

Bíró Zoltán: A projekt elszámolás könyvvizsgálati aspektusai

Tanulmányában a szerző a szerződés elszámolási egysége fogalmkörébe tartozó, azzal összefüggő számviteli törvény módosításokat veszi sorra. A projekt elszámolás közelebb viszi a magyar szabályozást az IFRS elszámoláshoz, és megoldják a korábbi elszámolás gyakorlati problémáit. Továbbra is hatályosak azonban a készültségi fokkal kapcsolatos elszámolási szabályok.

A számvitelről törvény az elmúlt évben kiegészült egy új fogalommal, a szerződés elszámolási egységgel. Ezzel együtt változtak az árbevétel elszámolásával kapcsolatos előírások, és bizonyos szerződések elszámolásával kapcsolatosan új szabályok léptek életbe. Felmerült ugyanis az igény, hogy a hazai és uniós forrásból megvalósuló projektek elszámolása közelítsen egymáshoz. Mindezt az indokolta, hogy a Polgári Törvénykönyv előírásai és a Számviteli törvény számlázást előtérbe helyező előírásai (bevétel elszámolásra vonatkozó szabályok) bizonytalanságot okoztak. Egyrészt azzal, hogy a projektszerződések teljesítésnek elszámolásakor több üzleti évet átfogó megvalósítással kerül sor a kivitelezésre aránytalanul alacsony teljesítmény került elszámolásra, vagy a valós teljesítménynél nagyobb teljesítményt számoltak el az érintett üzleti évben. Másrészt szükségessé válhat ugyanazon projektek bevételeinek és költségeinek ugyanazon üzleti évre vonatkozó számviteli elszámolása.

A „szerződés elszámolási egysége” fogalmának törvénybeiktatása lehetővé teszi a hátrányos szerződésekből származó jövőbeni veszteségek szétterítését a projekt időszakra, mégpedig a céltartalék képzésének alkalmazásával. Ezzel arányosabbá válik a veszteség megjelenítése a számviteli nyilvántartásokban.

A teljesítés kérdései a számvitelben

A témánk szempontjából először tisztázni szükséges a teljesítés fogalmát a gazdasági tevékenységet befolyásoló érvényes jogszabályokban rögzítettek alapján, majd ezek után az egyes teljesítési fogalmakkal meghatározott események közötti kapcsolat feltárására is sort keríthetünk.

A jogszabályi előírások szerint a Szt. 3. § (4.) bek. 11. pontját kell figyelembe venni.

A számvitelről szóló törvény az összemérés elve alkalmazásának előírásával követelményként támasztja, hogy az adott időszak eredményének megállapításakor a tevékenység időszakra eső elismert bevételeit és az ahhoz tartozó, igazodó költségeit, ráfordításait kell elszámolni. (Szt. 15 §. (7)) Az adott időszak árbevételének elszámolásakor fő szabályként kell alkalmazni a szerződés alapján meghatározott teljesítés szerinti időszakot.

Az elvi szabály alkalmazása során az adott időszak árbevételeként kell elszámolni a vevőknek a szerződés szerint – rögzített feltételeknek megfelelően – teljesített szolgáltatás, termékértékesítés alapján kiállított, elküldött, a vevők által elismert, elfogadott számlát, nyugtát, egyéb számviteli bizonylatot.

Ezek alapján egyrészt a szerződés teljesítése, másrészt a kiállított számla, nyugta, és egyéb bizonylat a dokumentum. A Számviteli törvény viszont nem határozza meg, hogy mit kell érteni a szerződés szerinti teljesítés alatt. Erről kérdésről a Polgári Törvénykönyv rendelkezik. Ugyan így a számlával, a nyugtával és az egyéb bizonylattal szemben támasztott követelményeket nem a számviteli, hanem az áfa törvény szabályozza, határozza meg a kiállításának időpontját és a kiállítás alapjául szolgáló teljesítés szabályait. Az új elszámolásokat a 2020. január 1-je előtt megkötött szerződésekre nem kötelező, de lehetséges alkalmazni, ha a társaság számításai igazolják az alkalmazás kedvezőbb voltát. Amennyiben alkalmazni kívánja a társaság az új szabályt ezekre a szerződésekre is, akkor a szerződés elszámolási egységre vonatkozó összes elszámolási előírást alkalmaznia kell.

Az értékesítés árbevételét növeli vagy csökkenti az az összeg, amely a szerződés elszámolási egysége teljes szerződéses ellenértékének a teljesítési fok arányában számított összege meghaladja vagy alatta van az érintett szerződés szerinti általános szabályoknak megfelelő elszámolt árbevételnek.

Lássuk be, hogy a bevezetett új szabályozás túllép a teljesítés fogalmán, amelyet a számlázással, és a szerződéssel kapcsolatosan megszoktunk. Más elvek alapján határozza meg az árbevétel elszámolásához

kapcsolódó szabályokat. Az új szabályoknak történő megfelelés szempontjából érdemes tisztázni a Ptk. szerinti teljesítést, valamint az áfa törvény szerinti teljesítésnek való megfelelést is.

A teljesítés előbbiekben ismertetett fogalma (az árbevétel számviteli elszámolása) a Ptk. szerinti teljesítéssel áll kapcsolatban, míg az áfa törvény szerinti teljesítéssel csak távolabbi kapcsolata áll fenn.

A szerződéses teljesítés a Ptk.-ban

A Ptk. hatodik – kötelmi jogi – könyve szabályainak logikájából a szerződések teljesítésére vonatkozóan a szabályok egy része a szerződések általános szabályai között található. Kötelem a Ptk.-ban szerződés szerint teljesítést jelent. A törvény a teljesítési követelményt, mint szerződés szerinti követelményt fogalmazza meg a szolgáltatásokra vonatkozóan is.

A követelmény azt is jelenti, hogy a szolgáltatás minőségének meg kell felelnie a törvényi előírásoknak, valamint a felek közötti szerződésben foglaltaknak. Teljesítésnek határnapon belül kell megtörténnie. A határidőn belül a teljesítés bármikor történhet kivéve, ha a jogosult meghatározhatja a teljesítés időpontját. Fontos kérdés a teljesítés helye és a teljesítés igazoláshoz való jogosultság. A Ptk. rögzíti, hogy a jogosult a kötelezett kérelmére köteles a teljesítés tényét írásban is igazolni vagy a kötelezvényt visszajuttatni.

Teljesítés az áfa törvény szerint

Az áfa törvény szerint a teljesítés akkor áll be (ehhez kapcsolódóan az áfa fizetési kötelezettség is), ha bekövetkezik az a tény, amellyel az adóztatható tényállás megvalósult. A fizetendő adót akkor kell tehát megállapítani, ha az ügylet bekövetkezik, mert akkor van teljesítés.

Lehetnek olyan körülmények, amelyek teljesítést jelentenek, de ezek speciális esetek. Ilyen az előleg, amely akkor keletkezik teljesítést, amikor az előlegként meghatározott időpontban a meghatározott összeg pénzügyileg teljesül. Az időszakos elszámolások is ebbe a körbe tartoznak. Hasonló a helyzet a fordított adózás tekintetében is, mert az ügyletben résztvevők jogállásának vizsgálata is befolyásolja a gazdasági eseményt. Ezek azok az esetek, amikor a számviteli teljesítés és az áfa törvény szerinti teljesítés eltér egymástól.

A vevővel kötött szerződés teljesítésével való kapcsolat a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás esetén a legkézenfekvőbb, még akkor is, ha az áfa törvény szerint a termék értékesítésre, szolgáltatásnyújtásra nincs befolyással, amennyiben a szerződéskötés jogszabályi rendelkezés, bírósági ítélet, határozat alapján vagy árverés útján jön létre. Ebből következően nem csak a vevőkkel kötött szerződés hoz létre teljesítést a termékértékesítés vagy szolgáltatás nyújtást tekintve.

Ha a szerződés tárgya az áfa törvény hatálya alá tartozik is, akkor sem esik mindig egybe a szerződés szerinti teljesítés nem az adófizetési kötelezettséggel. Nem feltétlenül igaz, hogy a Ptk. szerinti teljesítésnek az időpontja egybeesik az áfa törvény teljesítési időpontjával. A Ptk. szerinti teljesítési időpont egyben a számviteli teljesítés időpontot is jelent, ebből pedig természetesen adódik, hogy a számviteli és áfa teljesítési időpont elválhat egymástól.

A szerződés elszámolási egysége és teljesítés viszonyának vizsgálata

Az új fogalomként bevezetésre került szerződés elszámolási egysége, amely jogilag – a szerződésben a felek által ügyletre vonatkozóan egy egységet képező, de lehet több részből álló – olyan jogügylet, amely a megrendelő által meghatározott jellemzőkkel rendelkező termék vagy szolgáltatás létrehozására és értékesítésre vonatkozik. Bizonyos feltételekkel ugyanazon megrendelővel a fentiek szerinti szerződések egy csoportja is ebbe a körbe tartozhat. A meghatározás szerint a szerződés részteljesítését és az összes teljesítési kötelmet együtt kell kezelni, függetlenül attól, hogy a szerződés egy vagy több részteljesítést tartalmaz.

A megrendelő által meghatározott jellemzőkkel rendelkező szerződéseket lehet szerződés elszámolási egységként kezelni, mert a megrendelő igényeinek megfelelően megszabott termékértékesítés vagy szolgáltatás nyújtás lehet a kötelezett kötelme.

A Ptk. szerinti szerződés teljesítése – a szerződés szerinti teljesítés – tehát azt jelenti, hogy a szerződés előírásaiban foglalt minőségben, meghatározott helyen, valamint időben megtörténik. A szerződés teljesítésével a kárveszély átszáll egyik félről a másikra, amely értelemszerűen a dolog tulajdonjogának átruházásával a kárveszélyt is magába hordozza. Ha a szerződés nem szűnik meg a teljesítés hiányában, akkor a tényleges teljesítéshez igazodóan árbevétel elszámolása is lehetséges.

Ha a szerződés elszámolási egység arányos szerződés szerinti üzleti évre jutó árbevétele kevesebb, mint az egyébként időszak fordulónapjáig elszámolt, igazolt részteljesítések összege, akkor a különbséget passzív időbeli elhatárolásként kell elszámolni. Ebben az esetben a teljesítési fok alapján meghatározott árbevétel kisebb, mint az előlegek összege. Természetesen a teljes megvalósítási költségnek és az adott üzleti évre vonatkozó arányos teljesítési foknak megfelelő szerződés szerinti árbevétel figyelembevételével megállapított érték és az elszámolt előleg összevetése a mérvadó.

Ha a szerződés elszámolási egysége szerinti teljesítési foknak megfelelően elszámolt árbevétel több, mint az előlegként elszámolt árbevétel összege, akkor aktív időbeli elhatárolással szemben kell elszámolni a különbséget. Ez természetesen árbevétel többletet fog eredményezni.

Az elszámolásokat a szerződés kezdetétől göngyölítetten kell elkészíteni, figyelembe véve az előző üzleti évbe már ilyen módon elszámolt összegeket. A szerződés elszámolási egység alapján az adott üzleti évben a teljesítési fokkal arányos árbevétel jelenhet meg a számviteli törvény szerinti árbevételben. Ha időbeli elhatárolás került elszámolásra az előző üzleti évben, akkor azt fel kell oldani, és göngyölítetten kell megállapítani a teljesítési foknak megfelelő árbevételként elszámolandó összeget. Az adott üzleti évre vonatkozó elszámolt árbevételnek, amely megfelel a teljes készütségi fok arányának, azt a jövedelmezőségi rátát kell mutatnia, ami a projekt jövedelmezőségi rátája a megkötött szerződés szerint. A szerződés elszámolási egységnek megfelelő árbevétel megállapítását akkor is el kell végezni, ha a készütségi fok szerint megállapított szerződés szerinti rész-számlázással elismert teljesítést elszámolják a partnerek.

Meg kell győződni arról, hogy a teljesítési fok alapján megállapított szerződés szerinti árbevétel megfelel a készütségi fok szerint kiszámlázott előlegként elismert teljesítménynek, és azt tükrözi-e az elszámolt árbevétel.

A szerződés elszámolási egység alapján megállapított árbevétel teljesítményéhez kapcsolódóan nem kerülhet készletrevételre saját teljesítmény érték, csak anyagköltség. Szolgáltatás sem lehet készleten, mert annak jellemzően valamilyen munkához kell kapcsolódnia, amely viszont növeli a teljesítési fok szintjét, ezen keresztül az elszámolásra kerülő árbevételt.

Ha a projekt elszámolással érintett termék előállítás, vagy szolgáltatás nyújtása veszteséges, és ez már a projekt szerződés megkötésének alkalmával is megállapítható, akkor a veszteség üzleti évre vonatkozó részét el kell számolni. Ha erre sor kerül, akkor a társaság a számviteli törvényben foglaltak alapján a céltartalék képzéssel a jövőbeni veszteséget is figyelembe véve készíti el a beszámolóját. A hátrányos szerződés miatt a számviteli törvény előírja a céltartalék képzési kötelezettséget.

A megkötött szerződésből, vagy a szerződés elszámolási egységből származó várható veszteségekre kell képezni céltartalékot. Az óvatosság elvéből következően a várható veszteséget úgy kell megállapítani, hogy egyrészt a szerződés elszámolási egység összes szerződéses költségének és teljes szerződéses árbevételének a teljesítési fok alapján még el nem számolt különbözete, ha az előbbi a nagyobb (a szerződés teljesítéséből várható, még el nem számolt veszteség), másrészt a szerződés felmondásának vagy nem teljesítésének költségét is figyelembe kell venni. A várható veszteség azon részét kell céltartalékként megképezni, amely a fordulónapot követő teljesítéseken fog várhatóan realizálódni. A fordulónapi teljesítési foknak megfelelő arányos veszteség – a teljesítési foknak megfelelő árbevétel és az ezt meghaladó költség, ráfordítás különbsége – az érintett üzleti év eredményében már elszámolásra kerül.

A számviteli nyilvántartások szempontjából, illetve a szükséges és előírt kalkuláció figyelembevételére fontos megfontolások a következők.

Legfontosabb, hogy a teljesítési fok meghatározása kellően dokumentált legyen.

- Legyen rögzítve a teljesítési fok meghatározásának alkalmazott módszere,
 - vagy a felhasznált költség, ráfordítás aránya a teljes költség, ráfordításhoz viszonyítva,
 - vagy felmérés alapján az elvégzett munka teljesítésnek megfelelően,
- Legyen biztosított a szerződés elszámolási egység teljes szerződéses költségének kalkulációja, vagy teljes teljesítmény igénye és elkülönült költség, ráfordítás nyilvántartása, azok üzleti évi teljesítménye,

- Legyen ismert a szerződés nem - teljesítésének költsége, a szerződés felmondásának anyagi következményei legyenek szerződésben rögzítettek,
- Legyen egyértelműen meghatározható, hogy az érintett szerződés elszámolás egységek minősül.
- A számviteli politikában rögzítettség miatt arra kell törekedni, hogy minden szerződés elszámolási egységre vonatkozó ügyletre a teljesítési fok meghatározása ugyanazon módszer alkalmazásával történjen.

A szerződés elszámolási egység teljesítési fok és a készültségi fok

A számviteli törvény új elszámolásra vonatkozó, több üzleti évet érintő szerződésekkel kapcsolatosan bevezette a teljesítési fok fogalmát, és meghatározta mit kell érteni a készültségi fokon a számvitelben. A teljesítési fok a tényleges teljesítésnek a szerződés elszámolási egységére meghatározott mértéke. Magyarozatként adja a törvény, hogy a ténylegesen elvégzett munkának az elvégzendő összes munkához viszonyított arányát kell érteni. A teljesítési fok meghatározásának módját a társaság számviteli politikájában kell meghatározni. (Szt. 3. § (12) bek.)

A meghatározásnak két lehetősége határozható meg. Az egyik lehetőség a munka felmérésen alapuló arány alapján történő meghatározás, amely a projekt elkezdésétől az üzleti év végéig, göngyöltve határozza meg az elvégzett munkát, és veti egybe a projekt teljes befejezéséig várhatóan felmerülő munka összességével. Az arány mutatja, hogy mennyi a teljesítmény, és még mennyi van vissza a végleges befejezésig. A másik lehetőség a szerződés elszámolási egység üzleti év végéig felmerült összes költségének és ráfordításának összemérése a megvalósítás teljes költségével.

A számításokból adódó aránynak megfelelően kell elszámolni bevételként a szerződésben rögzített árbevétel üzleti évre eső részét.

A készültségi fok a befejezetlen termelés vagy szolgáltatás készültségének mértéke, amely a már elvégzett tevékenységek késztermére és félkész termékre fordított mennyiségének és az összes elvégzendő tevékenységnek az arányát fejezi ki. Az arány megállapításának módszerét szintén a számviteli politikában kell rögzíteni. Ebben az esetben is az előzőekben meghatározott két módszer közötti választás jöhet szóba. Az eltérés abban áll, hogy a készültségi foknak megfelelő érték saját teljesítmény értéként kerül elszámolásra a könyvekben. (Szt. 3. § (13) bek.)

A teljesítési fok és a készültségi fok közötti különbség tétel azon alapul, hogy a bemutatás mit tekint lényegesnek az érintett termék előállítás és szolgáltatás szempontjából.

A teljesítési fok a megrendelő szempontjára helyezi hangsúlyt, míg a készültségi fok a kivitelező szempontjainak érvényesítésére fókuszál.

A két nézőpont közötti különbség a megvalósítás megkezdéséről szóló döntéssel van összefüggésbe, mert a szerződés elszámolási egység alapján történő elszámolásnál jól meghatározható a megrendelő (teljesítési fok szerinti elszámolás), míg a másik termék előállításnál maga a terméket előállító ismert (készültségi fok). Természetesen egybe eshet a készültségi fok és teljesítési fok mértéke, de semmi nem zárja ki, hogy eltérjen e kettő egymástól.

Projekt elszámolás könyvvizsgálatának egyes kérdései

A szerződés elszámolási egység számviteli kérdéseinek áttekintését követően a könyvvizsgálókat érintő kérdések számbevétele során arra hívnám fel a figyelmet, hogy könyvvizsgálati munka során milyen lépésekben szükséges haladni, és milyen feladatokat kellene elvégezni ahhoz, hogy egyrészt a vizsgálat hatékony, másrészt a könyvvizsgálati standardoknak megfelelően történjen a könyvvizsgálat.

A könyvvizsgálat hatékonyságával összefüggő kérdések

A könyvvizsgálati munka a könyvvizsgálat megtervezésével, a könyvvizsgálati stratégia megalkotásával kezdődik. E folyamat – több lépés mellett – tartalmazza az partner üzleti tevékenységének megismerésén túl, a tevékenységének nyomon követését, valamint a gazdasági környezet változásával kapcsolatos információk összegyűjtését és rendszerezését is. Ennek része a

társaságra vonatkozó szabályozók, és a számviteli nyilvántartásokra vonatkozó előírásokból következő változások felmérése is.

A folyamat tehát a könyvvizsgálat szerves részét képezi, amely esetünkben meg kell vizsgálni, hogy a forduló napra vonatkozóan érintheti-e a Számviteli törvény módosítása a könyvvizsgált partnert. A könyvvizsgálati munka hatékonyságát befolyásoló elemként kell kezelni a szerződések tartalmi vizsgálatával összefüggő munkát is.

Az érintett vagy szóba jöhető szerződések áttekintésével információkat gyűjthetünk arról, hogy a vizsgált társaság megkötött szerződéseinek közül melyek érintettek, vagy lesznek érintettek a projekt elszámolásban. Azon szerződéseknek, amelyek szóba jöhetnek, meg kell felelniük a szerződés elszámolási egység törvényben meghatározott feltételeinek. A vizsgálat tárgya a szerződések egész rendszere, vagyis a szerződések összefüggő „hálózatát” fel kell tárni, a szerződéskötés körülményeinek vizsgálatával együtt. Mindez azért fontos, mert az egyszerre tárgyalt és egymással összefüggő szerződések lehetnek szerződéses elszámolási egységként kezelendő szerződések.

A szerződések fontos tartalmi eleme a szerződésben rögzített ár vizsgálata, és a szerződéshez kapcsolódó minden olyan dokumentum áttekintése, amelyből megállapítható a szerződés szerinti haszonkulcs, profitráta. Ennek alapjául szolgálhat a szerződés megkötésének gazdasági alátámasztásául szolgáló, kivitelező által kalkulált költségvetés.

A megbízás alapjául szolgáló számítások, dokumentumok fontos információ tartalommal bírhatnak. A könyvvizsgálat során lényeges lehet a kivitelezőre nézve hátrányos szerződésből és mellékszámításokból származó információ is, mert ennek hatása lehet a könyvviteli elszámolásokra. A veszteséges projektek időszakok közötti elszámolásának követelményeként következtetéseket lehet levonni a vállalkozás folytatásának hosszabb távú érvényesülésével kapcsolatban is.

A könyvvizsgálati folyamat részét képezik a kockázatok felméréseivel kapcsolatos feladatok is. Ha a könyvvizsgált társaság tevékenységében felmerül a projekt elszámolás kérdése, akkor figyelemmel kell lenni az ezzel kapcsolatos kockázatok vizsgálatára, és azok hatékony kezelésére. Az üzleti év végéhez közeledve különösen fontos a projekt szerződésekből származó kockázatok kezelése. Át kell tekinteni a vállalkozás számviteli politikáját annak érdekében, hogy tisztázásra kerüljön, hogy milyen módszerrel kerül sor a társaságnál a teljesítési fok meghatározására. Ennek rögzítése azt is jelenti, hogy minden érintett szerződés elszámolási egység tekintetében e módszert kell alkalmazni.

Fontos kérdéssé válhat a könyvvizsgálat során a társaság tevékenységével összefüggésben a szerződési elszámolási egység körébe tartozó és a nem annak körébe tartozó üzleti évet érintő gazdasági események elkülönítése, és azok különálló, elkülönített kezelése. Kizárólag csak a szerződési elszámolási egységhez kapcsolódó teljesítési fok meghatározott mértékének megfelelő szerződéses árbevétel arányos része kerülhet elszámolásra. Két sarkalatos pontja van a helyes bemutatásnak. Egyrészt a teljesítési fok számviteli politikában meghatározott módon történő meghatározása, másrészt az ennek megfelelő árbevétel olyan elszámolása a könyvviteli nyilvántartásokban, amely az adott üzleti évet érinti.

A számviteli elszámolások könyvvizsgálati ellenőrzésekor figyelemmel kell lenni arra, hogy a bemutatás során az egyes üzleti évekre jutó pozitív nyereségráta, vagy a hátrányos szerződésből eredő veszteségráta minden üzleti évben azonos mértékű legyen, amely megegyezik a szerződésből megállapítható mértékkel. Ez a pozitív vagy negatív jövedelmezőségi ráta a projekt teljes idejére vonatkozó szerződésben rögzített árbevétel és összes felmerülő költség és ráfordítás arányából állapítható meg. Ennek vizsgálata sem elhanyagolható kérdése az üzleti évet érintő könyvvizsgálatnak. Ha a projekt megvalósításának folyamatában megváltoznak a feltételek, például azzal, hogy megváltozik a projekthez kapcsolódó szerződés szerinti árbevétel, vagy a projekt költségei, ráfordításai változnak meg, akkor ezek hatásai az érintett üzleti évben kerülhet érvényesítésre első alkalommal, és további üzleti években már a megváltozott tényezők kerülnek figyelembevételre. A könyvvizsgálat során ennek érvényesítését vizsgálni szükséges. Az egyes befolyásoló tényezők hatással lehetnek az egész projekt jövedelmezőségére, amelynek beszámolóban megjelenő hatásait szükséges vizsgálat tárgyává tenni.

A könyvvizsgálat során vizsgálni kell a társaság tevékenységét bemutató kiegészítő mellékletben közzétett információkat is. A társaság kiegészítő mellékletében szereplő bemutatás részét képezi az árbevételre jelentős befolyást gyakorló hatások megemlítését.

A projekt elszámolás bevezetése ilyen jogszabályi befolyásoló, megemlítésre méltó hatást jelenthet. Különösen abból a szempontból értékelendő ez a tény, hogy az üzleti év tevékenységéhez kapcsolódóan

elszámolásra kerülhetnek részteljesítések, amelyeket a számviteli törvény alapján árbevételként szükséges bemutatni, az elszámolt teljesítési foknak megfelelően a szerződés elszámolási egység elszámolási kötelemével együtt. Ezért szükségessé válhat ugyanazon projekthez kapcsolódó árbevétel elszámolásának bemutatása részteljesítés és elszámolási egység szerinti megosztásban.

A kockázatok könyvvizsgálói értékelésével összefüggő munka jelentős része a konkrét könyvvizsgálattal kapcsolatos folyamatnak. Ennek egyik fontos lépése a szerződés elszámolás egységeként kezelt ügyletek számbavétele és azok mérlegelése, könyvvizsgálat utáni értékelése. Ez szorosan összefüggő folyamat, amelynek eredményeként a kockázat nagyságának csökkentése a fő feladat, mert a megbízhatóság növelése a cél mind a beszámoló, mind a beszámolóban bemutatott releváns információk tekintetében.

A teljesség igénye nélkül számba vesszünk néhány kockázatosnak minősülő tényezőt, amelyekkel kapcsolatosan biztosan felmerülhetnek kérések, és néhány olyan megoldást is felsorolunk, amelyekkel a kockázatok kezelhetőek. Sarkalatos pontként említettük a teljesítési fok meghatározására vonatkozó könyvvizsgálati ellenőrzést. A teljesítési fok mértéke minden esetben projekt teljes időszaka alatt felmerülő összes költség és ráfordítás üzleti évi hasonló teljesítményének összevetése során állapítható meg. Kockázatot jelenthet egyrészt a teljes projektre vonatkozó költség és ráfordítás helytelen meghatározása, másrészt ennek az üzleti évre eső részének a meghatározása. A helyes arány megállapításához át kell tekinteni a kalkuláció számításokat.

Kockázatok között számolnunk kell a könyvviteli elszámolás helytelenségéből és a számviteli becslésekből fakadó kockázatokkal is. Ellenőrizni kell az üzleti évvel kapcsolatos bevétel elszámolások helyességét, megfelel-e az üzleti évre vonatkozó teljesítési fok mértékének. Fontos része vizsgálatnak a részteljesítések elszámolásának helyességével összefüggő vizsgálat, amely magába foglalja a teljesítési fok mértékének megfelelő elszámolással való összevetést. Ha a teljesítési fok és a készülségi fok azonos, akkor a teljesítmény elszámolása helyes. Különösen fontos eleme a szerződés szerinti elszámolás vizsgálata, mert ennek nem megfelelő végrehajtása befolyásolja a bemutatás helyességét.

A szerződés elszámolási egység könyvvizsgálatakor végül még két tényező áttekintése és kockázatának mérlegelése merülhet fel: a készletek leltárértéke és az alvállalkozói teljesítmények.

A kockázatok csökkentése szempontjából az anyagleltárral kapcsolatosan fontos, hogy az üzleti évre vonatkozóan szerződés elszámoló egységgel összefüggésben történő elszámoláskor nem lehet anyagkészletet bemutatni. Azokat az anyagokat ugyanis, amelyeken még nem történt munkavégzés, nem kapcsolódik hozzájuk teljesítmény, anyagkészletként kell szerepeltetni és leltározni.

Ha az alvállalkozókkal történt valami teljesítményszámolás az adott üzleti évben, akkor azok értéke, teljesítménye a teljesítési fok meghatározásakor kerül figyelembevételre. Ebből következően nem lehet a szerződés elszámolási egység elszámolásához kapcsolódóan készletre venni a hozzá kapcsolódó alvállalkozói teljesítményértéket. A hibás elszámolások kockázatának csökkentése érdekében szükséges minden teljesítést igazoló dokumentum vizsgálata, különösen a fordulónap körüli eseményekre vonatkozóan.

A szerződés elszámolási egységre vonatkozóan szükséges az előlegek számviteli nyilvántartásával kapcsolatos kockázat mérlegelése. A kockázat csökkentését azzal érhetjük el, ha a szerződésekben rögzített előlegek fizetésére vonatkozó megállapodásokat áttekintjük. A könyvvizsgálat során különösen annak kockázata lehet jelentős, hogy a fizetett előlegek teljesítésbe mentek, és mégsem lettek elszámolva. Az ebből eredő kockázat csökkentésével kapcsolatos könyvvizsgálati munka szükségessé teszi az üzleti évhez kapcsolódó teljesítmény dokumentáció áttekintését, valamint a kötelezettségek, követelések dokumentálását.

A szerződés elszámolási egység számviteli és könyvvizsgálati kérdései a nyilvántartások olyan rendszerét követeli meg az üzleti év fordulónapjára vonatkozóan, amelyek alátámasztják a szerződésekben rögzített kötelezettségek teljesítésével összefüggő elszámolásokat, megfelelnek az általános forgalmi adóval összefüggő kötelezettségek teljesítésének és a számviteli nyilvántartásokban szereplő bemutatásokat is korrekt módon szolgálják. Amennyiben e feltételek biztosítottak a könyvvizsgálati kockázatok csökkennek, a beszámolóban történő hibás bemutatás kockázata csökken és emelkedik a beszámoló megbízhatósága.

Fordulónapi projektelszámolás

Megnevezés	1. üzleti év	2. üzleti év	3. üzleti év
Projekt felmerült tárgyévi költsége	3 000 000	2 000 000	3 000 000
Projekt halmozott költsége	3 000 000	5 000 000	8 000 000
Teljesítési fok (halmozott költség arányában)	37,50%	62,50%	100%
Tárgyévben kiszámlázott szerződés szerinti árbevétel			10 000 000
Halmozott elszámolt árbevétel			10 000 000
Szerződés elszámolási egységhez kapcsolódó teljesítési fok szerinti arányos árbevétel	3 750 000	6 250 000	10 000 000
Üzleti év végén szükséges aktív időbeli elhatárolás egyenlege	3 750 000	6 250 000	-
Elszámolandó aktív időbeli elhatárolás (elhatárolás, feloldás)	3 750 000	2 500 000	- 6 250 000
Éves eredményhányad (projekt költsége/project bevétele) %	20	20	20

Évenkénti részteljesítés esetén

Megnevezés	1. üzleti év	2. üzleti év	3. üzleti év
Projekt felmerült tárgyévi költsége, ráfordítása	3 000 000	2 000 000	3 000 000
Projekt halmozott költsége	3 000 000	5 000 000	8 000 000
Teljesítési fok (halmozott költség arányában)	37,50%	62,50%	100%
Tárgyévben kiszámlázott részteljesítéssel	3 750 000	2 000 000	4 250 000
Halmozott elszámolt árbevétel		5 750 000	10 000 000
Szerződés elszámolási egységhez kapcsolódó teljesítési fok szerinti arányos árbevétel	3 750 000	6 250 000	-
Üzleti év végén szükséges aktív időbeli elhatárolás egyenlege		500 000	
Elszámolandó aktív időbeli elhatárolás (elhatárolás, feloldás)		500 000	- 500 000
éves eredményhányad (projekt költsége/project bevétele) %	20	20	20

Fordulónapi projektelszámolás veszteség esetén

Megnevezés	1. üzleti év	2. üzleti év	3. üzleti év
Projekt felmerült tárgyévi költsége	3 000 000	2 000 000	3 000 000
Projekt felmerült pótlólagos költségei		2 000 000	500 000
Projekt halmozott költsége	3 000 000	7 000 000	10 500 000
Teljesítési fok (halmozott költség arányában)	37,50%	70,00%	100%
Tárgyévben kiszámlázott árbevétel			10 000 000
Halmozott elszámolt árbevétel			10 000 000
Szerződés elszámolási egységhez kapcsolódó teljesítési fok szerinti arányos árbevétel	3 750 000	7 000 000	10 000 000
Üzleti év végén szükséges aktív időbeli elhatárolás egyenlege	3 750 000	7 000 000	
Elszámolandó aktív időbeli elhatárolás (elhatárolás, feloldás)	3 750 000	3 250 000	
Éves eredményhányad (projekt költsége/project bevétele) veszteséghányad (%)	20	-	- 4,76
Veszteség mértéke	750 000	-	- 500 000

Felhasznált irodalom

Boros Judit-Turzó Péter: Csendes forradalom - módosul a projektelszámolás, Számviteli tanácsadó 2019. január

Tomcsányi Erzsébet: Számviteli törvény 2020. január 1-jétől hatályos új rendelkezése, Számviteli tanácsadó 2019. november

Botka Erika: A számviteli törvény legújabb módosításai, Magyar Számviteli Szakemberek Egyesülete

Tóth Mariann-Kardos Péter: A projektelszámolás új számviteli szabályainak áttekintése példákon keresztül, Számviteli tanácsadó 2019. január

Kovács Dániel Máté: A szerződések teljesítése és számviteli megjelenítés, Számviteli Tanácsadó 2020. november

Zotyó Zsuzsanna: Projektelszámolások a gyakorlatban Számviteli tanácsadó 2020. november

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény

A 2013. évi V. törvény a Polgári Törvénykönyvről

A 2007. évi CXXVII. törvény az általános forgalmi adóról