökkentő tételeket pozitív, az eredményt növelő tételeket negatív előjellel kell szerepeltetni.

A nem jelentős hibákat ugyanúgy kell könyvelni, mint a jelentős összegű hibákat, de mivel a revízió által megállapított nem jelentős összegű hibák eredményre gyakorolt hatását az eredménykimutatás megfelelő adatai tartalmazzák, a nem jelentős összegű hibák mérleg szerinti eredményét nem kell külön könyvelés keretében megállapítani. Az ellenőrzéssel érintett eredményszámlákat pedig a tárgyévi eredményszámlákkal együtt kell zárni. (Pál et al., 2013)

A hibafeltárás és hibajavítás folyamatának összegzését a következő ábra tartalmazza.



9. ábra: A hibafeltárás és hibajavítás folyamata

Forrás: Siklósi–Veress, 2013, 13. o. alapján saját szerkesztés

5. ÖNELLENŐRZÉSI ESETTANULMÁNYOK

Ebben a fejezetben különböző esettanulmányok megoldásának bemutatására kerül sor. Az esettanulmányok nem aktivált tárgyi eszközökhöz, téves időpontban könyvelt számlákhoz, illetve halasztott bevétel helytelen elszámolásához kapcsolódnak.

5.1 Tárgyi eszközök önellenőrzésére vonatkozó esettanulmányok

5.1.1 Nem elévült hiba önellenőrzése

2013. július 10-én a „NEMMINDENTAKTIVÁLT” Kft.-nél önellenőrzést végeztek, ugyanis a takarítónő takarítás közben megtalált egy termelőgép alkatrészeiről szóló számlát. Az alkatrészek értékét a vállalkozás nem aktiválta (a beruházásszámlára sem vezette át), pedig már 2012. július 1-jén használatba vette. A számla 40.000 e Ft + áfáról szólt. A termelőgép terv szerinti értékcsökkenésének elszámolása lineáris módszerrel történik, 14,5%-os leírási kulcs használatával. Az értékcsökkenés minden év végén egy összegben kerül elszámolásra.

Kiegészítő adatok:

- A vállalkozás eredménykimutatását összköltség eljárással készíti.
- A költségek elszámolása kizárólag az 5. költségcsoport számlaosztály számláin történik.
- A 2012. év adóalapja pozitív volt.
- Az értékcsökkenés esetében feltételezzük, hogy az elszámolásánál alkalmazott – tehát a számvitel szerinti – leírási kulcs megegyezik az adótörvény szerinti leírási kulccsal.
- A vállalkozás 2012. évi mérlegében a társasági adó az egyéb rövid lejáratú kötelezettségek között szerepel.
- A társaságiadó-kulcs 10%.
- Az áfakulcs 27%. Az adózó havi bevallásra kötelezett.
- A jegybanki alapkamat 4,25%.

Feladat:

1. Könyvelje le az önellenőrzéssel kapcsolatos elszámolásokat, ha a hibák és hibahatások jelentősek!
2. Készítse el a 2013. évi mérleget és az eredménykimutatást az önellenőrzéssel kapcsolatos elszámolások figyelembevételével, ha a következő adatok ismertek:

**A „NEMMINDENTAKTIVÁLT” Kft. 2013. évi összevont eredménykimutatása
önellenőrzés nélkül (adatok eFt-ban)**

1. táblázat

Megnevezés	Tárgyév ellenőrzés nélkül	Előző év(ek) módosításai	Tárgyév
Értécsökkenési leírás	50.000	–	–
Egyéb ráfordítások	75.000	–	–
„Többi” hozam	1.000.000	–	–
„Többi” ráfordítás	780.000	–	–
Adózás előtti eredmény	95.000	–	–
Társasági adó	9.500	–	–
Mérleg szerinti eredmény	85.500	–	–

Forrás: saját szerkesztés

**A „NEMMINDENTAKTIVÁLT” Kft. 2013. évi összevont mérlege önellenőrzés
nélkül (adatok eFt-ban)**

2. táblázat

Megnevezés	Tárgyév ellenőrzés nélkül	Előző év(ek) módosításai	Tárgyév
Tárgyi eszközök	400.000	–	–
Egyéb eszközök	95.000	–	–
Eszközök összesen	495.000	–	–
Eredménytartalék	60.000	–	–
Mérleg szerinti eredmény	85.500	–	–
Szállítók	65.000	–	–
Egyéb rövid lejáratú kötelezettségek	30.000	–	–
Egyéb források	254.500	–	–
Források összesen	495.000	–	–

Forrás: saját szerkesztés

Az esettanulmány kidolgozása

1. feladatrész

1/1. Alkatrész vételára

T1. Beruházások	40.000 eFt
K4. Beruházási szállítók	40.000 eFt

1/2. Vételárhoz kapcsolódó áfa

T4. Előzetesen felszámított áfa	10.800 eFt
K4. Beruházási szállítók	10.800 eFt

2. Aktiválás

T1. Termelőgép	40.000 eFt
K1. Beruházások	40.000 eFt

3. Terv szerinti értékcsökkenés a 2012. évre

$(40.000 \text{ eFt} \times 0,145 \times (6/12) = 2.900 \text{ eFt})$

T5. Terv szerinti értékcsökkenési leírás E	2.900 eFt
K1. Termelőgép értékcsökkenése	2.900 eFt

4. Társaságiadó-többlet a 2012. évre

A társaságiadó-többlet az alkatrész 2012. évre vonatkozó értékcsökkenésének el nem számolása miatt keletkezett, tehát a számítása a következő: $(2.900 \text{ eFt} \times 0,1 = 290 \text{ eFt})$

T4. Társasági adó elszámolási számla	290 eFt
K8. Társasági adó E	290 eFt

Önellenőrzésipótlék-fizetési kötelezettség nem merül fel jogkövetkezmenyként, ugyanis

- a társasági adó esetén nem adóhiány, hanem adótöbblet keletkezett, továbbá
- az áfa esetében is nem hiányról, hanem többletről beszélhetünk.

5. Terv szerinti értékcsökkenés a 2013. évre

$(40.000 \text{ eFt} \times 0,145 = 5.800 \text{ eFt})$

T5. Terv szerinti értékcsökkenési leírás	5.800 eFt
K1. Termelőgép értékcsökkenése	5.800 eFt

6. Előző évi eredményszámlák átvezetése a 4. Adózott eredmény elszámolási számlára

T4. Adózott eredmény elszámolási számla E	2.900 eFt
K5. Terv szerinti értékcsökkenés E	2.900 eFt
T8. Társasági adó E	290 eFt
K4. Adózott eredmény elszámolási számla E	290 eFt

7. 2012. évi mérleg szerinti eredmény elszámolása

T4. Mérleg szerinti eredmény E	2.610 eFt
K4. Adózott eredmény elszámolási számla E	2.610 eFt

8. 2012. évi mérleg szerinti eredmény átvezetése az eredménytartalékba

T4. Eredménytartalék	2.610 eFt
K4. Mérleg szerinti eredmény E	2.610 eFt

2. feladatrész megoldása

**A „NEMMINDENTAKTIVÁLT” Kft. 2013. évi összevont
eredménykimutatása az önellenőrzéssel kapcsolatos elszámolások
figyelembevételével (adatok eFt-ban)**

3. táblázat

Megnevezés	Tárgyév ellenőrzés nélkül	Előző év(ek) módosításai	Tárgyév
Értékcsökkenési leírás	50.000	2.900	55.800
Egyéb ráfordítások	75.000	–	75.000
„Többi” hozam	1.000.000	–	1.000.000
„Többi” ráfordítás	780.000	–	780.000
Adózás előtti eredmény	95.000	–2.900	89.200
Társasági adó	9.500	–290	8.920
Mérleg szerinti eredmény	85.500	–2.610	80.280

50.000 + 5.800

Forrás: saját szerkesztés

Ahogy a táblázatból leolvasható az előző év korrekciójára elsőként az értékcsökkenési leírás tekintetében volt szükség, mivel az alkatrészek értéke nem került aktiválásra, ebből kifolyólag értékcsökkenést sem számoltak el utána. Így az adózás előtti

eredmény korrigálása –2.900 eFt-ot tesz ki, és figyelembe véve azt is, hogy a hiba hatására 290 eFt-os társaságiadó-többlet keletkezett, a mérleg szerinti eredményt 2.610 eFt-tal kell korrigálni negatív irányba. A tárgyévi mérleg szerinti eredmény az önellenőrzés után 80.280 eFt-ot tesz ki.

**A „NEMMINDENTAKTIVÁLT” Kft. 2013. évi összevont mérlege
az önellenőrzéssel kapcsolatos elszámolások figyelembevételével
(adatok eFt-ban)**

4. táblázat

Megnevezés	Tárgyév ellenőrzés nélkül	Előző év(ek) módosításai	Tárgyév	
Tárgyi eszközök	400.000	37.100	431.300	← 400.000 + + 37.100 – 5.800
Egyéb eszközök	95.000	–	95.000	
Eszközök összesen	495.000	37.100	526.300	
Eredménytartalék	60.000	–	57.390	← 60.000 – 2.610
Mérleg szerinti eredmény	85.500	–2.610	80.280	
Szállítók	65.000	50.800	115.800	← 65.000 + 50.800
Egyéb rövid lejáratú kötelezettségek	30.000	–290–10.800	18.330	← 30.000 – 9.500 + + 8.920 – 290 – 10.800
Egyéb források	254.500	–	254.500	
Források összesen	495.000	37.100	526.300	

Forrás: saját szerkesztés

A mérleg tárgyévi meghatározott adatainak kitöltéséhez az eredménykimutatás szolgál bázisul. Így például az eredménytartalék tárgyévi összegének meghatározásánál a –2.610 eFt-os mérleg szerinti eredmény korrigálását kell figyelembe venni. Az egyéb rövid lejáratú kötelezettségek tárgyévi – önellenőrzés utáni – értékének meghatározása során a következő adatokat kell összesíteni:

- egyéb rövid lejáratú kötelezettségek tárgyévi értéke az ellenőrzés nélkül,
- társaságiadó-fizetési kötelezettség összege az önellenőrzés nélkül (negatív előjellel),
- társaságiadó-fizetési kötelezettség összege az önellenőrzés hatására,
- társaságiadó-többlet értéke a 2012. évre (negatív előjellel),
- az alkatrész vételárához kapcsolódó előzetesen felszámított áfa összege (negatív előjellel).

5.1.2 Elévült hiba önellenőrzése

2013. június 1-jén a „NEMMINDENTAKTIVÁLT2” Kft.-nél önellenőrzést végeztek, ugyanis kiderült, hogy a vállalkozás nem aktiválta (a beruházásszámlára sem vezette át) egy 4.000 eFt értékű műszaki berendezését, holott már 2006. december 1-jén használatba vette. A berendezés terv szerinti értékcsökkenésének elszámolása lineáris módszerrel történik, 14,5%-os leírási kulcs használatával. Az értékcsökkenés minden év végén egy összegben kerül elszámolásra. A társaság számviteli politikájában foglaltak alapján a hiba akkor jelentős, ha a feltárt hibák és hibahatások összege meghaladja az ellenőrzött üzleti év mérlegfőösszegének 1,5%-át. A mérlegfőösszeg a következőképpen alakult az elmúlt években:

A „NEMMINDENTAKTIVÁLT2” Kft. mérlegfőösszegei 2006–2013

(adatok eFt-ban)

5. táblázat

Megnevezés	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.	2011.	2012.	2013.
Mérlegfőösszeg	90.000	93.500	92.000	89.000	85.000	81.000	79.000	83.000

Forrás: saját szerkesztés

Kiegészítő adatok:

- A vállalkozás eredménykimutatását összköltség eljárással készíti.
- A költségek elszámolása kizárólag az 5. költségcsoport számlaosztály számláin történik.
- A vizsgált évek adóalapjai pozitívak voltak.
- Az értékcsökkenés esetében feltételezzük, hogy az elszámolásánál alkalmazott – tehát a számvitel szerinti – leírási kulcs megegyezik az adótörvény szerinti leírási kulccsal.
- A vállalkozás 2006. évi mérlegében a társasági adó az egyéb rövid lejáratú kötelezettségek között szerepel.
- A társaságiadó-kulcs 10%.
- A jegybanki alapkamat 4,25%.

Feladat:

Végezze el a helyesbítő könyveléseket!

A „NEMMINDENTAKTIVÁLT2” Kft. önellenőrzésének hatása 2006–2013
(adatok eFt-ban)

6. táblázat

Megnevezés	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.	2011.	2012.	2013.
Hatás az eredményre (SEEAÉ)	+4.000	–	–	–	–	–	–	–
Hatás az eredményre (écs.)	–48	–580	–580	–580	–580	–580	–580	–472
Hatás az eredményre (társ. adó)	–395	+58	+58	+58	+58	+58	+58	+47
Hatás a saját tőkére	+3.557	–522	–522	–522	–522	–522	–522	–425
HIBA ABSZOLÚT ÖSSZEGE	+8.000	+1.160	+1.160	+1.160	+1.160	+1.160	+1.160	+943
<i>Mérlegfőösszeg</i>	<i>90.000</i>	<i>93.500</i>	<i>92.000</i>	<i>89.000</i>	<i>85.000</i>	<i>81.000</i>	<i>79.000</i>	<i>83.000</i>
Mérlegfőösszeg 1,5%-a	+1.350	+1.403	+1.380	+1.335	+1.275	+1.215	+1.185	+1.245
JELENTŐS / NEM JELENTŐS	J	NJ	NJ	NJ	NJ	NJ	NJ	NJ
Jogkövetkezmény	elévült	nincs	nincs	nincs	nincs	nincs	nincs	nincs

Forrás: saját szerkesztés

1. Jelentős hiba javítása 2006. évre vonatkozóan:

1/1. Berendezés állományba vétele

T1. Műszaki berendezések 4.000 eFt

K5. Saját előállítású eszközök aktivált értéke E 4.000 eFt

1/2. Terv szerinti értékcsökkenés elszámolása

T5. Terv szerinti értékcsökkenési leírás E 48 eFt

K1. Műszaki berendezések értékcsökkenése 48 eFt

1/3. Eredményszámlák átvezetése a 4. Adózott eredmény elszámolási számlára

T5. Saját előállítású eszközök aktivált értéke E 4.000 eFt

K4. Adózott eredmény elszámolási számla E 4.000 eFt

T4. Adózott eredmény elszámolási számla E 48 eFt

K5. Terv szerinti értékcsökkenési leírás E 48 eFt

1/4. Mérleg szerinti eredmény elszámolása

T4. Adózott eredmény elszámolási számla E	3.952 eFt
---	-----------

K4. Mérleg szerinti eredmény E	3.952 eFt
--------------------------------	-----------

A hiba hatására társaságiadó-hiány keletkezett, azonban ezt nem kell könyvelni, mert már elévült. Ezáltal önellenőrzésipótlék-fizetési kötelezettség sem áll fenn jogkövetkezményként.

2. Nem jelentős hiba javítása a 2007.–2012. évekre vonatkozóan:

2/1. Terv szerinti értékcsökkenés elszámolása

T5. Terv szerinti értékcsökkenési leírás	580 eFt
--	---------

K1. Műszaki berendezések értékcsökkenése	580 eFt
--	---------

2/2. Társaságiadó-többlet

T4. Társasági adó elszámolási számla	58 eFt
--------------------------------------	--------

K8. Társasági adó	58 eFt
-------------------	--------

A vizsgált években nem adóhiány, hanem adótöbblet keletkezett, így a hibahatásokhoz nem kapcsolódik jogkövetkezmény.

3. Nem jelentős hiba javítása 2013-ra vonatkozóan:

3/1. Terv szerinti értékcsökkenés elszámolása

T5. Terv szerinti értékcsökkenési leírás	472 eFt
--	---------

K1. Műszaki berendezések értékcsökkenése	472 eFt
--	---------

3/2. Társaságiadó-többlet

T4. Társasági adó elszámolási számla	47 eFt
--------------------------------------	--------

K8. Társasági adó	47 eFt
-------------------	--------

A 2013. évben is adótöbblet keletkezett, így itt sincs jogkövetkezmény.

Tehát egyedül a 2006. évben keletkezett társaságiadó-hiány, azonban annak korrigálására már nincs lehetőség, mivel már elévült 2013-ban az adó megállapításához való jog. Tehát azt az összeget, amit 2006-ban nem fizetett be társasági adóként a vállalkozás, az önellenőrzés után sem kell befizetni.

Ebből következően az önellenőrzés akár adóvisszaélésre is adhat alkalmat olyan esetekben, amikor egy vállalat egy a múltban meg nem történt gazdasági eseményt – amelyről rendelkezik „hiteles” bizonylattal – a jelenben szerepeltet visszamenőlegesen a könyvekben. Azonban ennek az adóvonzatát az elévülés miatt már nem tudja szerepeltetni a könyvekben, viszont a hasznát – most a jelenben – élvezheti.

5.2 Számlák önellenőrzésére vonatkozó esettanulmányok

5.2.1 Kimenő számla önellenőrzése

A „SZÁMLAÖNELLENŐRZŐ” Kft. 2013. augusztus 1-jén önellenőrzést végzett és megállapította, hogy egy 2012. decemberi teljesítésű szolgáltatásnyújtásról szóló kimenő számla tévesen 2013 januárjában lett lekönyvelve. A számla 20.000 eFt + 27% áfáról szól.

Kiegészítő adatok:

- Az iparüzési adó mértéke: 2%.
- A társaságiadó-kulcs: 10%.
- A jegybanki alapkamat: 4%.
- A számítás során minden hónap 30 napos legyen.
- A társaság áfa szempontjából havi bevallásra kötelezett.
- A kimenő számla a szerződésnek megfelelően adóügyileg folyamatos teljesítésűnek minősül.

Feladat:

1. Az elkövetett hiba következményeként milyen hibahatások jelentkeznek?
2. Könyvelje le az önellenőrzéssel kapcsolatos elszámolásokat, ha a hibák és hibahatások jelentősek!
3. Az önellenőrzés hatására milyen változások jelentkeznek a 2013. évre készített beszámolóban?
4. Milyen különbség lett volna, ha a hibát nem önellenőrzés keretében állapították volna meg, hanem az adóhatóság tárta volna fel?

Az esettanulmány kidolgozása

1. feladatrész

Hibahatásként jelenik meg az iparűzésiadó-hiány, illetve a társaságiadó-hiány, amelyek összegei a következők:

- iparűzésiadó-hiány: $20.000 \text{ eFt} \times 0,02 = 400 \text{ eFt}$
- társaságiadó-hiány: $(20.000 \text{ eFt} - 400 \text{ eFt}) \times 0,1 = 1.960 \text{ eFt}$

2. feladatrész

1. Téves könyvelés a 2013. évben

T3. Vevők	20.000 eFt
K9. Árbevétel	20.000 eFt
T3. Vevők	5.400 eFt
K4. Fizetendő áfa	5.400 eFt

2. Helyesbítés a 2013. évben

T9. Árbevétel	20.000 eFt
K3. Vevők	20.000 eFt
T4. Fizetendő áfa	5.400 eFt
K3. Vevők	5.400 eFt

3. Árbevétel rendezése 2013-ban

T3. Vevők	20.000 eFt
K9. Árbevétel E	20.000 eFt
T3. Vevők	5.400 eFt
K4. Fizetendő áfa	5.400 eFt

4. Iparűzésiadó-hiány a 2012. évre

T8. Egyéb ráfordítások E	400 eFt
K4. Helyi adók elszámolási számla	400 eFt

5. Társaságiadó-hiány a 2012. évre

T8. Társasági adó E	1.960 eFt
K4. Társasági adó elszámolási számla	1.960 eFt

6. Önellenzési pótlék

- Iparúzésiadó-hiány miatt
 - Pótlék időtartama: 2013. június 1. – 2013. augusztus 1. = 60 nap
 - Pótlék alapja az iparúzésiadó-hiány: 400 eFt
 - Önellenzési pótlék összege: $400 \text{ eFt} \times (60/360) \times 0,04 = 3 \text{ eFt}$
- Társaságiadó-hiány miatt
 - Pótlék időtartama: 2013. június 1. – 2013. augusztus 1. = 60 nap
 - Pótlék alapja a társaságiadó-hiány: 1.960 eFt
 - Önellenzési pótlék összege: $1.960 \text{ eFt} \times (60/360) \times 0,04 = 13 \text{ eFt}$
- Áfa hiány miatt¹⁴
 - Pótlék időtartama: 2013. január 20. – 2013. február 20. = 30 nap
 - Pótlék alapja az áfa hiány: 5.400 eFt
 - Önellenzési pótlék összege: $5.400 \text{ eFt} \times (30/360) \times 0,04 = 18 \text{ eFt}$
- Önellenzési pótlék összesen: 34 eFt

T8. Egyéb ráfordítások	34 eFt
K4. Költségvetési befizetési kötelezettségek	34 eFt

7. Előző évi eredményszámlák átvezetése a 4. Adózott eredmény elszámolási számlára

T9. Árbevétel E	20.000 eFt
K4. Adózott eredmény elszámolási számla E	20.000 eFt
T4. Adózott eredmény elszámolási számla E	400 eFt
K8. Egyéb ráfordítások E	400 eFt
T4. Adózott eredmény elszámolási számla E	1.960 eFt
K8. Társasági adó E	1.960 eFt

8. 2012. évi mérleg szerinti eredmény elszámolása

T4. Adózott eredmény elszámolási számla E	17.640 eFt
K4. Mérleg szerinti eredmény E	17.640 eFt

¹⁴ Az áfa-hiányt azért nem kellett az előző pontban könyvelni, mivel azt már időközben az adózó megfizette. De az 1 hónapos csúszás miatt önellenzési pótlékot kell felszámítani.

9. 2012. évi mérleg szerinti eredmény átvezetése az eredménytartalékba

T4. Mérleg szerinti eredmény E 17.640 eFt

K4. Eredménytartalék 17.640 eFt

3. feladatrész

Mivel a hibák és hibahatások jelentősek az üzleti évben, ezért a 2013. évről háromszlopos beszámolót kell készíteni. Az önellenőrzés hatása a beszámoló előző év(ek) módosításai és a tárgyév oszlopaiban jelenik meg.

Az előző év(ek) módosításai oszlopba a következő adatok kerülnek:

- Mérleg:
 - Vevők +25.400 eFt
 - Egyéb követelés vagy kötelezettség (áfa) –/+5.400 eFt
 - Egyéb követelés vagy kötelezettség (társasági adó) –/+1.960 eFt
 - Helyi adók elszámolás számla +400 eFt
 - Mérleg szerinti eredmény +17.640 eFt
- Eredménykimutatás:
 - Árbevétel +20.000 eFt
 - Egyéb ráfordítások +400 eFt
 - Társasági adó fizetés +1.960 eFt
 - Mérleg szerinti eredmény +17.640 eFt

A mérleg *tárgyév oszlopában* – a 2013. év mérlegfordulónapi eszköz- és forrás adatain túl – az eredménytartalék sorban kell megjeleníteni az ellenőrzött üzleti év mérleg szerinti eredményének +17.640 eFt-os változását. Az eredménykimutatás tárgyévi oszlopa pedig az üzleti év bevétel- és ráfordítás adatait tartalmazza.

4. feladatrész

A hiba jogkövetkezményében jelentett volna különbséget, ha a hibát adóhatósági ellenőrzés keretében tárták volna fel, ugyanis akkor a szankciók a következők lehettek volna:

- adóbírság,
- mulasztási bírság,
- késedelmi pótlék.

5.2.2 Bejövő számla önellenőrzése

A „SZÁMLAÖNELLENŐRZŐ2” Kft. 2013. szeptember 1-jén önellenőrzés keretében megállapította, hogy egy számvitelileg 2012. decemberi teljesítésű projektmenedzsmentről szóló számla tévesen 2013 januárjában lett lekönyvelve. A számla adatai a következők:

- Kiállítás dátuma: 2012. december 31.
- Teljesítés dátuma: 2013. január 20.
- Fizetési határidő: 2013. január 20.
- Megnevezés: Projektmenedzsment (december hó)
- Összeg: 1.500 eFt + 27% ÁFA

Kiegészítő adatok:

- A befogadott számla a szerződésnek megfelelően adóügyileg folyamatos teljesítésűnek minősül.
- A társaságiadó-kulcs 10%.

Feladat:

1. Végezze el a szükséges könyvelési korrekciókat, ha a hiba jelentősnek minősül!
2. Végezze el a szükséges könyvelési korrekciókat, ha a hiba nem jelentős!

Az esettanulmány kidolgozása

1. feladatrész

1. Téves könyvelés 2013. évben

T5. Igénybe vett szolgáltatások költségei	1.500 eFt
K4. Szállítók	1.500 eFt
T4. Előzetesen felszámított áfa	405 eFt
K4. Szállítók	405 eFt

2. Helyesbítés a 2013. évben

T4. Szállítók	1.500 eFt
K5. Igénybe vett szolgáltatások költségei	1.500 eFt
T4. Szállítók	405 eFt
K4. Előzetesen felszámított áfa	405 eFt

3. Igénybe vett szolgáltatások rendezése 2013-ban	
T5. Igénybe vett szolgáltatások költségei E	1.500 eFt
K4. Szállítók	1.500 eFt
T3. Különféle egyéb követelések	405 eFt
K4. Szállítók	405 eFt
T4. Előzetesen felszámított áfa	405 eFt
K3. Különféle egyéb követelések	405 eFt
4. Társaságiadó-többlet 2012. évre	
T4. Társasági adó elszámolási számla	150 eFt
K8. Társasági adó E	150 eFt
5. Előző évi eredményszámlák átvezetése a 4. Adózott eredmény elszámolási számlára	
T4. Adózott eredmény elszámolási számla E	1.500 eFt
K5. Igénybe vett szolgáltatások költségei E	1.500 eFt
T8. Társasági adó E	150 eFt
K4. Adózott eredmény elszámolási számla E	150 eFt
6. 2012. évi mérleg szerinti eredmény elszámolása	
T4. Mérleg szerinti eredmény E	1.350 eFt
K4. Adózott eredmény elszámolási számla E	1.350 eFt
7. 2012. évi mérleg szerinti eredmény átvezetése az eredménytartalékba	
T4. Eredménytartalék	1.350 eFt
K4. Mérleg szerinti eredmény E	1.350 eFt

2. feladatrész

Nem kell könyvelni, mivel nem jelentős hiba esetén a hibák és a hibahatások a tárgyév oszlopban szerepelnek. Jelen esetben már a téves könyvelés elkövetése is azt eredményezte, hogy az adatok – a beszámoló összeállítása során – a tárgyév oszlopba kerülnek.

5.3 Halasztott bevétel önellenőrzése

A „HALASZTÓ” Kft. 2009-ben egy pályázat keretében 60%-os támogatási intenzitás mellett egy termelőgépsort vásárolt és helyezett üzembe 2009. július 1-jei dátummal. Az eszköz vételára 100.000 eFt volt, amelyhez más aktiválható érték nem tartozott. Az alkalmazott értékcsökkenési leírás kulcs 14,5%, a maradványérték 10.000 eFt.

A vállalat az elhatárolt bevételekből a következő összegeket oldotta fel az egyes években:

- 2009. év: 7.415 eFt
- 2010. év: 11.830 eFt
- 2011. év: 11.330 eFt
- 2012. év: 11.030 eFt

A vállalat adózás előtti eredményei a következők:

- 2009. év: 2.300 eFt
- 2010. év: 2.800 eFt
- 2011. év: 3.250 eFt
- 2012. év: 2.100 eFt

A vállalat mérlegfőösszegei a következőképpen alakultak:

- 2009. év: 150.000 eFt
- 2010. év: 170.000 eFt
- 2011. év: 160.000 eFt
- 2012. év: 140.000 eFt

Kiegészítő adatok:

- A vállalkozás számviteli politikája alapján a hiba minősítésénél a számviteli törvény 3. §. (3) bekezdésének 3. pontjában szereplő előírásokat alkalmazzák.
- A társaságiadó-kulcs 10%.
- Minden vizsgált évben pozitív a társasági adó alapja.

Feladat:

Végezze el a szükséges önellenőrzést!

Az esettanulmány kidolgozása

Amikor a vállalkozás bankszámlájára megérkezett a támogatás összege, annak teljes összegét halasztott bevételként elhatárolta. Az elhatárolásból pedig minden évben meghatározott összegeket oldott fel, így jelenítve meg a támogatás összegét rendkívüli bevételként. Azonban ezen feloldásnak korlátot szab a támogatási intenzitás mértéke. Ugyanis a támogatási intenzitás határozza meg, hogy az elszámolható költségek hány százalékának megfelelő összegben lehet a támogatást az adott években feloldani, így bevételként megjeleníteni.

Tehát elsőként a költségként elszámolható összegek kiszámítás következik, amely az adott évekre jutó értékcsökkenés meghatározását jelenti:

- 2009.év: $(100.000 \text{ eFt} - 10.000 \text{ eFt}) \times 0,145 \times (6/12) = 6.525 \text{ eFt}$
- 2010. évtől: $(100.000 \text{ eFt} - 10.000 \text{ eFt}) \times 0,145 = 13.050 \text{ eFt}$

Ezután meg kell határozni – a támogatási intenzitás figyelembevételével – azt, hogy bevételként mekkora összegeket lehet elszámolni:

- 2009.év: $6.525 \text{ eFt} \times 0,6 = 3.915 \text{ eFt}$
- 2010. évtől: $13.050 \text{ eFt} \times 0,6 = 7.830 \text{ eFt}$

Azonban ezen összegeknél a vállalkozás minden évben többet számolt el bevételként, ahogy a következő táblázatból is látszik:

A ténylegesen feloldott elhatárolások és maximálisan elszámolható bevételek összehasonlítása 2009-2012 (adatok eFt-ban)

7. táblázat

Megnevezés	2009.	2010.	2011.	2012.
Értékcsökkenés	6.525	13.050	13.050	13.050
Bevétel (60%-os int.)	3.915	7.830	7.830	7.830
Ténylegesen feloldott elhatárolás	7.415	11.830	11.330	11.030
Különbség	3.500	4.000	3.500	3.200

Forrás: saját szerkesztés

Mivel mindegyik hiba jelentősnek minősül¹⁵, ezért az önellenőrzés keretében a következő könyvelési korrekciókat kell elvégezni:

1. 2009. év helyesbítései

1/1. Elhatárolás feloldásának korrigálása

T9. Rendkívüli bevételek E	3.500 eFt
K4. Halasztott bevételek	3.500 eFt

1/2. Társaságiadó-többlet

T4. Társasági adó elszámolási számla	350 eFt
K8. Társasági adó E	350 eFt

1/3. Eredményszámlák átvezetése a *4. Adózott eredmény elszámolási számlára*

T4. Adózott eredmény elszámolási számla E/2009	3.500 eFt
K9. Rendkívüli bevételek E	3.500 eFt
T8. Társasági adó E	350 eFt
K4. Adózott eredmény elszámolási számla E/2009	350 eFt

1/4. Mérleg szerinti eredmény elszámolása

T4. Mérleg szerinti eredmény E/2009	3.150 eFt
K4. Adózott eredmény elszámolási számla E/2009	3.150 eFt

Ha az önellenőrzés több üzleti évet is érint, és mindegyikben jelentős összegűnek minősül a hiba, akkor az eredményszámlák zárásakor a rajtuk lévő egyenleget az ellenőrzött évenként külön-külön megnyitott adózott eredmény elszámolási számlákra kell átvezetni, amelyeket pedig a szintén külön-külön megnyitott mérleg szerinti eredmény számlára kell vezetni. Ezért kerültek megbontásra az adózott eredmény elszámolási számlák és a mérleg szerinti eredmény számlák a feladatmegoldás során.

2. 2010. év helyesbítései

2/1. Elhatárolás feloldásának korrigálása

T9. Rendkívüli bevételek E	4.000 eFt
K4. Halasztott bevételek	4.000 eFt

¹⁵ mivel meghaladják az ellenőrzött üzleti év mérlegfőösszegének 2%-át

2/2. Társaságiadó-többlet	
T4. Társasági adó elszámolási számla	400 eFt
K8. Társasági adó E	400 eFt
2/3. Eredményszámlák átvezetése a 4. <i>Adózott eredmény elszámolási számlára</i>	
T4. Adózott eredmény elszámolási számla E/2010	4.000 eFt
K9. Rendkívüli bevételek E	4.000 eFt
T8. Társasági adó E	400 eFt
K4. Adózott eredmény elszámolási számla E/2010	400 eFt
2/4. Mérleg szerinti eredmény elszámolása	
T4. Mérleg szerinti eredmény E/2010	3.600 eFt
K4. Adózott eredmény elszámolási számla E/2010	3.600 eFt
3. 2011. év helyesbítései	
3/1. Elhatárolás feloldásának korrigálása	
T9. Rendkívüli bevételek E	3.500 eFt
K4. Halasztott bevételek	3.500 eFt
3/2. Társaságiadó-többlet	
T4. Társasági adó elszámolási számla	350 eFt
K8. Társasági adó E	350 eFt
3/3. Eredményszámlák átvezetése a 4. <i>Adózott eredmény elszámolási számlára</i>	
T4. Adózott eredmény elszámolási számla E/2011	3.500 eFt
K9. Rendkívüli bevételek E	3.500 eFt
T8. Társasági adó E	350 eFt
K4. Adózott eredmény elszámolási számla E/2011	350 eFt
3/4. Mérleg szerinti eredmény elszámolása	
T4. Mérleg szerinti eredmény E/2011	3.150 eFt
K4. Adózott eredmény elszámolási számla E/2011	3.150 eFt

4. 2012. év helyesbítései

4/1. Elhatárolás feloldásának korrigálása

T9. Rendkívüli bevételek E	3.200 eFt
K4. Halasztott bevételek	3.200 eFt

4/2. Társaságiadó-többlet

T4. Társasági adó elszámolási számla	320 eFt
K8. Társasági adó E	320 eFt

4/3. Eredményszámlák átvezetése a 4. Adózott eredmény elszámolási számlára

T4. Adózott eredmény elszámolási számla E/2012	3.200 eFt
K9. Rendkívüli bevételek E	3.200 eFt
T8. Társasági adó E	320 eFt
K4. Adózott eredmény elszámolási számla E/2012	320 eFt

4/4. Mérleg szerinti eredmény elszámolása

T4. Mérleg szerinti eredmény E/2012	2.880 eFt
K4. Adózott eredmény elszámolási számla E/2012	2.880 eFt

5. Mérleg szerinti eredmények átvezetése az eredménytartalékba

T4. Eredménytartalék	12.780 eFt
K4. Mérleg szerinti eredmény E/2009	3.150 eFt
K4. Mérleg szerinti eredmény E/2010	3.600 eFt
K4. Mérleg szerinti eredmény E/2011	3.150 eFt
K4. Mérleg szerinti eredmény E/2012	2.880 eFt

Tehát az önellenőrzés hatására a tárgyévi eredménytartalék összegének 12.780 eFt-os korrigálására van szükség, méghozzá negatív irányba.

**A hibásan feloldott elhatárolások és az adózás előtti eredmények összehasonlítása
2009-2012 (adatok eFt-ban)**

8. táblázat

Megnevezés	2009.	2010.	2011.	2012.
Ténylegesen feloldott elhatárolás	7.415	11.830	11.330	11.030
Ebből hibásan feloldott	3.500	4.000	3.500	3.200
Adózás előtti eredmény	2.300	2.800	3.250	2.100

Forrás: saját szerkesztés

A lényeges hiba fogalmának 2013. január 1-jei megszüntetése miatt, a vállalatnak nem kell ismételtlen közzétennie a 2009.–2012. évre vonatkozó beszámolókat, hanem elég a hibákat és hibahatásokat 2013-ban helyesbíteni. Amennyiben megnézzük az önellenőrzött években a vállalat adózás előtti eredményeit, jól látható, hogy a hibásan feloldott elhatárolások összegei meghaladják az adott évi adózás előtti eredményeket, tehát a megfelelő számviteli elszámolást követve a vállalat eredménye mindegyik vizsgált évben negatív lett volna.

Következésképpen a vállalat jelentősen befolyásolni tudta a beszámolóját úgy, hogy csak később, 2013-ban javította a hibákat, tette rendbe a számviteli elszámolásokat, viszont a 2009.–2012.-es beszámolók nyereségesek maradtak. Ezzel azonban egy információ igénylőt, például egy pénzügyintézetet – gondoljunk egy hitelhosszabbításra – szándékosan meg lehet vezetni úgy, hogy arról utólag sem biztos, hogy kiderül a tényleges hibázás¹⁶.

¹⁶ Hozzá kell tenni, hogy nyilvánvalóan a hibát a kiegészítő mellékletben be kell mutatni, azonban ez nem biztos, hogy egy banki hitelügyintézésnél felszínre kerül.

6. ÖSSZEFOGLALÁS, KÖVETKEZTETÉSEK

„Csak az nem követ el hibát, aki nem csinál semmit.” (Theodore Roosevelt) Ez az idézet is jól mutatja, hogy a hibázás a mindennapok velejárója, tehát szükség lehet az elvégzett tevékenységek ellenőrzésére. Az ellenőrzéseket csoportosíthatjuk az ellenőrzést végző személye szerint, így beszélhetünk adóellenőrzésről és önellenőrzésről. Az adórevízió a számviteli és adózási nyilvántartások adóhatóság általi felülvizsgálatát jelenti, míg az önellenőrzés esetén a nyilvántartásokat a gazdálkodó saját maga vizsgálja felül.

Az önellenőrzés keretében az adózó az önadózás útján megállapított vagy megállapítani elmulasztott adót, adóalapot és költségvetési támogatást helyesbítheti az adóhatósági ellenőrzés megkezdését megelőzően. Fontos korlátot jelent az is, hogy önellenőrzést csak az adó megállapításához való jog elévülési idején belül lehet végezni, tehát ha a hiba és/vagy hibahatás már elévült, nem lehet azt helyesbíteni. Az adó megállapításához való jog annak a naptári évnek az utolsó napjától számított 5 év elteltével évül el, amelyben az adóról bevallást, bejelentést kellett volna tenni, illetve bevallás, bejelentés hiányában az adót meg kellett volna fizetni.

2013. január 1-jétől új jogintézményként jelent meg az önellenőrzésre történő felhívás, amely alapján az adóhatóság a vállalkozói tevékenységet nem folytató magánszemélyt önellenőrzés elvégzésére hívhatja fel, ha az adózó bevallásának adatai és az állami adóhatóság rendelkezésére álló adatok alapján az adózó terhére mutató eltérést állapít meg. Azonban a felhívásnak az adózó nem köteles eleget tenni, mulasztási bírságot sem lehet kiszabni akkor, ha elmulasztja az önellenőrzést.

Az önellenőrzéshez önellenőrzésipótlék-fizetési kötelezettség is kapcsolódhat, amennyiben az önellenőrzéssel módosított kötelezettség meghaladja az eredetileg bevallott kötelezettséget, tehát ha például egy vállalkozásnál társaságiadó-hiány keletkezik. Az önellenőrzési pótléket az adózónak saját magának kell megállapítania, mértéke a késedelmi pótlék 50%-a, de ha ugyanazon bevallás ismételt önellenőrzéséről van szó, akkor a késedelmi pótlék 75%-át kell felszámítani önellenőrzési pótlékként. Azaz önkéntes jogkövetéssel a pótlék összege a felére, illetve a háromnegyedére mérséklődik.

Az önellenőrzés során feltárt hibákat és hibahatásokat a számviteli törvény nagyságrendjük alapján kategorizálja, így beszélhetünk jelentős összegű, illetve nem jelentős összegű hibáról. Ez a csoportosítás kulcsfontosságú, ugyanis ez határozza meg a

hiba helyesbítésének könyvviteli elszámolását, valamint behatárolja azt is, hogy a beszámolóba hova kerüljenek a hibák és hibahatások.

2013. január 1-jétől a számviteli törvényben megváltozott a jelentős összegű hiba értékhatára, ugyanis az 500 millió forintos alsó korlátra vonatkozó szabályt módosították. Így minden esetben jelentős összegű a hiba, ha a hiba feltárásának évében az ellenőrzések során – ugyanazon évet érintően – megállapított hibák, hibahatások eredményt, saját tőkét növelő-csökkentő értékének együttes (előjeltől független) 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.

Jelentős összegű hiba esetén háromszlopos beszámolót kell készíteni, amelynek a harmadik, azaz a középső oszlopában kell megjeleníteni – az adott üzleti évben végzett – önellenőrzések során feltárt előző éveket érintő hibák helyesbítésének mérlegtételek és eredményre gyakorolt hatását.

Ha a hibák és hibahatások összessége nem jelentős – azaz nem éri el a jelentős összegű hiba értékhatárát –, akkor azok helyesbítését a tárgyévi adatok között kell szerepeltetni, azaz nem kell elkülönítetten kezelni, így a beszámoló két oszlop maradt.

2013. január 1-jével további változás történt a számviteli törvényben, ugyanis törölték a megbízható és valós képet lényegesen befolyásoló hiba fogalmát és a hozzá kapcsolódó, a beszámoló ismételt közzétételi kötelezettségét. Átmeneti szabályként meghatározták, hogy a 2012-ben feltárt, megbízható, valós összképet lényegesen befolyásoló hibákra sem kell már alkalmazni a korábbi szabályokat.

Természetesen az elméleti háttér mellett a gyakorlati alkalmazás is hangsúlyos szerepet kapott a dolgozatomban. A gyakorlati rész összeállítása során a kutatásomat esettanulmány módszer alapján végeztem, így több feladatmegoldás segítségével végeztem el az önellenőrzés során feltárt hibák és hibahatások javításának a módszerét.

A dolgozatban szereplő esettanulmányok között többen is keletkezett az önellenőrzés következtében társaságiadó-hiány. Amennyiben ez olyan ellenőrzött üzleti évhez kapcsolódik, amely az elévülési idő időtartamába beleesik, a vállalat nem „ússza meg” az adófizetési kötelezettséget, így az önellenőrzés bevallásával egyidejűleg kell teljesítenie a pótlólagos fizetési kötelezettségét. Azonban ha a 2013-ban végzett ellenőrzés a 2006. vagy azt megelőző üzleti évre vonatkozóan állapít meg adóhiányt, akkor az adó megállapításának joga már elévült, tehát ezekben az esetekben a vállalatoknak az adóhiányt nem kell megfizetniük.

Ebből következően az önellenőrzés akár adóvisszaélésre is adhat alkalmat olyan esetekben, amikor egy a múltban meg nem történt gazdasági eseményt – amelyről „hiteles” bizonylat árulkodik – a jelenben szerepeltet egy vállalat visszamenőlegesen a könyvekben. Ennek az adóvonzatát az elévülés miatt már nem kell szerepeltetni, viszont a hasznát – a jelenben – élvezheti a vállalkozás.

A halasztott bevétel önellenőrzésével kapcsolatos esettanulmány alapján megválaszolható a kutatásom hipotézise is, ami a következő volt:

***A lényeges hiba fogalmának törlése adott esetekben torzíthatja
a beszámolókat és ezzel párhuzamosan sértheti a számviteli információkat igénylők
bizonyos csoportját.***

Ugyanis az említett esettanulmány alapján bebizonyosodott, hogy az ismételt közzététel eltörlése alkalmat adhat visszaélésekre.

Az esettanulmányban a vállalat adózás előtti eredményei minden vizsgált évben pozitívak voltak, azonban ha a passzív időbeli elhatárolások feloldása során a megfelelő számviteli elszámolást követték volna a cégnél, akkor negatív adózási eredmények születtek volna. Ezen hiba igaz, hogy a vállalatnál társaságiadó-többletet eredményezett, de az, hogy ezáltal például egy pénzügyi intézet a vállalat hitelének meghosszabbítása mellett dönthetett, sokkal meghatározóbb szempont. Tehát a vállalat jelentősen befolyásolni tudta a beszámolóját úgy, hogy csak később, 2013-ban javítja a hibákat, teszi rendbe a számviteli elszámolásokat, viszont a megelőző üzleti évek beszámolóit nyereségesek maradtak.

A hibázást és annak következményeit csak a beszámolójának harmadik oszlopában, valamint a kiegészítő mellékletében kell bemutatnia, nem kell ismételtten közzétenni az elmúlt évekre vonatkozó beszámolóit. Viszont úgy gondolom ez utóbbi nagyobb figyelmet eredményezett volna, tehát – a hitelhosszabbításos példánál maradva – jelen szabályozás szerint nem is biztos, hogy a pénzügyi intézet fényt derít a trükközésre. Tehát a kutatás eredményképpen a hipotézisem elfogadása mellett döntöttem.

IRODALOMJEGYZÉK

Szakirodalom

- Adorján Cs.–Lukács J.–Róth J.– Veit J. (2010): *Számvitel speciális kérdései*. Magyar Könyvvizsgálói Kamara Oktatási Központ Kft., Budapest, 100. o.
- Birher I.–Bodonyi M.–Sztanó I.–Vörös L. (2012): *A vállalkozások tevékenységének ellenőrzése*. Saldo Pénzügyi Tanácsadó és Informatikai Zrt., Budapest, 247. o.
- Herich Gy. (2013): *Adótan*. Penta Unió Zrt., Pécs, 57.–69. o.
- Pál T. – Kántor B. – Füredi-Fülöp J. – Musinszki Z. – Juhász M. – Sisa K. – Veress A. – Paróczai P. – Tóth Zs. (2013): *A számvitel és az adózás aktuális kérdései*. Pallas 70 Kft. – NovoSchool Kiadó, Budapest, 71.–103.o.
- Pál T.–Kántor B.–Musinszki Z.–Juhász M.–Verebélyi L. (2006): *Speciális számviteli eljárások*. Economix Egyetemi Business Centrum Tanácsadó és Kereskedelmi Kft., Miskolc, 191.–208. o.
- Róth J.–Veit J.–Lukács J.–Adorján Cs. (2006): *Számviteli esettanulmányok 2006*. Magyar Könyvvizsgálói Kamara Oktatási Központ Kft., Budapest, 515.–522.o.
- Siklósi Á.–Sztanó I.–Sztanó I.–Veress A. (2007): *A számvitel időszerű kérdései*. Perfekt Kiadó, Budapest, 195.–241. o.
- Sztanó I. (2012): *Adózás*. Saldo Pénzügyi Tanácsadó és Informatikai Zrt., Budapest, 413.–428. o.
- Sztanó I.–Siklósi Á.–Pucsek Gy.–Blumné (2012): *Vázlatok a mérlegképes könyvelők szóbeli vizsgáihoz – Számvitel-elemzés*. Perfekt Kiadó, Budapest, 237.–240. o.
- Vörös L. (2002): *Az ellenőrzés rendszere és módszertana*. Perfekt Kiadó, Budapest, 27.–42. o.

Folyóiratok, tanulmányok

HVG (2013): *Adó különszám*

Kovács F. (2013): *Az önellenőrzés*. Adó, 9/2013. 43.–52. o.

Nemzeti Adó- és Vámhivatal (2013): *Önellenőrzés*. In:

http://www.nav.gov.hu/data/cms281405/23._fuzet___Onellenorzes_2013.pdf

(letöltés: 2013. június 20.)

Nemzeti Adó- és Vámhivatal (2011): *Ellenőrzési kézikönyv*. In:

http://nav.gov.hu/data/cms109864/ellenorzesi_kezikonyv.pdf (letöltés: 2013. június 20.)

Siklósi Á.–Veress A. (2013): *Az ellenőrzés, önellenőrzés számvitele*. Számviteli tanácsadó, 2/2013. 2.–17. o.

Umenhoffer F. (2013): *A számviteli beszámolók nyilvánosságra hozatala – az ismételt közzététel megszűnése*. Adó, 11/2013. 50.–65. o.

Hivatkozott törvények, jogszabályok, irányelvek, rendeletek

A környezetterhelési díjról szóló 2003. évi LXXXIX. törvény

A Kutatási és Technológiai Innovációs Alapról szóló 2003. évi XC. törvény

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény

A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény

Az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény

A személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény

Internetes források

<http://www.kpmg.com/HU/hu/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/kerdojelek/Documents/kerdojelek-hirlevel-2013-majus.pdf> (letöltés: 2013. július 5.)

http://www.citatum.hu/szerzo/Pearl_Sydenstricker_Buck (letöltés: 2013. október 20.)

http://www.citatum.hu/szerzo/Theodore_Roosevelt (letöltés: 2013. október 20.)