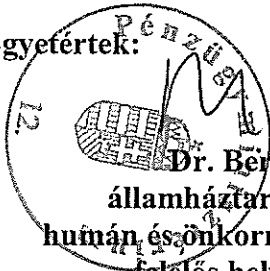


Szabályszerűségi pénzügyi ellenőrzés módszertana

helyi önkormányzatokra,
nemzetiségi önkormányzatokra,
társulásokra,
térségi fejlesztési tanácsokra
és az általuk irányított
kötségvetési szervekre

Egyetértetek:
12.

Dr. Bérczik Ábel
államháztartási szabályozásért,
humán és önkormányzati költségvetésért
felelős helyettes államtitkár

Jóváhagyom:

Prof. Dr. Mészáros József
elnök
Magyar Államkincstár

Rövidítések

Jogszabályok:

Az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény – Áht.

Az állami és önkormányzati szervek elektronikus információbiztonságáról szóló 2013. évi L. törvény – 2013. évi L. tv.

Az információs önrendelkezési jogról és az információszabadságról szóló 2011. évi CXII. törvény – Info. tv.

A közalkalmazottak jogállásáról szóló 1992. évi XXXIII. törvény – Kjt.

A köziratokról, a közlevéltárakról és a magánlevéltári anyag védelméről szóló 1995. évi LXVI. törvény – Ltv.

A kormányzati igazgatásról szóló 2018. évi CXXV. törvény - KIT

A közszolgálati tisztviselőkről szóló 2011. évi CXCIX. törvény – Kttv.

Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló 2011. évi CXCV. törvény – Gst.

Magyarország helyi önkormányzatairól szóló 2011. évi CLXXXIX. törvény – Mötv.

A munka törvénykönyvéről szóló 2012. évi I. törvény – Mt.

A Büntető Törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény – Btk.

A nemzetiségek jogairól szóló 2011. évi CLXXIX. törvény – Njt.

A nemzeti vagyonról szóló 2011. évi CXCVI. törvény – Nvt.

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény – Szt.

A területfejlesztésről és a területrendezésről szóló 1996. évi XXI. törvény – Tftv.

Az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet – Áhsz.

Az államháztartásban felmerülő egyes gyakoribb gazdasági események kötelező elszámolási módjáról szóló 38/2013. (IX. 19.) NGM rendelet – 38/2013. NGM rendelet

Az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról rendelkező 368/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet – Ávr.

A kormányzati funkciók és államháztartási szakágazatok osztályozási rendjéről szóló 15/2019. (XII. 7.) PM rendelet – 15/2019. PM rendelet

A költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet – Bkr.

Módszertan:

Módszertani útmutatók a belső kontrollrendszer és az integritásirányítási rendszer fejlesztéséhez – BKINR

Egyéb rövidítések:

Általános forgalmi adó – ÁFA

Eljárásrend a szabályszerűségi pénzügyi ellenőrzések lefolytatásához – Eljárásrend

Jelentőségi küszöb – JEK

Kincstári Ellenőrzések Portál – KEP

Lényegességi küszöb – LÉK

Magyar Államkincstár – Kincstár

Magyar Nemzeti Bank – MNB

Pénzügyminisztérium – PM

Szabályszerűségi pénzügyi ellenőrzés módszertana helyi önkormányzatokra, nemzetiségi önkormányzatokra, társulásokra, térségi fejlesztési tanácsokra és az általuk irányított költségvetési szervekre – Módszertan

KGR-K11 adatszolgáltatási modul – KGR

Központosított Illetmény-számfejtési Rendszer – KIRA

Önkormányzati Előirányzat-gazdálkodási Modul – ÖNEGM

EBR42 Önkormányzati információs rendszer – ebr42

Fogalmak

Helyi önkormányzat: az Alaptörvény 31. cikk (1) bekezdése alapján a helyi közügyek intézése és a helyi közhatalom gyakorlása érdekében létrehozott jogi személyiségű szervezet.

Nemzetiségi önkormányzat: az Njt. 2. § 2. pontja szerinti jogi személyiségű szervezet.

Társulás: a Mötv., az Njt. és a Tftv. alapján létrehozott jogi személyiségű szervezet.

Térségi fejlesztési tanács: a Tftv. 15. § (1) bekezdése alapján létrehozott jogi személyiségű szervezet.

Költségvetési szerv: az Áht. 7. § (1) bekezdése és a 8. § (1) bekezdés b), c) pontjai szerinti jogi személy.

Ellenőrzött szervezet: az Áht. 68/B. §-a szerint vizsgált helyi önkormányzat, nemzetiségi önkormányzat, társulás, térségi fejlesztési tanács és az általuk irányított költségvetési szerv.

Vizsgálatvezető: az Ávr. 115/B. § (1), (2a) és (5) bekezdései alapján felhatalmazott, az Áht. 68/B. § szerinti vizsgálatot vezető személy.

Ellenőr: az Ávr. 115/B. § (1), (2) és (5) bekezdései alapján felhatalmazott, az Áht. 68/B. § szerinti vizsgálatot végző személy.

Belső kontrollrendszer: az Áht. 69. § (1) bekezdésében előírtak szerint kialakított folyamatrendszer.

Tartalomjegyzék

BEVEZETŐ.....	8
A KÖLTSÉGVETÉSI BESZÁMOLÓK SZABÁLYSZERŰSÉGI PÉNZÜGYI ELLENŐRZÉSE.....	10
1. Az ellenőrzési célok, feladatok meghatározása	10
2. A kockázatok felmérése, a belső kontrollrendszer helyzetének felmérése, elemzése	10
2.1. Az ellenőrzött szervezet tevékenységének megismerése.....	11
2.2. A belső kontrollrendszer	11
2.3. Külső ellenőrzések jelentéseinek megismerése	15
3. A lényegesség meghatározása	15
3.1. Lényegességi szint az ellenőrzött szervezetek éves költségvetési beszámolójánál	15
3.2. Az adatok ellenőrzésének lényegességi szempontjai	16
4. Elegendő és megfelelő ellenőrzési bizonyíték megszerzése az ellenőrzési megállapítások és következtetések alátámasztásához.....	18
4.1. Kiválasztott tételek vizsgálata	18
4.1.1. Mintavételi módszer.....	18
4.1.2. A tételes ellenőrzés elvégzése a pénzügyi ellenőrzés alaptényezői alapján	19
4.2. Összehasonlító eljárások	21
4.3. Logikai, elemző eljárások.....	22
<i>A vizsgálat I. szakasza</i>	<i>23</i>
4.4. Az időközi (közbenső) adatszolgáltatások vizsgálata.....	23
4.5. Helyszíni ellenőrzés	24
4.6. Közbenső megállapítások dokumentálása	25
<i>A vizsgálat II. szakasza.....</i>	<i>25</i>
4.7. Közbenső vizsgálatok során feltárt hibák javításának ellenőrzése	25
4.8. A beszámolót alátámasztó nyilvántartások és az éves zárási feladatok vizsgálata	25
4.9. A beszámoló aláírásának vizsgálata	26
5. Az ellenőrzési munka megfelelő dokumentálása, a konklúzió levezetése.....	27
6. Javaslatok megfogalmazása, az ellenőrzött szervezet intézkedési terve	28
7. Intézkedések végrehajtásának ellenőrzése - utóellenőrzés	28
A MÉRLEG/MÉRLEGJELENTÉS ELLENŐRZÉSÉNEK MÓDSZERTANA.....	29
Mérleg.....	29
Nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök	29
Immateriális javak (11)	29
Tárgyi eszközök (12-15).....	30
Koncesszióba, vagyonkezelésbe adott eszközök (18).....	33
Befektetett pénzügyi eszközök (16-17).....	34
Nemzeti vagyonba tartozó forgóeszközök	37

Készletek (21-23).....	37
Értékpapírok (24).....	41
Pénzeszközök (31-33)	41
Követelések (35)	43
Költségvetési évben és költségvetési évet követően esedékes követelések (351, 352).....	43
Sajátos elszámolások (36)	47
Pénzeszközök átvezetési számla (361).....	48
Azonosítás alatt álló tételek (363).....	48
Általános forgalmi adó elszámolása (364).....	48
Követelés jellegű sajátos elszámolások (365).....	49
Adott előlegek (3651).....	49
Továbbadási célból folyósított támogatások, ellátások elszámolása (3652).....	50
Más által beszédett bevételek elszámolása (3653).....	51
Forgótőke elszámolása (3654).....	52
Vagyonkezelésbe adott eszközökkel kapcsolatos visszafizetési követelés elszámolása (3655).....	52
Nem társadalombiztosítás pénzügyi alapjait terhelő kifizetett ellátások és a társadalombiztosítás pénzügyi alapjai egymás közötti elszámolásai megtérítésének elszámolása (3656).....	53
Folyósított, megelőlegezett társadalombiztosítási és családtámogatási ellátások elszámolása (3657).....	53
Részeselesszerzés esetén átadott eszközök (3658)	53
Letétre, megőrzésre, fedezetkezelésre átadott pénzeszközök, biztosítékok (3659)	54
Egyéb sajátos eszközoldali elszámolások (366).....	54
Aktív időbeli elhatárolások (37).....	55
Saját tőke (41)	58
Nemzeti vagyon induláskori értéke (411).....	58
Nemzeti vagyon változásai (412).....	58
Egyéb eszközök induláskori értéke és változásai (413)	59
Felhalmozott eredmény (414)	60
Az eszközök értékhelyesbítésének forrása (415)	60
Mérleg szerinti eredmény (416).....	61
Kötelezettségek (42).....	61
Költségvetési évben és költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek (421, 422).....	61
Kötelezettség jellegű sajátos elszámolások (367)	64
Kapott előlegek (3671).....	64
Továbbadási célból folyósított támogatások, ellátások elszámolása (3672).....	65
Más szervezetet megillető bevételek elszámolása (3673).....	65
Forgótőke elszámolása (Kincstár) (3674).....	66
Nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközökkel kapcsolatos egyes kötelezettség jellegű sajátos elszámolások (3675).....	66
Nem társadalombiztosítás pénzügyi alapjait terhelő kifizetett ellátások és a társadalombiztosítás pénzügyi alapjai egymás közötti elszámolásai megtérítésének elszámolása (3676).....	66
Letétre, megőrzésre, fedezetkezelésre átvett pénzeszközök, biztosítékok (3678)	67
Nemzetközi támogatási programok pénzeszközei (36791)	67
Államadósság Kezelő Központ Zrt.-nél elhelyezett fedezeti betétek (36792).....	67

Kincstári számlavezetéssel kapcsolatos elszámolások (43)	68
Passzív időbeli elhatárolások (44)	69
Az időközi mérlegjelentés ellenőrzésének sajátosságai	73
01-R-A űrlap: Mérlegjelentés, Az eszközök és források alakulása	73
01-R-B űrlap: A részesedések és a részesedések utáni osztalékok alakulása	75
01-R-C űrlap: A mérlegfolytonosság bemutatása	77
01-R-D űrlap: Tájékoztató adatok	77
01-R-E űrlap: Adósság adatok	78
01-R-F űrlapok: A devizaalapú adósság összetétele devizanemenként elkülönítve	78
01-R-G űrlap: A Gst. 3. § (1) bekezdése szerinti, naptári éven túli futamidejű adósságot keletkeztető ügyletek	78

AZ EREDMÉNYKIMUTATÁS ELLENŐRZÉSÉNEK MÓDSZERTANA 79

Eredménykimutatás	79
A) Tevékenység eredménye	80
Tevékenység nettó eredményszámlázatú bevételei (91)	80
Közhatalmi eredményszámlázatú bevételek (911)	80
Eszközök és szolgáltatások értékesítése nettó eredményszámlázatú bevételei (912)	80
Tevékenység egyéb nettó eredményszámlázatú bevételei (913)	81
Aktivált saját teljesítmények értéke (57)	82
Egyéb eredményszámlázatú bevételek (92)	83
Központi működési célú támogatások eredményszámlázatú bevételei (921)	83
Egyéb működési célú támogatások eredményszámlázatú bevételei (922)	83
Felhalmozási célú támogatások eredményszámlázatú bevételei (923)	84
Különbféle egyéb eredményszámlázatú bevételek (924)	84
Anyagjellegű ráfordítások (81)	86
Anyagköltség (811)	86
Igénybe vett szolgáltatások értéke (812)	86
Eladott áruk beszerzési értéke (813)	87
Eladott (közvetített) szolgáltatások értéke (814)	87
Személyi jellegű ráfordítások (82)	88
Béreköltség (821)	88
Személyi jellegű egyéb kifizetések (822)	88
Bérjárulékok (823)	89
Értékcsökkenési leírás (83)	90
Egyéb ráfordítások (84)	90
B) Pénzügyi műveletek eredménye	91
Pénzügyi műveletek eredményszámlázatú bevételei (93)	91
Pénzügyi műveletek ráfordításai (85)	93

AZ IDŐKÖZI KÖLTSÉGVETÉSI JELENTÉS/KÖLTSÉGVETÉSI JELENTÉS ELLENŐRZÉSÉNEK MÓDSZERTANA 94

K1-K8. Költségvetési kiadások	96
K1. Személyi juttatások	96
K2. Munkaadókat terhelő járulékok és szociális hozzájárulási adó	98
K3. Dologi kiadások	99
K4. Ellátottak pénzbeli juttatásai	99
K5. Egyéb működési célú kiadások	99
K6. Beruházások	100
K7. Felújítások	101
K8. Egyéb felhalmozási célú kiadások	101
K9. Finanszírozási kiadások	102
B1-B7. Költségvetési bevételek	102
B1. Működési célú támogatások államháztartáson belülről	102
B2. Felhalmozási célú támogatások államháztartáson belülről	104
Állami támogatások bevételei (B11. és B21. rovatok)	105
Állami támogatások eredeti előirányzatai	105
Állami támogatások módosított előirányzatai	106
Állami támogatásokból származó bevételek	106
B3. Közhatalmi bevételek	107
B4. Működési bevételek	108
B5. Felhalmozási bevételek	108
B6. Működési célú átvett pénzeszközök	109
B7. Felhalmozási célú átvett pénzeszközök	109
B8. Finanszírozási bevételek	109
A MARADVÁNYKIMUTATÁS ELLENŐRZÉSÉNEK MÓDSZERTANA	111
MELLÉKLETEK	113

BEVEZETŐ

A tagállamok költségvetési keretrendszerére vonatkozó követelményekről szóló 2011/85/EU tanácsi irányelv átültetésével összefüggő egyes feladatokról szóló 1917/2013. (XII. 11.) Korm. határozatban a Kormány a Kincstár számára 2015. január 1-jétől ellátandó feladatoként határozta meg, hogy, az Állami Számvevőszék sarkalatos törvényben meghatározott ellenőrzési feladat- és hatáskörével összehangolva törvényben – *Áht. 68/B. §-a* – meghatározott szabályszerűségi pénzügyi ellenőrzést végezzen:

- a helyi önkormányzatok,
- nemzetiségi önkormányzatok,
- társulások,
- térségi fejlesztési tanácsok

és az általuk irányított költségvetési szervek közül azoknál, akik az Ávr. előírásával összhangban az államháztartásért felelős miniszter által jóváhagyott éves ellenőrzési tervben ellenőrzésre kiválasztott ellenőrzött szervként szerepelnek.

A jóváhagyott éves ellenőrzési tervhez képest az ellenőrzésre kiválasztott szervek köre abban az esetben változhat, amennyiben a tervben ellenőrzésre kijelölt önkormányzat/nemzetiségi önkormányzat/társulás/térségi fejlesztési tanács és/vagy az általa irányított költségvetési szervet érintően a *terv szerinti vizsgálat évében* alapítás történt, illetőleg van folyamatban, tekintettel arra, hogy az ellenőrzésnek az újonnan alakult szerv ellenőrzésére is ki kell terjednie. Megszűnt szerv esetén az éves terv nem kerül módosításra, azonban az ellenőrzött időszak a megszűnés napjáig tart és nem a naptári év végéig.

Az ellenőrzésre kiválasztott önkormányzat/nemzetiségi önkormányzat/társulás/térségi fejlesztési tanács által irányított, *terv szerinti vizsgálat évében* év közben belépő, (alapítás) költségvetési szervek abban az esetben is ellenőrzésre kerülnek, ha azok adatai az éves tervezés során még nem voltak ismertek, adatait az éves ellenőrzési terv nem tartalmazza.

A Kincstár által végzett szabályszerűségi pénzügyi ellenőrzés célja, hogy a *terv szerinti vizsgálat éve*re vonatkozóan elvégzett ellenőrzések alapján, az eredményeket a teljes sokaságra kivetítve megállapítsa, hogy az önkormányzati alrendszer éves beszámolója valóban megbízhatóak, valós képet mutatnak, és jelentős hibát nem tartalmaznak. Az ellenőrzés hosszú távú célja az adatszolgáltatások megbízhatóságának növelése és erről megfelelő bizonyosság nyújtása.

A Kincstár ellenőrzése az *Áht. 68/B. § (1) bekezdése* értelmében az önkormányzati alrendszer valamennyi szervét érintően kiterjed

- a számviteli szabályok szerinti könyvvezetési kötelezettség,
- az *Áht. 70. alcíme* alapján teljesítendő adatszolgáltatási kötelezettség szabályszerű teljesítésének, valamint
- az éves költségvetési beszámoló megbízható, valós összképének

vizsgálatára.

A szabályszerűségi pénzügyi ellenőrzés során a Kincstár megvizsgálja, hogy a *terv szerinti vizsgálat éve*re vonatkozóan az ellenőrzött szervezetek:

- a hatályos jogszabályoknak megfelelően végzik-e a könyvvezetést, vezetnek-e a kötelezően előírt nyilvántartásokat, a teljesítések szabályszerűen történtek-e,
- a KGR-ben megjelenő adatszolgáltatásokat a főkönyvi és analitikus nyilvántartások alátámasztják-e,
- és mindezek alapján az éves költségvetési beszámoló az elvárásoknak és a valóságnak megfelelően mutatja-e be az ellenőrzött szervezet vagyoni és pénzügyi helyzetét.

Az ellenőrzési munka alapkövetelménye, hogy az ellenőrzések eredményei, a megállapítások, a következtetések és a javaslatok megalapozottak és megbízhatóak legyenek, ennek érdekében elegendő és megfelelő bizonyosságot kell szerezni a gazdálkodás szabályszerűségéről, és az adatszolgáltatások valós tartalmáról.

A 3E követelménye: Az ellenőrzéseket a gazdaságosság (economy), a hatékonyság (efficiency) és az eredményesség (effectiveness) érvényesítésével kell végrehajtani.

Az ellenőrzéseket gazdaságosan, költséghatékonyan kell végezni, hogy minél kevesebb erőforrást kelljen a Kincstárnak az ellenőrzés elvégzése érdekében felhasználnia. Az ellenőrzéseket hatékonyan kell elvégezni, a rendelkezésére álló idő és kapacitás korlátozott. A hatékony munkavégzés mellett eredményességre kell törekedni, tehát minél kevesebb erőbefektetéssel jussunk eredményre az ellenőrzéseket illetően.

Az ellenőrzéseket minden esetben részletes munkaterv alapján kell végrehajtani, melyet jelen Módszertan alapján kell az ellenőrzött szervezet sajátosságainak figyelembe vételével meghatározni.

Az ellenőrzési folyamat kulcselemei:

1. az ellenőrzési célok, feladatok pontos meghatározása,
2. az ellenőrzött kockázatainak felmérése, elemzése (ennek alapján az ellenőrzések adott céljainak, területeinek és hatókörének meghatározása, a megfelelő ellenőrzési eljárások kiválasztása),
3. a lényegesség körének meghatározása,
4. elegendő és megfelelő ellenőrzési bizonyíték megszerzése az ellenőrzési megállapítások és következtetések alátámasztásához (vizsgálati szakasz),
5. az ellenőrzési munka megfelelő dokumentálása, a konklúzió levezetése,
6. szükség esetén javaslatok megfogalmazása, az ellenőrzött szervezetenél intézkedési terv készítése,
7. a végrehajtás ellenőrzése.

A Kincstár az *Áht. 68/B. §-a* szerinti szabályszerűségi pénzügyi ellenőrzést, mint az államháztartás külső ellenőrzésével kapcsolatos feladatot végzi, az Állami Számvevőszék ellenőrzési tevékenységének korlátozása nélkül, az *Áht. 61. § (2)* bekezdésében előírtaknak megfelelően, tekintettel arra, hogy az államháztartás kormányzati szintű ellenőrzése megvalósulásában a Kincstár is szerepkörrel rendelkezik az *Áht. 61. § (3)* bekezdése értelmében.

A szabályszerűségi pénzügyi ellenőrzés szakmai szabályait, módszereit az *Áht. 68/B. § (3) bekezdésének* előírása alapján a Kincstár az államháztartásért felelős miniszter egyetértésével alakítja ki.

Az éves ellenőrzési *terv szerinti vizsgált évre* vonatkozó, hatályos jogszabályi előírásoknak megfelelően kialakított és elfogadott szabályokat tartalmazó Módszertan nyilvános, a PM honlapján érhető el az ellenőrzött szervek számára (<http://allamhaztartas.kormany.hu/modszertan-az-onkormanyzati-alrendszer-szabalyserusegi-penzugyi-ellenorzesere>).

Az államháztartásért felelős miniszter által jóváhagyott „*kincstári ellenőrzés 2020. éves ellenőrzési terve*” szerinti ellenőrzési évben – 2020. július 1-től 2021. június 30-ig bezárólag – végrehajtandó szabályszerűségi pénzügyi ellenőrzések a *terv szerinti vizsgálat évére*, azaz 2020. költségvetési évre vonatkozó előírásokat tartalmazó, jelen Módszertan felhasználásával végzendők.

A KÖLTSÉGVETÉSI BESZÁMOLÓK SZABÁLYSZERŰSÉGI PÉNZÜGYI ELLENŐRZÉSE

1. Az ellenőrzési célok, feladatok meghatározása

A kincstári szabályszerűségi pénzügyi ellenőrzések az államháztartásért felelős miniszter által jóváhagyott éves terv alapján kerülnek végrehajtásra. Az ellenőrzéseket a Kincstár Önkormányzati Pénzügyi Szabályszerűségi Ellenőrzési Főosztályának Költségvetési Ellenőrzési Osztályai hajtják végre.

Az ellenőrzöttek kiválasztásának alapegysége a helyi önkormányzat. Amennyiben egy település kiválasztásra kerül, valamennyi vele azonos székhelyű nemzetiségi önkormányzat, társulás és az irányításuk alá tartozó költségvetési szervek ellenőrzését is el kell végezni. A térségi fejlesztési tanácsok és költségvetési szerveik ellenőrzésére a székhely szerinti települési önkormányzat vizsgálatától függetlenül kerül sor. Ellenőrzési jelentés szintjén egy egységet alkot az irányító szerv (amely helyi önkormányzat, nemzetiségi önkormányzat, társulás, vagy térségi fejlesztési tanács lehet) és az irányítása alá tartozó valamennyi költségvetési szerv.

A vizsgálat során az ellenőrzött szervezet éves költségvetési beszámolójának elkészítését megelőzően, a beszámolóra vonatkozó időszakot érintő gazdálkodását, könyvvezetését, illetve adatszolgáltatásait vizsgáljuk. Cél, hogy az évközi ellenőrzés során feltárt hibák az éves költségvetési beszámoló készítéséig javításra kerüljenek, biztosítva ezzel, hogy a beszámoló lényeges, a valós összképet torzító hibá(ka)t ne tartalmazzon. További cél megbizonyosodni, hogy az éves beszámoló mérlegadatai megfelelő részletező nyilvántartásokkal alátámasztottak-e, az eszközök és források a bemutatott értékben állnak-e a szerv rendelkezésére.

Cél, hogy az államháztartásért felelős miniszter által jóváhagyott éves terv szerint végrehajtott kincstári szabályszerűségi pénzügyi ellenőrzések alapján a szervezeteknél – a hatékonyság érdekében külön eljárások elvégzése nélkül – megszerzett ellenőrzési adatok és eredmények felhasználásával az önkormányzati alrendszerre is kivetíthető eredmény, értékelés születhessen.

2. A kockázatok felmérése, a belső kontrollrendszer helyzetének felmérése, elemzése

A kockázati szint felmérése az Eljárásrend 2.1. pontjában leírtak alapján történik. A kockázati szint alapján a szervezetek besorolásra kerülnek a kockázatosabb és kevésbé kockázatos csoportba. A kockázati szint alapján történik a jelen Módszertanban megjelölt LÉK értékének beállítása az alacsonyabb (60%) vagy magasabb (75%) értékre.

Ezen fejezet alapján az ellenőrzés szempontjából releváns belső kontrollok kialakítását kell vizsgálni, és arra választ adni, hogy ezek képesek-e önmagukban, vagy más kontrollokkal együtt eredményesen megelőzni, feltárni és kijavítani az eltéréseket.

A belső kontrollok működéséről, a vonatkozó jogszabályok és a belső szabályzatok előírásainak gyakorlatban történő betartásáról elsősorban a mintavételes eljárás során kell megbizonyosodni.

2.1. Az ellenőrzött szervezet tevékenységének megismerése

Első lépésként az ellenőrzött szervezet tevékenységének megismerése szükséges. Ehhez tisztában kell lenni az adott szervtípus működését meghatározó jogszabályokkal, valamint a Kincstár által vezetett törzskönyvi nyilvántartásban rendelkezésre álló, az ellenőrzöttre vonatkozó aktuális adatokkal,

- költségvetési szerv esetén az alapító okirat,
- helyi önkormányzat, nemzetiségi önkormányzat, térségi fejlesztési tanács esetében az SZMSZ,
- jogi személyiséggel rendelkező társulás esetén a társulási megállapodás

alapján.

Az Áht. 68/B. §-a egyértelműen megfogalmazza, hogy a kincstári ellenőrzés jogköre az államháztartás önkormányzati alrendszerének szerveire terjed ki. Ebből adódóan a vizsgált szervek öt nagy csoportra különíthetők el és a jogszabályok által kötelezően ellátandó feladatok köre viszonylag egységes az adott szervtípusokon belül. Azonban az önként vállalt feladatok és a költségvetési szervek tevékenységeinek tekintetében jelentős eltérések mutatkoznak. Fontos annak előzetes felmérése is, hogy az adott település pénzügyi-számviteli feladatainak ellátását milyen hivatali formában végzik, azaz önálló polgármesteri hivatallal rendelkezik vagy közös önkormányzati hivatal látja el a gazdálkodással kapcsolatos teendőket.

Ezt követően a pénzügyi ellenőrzés megkezdésekor ellenőrzött szervezetenként fel kell mérni a belső kontrollrendszert.

2.2. A belső kontrollrendszer

Az Áht. 69. § (1) bekezdésében meghatározottak szerint a belső kontrollrendszer a kockázatok kezelése és tárgyilagos bizonyosság megszerzése érdekében kialakított folyamatrendszer, amely a következő célok megvalósulását szolgálja:

- a) az ellenőrzött szervezetben a működés és a gazdálkodás során a tevékenységeket szabályszerűen, gazdaságosan, hatékonyan, eredményesen hajtásák végre,
- b) az elszámolási kötelezettségeket teljesítsék és
- c) megvédjék az erőforrásokat a veszteségektől, károktól és a nem rendeltetésszerű használatától.

A belső kontrollrendszer létrehozásáért, működtetéséért és fejlesztéséért az ellenőrzött szervezet Bkr. 2. § n) pont szerinti vezetője felelős az államháztartásért felelős miniszter által közzétett módszertani útmutatók figyelembevételével.

Az államháztartásért felelős miniszter által közzétett „Államháztartási Belső Kontroll Standardok és Gyakorlati Útmutató”:

http://allamhaztartas.kormany.hu/download/d/48/e1000/%C3%81BKSGYU_k%C3%B6zz%C3%A9t%C3%A9telre_20170918.pdf

A kincstári ellenőrzés a belső kontrollrendszert nem vizsgálja átfogóan. A kincstári ellenőrzés keretében az ellenőrzött szervezetek belső kontrollrendszerének kialakításáról és működtetéséről helyzetértékelés készül, átfogó minősítő értékelésre nem kerül sor.

A belső kontrollrendszer felmérése arra ad választ, hogy általában a vizsgált szervezetnek milyen a működési környezete, mennyire biztosított a szabályozott, szabályszerű, gazdaságos, hatékony és eredményes feladatellátás. Annál a szervezetnél, amelynél a belső kontrollrendszer a jogszabályoknak megfelelően kialakításra került, illetve annak megfelelően működtetik, kisebb a valószínűsége annak, hogy az éves beszámolók, illetve az azt alátámasztó nyilvántartások nem megfelelőek, és hibát tartalmaznak.

Annak érdekében, hogy a szervezeteknél a belső kontrollrendszert felmérjük, a Módszertan 1. mellékletében található **Belső kontrollrendszer munkalapokat** szükséges kitölteni. Az 1/1. – 1/5. számú munkalapok az ellenőrzött szervezet belső szabályzatainak és egyéb szabályozó eszközeinek elemzését, a kontrollkörnyezet helyzetértékelését teszik lehetővé. A belső szabályzatok többsége előzetes bekérés alapján ellenőrizhető. Az 1/6. számú munkalap a belső kontrollrendszer további elemeit tartalmazza, amelynek kitöltése a vizsgálat későbbi szakaszában, a mintavételek elemzése és a helyszíni ellenőrzés során végezhető el.

A gazdálkodás belső szabályozási rendszer helyzetének felméréséhez (1/1. – 1/5. számú **munkalapok kitöltésével**) az ellenőrzött szervezet értesítésével egyidejűleg, a vizsgálat megkezdésekor be kell kérni azokat a szabályzatokat, munkaköri leírásokat és egyéb szabályozó eszközöket amelyek a pénzügyi és számviteli folyamatokat alapvetően meghatározzák, továbbá azokat a dokumentumokat, amelyek a vizsgált időszakra vonatkozóan valamilyen oknál fogva nem állnak rendelkezésre a Kincstárnál, így különösen:

- Alapító okirat (költségvetési szerv esetében),
- Szervezeti és Működési Szabályzat,
- Társulási megállapodás,
- Ügyrend,
- Iratkezelési szabályzat,
- Gazdálkodáshoz kapcsolódó, pénzügyi folyamatokat érintő belső szabályzatok: a tervezéssel, gazdálkodással - így különösen a kötelezettségvállalás, ellenjegyzés, teljesítés igazolása, érvényesítés, utalványozás gyakorlásának módjával, eljárási és dokumentációs részletszabályaival, valamint az ezeket végző személyek kijelölésének rendjével -, az ellenőrzési, adatszolgáltatási és beszámolási feladatok teljesítésével kapcsolatos belső előírásokat, feltételeket,
- Számviteli politika,
 - Eszközök és források értékelési szabályzata,
 - Eszközök és források leltározásának és leltárkészítésének szabályzata,
 - Önköltségszámítás rendjére vonatkozó szabályzat,
 - Pénzkezelési szabályzat,
- Számlarend,
- Vagyonrendelet,
- Szervezeti integritást sértő események kezelésének eljárásrendje
- Integrált kockázatkezelési rendszer (önálló szabályzatként vagy egyéb dokumentum részeként)
- *Ávr. 13. § (2) bekezdésében* meghatározott gazdálkodáshoz kapcsolódó, pénzügyi folyamatokat érintő belső szabályzatok,

- *Áht. 10. § (4a)-(4b) bekezdései* szerinti költségvetési szervek esetében a munkamegosztási megállapodás,
- Nemzetiségi önkormányzat esetében a *Njt. 80. § (2) bekezdés* alapján létrejött közigazgatási szerződés,
- Jogi személyiségű társulás esetében, ha a társulási tanács munkaszervezeti feladatait nem a *Mötv. 95. § (4) bekezdés* szerinti szerv látja el, a feladatellátásról szóló megállapodást,
- Ellenőrzött időszakra vonatkozó belső ellenőrzési terv, ellenőrzött időszakot megelőző költségvetési évre vonatkozó belső ellenőrzési beszámoló és a mellékletét képező vezetői nyilatkozat.

A vizsgálat lefolytatásához bekérendő dokumentumok listáját a Módszertan 12. melléklete tartalmazza.

A szervezet működésének egészét érintő szabályzatoknak elsősorban a gazdálkodásra vonatkozó részét szükséges megvizsgálni és értékelni. A vizsgálatvezető döntése alapján az ellenőrzés kiterjeszthető további szabályzatokra, dokumentumokra. Az előzetesen be nem kért szabályzatok meglétéről indokolt esetben a helyszíni ellenőrzés során kell meggyőződni.

A szabályzatoknál, szabályozásoknál azok elkészítésének és tartalmának szabályosságát kell vizsgálni az 1. melléklet szerinti szempontokon keresztül. A szabályzatok készítésénél, szabályozásoknál a változó jogszabályi előírások követése mellett, az *Áht. 6/C. §, 10. § (1) és (4a)-(4b) bekezdései, az Ávr. 9. § (1) bekezdése, 13. § (2), (3b), (4)-(4b) bekezdései, valamint az Áhsz. 31. § (1), (3) bekezdései, az 50. § (1), 51. § (2) bekezdései és a Bkr. vonatkozó rendelkezései* szerint kell eljárni.

Amennyiben munkamegosztási megállapodás alapján kijelölt önkormányzati hivatal látja el a gazdálkodási feladatokat egyes költségvetési szervek esetében pl. óvoda, művelődési ház, úgy az önkormányzati hivatal által készített szabályzatok tartalma – a szervezeti sajátosságok figyelembe vétele mellett – lehet egységes. A szabályozások kiterjesztése nem tekinthető megfelelő gyakorlatnak. Pl. a kiterjesztett hatályú számviteli politika nem fogadható el (a kiterjesztés tényéről egyértelműen meg kell győződni a munkamegosztási megállapodás, illetve a szabályzat szövege alapján). A szabályszerű dokumentálás feltétele, hogy a költségvetési szervek vezetői a szabályzatokat írják alá (nem elegendő a megismerési nyilatkozat aláírása). A szabályzatok – aláírással igazolt – szabályszerű kibocsátásáról minden esetben meg kell győződni.

Az *Ávr. előírásai és a szabályzatok alapján* fel kell mérni, hogy az ellenőrzött szervezetnél ki jogosult a gazdálkodással kapcsolatos jogkörök gyakorlására (kötelezettségvállalás, pénzügyi ellenjegyzés, teljesítésigazolás, utalványozás, érvényesítés). Továbbá a jogszabályi előírásoknak megfelelően adtak-e az arra jogosultak írásbeli felhatalmazást/kijelölést a helyettesítésre, illetve személyes érintettség esetén biztosított-e a helyettesítés, és mindennek van-e írásos nyilvántartása.

A munkalapokat alapvetően a bekért szabályzatok, belső ellenőrzéssel kapcsolatos dokumentumok alapján kell az ellenőrnek kitölteni. A kontrollok munkalap bizonyos részeit (*1/6. számú munkalap*), úgymint a kontroll tevékenységek, valamint monitoring elemekre vonatkozó egyes - működtetéssel kapcsolatos – kérdéseit, a mintavételre kijelölt bizonylatok értékelését követően kell megválaszolni.

Az éves költségvetési beszámoló ellenőrzése szempontjából kiemelten fontos a számviteli politika vizsgálata.

Az *Áhsz.* részletes előírásokat tartalmaz arra vonatkozóan, hogy az ellenőrzött szervezeteknek a könyvviteli és beszámolási kötelezettségük teljesítése érdekében milyen belső szabályzatokat kell elkészíteniük és folyamatosan aktualizálniuk.

Az *Áhsz.* előírásai alapján szakmai feladataik és sajátosságaik figyelembevételével ki kell alakítaniuk és írásban szabályozniuk a számviteli politikát. A számviteli politika elkészítéséért, módosításáért az éves költségvetési beszámolót készítő – helyi önkormányzat, nemzetiségi önkormányzat, társulás, térségi fejlesztési tanács esetén a beszámolási feladatokat az *Áht.* 6/C. §-a alapján ellátó – szerv vezetője a felelős. A számviteli politika lényegében az *Áhsz.* előírásainak helyi szintű végrehajtási utasítása. A költségvetési és a pénzügyi számvitel alkalmazásával kapcsolatos sajátos szabályokat, előírásokat, módszereket a számviteli politikában kell rögzíteni. A számviteli politikára vonatkozó előírásokat az *Áhsz.* IV. fejezet 20. címe tartalmazza.

Az előírások alapján, annak nincs akadálya, hogy önkormányzat/nemzetiségi önkormányzat/társulás/térségi fejlesztési tanács irányítása alá tartozó költségvetési szerv számviteli politikája az önkormányzati hivatal/a társulási tanács munkaszervezeti feladatait ellátó költségvetési szerv/a térségi fejlesztési tanács munkaszervezete számviteli politikájában alkalmazásra kerülő értékelési elveket és módszereket tartalmazza. Mivel a helyi önkormányzat, a helyi nemzetiségi önkormányzat, a társulás valamint az önkormányzati hivatal számviteli politikájának elkészítéséért és módosításáért is a jegyző a felelős, ezek vonatkozásában lehetőség van egy közös számviteli politika megalkotására, melyben rögzítik, hogy a számviteli politika mindhárom szervezetre kiterjed. Minden szervnek rendelkeznie kell a szervezetre vonatkozó számviteli politikával és számlarenddel. A számviteli politikát, a helyi önkormányzat, a helyi nemzetiségi önkormányzat esetében az önkormányzati hivatal vezetője, azaz a jegyző, a költségvetési szervek esetében pedig a költségvetési szerv vezetője írja alá (ők felelnek a szabályzat elkészítéséért, ezért nem elegendő részükről csak a megismerési nyilatkozat aláírása).

A számviteli politika kapcsán elsősorban a szabályzat meglétét, elkészítésének szabályszerűségét és a szabályzatban leírtak végrehajtásának ellenőrzését végezzük. Vizsgálni szükséges, hogy

- a számviteli politika keretében az előírt szabályzatokat elkészítették-e;
- a számviteli politika keretében elkészített szabályzatok a jogszabályi előírásoknak megfelelnek-e;
- a számviteli alapelvek érvényesítésre kerültek-e;
- a számviteli politika az *Áhsz.* alapján valamennyi kötelező elemet szabályozza-e.
- a gazdálkodási sajátosságok figyelembevételre kerültek-e;
- a megfelelő értékelési módszer, eljárás került-e alkalmazásra;
- a gazdálkodási információs rendszer igazodik-e a jogszabályokhoz (elsősorban annak megítélése, hogy a könyvelési és az analitikus nyilvántartó programok használatával teljesíteni tudják-e a jogszabályok által előírt kötelezettségeket);

Az ellenőrzött szervezeteknél a számviteli politikában foglaltak gyakorlatban történő végrehajtásának ellenőrzését a gazdálkodás, a könyvvizetés, illetve az adatszolgáltatások adatainak vizsgálatával a bekért mintatételek értékelése és a jelen Módszertanban megjelölt egyéb eljárások lefolytatása alapján kell elvégezni.

2.3. Külső ellenőrzések jelentéseinek megismerése

Amennyiben szükséges és lehetséges, bekérhetőek az ellenőrzött szervezetnél korábbi külső ellenőrzések jelentései is (pl. ÁSZ jelentések). Az azokban tett megállapítások segíthetik az ellenőrzés folyamatát, mert már a kezdeti szakaszban rávilágíthatnak a szervezet egyes, még meglévő hiányosságaira, de csak kellő mérlegeléssel és körültekintéssel szabad ezeket a dokumentumokat figyelembe venni. Amennyiben ilyen jelentés tartalmának megismerésére sor kerül, minden esetben vizsgálni kell az abban foglaltak aktualitását. A korábbi jelentések anyagai bekérhetőek a vizsgálat bármely szakaszában, azonban célszerű már a felkészülés során mérlegelni a használatukat. Ha az ellenőr az ellenőrzésnél külső ellenőrzések eredményeit használja, akkor a jelentésben világosan el kell különíteni a kincstári ellenőr által tett megállapításokat és az ellenőrzési eredményeket a korábbi külső ellenőrzések eredményeitől.

3. A lényegesség meghatározása

A lényegesség a pénzügyi és szabályszerűségi ellenőrzések egyik alapvető fontosságú fogalma. **A lényegességi szint** meghatározása és alkalmazása segíti az ellenőrt abban, hogy a vizsgálat során az információk közül a lényeges hibákat kiszűrje.

A szabályszerűségi pénzügyi ellenőrzésnél **az érték szerinti lényegességi küszöb alapul szolgál a mintával történő ellenőrzés jellemző sokaságállományának meghatározásához.**

3.1. Lényegességi szint az ellenőrzött szervezetek éves költségvetési beszámolójánál

A szervezetek éves költségvetési beszámolójának értékeléséhez a jelen Módszertan alapján a költségvetési jelentés, a mérleg, az eredménykimutatás és a maradványkimutatás adatait kell ellenőrizni. A kincstári ellenőrzés ezen beszámolórészek ellenőrzési eredményeit vetíti ki az éves költségvetési beszámoló teljes egészére. A beszámoló többi űrlapjára vonatkozó ellenőrzés nem része a kincstári ellenőrzésnek, de azok adatai az ellenőrzéshez információs forrásként felhasználhatóak. Az ellenőrzött szervezet egyértelmű tájékoztatása érdekében az ellenőrzés módszerét röviden be kell mutatni a jelentéstervezet / jelentés bevezetőjében. A vonatkozó utalást a megbízható és valós kép értékelésben is szerepeltetni kell. Az ellenőrzést az időközi adatszolgáltatások fentieknek megfelelő űrlapadatai alapján kell megkezdeni.

Ahhoz, hogy az ellenőrzés alapján kellően megalapozott értékelést, véleményt lehessen adni, megfelelő szintű bizonyossággal kell rendelkezni. Ennek eléréséhez minden esetben kellő számú és mértékű mintát kell megvizsgálni, hiszen valamennyi nyilvántartásba vett könyvelési tétel nem ellenőrizhető tétélesen. Az egyes minták kiválasztása az ún. vezérlapok kitöltésével kezdődik. Jelen Módszertan mellékletét képezik az időközi költségvetési jelentés 01-04 űrlapjai, az éves beszámoló 01-04 űrlapjai, az időközi mérlegjelentés (01-R-A űrlap), az éves mérleg (12 űrlap), az eredménykimutatás (13 űrlap) és a maradványkimutatás (07 űrlap) vizsgálatához szükséges vezérlapok.

A vezérlapban megjelenítjük az adott időszakra vonatkozó KGR-ben rögzített adatszolgáltatás, valamint a főkönyvi kivonat adatait. A mérleg, az időközi mérlegjelentés és az eredménykimutatás esetében megjelennek az előző év, valamint a tárgyidőszak záró adatai is, míg a költségvetési jelentés, az időközi költségvetési jelentés és a maradványkimutatás esetében az érintett időszak forgalmi adatait töltjük ki. A vezérlapon soronként összehasonlításra kerülnek a konkrét adatszolgáltatás, valamint az azt alátámasztó főkönyvi kivonat adatai.

Az ellenőrzött szervezet éves költségvetési beszámolójában a tolerálható hiba mértéke az Áhsz. 1. § (1) bekezdés 3. pontjában definiált jelentős összegű hiba tartalmának megfelelően kerül kialakításra. Jelentős összegű hiba: ha a hiba megállapításának évében, az ellenőrzések során ugyanazon költségvetési évet érintően megállapított hibák, hibahatások együttes (előjeltől független) összege eléri, vagy meghaladja a költségvetési év mérlegfőösszegének 2%-át, vagy – ha a mérlegfőösszeg 2%-a meghaladja a százmillió forintot – a százmillió forintot.

A megbízható és valós összkép értékelése¹ a jelentéstervezet / jelentés készítésekor fennálló hiba mérték és a jelentős összegű hiba mértékkel való összehasonlítás alapján történik. Ha a fennálló hiba mértéke nem éri el a jelentős összegű hiba mértékét, akkor az éves költségvetési beszámoló jelentős összegű hibát nem tartalmaz, az éves beszámoló az ellenőrzött szervezet gazdálkodásáról megbízható és valós képet mutat. Ha a fennálló hiba mértéke eléri a jelentős összegű hiba mértékét, akkor az éves költségvetési beszámoló jelentős összegű hibát tartalmaz, az éves beszámoló az ellenőrzött szervezet gazdálkodásáról nem mutat megbízható és valós képet.

A megbízható és valós összkép értékelésére nincs mód, ha:

- az ellenőrzött szervezet éves költségvetési beszámolója a jelentéstervezet / jelentés készítésekor nem áll rendelkezésre (ebben az esetben : Az éves költségvetési beszámoló nem készült el az Áhsz. 32. § (1)/(4) bekezdés szerinti határidőre, így nem volt biztosított a megbízható és valós kép vizsgálata. A kincstári ellenőrzés Módszertanában megjelölt – módszerek elvégzésével megfelelő bizonyosságot szerezve – lényegességi szintet elérő / el nem érő hiba került megállapításra a könyvvezetésben).
- az ellenőrzött szervezetnél az ellenőrzés során fenálló vis maior helyzet esetén (pl. vízkár, tűzkár, lopás,stb) az adatok teljeskörűségéről nem lehet meggyőződni (ebben az esetben: Az éves költségvetési beszámoló elkészült / nem készült el az Áhsz 32. § (1)/(4) bekezdés szerinti határidőre, azonban a vis maior helyzet (pl. tűzkár, vízkár, lopás.....) miatt nem volt biztosított a megbízható és valós kép vizsgálata.).

Az ellenőrzött szervezetnél a fennálló hiba értékében figyelembe kell venni a statisztikai mintavétel mintatételeinél fennálló hibákat és a jelen Módszertanban megjelölt módszerekkel megállapított hibákat. Minden esetben beleszámít a fennálló hibába, ha a beszámolóban szereplő értéket alapbizonylat nem támasztja alá.

Nem lehet figyelembe venni fennálló hiba értékében a hiányzó nyilvántartások, jogszabály alapján számviteli módszerrel előállítandó dokumentumok hiányában (pl. az Áhsz. 14. melléklet szerinti részletező nyilvántartások, az Áhsz. 22. § (1) bekezdés szerinti leltár) a beszámoló adatok kimutatott értékét. Ebben az esetben a vonatkozó jogszabályi előírás és a valódiság elvének megsértését kell megállapítani.

3.2. Az adatok ellenőrzésének lényegességi szempontjai

Az elfogadható szintű bizonyosság eléréséhez meg kell határozni a vizsgált sokaságon belül a kiválasztandó adatok körét, amelyek a vizsgálati eljárásba bevonásra kerülnek, és amelyekre tett megállapítások alapján a teljes sokaságra vonatkozó értékelés adható.

¹ A szervezet lényegességi szint szerinti értékelése eltér a megbízható és valós képet befolyásoló hiba Btk. 403. § szerinti értelmezésétől. A Btk. 403. § szerinti hiba feltárásakor az eljárásrend bűncselekményre / szabálysértésre utaló körülmény felmerülése esetén követendő eljárás indításának szabályait kell irányadónak tekinteni.

A vizsgálat szempontjából **lényegesnek minősíthetjük** az ellenőrzött adatokból nyert információt az alábbi szempontok szerint.

1. **Érték:** ha a vizsgált tétel összege eléri, vagy meghaladja az előre megállapított határértéket.
2. **Jelleg:** ha az adott tétel, vagy szekció valamilyen szempontból különleges, a szokásostól eltérő, például az adott szervtípusra nem jellemző.
3. **Összefüggés:** a könyvvezetés sok adata kapcsolódik egymáshoz, számos azonosságnak teljesülnie kell a nyilvántartásokban (pl. ilyenek az *Áhsz. 17. mellékletében* szereplő kötelező egyezőségek). Lehetnek olyan kiemelt kapcsolódási pontok, amelyek vizsgálata akkor is fontos, ha az értékük nem jelentős. Továbbá lehetnek olyan téves állítások, amelyek előfordulásának körülményei teszik azt lényegessé (pl. a felhalmozási kiadások jellemzően nem a K6. rovaton jelennek meg, és nem kerülnek aktiválásra).
4. **Eltérés:** a szabályszerűségi pénzügyi ellenőrzés egyik kiemelt célja, hogy a beszámoló kiadattartalmi minősége javuljon, ezért a könyvvezetés és az adatszolgáltatások közötti eltéréseket minden esetben vizsgálni kell.

Az ellenőrzés előkészítése keretében meg kell határozni az ellenőrzés célja szerinti lényegességi szint kritériumának mérését biztosító adatok összegyűjtésének módszereit. Meg kell határozni a kritériumok azon értékeit, amelyek megfeleltethetők az ellenőrzés alapfeltevéseinek, és végül meg kell határozni a kritériumok azon értékeit, amelyeken belül még elfogadható az ellenőrzés alaphipotézise, de amelyeken túl már nem. Az értékeléshez nem szükséges az összes adat ellenőrzése. **Az ellenőrzéshez szükséges és jellemző adatok körének meghatározása – különösen az időközi adatszolgáltatás adataiból vett mintavétel esetében – a szabályszerűségi pénzügyi ellenőrzéseknél az érték szerinti lényegesség alapján történik a jelentőségi küszöb (JEK) és a lényegességi küszöb (LÉK) értékének meghatározásával, amely a mintával történő ellenőrzés jellemző sokaság állományának meghatározását teszi lehetővé.**

A JEK, amely

- a pénzügyi számvitelből előállítható adatszolgáltatások esetében (mérleg, eredménykimutatás) az Áhsz. 1. § (1) bekezdés 3. pontjában definiált jelentős összegű hiba definíciójára alapozva határozható meg. A pénzügyi számvitelből előállítható adatszolgáltatások esetében mérlegjelentés főösszeg 2%-a a JEK.
- A költségvetési jelentés esetében a JEK-et az időközi költségvetési jelentés teljesített összes kiadásának 5%-ában kell meghatározni (teljesített költségvetési és finanszírozási kiadások összesen).

A LÉK értékének beállítása a kockázati szint besorolása alapján történik. A kevésbé kockázatos szintű körbe sorolt szervezeteknél a LÉK értéke a JEK 75%-a, a kockázatosabb szintű körbe sorolt szervezeteknél a LÉK értéke a JEK 60%-a. A LÉK %-ban kifejezett értéke a pénzügyi és a költségvetési számviteli adatok vizsgálatánál megegyezik. A LÉK Ft-ban kifejezett értéke a pénzügyi és a költségvetési számviteli adatok vizsgálatánál jellemzően eltérő a mérleg(jelentés) főösszeg és a kiadás eltérő értéke miatt. Az éves ellenőrzési terv alapján ellenőrizendő szervezetek kevésbé kockázatos és kockázatosabb szint szerinti besorolását a koordinálási feladatot ellátó Főosztály juttatja el az Igazgatóságok részére.

Az ellenőrzés során dokumentáltan kell elvégezni minden ellenőrzött szervezetnél a JEK és a LÉK határértékének megállapítását a mintavétel megkezdését megelőzően, amelyhez a jelen Módszertan 7. mellékletét képező munkalapot (Küszöbérték meghatározása munkalap) kell alkalmazni.

4. Elegendő és megfelelő ellenőrzési bizonyíték megszerzése az ellenőrzési megállapítások és következtetések alátámasztásához

Az ellenőrzési bizonyítékok azok az adatok, információk, amelyekre az ellenőrzést végzők az ellenőrzési megállapításokat, következtetéseket és minősítő véleményt alapozzák. Megfelelő az ellenőrzési bizonyíték, amely a vizsgálat tárgyához kapcsolódó, releváns, tárgyyszerű és megbízható (hiteles). Elegendő az ellenőrzési bizonyíték, ha az elégséges megállapítások, következtetések és minősítések alátámaszthatóak. **Jelen fejezet célja, hogy bemutassa az ellenőrzési bizonyítékok megszerzéséhez alkalmazható technikákat, illetve az ellenőrzési folyamat szakaszait.**

4.1. Kiválasztott tételek vizsgálata

4.1.1. Mintavételi módszer

A tételek kiválasztása történhet

- statisztikai módszerekkel (pl. egyszerű véletlen mintavétel, rétegzett mintavétel), ahol a mintába kerülés esélye minden esetben fenn áll, ebben az esetben a minta alapján történő értékelés reprezentatív eredményt ad.
- nem statisztikai módszerekkel (pl. megítélésen alapuló mintavételi módszer: az ellenőr tapasztalata és megítélése, valamint előre meghatározott feltételek alapján történő kiválasztás. A tételek kiválasztására valamilyen sajátos tulajdonság miatt kerül sor, vagy a vizsgált sokaság nagy részét képviselik. A módszer nem használható reprezentatív eljárásnak, azonban hatékony az esetleges (jelentős) hibák feltárására, emiatt alkalmazása fontos az ellenőrzés során.

A mintavételi eljárás fontos eleme, hogy a vizsgálandó alapsokaságból kiválasztott tételek megfelelően reprezentálják a teljes állományt. A mintavételi eljárás során figyelembe kell venni, hogy a sokaság egészére csak a statisztikai minták eredményei vetíthetők ki. A nem statisztikai mintavétel, vizsgálat eredményei csak irányadók lehetnek az adott szervezet értékelésére, de nem extrapolálhatóak a teljes sokaságra, a vizsgált alrendszerre. A teljes sokaságra vonatkozóan nem vonható le következtetés többek között a megítélésen alapuló mintavétel, valamint az eltérések kivizsgálásának eredménye alapján.

A kincstári ellenőrzésnél az önkormányzati alrendszerre kivethető, reprezentatív eredmény biztosítása érdekében – az ellenőrzött szervezet által a KEP-re feltöltött nyilvántartási és könyvviteli számlák tételes listáiból (kartonok) – **a mintavétel alapjául szolgáló sorokhoz tartozó számlák tételeiből** az Eljárásrendben bemutatott statisztikai mintavétellel – **generált véletlenszámok segítségével vett egyszerű mintavétellel** – **történik a mintatételek kiválasztása.** A mintatétel vizsgálata a gazdasági esemény azon könyvelési tételéhez kapcsolódik, amely a főkönyvi kartonon kiválasztásra került. A vizsgálandó sokaságot adó számlák (kartonok) körét a jelen Módszertan 11. melléklete tartalmazza. A mintavétel alapjául szolgáló sorokhoz tartozó főkönyvi számlák egy részét előre meghatározza a Módszertan 11. melléklet 1) alpontja, amelyek a lényegességi küszöb értékétől függetlenül vizsgálandóak, ezen túl szervezetenként eltérő körben a LÉK alapján is kijelölésre kerülnek további sorok, amelyek szintén beletartoznak a vizsgálandó sokaságba. A mintavételi eljárás elsősorban a sokaságban lévő adatok értékelésére alkalmas, a sokaságból hiányzó adatok értékelésére nem. Amennyiben összefüggés alapján valamilyen adat hiányzik az adatszolgáltatásból, vagy a főkönyvből (pl. van tárgyi eszköz, de nincs elszámolt értékcsökkenés), rendszer szintű hibát feltételezve elemző eljárással kell kivizsgálni a hiányosság okát, és meg kell becsülni a hiba nagyságrendjét.

Statisztikailag megbízható mintához ellenőrzött szervenként az ellenőrzésre kijelölt (6. vagy 9. havi IKJ és II. vagy III. negyedévi IMJ) adatszolgáltatáson belül 25-25 mintatételt kell kiválasztani naprakész könyvvezetés esetén. Ha a tételek száma ennél kevesebb, akkor valamennyit vizsgálni szükséges. A teljes ellenőrzött év értékelésének biztosítása érdekében a 12. havi IKJ és a IV. negyedévi IMJ adatszolgáltatáshoz kapcsolódóan további 5-5 mintát kell venni a közbenső vizsgálattal nem érintett időszak adataiból. A generált véletlenszámokkal megjelölt sokaságból történő kiválasztást, a kiválasztott mintatételeket tartalmazó állomány mentésével kell dokumentálni. A mintatételek ellenőrzését tételes ellenőrzési eljárással kell tesztelni, és a tesztelés eredményét a Mintavételek értékelése munkalapon dokumentálni.

Ha szervezet könyvvezetése nem naprakész, akkor az ellenőrzés által ellenőrizhető időszak(ok) könyvvezetési adatai alapján kell az ellenőrzést elvégezni, így a minták kiválasztását is. Az ellenőrzés során tekintettel kell lenni arra, hogy legalább két időszak ellenőrzése megtörténhessen. Az ellenőrzés során a mintavétel és értékelés szabályai megegyeznek a naprakész könyvelést végző szervezetre megjelöltekkel.

Az önkormányzati alrendszerhez kapcsolódó beszámoló megbízhatóságának értékeléséhez csak a Mintavételek értékelése munkalapon dokumentált statisztikai mintaelemek adatai használhatóak fel. Így biztosított, hogy szubjektív szempont nélkül és statisztikai módszerrel került kiválasztásra a minta, tehát az eredmények kivetíthetőek.

Az ellenőrzött szervezet értékeléséhez a statisztikai mintaelemek adatain túl, az egyéb ellenőrzési eljárással megszerzett adatok is felhasználhatóak. Ezen adatokat a statisztikai minta adataitól elkülönítve kell dokumentálni a 8. melléklet 6. magyarázat pontjában foglaltak szerint.

A szabályszerűségi pénzügyi ellenőrzés kulcselemét adó közbenső (időközi) adatszolgáltatások ellenőrzése elsősorban a fentebb részletezett mintavételi eljárással történik.

4.1.2. A tételes ellenőrzés elvégzése a pénzügyi ellenőrzés alaptényezői alapján

Az általános ellenőrzési célokat követve, az ellenőrnek minden egyes kiválasztott tétellel kapcsolatosan meg kell győződnie, bizonyosságot kell szereznie azok helyességéről a pénzügyi ellenőrzés alaptényezőinek vizsgálatával. A pénzügyi ellenőrzés tényezői alapján történő vizsgálati tényezők, ellenőrzési metódusok alkalmazása szükséges az elegendő és megfelelő bizonyosság megszerzése érdekében.

A pénzügyi ellenőrzés alaptényezői (az angol CEAVOP-ból eredően):

Teljesség (Completeness)

Létezés (Existency)

Pontosság (Accuracy)

Értékelés (Valuation)

Tulajdonviszonyok, jogok és kötelezettségek (Ownership)

Megjelenítés, bemutatás (Presentation)

A szabályszerűségi pénzügyi ellenőrzés során bizonyítékot kell gyűjteni

- a vagyon bemutatásának és változásainak **teljességéről**,
- az egyes vagyonrészek fizikai **létezéséről**, a vagyonrészekhez kapcsolódó gazdasági események előfordulásáról, megtörténtéről, **létezéséről**,
- a vagyon megfelelő **értékeléséről**,
- a vagyonban bekövetkező változások mérésének **pontosságáról**,
- a vagyonrészek **tulajdonviszonyairól**, azok feletti rendelkezési **jogokról** és azokhoz kapcsolódó **kötelezettségekről**,
- a vagyonrészek helyes **besorolásáról, bemutatásáról**.

A pénzügyi ellenőrzés alaptényezőit aszerint értékeljük, hogy tárgyidőszaki forgalmi adatot vizsgálunk (költségvetési jelentés/eredménykimutatás – KJ), vagy egy időpontban meglévő – vagyonhoz kapcsolódó – állományi adatot (mérleg/mérlegjelentés – MJ).

Teljesség

KJ: a gazdasági eseményhez kapcsolódóan minden tranzakciót nyilvántartásba vettek a költségvetési számvitel szerinti könyvvezetésben (ha a hiba nem a mintatételnél van, akkor a hibát elkülönítve kell dokumentálni).

MJ: a gazdasági eseményhez kapcsolódóan minden tranzakciót nyilvántartásba vettek és a vagyonelem az analitikus nyilvántartásokban is szerepel (ha a hiba nem a mintatételnél van, akkor a hibát elkülönítve kell dokumentálni).

Létezés

KJ: a tételhez kapcsolódik számviteli alapbizonylat (pl. számla, megállapodás, belső bizonylat: kötelezettségvállalás bizonylata, utalványrendelet stb.), amely igazolja, hogy az esemény valóban megtörtént.

MJ: a tételhez kapcsolódik számviteli alapbizonylat és a nyilvántartások alapján igazolható, hogy a vagyonelem valóban létezik (pl. még fennáll a követelés).

Értékelés

KJ: a bekerülési érték meghatározásának vizsgálata az alapbizonylat alapján. Deviza, vagy valuta pénzmozgás esetén megvizsgáljuk, hogy az elszámolás a jogszabályban rögzített árfolyamon történt-e.

MJ: a bekerülési érték meghatározásának vizsgálata az alapbizonylat alapján. A mérlegben megjelenő érték a jogszabályoknak, a belső szabályzatoknak és az alapbizonylatoknak megfelel (különösen értékcsökkenés, értékvesztés, értékhelyesbítés alkalmazásakor).

Pontosság

KJ: a nyilvántartott események összegeit és egyéb adatait az alapbizonylatnak megfelelően rögzítették (pl. az ÁFA megbontása és könyvelése a számla szerint történt-e, az analitikus nyilvántartás alátámasztja-e az adatszolgáltatásban szereplő adatokat).

MJ: a nyilvántartott események összegeit és egyéb adatait megfelelően rögzítették, az analitika és főkönyv egyezősége biztosított (pl. a kimutatásokban rögzített érték tükrözi a kötelezettség tényleges összegét).

Tulajdonviszonyok, jogok és kötelezettségek

KJ: a tétel az adott ellenőrzött szervhez kapcsolódik az alapbizonylatok alapján (pl. a számla a nevére szól, a kötelezettséget a szerv nevében vállalták).

MJ: a kimutatott vagyonelem az adott szervhez kapcsolódik.

Megjelenítés, bemutatás

KJ: a tétel az alapidokumentumnak megfelelő nyilvántartási számlán, kormányzati funkción szerepel.

MJ: a vagyonelem az alapidokumentumnak megfelelő könyvviteli számlán szerepel.

4.2. Összehasonlító eljárások

Összehasonlító eljárást alkalmazzuk a szabályszerűségi pénzügyi ellenőrzésnél többek között, amikor

- a mintavételezéshez a vezérlapon rögzített előirányzatokat összevetjük a költségvetési rendeletben/határozatban szereplő összegekkel,
- az időközi mérlegjelentésnél a nyitó és tárgydíszaki záró adatokat, az időközi költségvetési jelentés esetében a módosított előirányzatok és a kötelezettségvállalás/követelés és a teljesítési adatokat hasonlítjuk össze,
- a leltár és a mérleg adatokat hasonlítjuk össze.

A kincstári ellenőrzés kiemelt területe a valódiság, az alátámasztottság értékeléséhez a leltár és a részletező nyilvántartások összehasonlító eljárással történő vizsgálata.

A részletező nyilvántartások összehasonlító eljárással történő vizsgálata:

Nagyon fontos a vizsgálat kezdeti szakaszában a tárgy évi nyitó mérlegadatokat szempontjából az analitikus nyilvántartások, a mérlegszámlák alátámasztását igazoló leltári dokumentumok és a főkönyvi kivonat összevetése az előző évi záró mérlegadatokkal. Az ehhez szükséges nyilvántartásokat be lehet kérni az ellenőrzött szervezettől, de ha a dokumentáció terjedelme indokolja, helyszíni vizsgálat során kell az ellenőrzést elvégezni. Amennyiben az előző évi mérleg valamennyi záró tételét megfelelő nyilvántartás, és/vagy leltár támasztja alá, kisebb annak a valószínűsége, hogy akár az évközi adatszolgáltatásokban, akár az év végi beszámolóban hibás mérlegtételek jelenjenek meg a tárgydíszaki végén. Ha az előző évi záró mérlegadatokat eltérnek a tárgyévi nyitó adatoktól, vizsgálni kell a különbség okát és jogosságát.

Ha az ellenőrzött szervezet olyan integrált könyvelési program nyilvántartásait használja, amelyek tartalmilag nem felelnek meg a hatályos jogszabályi előírásoknak, hiányosságként megállapítást kell tennie az ellenőrzésnek.

Amennyiben az ellenőrzés súlyos hiányosságokat tár fel ezen a területen, fel kell hívni az ellenőrzött szervezet vezetőségének a figyelmét a hibák javítására már a vizsgálat elején, mert az éves költségvetési beszámolóban csak a bizonyíthatóan meglévő mérlegtételek és csak a valós értékükön szerepelhetnek.

4.3. Logikai, elemző eljárások

Az elemző eljárások az adatok lényeges arányainak, tartalmának vizsgálatát jelentik annak eldöntése érdekében, hogy az ellenőrzött adatok összességükben megfelelnek-e az ellenőrzést végző személy ellenőrzött szervezetről és tevékenységéről szerzett ismereteinek. Az elemző eljárásokat az ellenőrzés előkészítése, tervezése és lefolytatása során is alkalmazzuk.

Elemző eljárást alkalmazunk többek között:

- a szabályzatok elkészítése és tartalmi előírásai megfelelőségének értékelésekor,
- a szervezet által végzett gyakorlat jogszabályi és belső szabályzatok előírásainak való megfelelés vizsgálatakor,
- az alapító okiratban, törzskönyvi nyilvántartásban szereplő COFOG-ok ellenőrzésénél,
- a könyvelés, az adatszolgáltatás és beszámoló adataiból a „hiányzó adatok” feltárásakor,
- az adatszolgáltatás és a főkönyvi kivonat adataitól való eltérés vizsgálatakor,
- az Áhsz. 17. melléklete szerinti kötelező egyezőségek fennállásának vizsgálatakor,
- az előzetes maradványlevezetés elkészítésekor.

A szabályszerűségi pénzügyi ellenőrzés során alkalmazott legfontosabb logikai és elemző eljárás az ésszerűségi teszt.

Amennyiben valamely tétel összegének pontos meghatározására nem áll rendelkezésre egy „objektív” alapbizonylat, akkor számvetési becsléssel kell az értéket meghatározni. Ezek a számítások lehetnek egyszerűek (kamatok év végi elhatárolása), vagy összetettek (önköltségszámítás), de minden esetben a szervezet számvetési politikájában kell rögzíteni az eljárás feltételeit.

Ellenőrzéskor a mintavétel mellett alkalmazható az ésszerűségi teszt is, amely során az ellenőr kiszámítja az adott tételt a szabályzatokban, jogszabályokban rögzített feltételekkel, majd a saját kalkulációját veti össze a szerv számításaival és a könyvelésében rögzített értékekkel. Az eljárásban az ellenőr a rendelkezésére álló információk alapján, az ismeretei legteljesebb körű felhasználásával végzi el a számításokat, és ennek a becslésnek az eredményét veti össze a nyilvántartásba vett értékkel. Ésszerűségi tesztet alkalmazunk többek között:

- az eredménykimutatásban szereplő ráfordítások és a megfelelő rovatokon elszámolt kiadások összehasonlításakor, hogy azok nem mutatnak-e nagyságrendi eltérést,
- a nyilvántartások, az adatszolgáltatások és a beszámoló adataiból hiányzó elszámolások feltárásánál.

A vizsgálat I. szakasza

4.4. Az időközi (közbenső) adatszolgáltatások vizsgálata

A belső szabályozó eszközök, valamint a belső kontrollrendszer előzetes értékelését követően kerülhet sor az ellenőrzött szervezet egyik közbenső időszakot érintő adatszolgáltatásának – az ellenőrzési programtól függően – a 06. vagy a 09. havi időközi költségvetési jelentésének és a II. vagy III. negyedévi időközi mérlegjelentésének vizsgálatára. **Az időközi adatszolgáltatásokhoz kapcsolódó vizsgálatot elsősorban a statisztikai mintavétellel kiválasztott mintatételek ellenőrzésére és értékelésére alapozva kell elvégezni.**

A szabályszerűségi pénzügyi ellenőrzés ezen szakaszában az ellenőrzött szervezet által már a KGR-ben rögzített, feladott/jóváhagyott, ezek hiányában mentett státuszú adatszolgáltatásaiból indul ki a vizsgálat. Amennyiben az ellenőrzött szervre vonatkozóan értékelhető adatszolgáltatás nem áll rendelkezésre, akkor szükség szerint a feldolgozás alatti státuszú adatszolgáltatás, illetve a rendelkezésre álló könyvelési adatok alapján kell megkezdenni az ellenőrzést.

Az időközi adatszolgáltatások ellenőrzésének elsődleges céljai, hogy az ellenőrzött évhez kapcsolódó ellenőrzési adatok megszerzése mellett megállapítható legyen, hogy

- a gazdálkodás a jogszabályoknak megfelelően történik-e,
- a könyvvizetést a jogszabályi rendelkezéseknek, és a belső szabályoknak megfelelően végzik-e,
- az adatszolgáltatások adatait a nyilvántartások és egyéb bizonylatok adatai alátámasztják-e,

továbbá az, hogy a fenti célok teljesítésével az ellenőrzött szervezet részére a hibák, hiányosságok esetében a javítást szolgáló javaslatok, az azonnal szükséges intézkedések megfogalmazhatóak legyenek.

A mintavételezés a 4.1.1. pontban leírtak alapján a vezérlap kitöltésével kezdődik. Ehhez az ellenőrzött szervezettől előzetesen be kell kérni a vizsgált időszakra vonatkozó részletes főkönyvi kivonatát (amennyiben ennek tartalma változott a vizsgált adatszolgáltatás felülvizsgálatának lezárása óta) és a tárgyévre elfogadott eredeti és módosított költségvetési rendeletét/határozatát. A vezérlapon rögzíteni szükséges az ellenőrzött szervezet adatszolgáltatásainak értékeit, az azonos időszakra vonatkozó főkönyvi kivonat adatait és össze kell vetni a nyilvántartásba vett előirányzatokat a költségvetési rendeletben/határozatban szereplő összegekkel. A kitöltött vezérlapok alapján meg kell állapítani a határértékeket (JEK, LÉK).

Az időközi mérlegjelentés esetében a nyitó és tárgyidőszaki záró adatok, **az időközi költségvetési jelentés esetében** a módosított előirányzatok, a kötelezettségvállalás/követelés összesen, és a teljesítési adatok összehasonlítását kell elvégezni. Amennyiben az adatszolgáltatás eltér a főkönyv adatától, akkor az érintett sornál az eltérés okát az ellenőrzött szervezet interjúztatása mellett elemző eljárással kell megállapítani.

A mintázandó szekciók kiválasztására a következő metódus szerint kerül sor. A főkönyvben szereplő **mérlegszámlák** tárgyidőszaki záró összegéből kivonjuk a nyitó értéket, megkapva ezzel az érintett vagyonelem adott időszakban bekövetkezett változásának forgalmi adatát. Azon betűvel és római számmal jelölt összesítő mérleg sor, ahol a változás értéke meghaladja a LÉK összegét, bekerül a mintavétel alapjául szolgáló sokaságba.

Az időközi költségvetési jelentés esetében azok a két vagy három számjegyű összesítő rovatok (pl. K31. Készletbeszerzés, K506. Egyéb működési célú támogatások államháztartáson belülre) kerülnek a mintavétel alapjául szolgáló sokaságba, ahol vagy a

módosított előirányzat, vagy a kötelezettségvállalás/követelés, vagy a teljesítés adata meghaladja a LÉK összegét.

Az ellenőrzés körébe vannak olyan könyvviteli és nyilvántartási számlák, melyek a LÉK értékétől függetlenül a mintavétel alapjául szolgálnak. A 11. melléklet 1) pontja tartalmazza ezeket a számlákat.

A mintatételek kiválasztása a 4.1.1. Mintavételi módszer pontban leírtak alkalmazásával történik.

A mintatételek adatainak tesztelése, a kapcsolódó bizonylatok áttekintése során nem a mintához kapcsolódó tények is feltárásra kerülhetnek. Ezen, nem a mintához kapcsolódó tényeket a mintatételektől elkülönítve kell dokumentálni.

Valamennyi kiválasztott mintatételt össze kell vetni az alapbizonylattal (pl. számla), a kapcsolódó dokumentumokkal (pl. szerződés, megrendelés) a gazdasági esemény tartalmának megfelelően és értékelni kell a szabályos elszámolás szempontjából (kötelezettségvállalás, pénzügyi ellenjegyzés, utalványozás, teljesítésigazolás, érvényesítés), illetve a pénzügyi ellenőrzés alaptényezői alapján. A megvizsgált tételekkel kapcsolatos észrevételeket, megállapításokat a 8. számú melléklet Mintavételek értékelése táblában kell rögzíteni.

Az időközi adatszolgáltatások adatainak mintavétellel történő ellenőrzése mellett vizsgálni kell

- a könyvvetés naprakészségét elsősorban a bank és a pénztár nyitó és záró értékének bankszámlakivonatokkal, pénztárjelentéssel való egyeztetésével;
- a részletező nyilvántartások folyamatos vezetését, a vezetett részletező nyilvántartások adattartalmának jogszabályi előírásnak való megfelelését a jelen Módszertan 10. munkalapjai segítségével,
- egy hónap bérelszámolásának összefüggéseit és a számviteli, a COFOG elszámolási szabályok szerinti szabályszerűségét (ha a mintában van bérelszámoláshoz kapcsolódó mintaelem, akkor lehetőleg azon hónapot kell kiválasztani az ellenőrzésre),
- azt, hogy a nyitó mérleg adatoknál érvényesült-e a folytonosság elve, illetve a megelőző év záró adatát leltár alátámasztotta-e,
- az eredeti előirányzatok adatai megfelelnek-e a költségvetési rendelet / határozat adatainak, illetve költségvetési szerv esetén az éves költségvetése adatainak,
- a részesedések elszámolásának szabályszerűségét,
- az évközi maradványkezelés alapján a maradvány jellegét, ha negatív maradványt mutatna a 9. melléklet szerinti munkalap, akkor elemző vizsgálatot kell lefolytatni.

4.5. Helyszíni ellenőrzés

A szabályszerűségi pénzügyi ellenőrzés egyik lényeges eleme a helyszíni vizsgálat, amely az eljárás teljes szakaszában elvégezhető (az ellenőrzött szervezet jogszabály szerinti tájékoztatása mellett). Ennek során a beküldött bizonylatok hitelességét szűrőpróba szerűen kell ellenőrizni, illetve, ha bizonyos dokumentumok terjedelme nem teszi lehetővé az elektronikus feltöltést (pl. tárgyi eszközök nyilvántartása), akkor a helyszínen szükséges a mintavételekhez kapcsolódó okmányokat felülvizsgálni. A vizsgálatvezető döntése függvényében, ha az ellenőrzés a rendelkezésre bocsátott dokumentumok alapján nem tud kellő bizonyosságot szerezni a megállapítások megtételéhez, a vizsgálat további bizonylatokra és tételekre is kiterjeszthető a helyszínen. Fontos azonban, hogy a bekért okmányok az ellenőrzési dokumentáció részét képezzék, és vagy elektronikus formában, vagy papír alapon a későbbiek során is rendelkezésre álljanak.

Amennyiben az ellenőrzött szervezet a mintavételekhez kapcsolódó alapbizonylatokat határidőre, illetve a hiánypótlási felszólítást követően sem küldi meg, helyszíni ellenőrzés keretében kell megvizsgálni a dokumentumokat. Ebben az esetben az ellenőrzött dokumentumok körét a helyszíni ellenőrzés során felvett jegyzőkönyvben fel kell sorolni, azok adatainak feltüntetése mellett vagy a jegyzőkönyvhöz másolatban mellékelni szükséges a dokumentálási követelmények teljesítése érdekében.

4.6. Közbenső megállapítások dokumentálása

Az időközi adatszolgáltatások kapcsán elvégzett vizsgálatok, valamint a belső kontrollok felmérését követően a feltárt hiányosságokról és hibákról az ellenőrzés elkészíti a „Közbenső megállapítások és javaslatok táblázatát”-t. Erről az ellenőrzött szerv vezetőjét tájékoztatni szükséges és javaslatokat kell megfogalmazni a javítások, a helyesbítések elvégzése érdekében. A hivatkozott táblázat alapján lehet a hibák javítását ellenőrizni a vizsgálat későbbi szakaszában.

A vizsgálat II. szakasza

Az éves költségvetési beszámoló elkészítését megelőzően további vizsgálatokat kell végezni az ellenőrzött szervezetnél. Az eljárás ezen szakaszában – az erőforrásoktól függően – megnövekedhet a helyszíni ellenőrzések iránti igény, ugyanis az éves zárási feladatok folyamatos nyomon követése sok esetben a helyszínen a leghatékonyabb.

4.7. Közbenső vizsgálatok során feltárt hibák javításának ellenőrzése

A „Közbenső megállapítások és javaslatok táblázata” dokumentumban megfogalmazott hibák javítását az éves költségvetési beszámoló lezárását megelőzően tételesen ellenőrizni szükséges. Amennyiben a hibák kijavítása nem történt meg, tájékozódni kell a vezetés indokairól és mindezek figyelembe vételével kell az ellenőrzési jelentést megfogalmazni.

A javítások kontrollja azért lényeges, mert a vizsgálatot lezáró ellenőrzési jelentésben csak olyan megállapítások tehetők, amelyek a lezárása időpontjában is helytállóak.

A gazdálkodási jogkörök gyakorlásánál – ha a közbenső táblában hibát állapítottunk meg – a helyes gyakorlat kialakításáról/alkalmazásáról a 12. havi IKJ és a IV. negyedévi IMJ adataiból vett statisztikai minta tételeinek vizsgálata alapján kell meggyőződni.

A mintavételezési eljárást az éves adatokra is ki kell terjeszteni, az ellenőrzött időközi adatszolgáltatásoknál meghatározott sokaság alapján. Amennyiben ennek ellenőrzése során hiányosságot tár fel a vizsgálat a megállapításokat az ellenőrzést lezáró jelentésben/jelentéstervezetben kell megfogalmazni.

4.8. A beszámolót alátámasztó nyilvántartások és az éves zárási feladatok vizsgálata

A KGR-ben rögzített éves költségvetési beszámoló, mint adatszolgáltatás vizsgálatát a Kincstár nem a szabályszerűségi pénzügyi ellenőrzés, hanem felülvizsgálati tevékenysége keretében végzi. Ebből következően a szabályszerűségi pénzügyi ellenőrzés elsősorban az évközi adatszolgáltatások mintavételezésével bizonyosodik meg az adatközlések adatainak alátámasztottságáról és megfelelőségéről, a belső kontrollok működéséről, valamint a könyvvételezés szabályszerűségéről.

A jelentéskészítést megalapozó zárónapról – amely a jelentéstervezetben megjelenített és az az időpont, amelyre a jelentéstervezet megállapításai helytállóak – az éves költségvetési

beszámoló KGR-ben rögzített státusza figyelembe vételével és a zárszámadási rendelet/határozat tervezetének a képviselő-testület/társulási tanács elé történő beterjesztésének jogszabályban megjelölt határidejét figyelembe véve dönt a vizsgálatvezető.

Az éves adatok ellenőrzése során hangsúlyozottan az Áhsz. előírásai szerinti zárlati feladatok teljesítését és a 12. havi IKJ és a IV. negyedévi IMJ adataiból vett statisztikai minta tételeinek vizsgálatát kell elvégezni. Jelen Módszertan az egyes szekcióknál a zárlathoz kapcsolódóan bemutatja a vonatkozó szabályokat, amelyek érvényesülését összehasonlító és logikai elemző eljárással kell vizsgálni. Kiemelve a lényeges elemeket vizsgálni kell:

- a főkönyvi és a részletező nyilvántartások egyezőségét és adattartalmát elemzéssel, szűrőpróbaszerű tesztelés mellett
- a mintavételezés során feltárt pénzügyi és számviteli hibák, hiányosságok javítását,
- a vezérlapok alapján az adatszolgáltatás és a főkönyvi kivonat egyezőségét,
- a mérlegfordulónapot követően az Áhsz. 53. §-ában rögzített zárlati feladatok elvégzését,
- hogy az éves költségvetési beszámoló mérlegében szereplő valamennyi záró egyenleg alátámasztottsága leltárral biztosított-e. Minden esetben vizsgálni kell az ingatlanvagyon kataszter és a részletező nyilvántartások egyezőségét, elsősorban a költségvetési szervek által használt ingatlanok szűrőpróbaszerű tesztelése mellett.
- a leltározásnál, hogy a megfelelő módszer alkalmazásával – a szabályzatokban és a jogszabályokban rögzített időszakonként mennyiségi felvétellel kell leltározni a megjelölt vagyonelemeket, egyebekben egyeztetéssel – végezték-e el a leltározást, az adatok kiértékelése alapján a kimutatott eltéréseket a nyilvántartásban rendezték-e.
- a záró befejezetlen termelés, félkésztermékek, késztermékek, állatok készletre vételét, a saját termelésű készletek állományváltozásának és a saját előállítású eszközök aktiválásának elszámolását, amennyiben az ellenőrzött szervezet például a közfoglalkoztatás keretében mezőgazdasági tevékenységet folytat, és ezzel kapcsolatban terméket hoz létre.
- hogy a mérlegben szereplő valamennyi vagyonelem az ellenőrzött szervezet tulajdonában van, hozzá kapcsolódik és a kimutatott értéken létezik.
- az eredménykimutatás adatait logikai elemző eljárással kell ellenőrizni, pl. a ráfordítások és a megfelelő rovatokon elszámolt kiadások nagyságrendi összehasonlításával az Áhsz. elszámolási szabályainak figyelembevételével.
- az év végi értékelések elvégzését, különösen az értékvesztés, a devizás tételek, az adók, időbeli elhatárolások esetében.
- a maradványkimutatás adatait a nyilvántartások adatainak felhasználásával a számítások – ellenőrzést végzők általi megismételt – elvégzése mellett, logikai elemző eljárással kell ellenőrizni, különösen negatív maradvány esetén.

A szabályszerűségi pénzügyi ellenőrzés során nem cél a 100%-os bizonyosság elérése, azonban elegendő és megfelelő bizonyítékot kell szerezni arról, hogy az önkormányzati alrendszer éves költségvetési beszámolóit megbízhatóak, valós összképet mutatnak, és jelentős hibát nem tartalmaznak.

4.9. A beszámoló aláírásának vizsgálata

Az Áhsz. 31. § (1) bekezdése alapján az éves költségvetési beszámoló elkészítéséért az éves költségvetési beszámolót készítő – központi kezelésű előirányzat, fejezeti kezelésű előirányzat, társadalombiztosítás pénzügyi alapja, elkülönített állami pénzalap esetén a kezelő szerv, helyi önkormányzat, nemzetiségi önkormányzat, társulás, térségi fejlesztési tanács esetén a beszámolási feladatokat az Áht. 6/C §-a alapján ellátó – szerv vezetője felelős. Az

éves költségvetési beszámolót e személy és a gazdasági vezető a hely és a kelet feltüntetésével írja alá.

Az Áhsz 31. § (3) bekezdése alapján a fentiek alkalmazásában gazdasági vezető alatt az Ávr. 11. § (2)-(8) bekezdésében megjelölt személyt kell érteni. Ha a beszámolási feladatok ellátására az Ávr. 12. § (2) bekezdésének alkalmazásával kerül sor, a beszámolót a gazdasági vezető helyett a gazdasági vezető irányítása alá tartozó személy írja alá.

Az Ávr. 12. § (2) bekezdése szerint a gazdasági vezetőnek kell szerepelnie az Szt. 151. § (3) bekezdése szerinti nyilvántartásban és rendelkeznie kell a tevékenység ellátására jogosító engedéllyel kivéve, ha a Szt. 150. § (1) és (2) bekezdése szerinti feladatokat ellátó, a gazdasági vezető irányítása alatt álló alkalmazottak közül legalább egy rendelkezik az Ávr. szerinti szakképesítéssel.

A szabályszerűségi pénzügyi ellenőrzés során szükséges ellenőrizni, hogy a beszámolót aláíró személy milyen minőségben szerepel a Szt. 151. § (1) bekezdés szerinti nyilvántartásban.

Amennyiben az ellenőrzés lezárásáig nem áll rendelkezésre aláírt beszámoló, akkor az adatok vizsgálatára az utóellenőrzés keretében van lehetőség.

5. Az ellenőrzési munka megfelelő dokumentálása, a konklúzió levezetése

Az ellenőrzés lényeges eleme, hogy az ellenőrzési jelentésben megfogalmazott végső – a szervezetre nézve pozitív és a negatív – következtetések és javaslatok elégséges és megfelelő dokumentációval legyenek alátámasztva. Kellő bizonyítékkal kell rendelkezni nem csak az állítások igazolására, hanem az ellenőrzés jogszabályi és belső szabályozási előírásoknak megfelelő végrehajtására is. Ezen bizonyítási eszközök lehetnek nyomtatott és elektronikus bizonylatok is. A szervezetek vonatkozásában a dokumentálásra a jelen Módszertanhoz kapcsolódó munkalapokat kell elsősorban felhasználni, de emellett az ellenőrzést végző által készített a feljegyzés, munkatábla..... stb. alkalmas az ellenőrzési munka dokumentálására. Az egyéb mintadokumentálási anyagok elsősorban a logikai levezetésnél, megismételt számításnál fontosak.

A statisztikai mintavétel ellenőrzési adatait a 8. melléklet szerint kell rögzíteni és azokat el kell különíteni más ellenőrzési megállapítások adataitól, hogy az alrendszeri kivétítéshez felhasznált adatok mindig egyértelműen, külső szemmel is azonosíthatóak legyenek.

A vezérlapok az ellenőrzés végrehajtását, a különböző munkalapok pedig a megállapítások és az észrevételek rögzítését segítik. A „Közbenső megállapítások és javaslatok táblázatá”-ban szükséges megfogalmazni a vizsgálat addigi szakaszában megállapított hibákat és javaslatokat.

Az eljárás végén a Kincstár ellenőrzési jelentést ad ki, amelyben rögzíteni kell a Kincstár által a vizsgálat során észlelt hibákat, hiányosságokat, valamint meg kell fogalmazni a beszámolóra vonatkozó megbízhatósági véleményt.

6. Javaslatoak megfogalmazása, az ellenőrzött szervezet intézkedési terve

Az ellenőrzési jelentés nem csak a megállapításokat tartalmazza, hanem a hiányosságok megszüntetése és a hibák kijavítása céljából megfogalmazott javaslatokat is. Az ellenőrzött szervezetnek a lezárt ellenőrzési jelentés javaslatai alapján intézkedési tervet kell készítenie, melyet a Kincstár részére el kell küldenie.

7. Intézkedések végrehajtásának ellenőrzése - utóellenőrzés

Az intézkedések végrehajtásáról az ellenőrzött szervezet vezetője írásos tájékoztatást küld a Kincstár részére. Az intézkedések gyakorlati megvalósítását nyomon követés módszerével, szükség esetén önálló eljárás keretében, utóellenőrzéssel kell vizsgálni. Ennek során a hibák jellegétől és mennyiségétől függően be kell kérni a dokumentumokat elektronikusan, vagy papíron, de szükség szerint helyszíni ellenőrzés is lefolytatható.

Az utóellenőrzés lefolytatása során a vizsgálat csak az intézkedési tervben foglaltak ellenőrzésére terjed ki. A mintavételezés során csak az intézkedési tervben megfogalmazott hibákkal kapcsolatos minták kiválasztására és ellenőrzésére kerül sor.

A MÉRLEG/MÉRLEGJELENTÉS ELLENŐRZÉSÉNEK MÓDSZERTANA

Az időközi mérlegjelentés szerkezeti felépítése eltér az éves költségvetési beszámoló részét képező mérlegétől, egyrészt az űrlapok számának tekintetében, másrészt pedig egyes sorok részletezettebb bontásban kerülnek bemutatásra, mint a mérlegben, a statisztikai adatszolgáltatási kötelezettségek teljesítésének biztosítása érdekében.

A mérlegtételek vizsgálatára azonos elvek alapján kerül sor mindkét esetben. Azon tételeknél, amelyeknél sem a tárgyév elején, sem a tárgyév végén nem szerepelhet egyenleg, ez a sajátosság külön említésre kerül, mivel ezeket a mérleg nem tartalmazza.

A mérlegjelentés szerkezeti eltérése – az állományváltozásnak a jellegétől függő oszlopos megjelenítése – miatti vizsgálati sajátosságokat önálló fejezet tartalmazza.

Mérleg

Nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök

(Az Áhsz. 10. § (5) bekezdése, valamint az Áhsz. 11. § (1) bekezdése alapján)

Immateriális javak (11)

A vizsgált tételnek szerepelnie kell az analitikus nyilvántartásban, amelynek az Áhsz. 14. melléklet VI. pontja alapján tartalmaznia kell a jogszabály által meghatározott kötelező adatokat.

Az immateriális javak között vagyoni értékű jogként azokat a megszerzett jogokat kell kimutatni, amelyek nem kapcsolódnak ingatlanhoz. Ilyenek különösen: a bérleti jog, a használati jog, a vagyonkezelői jog, a szellemi termékek felhasználási joga, a licencek, továbbá a koncessziós jog, a játékjog, valamint az ingatlanhoz nem kapcsolódó egyéb jogok, valamint ezek értékhelyesbítése, amennyiben az értékhelyesbítés alkalmazását a szervezet számviteli politikája előírja. (Áhsz. 11. § (2) bekezdése alapján) Ezen eszközök beszerzése esetében a számla tartalmi ellenőrzése szükséges a helyes besorolás érdekében. Meg kell bizonyosodni arról, hogy az eszközök valóban tartósan szolgálják a szervezetet. Ezzel egyben az is ellenőrizhető, hogy nem számolt-e el költségként, vagy forgóeszközként olyan beszerzést, amit esetleg itt kellett volna aktiválnia. A szoftverek esetében az alábbi egyedi vizsgálat indokolt a pontos besorolás érdekében:

- a szoftver felhasználói jogát vásárolja meg: vagyoni értékű jog;
- a szoftver tulajdonjogának megvásárlásával szoftver terméket vesz: szellemi termék;
- csak használati díjat fizet: költség.

Az eszközök terv szerinti értékcsökkenésének számítása az Szt. 52. § (7) bekezdése szerinti üzembe helyezés napjától kezdődhet el a számviteli politikában rögzített szabályozásnak megfelelően. Az Áhsz. 53. § (6) bekezdés d) pontja alapján az **értékcsökkenést negyedévente el kell számolni** (az analitikus nyilvántartásban a változást átvezetni, a főkönyvben

könyvelni). Az üzembe helyezés dátumát igazoló dokumentum lehet: számla, szerződés, vagy egyéb üzembe helyezési jegyzőkönyv, belső bizonylat.

Az ellenőrnek meg kell vizsgálnia, hogy az értékcsökkenés az *Áhsz. 17. § (2a)* bekezdésben meghatározott értékcsökkenési kulcsok alapján lett-e elszámolva. Kisértékű immateriális javak esetében elszámolta-e egy összegben a terv szerinti értékcsökkenést az *Áhsz. 17. § (2)* bekezdése alapján a számviteli politikában – az *Áhsz. 1. § (1)* bekezdés 4. pontjának megfelelően – meghatározott értékhatár figyelembe vételével. Az új terv szerinti értékcsökkenési elszámolási szabályokat a 2014. január 1-je után üzembe helyezett eszközökre kötelező alkalmazni. Az értékcsökkenési leírási kulcs helytelen alkalmazása a vizsgált év vonatkozásában hibás mérlegértéket eredményez, ezért a leírási kulcsokat ellenőrizni szükséges. Amennyiben a vizsgált szervezet nem a megfelelő kulcsokat alkalmazta, az az eszköz(ök) értékében eltérést eredményez a valós értékhez képest.

Az elszámolt terven felüli értékcsökkenésnél vizsgálni szükséges az *Áhsz. 17. § (5) bekezdése szerint a Szt. 53. § (1) bekezdés b) és c) pontjaiban* hivatkozott események bekövetkezésének dokumentumait (pl.: rongálásról szóló jegyzőkönyv), és a kapcsolódó számviteli politikában szabályozott és elvégzett számítási módszerek végrehajtását. Az immateriális javak terven felüli értékcsökkenését más különféle egyéb ráfordításként, annak visszairását (év végi értékelés keretében) más különféle egyéb eredményszemléletű bevételeként kell elszámolni.

Amennyiben az ellenőrzött szervezet az *Áhsz. 19. § (2) bekezdése* szerint alkalmazza az értékhelyesbítést, akkor vizsgálni szükséges az indokoltságot, valamint ellenőrizni kell, hogy az eszközök értékhelyesbítésének forrásával szemben könyvelték-e.

Csökkenés jellegű tranzakciók esetében (pl.: értékesítés, térítésmentes átadás, selejtezés) a vagyonrendelet, a selejtezési szabályzat, valamint a releváns egyéb szabályzatok előírásait is ellenőrizni szükséges. A szabályozás bizonyos értékhatár feletti hasznosításnál jellemzően képviselő-testületi döntést ír elő. Ellenőrizni szükséges továbbá, hogy az értékesítés során szereplő tételek megjelennek-e a 02. úrlapon a B51 rovatához tartozó cellákban.

Az év végi beszámoló ellenőrzésekor a mérlegtétel alátámasztását a kiértékelte leltári adatok alapján kell vizsgálni. (*Áhsz. 22. §*)

Tárgyi eszközök (12-15)

A vizsgált tételnek szerepelnie kell az analitikus nyilvántartásban az *Áhsz. 14. melléklet VII. pontja* alapján, amelynek tartalmaznia kell a jogszabály által meghatározott kötelező adatokat.

Az önkormányzati gazdálkodásban gyakran előfordul a közfoglalkoztatási program keretében végzett mezőgazdasági tevékenység. Az így előállított tenyészállatok esetében kétféle nyilvántartást is szükséges vezetni:

- az állatok kezelési, gondozási helyén vezetett nyilvántartás,
- az állatok analitikus nyilvántartása, amit kötelező vezetni az *Áhsz.* alapján.

A tenyészállatok kezelési, gondozási helyén történő nyilvántartás az "Állat nyilvántartási könyv", amely az állatok darabszámát mutatja naprakészen. Ennek a nyilvántartásnak az a célja, hogy az állatgondozókat el tudják számoltatni a mindenkor állatállományról. Célszerű egyrészt állatfajonkénti bontásban, másrészt gondozási helyenként (istálló, sertésól, juhhodály, baromfiól stb.) vezetni.

A tenyészállatok *Áhsz.* szerinti analitikus nyilvántartásánál célszerű különválasztani a szarvasmarha, sertés, juh, ló analitikus nyilvántartását, az úgynevezett kisállatok (pl. tyúkok) analitikus nyilvántartásától (eltérő élettartam értékcsökkenés elszámolás miatt is).

Tartalmi szempontból fokozott figyelmet igényel a tárgyi eszközök **bekerülési és mérlegértékének** az ellenőrzése szerződések, számlák, aktiválási jegyzőkönyv alapján (*Áhsz. 16. § (3)-(4) bekezdések*). Idegen vállalkozó által előállított eszköz esetében a bekerülési érték több elemből tevődhet össze, saját előállításakor pedig az önköltség tartalmát szükséges felülvizsgálni. Az Áhsz.-ben nem szereplő, fel nem sorolt **járadékos költségek** (pl. biztosítási díj, hitelkamat, közbeszerzési díj, szakértői díj, hatósági igazgatási, szolgáltatási díj) **nem részei a bekerülési értéknek**. Nem része továbbá a bekerülési értéknek a beszerzést, előállítást terhelő előzetesen felszámított ÁFA. Amennyiben az üzembe helyezést követően érkezik olyan dokumentum, amely módosítja az eredeti bekerülési értéket és a különbözet jelentősnek tekinthető (az eredetileg elszámolt bekerülési érték 1%-át meghaladja, de legalább 100 ezer Ft-ot), akkor a bekerülési értéket módosítani kell, ellenkező esetben egyéb ráfordításként, vagy egyéb bevételként kell elszámolni.

Az ellenőrnek figyelemmel kell lennie arra a rendelkezésre is, miszerint nem lehet a mérlegben kimutatni a *Nvt. 1. § (2) bekezdés g) és h) pontja* szerinti kulturális javakat és régészeti leleteket, ha azok bekerülési értéke nem állapítható meg. Nem tekinthető a bekerülési érték megállapíthatatlannak, ha 2014. január 1-jét követően a kulturális javak vásárlás vagy olyan térítés nélküli átvétel, csere útján váltak a nemzeti vagyon részévé, amely során az átadó annak nyilvántartási értékét közölte. Ennek alapján meg kell vizsgálni, hogy vannak-e olyan „árral” rendelkező kulturális javak, régészeti leletek, amelyeket 2014. után szereztek be, mert ezeknek szerepelnie kell a könyvekben.

A mérlegben a **beruházások** között kell kimutatni a rendeltetésszerűen használatba nem vett, üzembe nem helyezett tárgyi eszközök bekerülési értékét, ez azt is jelenti, hogy valamennyi tárgyi eszköz bekerülési értékét (kisértékű eszközöket is) át kell vezetni a beruházási számlán (*Áhsz. 11. § (5) bekezdés*).

A mérlegben a felújítások között kell kimutatni a mérlegben nem szerepeltethető tárgyi eszközökön végzett felújítások bekerülési értékét is (*Áhsz. 11. § (6) bekezdése, illetve Áhsz. 16. § (3d) bekezdése*).

Az aktivált felújítás önálló tételként nem szerepelhet a nyilvántartásban. A felújítás értékét az eszközökhöz kell rendelni. Amennyiben a felújítás értékére értékcsökkenést számoltak el, úgy szükséges az összevonást követően az értékcsökkenés utólagos helyesbítését elvégezni.

Formai szempontból ellenőrizni kell a nemzeti vagyonba tartozó eszközök besorolását, vagyis az ellenőrnek meg kell győződnie arról, hogy a nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök a műszaki jellemzőknek, rendeltetésszerű használatuknak megfelelően lettek besorolva.

Az analitikus nyilvántartásban önálló egységként, egyedi nyilvántartással kizárólag egyedileg azonosítható eszközök szerepelhetnek.

Például egy telek megvásárlása csak akkor minősíthető befektetett eszköznek, ha annak célja, hogy a szervezetet tartósan, egy éven túl használja. Ha a telek vásárlása értékesítési céllal történt, a telket a nemzeti vagyonba tartozó forgóeszközök, ezen belül a készletek közé kell sorolni. Másik esetben az *Áhsz. 12. § (6) bekezdése* alapján azon tárgyi eszközöket és immateriális javakat, amelyeket a használatból kivontak, de az értékesítés 3 hónapnál hosszabb időszakot vesz igénybe (feltéve, hogy az értékesítési szándék meghatározott), át kell sorolni az átsorolt, követelés fejében átvett készletek mérlegsorra. Az eszközök besorolásáról nem csak a beszerzéskor, hanem év közben, valamint a fordulónap és a mérlegkészítés időpontja között is dönthet a szervezet. Megváltozhat egy eszköz rendeltetése a likviditási helyzet függvényében is.

Formai, tartalmi szempontból egyaránt fontos vizsgálni, hogy az önkormányzati intézmény könyveiben csak akkor szerepelhetnek az ingatlanok, ha az önkormányzat a vagyonrendeletében az intézményt a vagyon kezelőjeként nevesíti. Az *Nvt. 3. § 19. pontja*

szerint a költségvetési szerv vagyongazdálkodójának minősül. Amennyiben az intézménynél tartós használatban levő önkormányzati vagyongazdálkodásra vonatkozóan nincs szabályozás a vagyongazdálkodásban, akkor a vagyontárgyakat csak az önkormányzat könyveiben lehet szerepeltetni a nemzeti vagyongazdálkodásba tartozó befektetett eszközök között, az intézményi könyvekben ezen vagyonelemek nem jelenhetnek meg. Az *Áhsz. 10. §-ának (2) bekezdése* alapján az intézmény saját tulajdonának azok az eszközök minősülnek, amelyeket saját maga szerzett be, létesített, ideértve a beruházások és felújítások értékét is, illetve amelyeket pénzügyi lízing keretében átvett, valamint vagyongazdálkodásba kapott.

A közfoglalkoztatási program során beszerzett tenyészállatokat bekerülési értéken kell értékelni. A bekerülési érték vásárolt tenyészállat esetén az *Áhsz. 16. §-ának (3) bekezdésének* értelmében a K64. Egyéb tárgyi eszközök beszerzése, létesítése rovatokhoz kapcsolódóan vezetett nyilvántartási számlákon végleges kötelezettségvállalásként, más fizetési kötelezettségként nyilvántartott nettó vételára. A saját tenyésztésű állatoknál a növekedő, hízó- és egyéb állatok közül történő átsoroláskor a bekerülési érték a *Szt. 51. §-a* alapján megállapított közvetlen önköltség (vizsgálandó, hogy a bekerülési értéket az önköltségszámítási szabályzatban előírtak alapján számították-e). Amennyiben a tenyészállat térítés nélkül kerül az önkormányzat tulajdonába (pl. térítés nélkül átvett, ajándékba kapott), akkor a *Szt. 50. §-ának (4) bekezdése* alapján a bekerülési érték az állatnak az állományba vétel időpontjában ismert piaci értéke.

Az eszközök **terv szerinti értékcsökkenése az üzembe helyezés napjától** kezdődhet el. Az ellenőrnek be kell szereznie az üzembe helyezés dokumentumait (aktiválási jegyzőkönyv). Ez különösen fontos, mivel a beruházás üzembe helyezéséhez jellemzően több szakhatóság engedélye is szükséges, vagy abban az esetben, ha a tényleges használatbavétel időpontja nem esik egybe a kivitelezési munkák elvégzésével.

Az ellenőrnek meg kell vizsgálnia, hogy az értékcsökkenés a jogszabályban meghatározott értékcsökkenési leírási kulcsok alapján (*Áhsz. 17. §*) lett-e elszámolva. Az *Áhsz. 17. §-ában* előírt terv szerinti értékcsökkenés elszámolásának szabályait a 2014. január 1-je után üzembe helyezett eszközökre kötelező alkalmazni. A 2014. január 1-jét megelőzően üzembe helyezett, használatba vett eszközök korábban megállapított terv szerinti értékcsökkenési leírási kulcsát, korábban elszámolt terv szerinti értékcsökkenését és a hátralévő időszakban még elszámolandó terv szerinti értékcsökkenés elszámolásának szabályait az új szabályok nem érintik, azonban a költségvetési szerv saját döntése alapján a számviteli politikájában ezekre az eszközökre is alkalmazhatta az új elszámolási szabályokat. Sokszor előfordul hibaként, hogy ha az üzembe helyezés év közben valósul meg, akkor a szervezet az értékcsökkenés összegét nem arányosan számolja el az adott időszakra, hanem egész naptári évre. Vizsgálandó továbbá, hogy a kisértékű tárgyi eszközök esetében elszámolták-e egy összegben az értékcsökkenést a számviteli politikában meghatározott értékhatár figyelembe vételével (*Áhsz. 17. § (2) bekezdése*). Az *Áhsz. 53. § (6) bekezdés d) pontja* alapján az **értékcsökkenést negyedévente el kell számolni** (az analitikus nyilvántartásban a változást átvezetni, a főkönyvben könyvelni).

A várható hasznos élettartam és főleg a maradványérték meghatározásánál az ellenőrnek számolnia kell a becslés pontatlanságából fakadó kockázatokkal is.

- Például, ha az ellenőrzött szervezet építkezési darut vásárol, és a darukat lecseréli 7 évente, az ellenőrnek ellenőriznie kell, hogy a 14,5%-os leírási kulcs mellett mekkora maradványértékkel számoltak (pl. amennyiért a beszerzéskor egy közel 7 éves hasonló építkezési daru értékesíthető). Fontos, hogy az *Áhsz. 17. § (4) bekezdése* alapján a 25 millió Ft bekerülési érték alatti gépek, berendezések, felszerelések, járművek terv szerinti értékcsökkenésének megállapítása során nem lehet maradványértéket meghatározni. Az *Áhsz. 17. § (1) bekezdése* alapján a jogszabály alkalmazása során az *Szt. 52. § (6) bekezdésére* is figyelemmel kell lenni. Ennek alapján nem szabad terv

szerinti értékcsökkenést elszámolni az olyan eszköznél, amely értékéből a használat során nem veszít, vagy amelynek értéke – különleges helyzetéből, egyedi mivoltából adódóan – évről évre nő (pl. kulturális javak esetében).

- A **tenyészállatok esetében** az értékcsökkenés elszámolását az *Áhsz. 17. §-a* alapján a társasági adóról és a az osztalékadóról szóló *1996. évi LXXXI. tv. 2. melléklet IV. GÉPEK, BERENDEZÉSEK, FELSZERELÉSEK, JÁRMŰVEK, TENYÉSZÁLLATOK* cím előírásai alapján megállapított mértékben kell elvégezni.

Csökkenés jellegű tranzakciók esetében (pl.: selejtezés, értékesítés, térítésmentes átadás) a selejtezési szabályzat, vagyonrendelet előírásait is ellenőrizni szükséges. Utóbbi esetben a szabályozás értékhatár feletti hasznosításnál jellemzően képviselő-testületi döntést ír elő. Ellenőrizni szükséges továbbá, hogy az értékesítés során szereplő tételekhez kapcsolódó bevételi összegek megjelennek-e a 02. úrlapon a B51 rovatokhoz tartozó cellákban.

Az elszámolt terven felüli értékcsökkenésnél vizsgálni szükséges az *Áhsz. 17. § (5)* bekezdésében – azonosan a *Szt. 53. § (1) bekezdés b), c) pontjaival* – hivatkozott események bekövetkezésének dokumentumait (pl.: rongálásról szóló jegyzőkönyv), és a kapcsolódó számviteli politika keretében szabályozott és elvégzett számítási módszerek végrehajtását. A tárgyi eszközök terven felüli értékcsökkenését más különféle egyéb ráfordításként, annak visszaírását (év végi értékelés keretében) más különféle egyéb eredményszemléletű bevételként kell elszámolni.

Amennyiben az ellenőrzött szervezet alkalmazza az értékhelyesbítést, akkor vizsgálni szükséges az indokoltságot, valamint ellenőrizni kell, hogy az eszközök értékhelyesbítésének forrásával szemben könyvelték-e az *Áhsz. 19. §-a* előírásai szerint.

Az év végi beszámoló ellenőrzésekor a mérlegtételek alátámasztását a kiértékelt leltári adatok alapján kell vizsgálni (*Áhsz. 22. §*). A koncesszióba, vagyonkezelésbe adott eszközökről a használó által visszaigazolt eszközlista fogadható el leltári dokumentumként.

Az ingatlanok és kapcsolódó vagyoni értékű jogok főkönyvi és analitikus nyilvántartás szerinti **bruttó értékét** egyeztetni szükséges az ingatlanvagyon-kataszter adataival (*az önkormányzatok tulajdonában lévő ingatlanvagyon nyilvántartási és adatszolgáltatási rendjéről* szóló 147/1992. (XI.6.) Korm. rendelet).

A „Kimutatás az immateriális javak, tárgyi eszközök, koncesszióba, vagyonkezelésbe adott eszközök állományának alakulásáról úrlap” (befektetési tükör) a beruházások, felújítások, valamint az értékesítés sorokon szereplő tételeket (amennyiben a pénzforgalmi teljesítés megtörtént), a 01. és 02. úrlapokkal egyeztetni kell. Térítés nélkül átvett eszközök forgalma esetén ellenőrizni kell, azonos értékben történt-e halasztott eredményszemléletű bevételként történő elszámolás azon eszközök esetében, amelyeknél értékcsökkenés számolható el, illetve az elszámolt értékcsökkenéssel arányos összegben történt-e halasztott eredményszemléletű bevétel feloldása.

Koncesszióba, vagyonkezelésbe adott eszközök (18)

A vizsgált tételnek szerepelnie kell az analitikus nyilvántartásban az *Áhsz. 14. melléklet IX. pontja* alapján, amelynek tartalmaznia kell a jogszabály által meghatározott kötelező adatokat.

Áhsz. 11. § (11) bekezdése alapján a mérlegben a **koncesszióba, vagyonkezelésbe adott eszközök** között a tulajdonosnak – az állami vagyon esetén a törvényben kijelölt tulajdonosi joggyakorló szervezetnek – azokat a nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközöket és azok értékhelyesbítését kell kimutatnia, amelyek üzemeltetését **államháztartáson kívüli szervezetnek**, személynek koncessziós szerződéssel átadta, vagy amelyekre államháztartáson

kívüli szervezettel, személlyel vagyongazdálkodási szerződést kötött. Az átadáskor az eszköz bruttó értékét és elszámolt értékcsökkenését, értékvesztését, értékhelyesbítését a koncesszióba, vagyongazdálkodásba adott eszközök közé kell átvezetni.

Az *Áhsz. 47. § (3) bekezdése* alapján, ha a tulajdonos a tulajdonában álló eszközre államháztartáson belüli szervezettel vagyongazdálkodási jogot létesített, az eszközt a mérlegében nem mutathatja ki. A 0-s számlaosztályban azonban köteles a tulajdonos (vagyongazdálkodásba adó államháztartáson belül) nyilvántartásba venni a bruttó értéket. Tipikus eset az önkormányzat és az intézmény között létrejött „megállapodás” alapján működtetett vagyongazdálkodás. Ha az intézménynél tartós használatban levő önkormányzati vagyongazdálkodásra vonatkozóan nem rendelkeztek a helyi rendeletben (vagyongazdálkodási rendelet), akkor a vagyontárgyakat csak az önkormányzat könyveiben lehet szerepeltetni a nemzeti vagyongazdálkodásba tartozó befektetett eszközök között, az intézményi könyvekben ezen vagyongazdálkodási elemek nem szerepelhetnek. Ha az önkormányzat a vagyongazdálkodási rendeletében úgy határozott, hogy az intézmény a vagyongazdálkodási, akkor az intézménynél kell a vagyontárgyakat szerepeltetni a nemzeti vagyongazdálkodásba tartozó befektetett eszközök között. Akár használatba, akár vagyongazdálkodásba adja az önkormányzat a vagyontárgyait, a tulajdonosi jogokat az önkormányzat gyakorolja, **a vagyongazdálkodási tervben** és a földhivatali bejegyzésekben is az **önkormányzat szerepel tulajdonosként**. Az intézmény a részére vagyongazdálkodásba adott eszközöket akkor hasznosíthatja, adhatja bérbe, ha erre a tulajdonos önkormányzat felhatalmazta az intézményt az alapító okiratában.

A terven felüli értékcsökkenést és az értékhelyesbítést a koncesszió jogosultja, a vagyongazdálkodási adatszolgáltatása alapján kell megállapítani az *Áhsz. 21. § (2) bekezdése* alapján, ennek megfelelően az ellenőrnek egyeztetnie kell, hogy a terven felüli értékcsökkenés és értékhelyesbítés az adatszolgáltatás alapján lett-e elszámolva a vagyongazdálkodásba adó szervezetnél.

Célszerű annak vizsgálata, hogy a víziközművagyongazdálkodási piaci értékelését a víziközművek vagyongazdálkodási szabályairól és a víziközmű-szolgáltatók által közérdekből közzéteendő adatokról szóló 24/2013. (V. 29.) NFM rendelet alapján elvégezték-e, a vagyongazdálkodásba adó könyvein a bekerülési érték változásait megfelelően átvezették-e.

Vagyongazdálkodásba adott eszközök esetében (elsősorban államháztartáson kívüli szervezetek esetében) vizsgálni szükséges, hogy jogosan szerepelnek-e a könyvekben, szükséges az alátámasztó dokumentumok pl. vagyongazdálkodási szerződések vizsgálata. Továbbá meg kell vizsgálni, hogy megfelelően került-e nyilvántartásba vételre a vagyongazdálkodásba kapcsolódó visszapótlási követelés, ha azt a vagyongazdálkodási szerződés előírta.

Az év végi beszámoló ellenőrzésekor a koncesszióba, vagyongazdálkodásba adott eszközöket a működtető, vagyongazdálkodási által elkészített és hitelesített leltárral kell alátámasztani, amelynek adatait az ingatlan-gazdálkodási nyilvántartással is egyeztetni szükséges. A leltáríveket a vagyongazdálkodási a vagyongazdálkodásba adó rendelkezésére adja. Erre vonatkozó helyi szabályozást a Leltárkészítési szabályzatban szükséges rögzíteni.

Befektetett pénzügyi eszközök (16-17)

A vizsgált tételnek szerepelnie kell az analitikus nyilvántartásban az *Áhsz. 14. melléklet VIII. pontja* alapján, amelynek tartalmaznia kell a jogszabály által meghatározott kötelező adatokat.

Tartós részesedések ellenőrzése

Elsősorban azoknál a szervezeteknél tartozik a kiemelt ellenőrzési feladatok közé, ahol a befektetések aránya a vagyon szerkezetét vizsgálva jelentős, ezen belül főleg a befektetések elemzése fontos, ahol az ellenőrzött szervezet részesedése többségi vagy jelentős.

A mérlegben a tartós részesedések között az olyan tulajdoni részesedést jelentő befektetéseket kell kimutatni, amelyeket abból a célból szereztek, hogy tartós jövedelemre (osztalékra, kamatra) tegyenek szert, vagy befolyásolási, irányítási, ellenőrzési lehetőséget érjenek el. A tartós részesedéseken belül el kell különíteni – az önkormányzati alrendszerre szűkítve – a tartós részesedéseket nem pénzügyi vállalkozásban, a helyi önkormányzatok, nemzeti és önkormányzatok társulásokban való részesedéseit (tartós részesedések társulásokban), valamint az egyéb tartós részesedéseket.

Tételeken ellenőrizni kell a részesedéshez jutás jogcímeit és dokumentumait (szerződések, alapító okiratok, cégbírósági bejegyzések), amelyek alapján kellő bizonyosságot nyer az ellenőr a részesedések tulajdonjogáról, arányairól. A részesedések mérlegértékének ellenőrzésekor mindenképpen vizsgálni kell - attól függetlenül, hogy értékvesztést számoltak-e rá vagy sem -, hogy az adott vállalkozásnál teljesül-e az alábbi 3 feltétel:

- a gazdasági társaság piaci megítélése a mérlegkészítést megelőzően legalább 1 éven keresztül nem csökkent,
- várható-e a gazdasági társaságba befektetett összeg megtérülése a gazdasági társaság megszűnése esetén,
- nem csökkent-e a gazdasági társaság saját tőkéjének a befektetés névértékével arányos része a befektetés könyv szerinti értéke alá.

(Erre példa: A részesedés 90 egységben szerepel a könyvekben, azaz a könyv szerinti érték, KSZÉ=90. A gazdasági társaság, amelyben a szervezetnek 100%-os részesedése van (a szervezet az alapító) saját tőkéje =40, jegyzett tőkéje =80 egység. A saját tőke/jegyzett tőke mutató ezáltal 0,5 (50%). A részesedés névértéke, a jegyzett tőke*részesedési arány =80 (80*100%=80). Ha a 0,5-tel beszorozzuk a részesedés névértékét, megkapjuk a piaci értéket, vagyis PÉ=0,5*80=40, ami azt jelenti, hogy a részesedés jóval magasabb értéken szerepel, mint a piaci érték (KSZÉ>PÉ). Ennek alapján 44,44%-os értékvesztést (50 egységet) kell elszámolni.)

További ellenőrzési feladat annak megállapítása, hogy az önkormányzat képviselő-testülete döntött-e a befektetésről, vagy felhatalmazta-e a polgármestert a döntés meghozatalára.

Az önkormányzati részesedéseknél jellemzően előfordul a tőkeleszállítás. A tőkeleszállításnál figyelemmel kell lenni arra, hogy a bevont részesedés nyilvántartás szerinti értéke és az átvett eszközök értéke nyereség, vagy veszteség-e. Ha a nyilvántartás szerinti érték < átvett eszköz értéke, akkor nyereség keletkezik, amelyet a pénzügyi műveletek eredményszámláján bevételeként kell elszámolni. Ha a nyilvántartás szerinti érték > átvett eszköz értéke, akkor veszteség keletkezik, amelyet a pénzügyi műveletek ráfordításai között kell elszámolni. A bevont részesedés fejében járó pénzeszközt a B55. Részesedések megszűnése rovaton kell elszámolni, így ellenőrizni szükséges, hogy ez a bevétel megjelent az időközi költségvetési jelentés 02. űrlap B55. rovatához kapcsolódó cellákban.

Értékvesztést kell elszámolni továbbá, ha

- a mérlegkészítéskor ismert piaci érték tartósan alacsonyabb, mint a KSZÉ,
- devizás részesedések esetén a piaci érték – a devizában kifejezett részesedés árfolyama és a deviza év végi árfolyama egyidejűleg (egybeszámítva) – tartósan és jelentős mértékben a KSZÉ alatt van.

Devizás részesedések esetén ellenőrizni szükséges, hogy jogszabálynak megfelelően történt-e azok nyilvántartásba vétele és év végi értékelése (*Áhsz. 18. § (1) bekezdés, illetve a 21. § (10) bekezdése*).

A részesedésekkel kapcsolatban még arra is fokozott figyelmet kell fordítani, hogy történt-e átalakulás a vállalkozásban, mert akkor az átalakuló gazdasági társaság vagyonszerűségének függvényében a részesedés értékét is szükséges lehet átértékelni.

Az eredménykimutatásban a pénzügyi műveletek ráfordításai között kell szerepelnie az értékvesztésnek, valamint annak visszafizetésének is.

Tartós hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok ellenőrzése

Ezen a mérlegsoron kell kimutatni az olyan hitelviszonyt megtestesítő értékpapírokat, amelyek lejáratát, beváltását a mérleg fordulónapját követő költségvetési évben még nem esedékes, illetve a mérleg fordulónapját követő évben nem szándékoznak értékesíteni. A tartósság meghatározásánál a lejárat dátuma és a befektetési cél együttes vizsgálata érvényesül, hiszen a költségvetési évet követően még nem esedékes lejáratú, de értékesítési céllal beszerzett értékpapírok esetében a tartósságra vonatkozó kritérium nem teljesül, így ezek a nemzeti vagyonszerűségbe tartozó forgóeszközök csoportjába sorolandók. Az ellenőrnek tehát fő feladata a besorolások, illetve az esetleg szükséges átsorolások vizsgálata. Az államkötvényeket és a helyi önkormányzatok kötvényeit elkülönítetten kell nyilvántartani.

A tartósság vizsgálata más esetben is nagyon fontos, hiszen az értékvesztés elszámolásának mértékére is befolyással van. Az ellenőrnek ellenőriznie kell, hogy az értékpapírok (pl. kötvények) mérlegkészítéskori piaci értéke tartósan (egy éven túl) és jelentősen a könyv szerinti érték alatt volt-e, mert akkor értékvesztést kell elszámolni rájuk – figyelembe véve a *Szt. 54. § (8) és (9) bekezdései* szerinti kockázatmentes értékpapírokat.

Az ellenőrnek vizsgálnia kell, hogy ha az ellenőrzött szervezet kamatozó értékpapírt vásárolt, a vételárban elismert időarányos kamatot jól határozta-e meg, és azt a pénzügyi műveletek ráfordításai között számolta-e el és nem az értékpapír bekerülési értékeként. A beszerzett értékpapír után kapott kamatot külön, a pénzügyi műveletek eredményszámlájának bevételként kell elszámolni. (*Áhsz. 27. § (2c) bekezdés*)

Ide kapcsolódik az értékpapírokkal kapcsolatos járó kamatok elhatárolása is, amit az ellenőrnek ellenőriznie kell.

Devizás értékpapírok esetén ellenőrizni szükséges, hogy jogszabálynak megfelelően történt-e azok nyilvántartásba vétele és év végi értékelése. (*Áhsz. 18. § (1) bekezdés*)

Sajátossága a mérlegtételnek, hogy ezeken a mérlegsorokon befektetési jegyeket nem szabad kimutatni, azokat – a jelenleg hatályos előírások szerint – kizárólag a forgatási célú hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok között szabad szerepeltetni (*Áhsz. 12. § (12) bekezdés*), függetlenül attól, hogy azok lejáratát, beváltását a mérleg fordulónapját követő költségvetési évben esedékes, vagy azokat a mérleg fordulónapját követő költségvetési évben értékesíteni szándékoznak. Ennek alapján tehát vizsgálni szükséges, hogy a mérlegsorok tartalmazzanak-e befektetési jegyeket.

Befektetett pénzügyi eszközök érték helyesbítésének ellenőrzése

Ha a költségvetési szerv a tartós részesedéseit felértékelte a piaci értékre, akkor az ellenőrnek erre is fokozott figyelmet kell fordítani. Meg kell győződnie, hogy a tulajdonos a piaci értéket megfelelő dokumentumokkal támasztotta-e alá, az érték helyesbítést egyedileg, eszközönként elkülönítve tartja-e nyilván. Ellenőrizni szükséges továbbá, hogy az érték helyesbítés elszámolása az *Áhsz. 19. § (2) bekezdésében* foglaltak szerint történt-e meg.

Az év végi beszámoló ellenőrzésekor a mérlegtételek alátámasztása egyeztetéssel (analitikus nyilvántartás-főkönyv) elvégzett leltározási dokumentumokkal igazolható.

Ellenőrizni szükséges, hogy a külföldi pénzürtékre szóló részesedések, értékpapírok mérlegben szereplő értékét az *Áhsz. 21. § (10) bekezdése* szerint állapították-e meg.

Nemzeti vagyonba tartozó forgóeszközök

(Az *Áhsz. 10. § (6) bekezdése*, valamint az *Áhsz. 12. § (1) bekezdése* alapján)

Készletek (21-23)

A vizsgált tételnek szerepelnie kell az analitikus nyilvántartásban az *Áhsz. 14. melléklet X. pontja* alapján, amelynek tartalmaznia kell a jogszabály által meghatározott kötelező adatokat.

A nemzeti vagyonba tartozó forgóeszközök között kell kimutatni a készleteket. A készletek között kell kimutatni a vásárolt készleteket, az átsorolt, követelés fejében átvett készleteket, az egyéb készleteket, a befejezetlen termelést, félkész termékeket, késztermékeket, valamint a növendék-, hízó és egyéb állatokat. Nem mutathatók ki a mérlegben a bér munkára és a bizományba átvett készletek, ezek a készletet átadó, illetve a megbízó tulajdonát képezik.

A mérlegben értékkel kell kimutatni:

- a) *Idegen helyen tárolt készletek*: az államháztartás szervezetének olyan készletei, amelyeket – megállapodás alapján – nem a gazdálkodó telephelyein tárolnak.
- b) *Úton lévő készletek*: olyan készletek, amelyek tekintetében a szerződéses teljesítés (a leszállítás) helye nem a vevő telephelye, és amelyeknél ezért a tulajdonos-változás és a birtokbaadás időpontja eltér egymástól. Úton lévő készletnek minősül az a készlet is, amely a raktárból kiszállításra került, de a szerződés szerinti teljesítés még nem történt meg.
- c) *Beérkezett, nem számlázott készletek*: olyan, az államháztartási szervezet által vásárolt készletek, amelyek bizonyíthatóan az államháztartási szervezet tulajdonában vannak, és amelyekről a számla még nem érkezett meg a szervezethez.

Formai szempontból ellenőrizni kell a nemzeti vagyonba tartozó forgóeszközök között kimutatott készletek besorolását, vagyis az ellenőrnek meg kell győződnie arról, hogy az itt kimutatott eszközök a jellemző tulajdonságaiknak, rendeltetésszerű használatuknak megfelelően lettek-e besorolva.

Tartalmi szempontból fokozott figyelmet igényel a készletek bekerülési és mérlegértékének, a saját termelésű készletek esetében az önköltség ellenőrzése, amelyet a szervezet önköltség-számítás rendjére vonatkozó belső szabályzat alapján kell elvégezni. Az *Áhsz. 50. § (4) bekezdése* alapján nem kell elkészítenie az önköltség-számítás rendjére vonatkozó belső szabályzatot a saját konyhát üzemeltető költségvetési szervnek, ha az étkeztetésre normákat állapít meg és a nyersanyag-felhasználáshoz anyagkiszabást készít, és ennek önköltségét a normák és a tevékenységet terhelő általános költségek figyelembevételével állapítja meg. Az *Áhsz. 53. § (6) bekezdése b) pontja* szerint az állományváltozásokat a negyedéves könyvviteli zárlat keretében kell lekönyvelni. Meg kell bizonyosodni arról, hogy ezek az eszközök valóban nem tartósan, hanem éven belül szolgálják a szervezetet. Az ÁFA nem része a bekerülési értéknek!

Kiemelt figyelmet kell fordítani a kisértékű tárgyi eszközök és a készletek elkülönítésére. Az *Áhsz. 1. § (1) bekezdés 4. pontja* alapján kisértékű immateriális javak, tárgyi eszközök között kell kimutatni a kettőszázezer forint egyedi értéket nem meghaladó bekerülési értékű vagyoni értékű jogokat, szellemi termékeket, tárgyi eszközöket, ha az a gazdálkodó tevékenységét egy éven túl szolgálja. Ha egy gépet értékesítési céllal szereznek be, akkor nem a nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök között kell kimutatni, hanem a nemzeti vagyonba tartozó forgóeszközök, ezen belül a készletek közé kell sorolni.

Az *Áhsz. 12. § (6) bekezdése* alapján azon tárgyi eszközöket és immateriális javakat, amelyeket a használatból kivontak, de az értékesítés 3 hónapnál hosszabb időszakot vesz igénybe (feltéve, hogy az értékesítési szándék meghatározott) az eszközöket át kell sorolni az átsorolt, követelés fejében átvett készletek mérlegsorra. Az eszközök besorolásáról nem csak a beszerzéskor, hanem év közben, valamint a fordulónap és a mérlegkészítés időpontja között is dönthet a szervezet. Megváltozhat egy eszköz rendeltetése a likviditási helyzet függvényében is.

Az értékvesztés elszámolása mind a mérlegkészítéskori piaci érték tartós csökkenése miatt, mind a készlet a vonatkozó előírásoknak, illetve eredeti rendeltetésének meg nem felelése miatt lehetséges, továbbá, ha megrongálódott, felhasználása, értékesítése kétséges, maga az eszköz feleslegessé vált. Ez utóbbi esetekben az értékvesztés elszámolását megalapozó dokumentumot vizsgálni kell, rendelkezésre állnak-e szakvélemények, amelyek alátámasztják az értékvesztés elszámolását. Készletek értékvesztését a más különféle egyéb ráfordítások között kell elszámolni. Az értékvesztés visszairása csak az év végi értékelés keretében – a fordulónapra vonatkozóan – történhet, de nem a fordulónapon ismert értékviszonyok, hanem a mérlegkészítéskor ismert információk alapján. Az értékvesztés visszairását a más különféle egyéb eredményszemléletű bevételek között kell elszámolni.

Az év végi beszámoló adatainak ellenőrzésekor a mérlegtételek alátámasztása mennyiségi leltározással elvégzett leltározási dokumentumokkal igazolható. Az ellenőrnek ellenőriznie kell a leltározási jegyzőkönyv, az analitika és a főkönyv egyezőségét.

Vásárolt készletek ellenőrzése

Vizsgálandó, hogy a szervezet nem számolt-e el költségként vagy forgóeszközként olyan beszerzést, amit esetleg a nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök – jellemzően kis értékű tárgyi eszközök között – kellett volna aktiválnia.

Átsorolt, követelés fejében átvett készletek ellenőrzése

Az átsorolt, követelés fejében átvett készletek között kell szerepeltetni az értékesítésre szánt eszközöket. Kötelező az immateriális javak, tárgyi eszközök átsorolása, ha azokat a használatból kivonták, értékesítésre szánták, és az értékesítés három hónapnál hosszabb időszakot vesz igénybe. Vizsgálni kell különösen, hogy a végelszámolási, felszámolási vagy vagyonrendezési eljárásból helyi önkormányzati tulajdonba került eszközöket itt mutatták-e ki.

A vizsgálat a leltárak, az analitikus és szintetikus számlák egyezőségeinek ellenőrzésével történhet. Például a követelés fejében átvett készletek esetében a megalapozó dokumentumok vizsgálatával nyerhet kellő bizonyosságot az ellenőr arról, hogy ténylegesen a kiváltott követelés értékével egyező összegben történt-e meg a készletek nyilvántartásba vétele. Az immateriális javak, tárgyi eszközök esetében a használatból történő kivonást alátámasztó, valamint az értékesítési szándékot alátámasztó dokumentum (pl. testületi, vezetői döntés, határozat) keltének vizsgálata szükséges annak érdekében, hogy megállapítható legyen, az értékesítés három hónapnál hosszabb időszakot vesz-e igénybe.

Az önkormányzat úgy is dönthet a tárgyi eszközök, az értékpapírok és részesedések esetében, hogy a követelés fejében átvett eszközt megtartja magának, akár időlegesen is. Ennek alapján nem szükséges a készletek közé felvennie, hanem már közvetlenül a tárgyi eszközök, az értékpapírok vagy a részesedések közé veszi fel a nyilvántartásába.

Egyéb készletek ellenőrzése

Ellenőrzött szervezet nem rendelkezhet egyéb készletekkel, mert az *Áhsz. 12. § (7) bekezdése* alapján egyéb készletek között csak az állami tartalékolási, intervenciós, védelmi és biztonsági célú készleteket kell és szabad szerepeltetni. Ennek alapján az ellenőrnek ellenőriznie kell, hogy egyéb készletekre az ellenőrzött szervezet nem könyvelt-e.

Befejezetlen termelés, félkész termékek, késztermékek ellenőrzése

A mérleg sor adatait az ellenőr a leltár, az analitika és a főkönyvi adatok összehasonlításával ellenőrizheti. A termelési folyamat végeredményeként keletkező kész, illetve félkész terméket általában raktárra veszik (kivétel lehet pl. konyhán a naponta megfőzött étel). A befejezetlen termelés állományba vételét – tekintettel, arra, hogy az *Áhsz. 53. § (6) bekezdése* alapján előállított termék önköltségét a negyedéves zárlat keretében ki kell mutatni – ellenőrizni kell.

Ellenőrizni szükséges, hogy Befejezetlen termelésként vették-e figyelembe a megmunkálás alatt álló, a szervezet termelő egységein belül további megmunkálásra váró olyan termékek összességét, amelyeken legalább egy számottevő munkaműveletet elvégeztek. Ebben az esetben a folyó évi és a következő évi növénytermesztési költségek elhatárolását is biztosítani kell mezei leltár szerint, mely meglétét és megalapozottságát szintén ellenőrizni szükséges. Továbbá az évnnyitást követően a rendező tételek elszámolása keretében történik a mezei leltár felosztása és felhasználásának elszámolása a folyó évi növénytermesztés terhére, így az évnnyitás után a tárgyévi felhasználások elszámolását követően a befejezetlen termelés értéke a több évre ható befejezetlen termelés még el nem számolt (fel nem osztott) összegét kell, hogy tartalmazza, melynek helyességéről szintén meg kell győződni az ellenőrzés során.

Ellenőrizni szükséges, hogy Félkész terméként vettek-e figyelembe minden olyan terméket, mely a szervezetenél egy teljes megmunkálási folyamaton keresztülment, ilyen címen raktárra vették, illetőleg raktárra vehető.

Ellenőrizni szükséges, hogy Késztermékként vettek-e nyilvántartásba minden olyan terméket, amely az államháztartási szervezetenél valamennyi megmunkálási folyamaton átment, megfelel-e a rá vonatkozó szabványoknak, megfelelő minőségű átvétel után raktárra vették-e, illetve késztermékként értékesíthető-e.

Kiemelt figyelmet kell fordítani arra, hogy a *Szt. rendelkezéseitől* eltérően a befejezetlen szolgáltatást nem lehet kimutatni a készletek között (*Áhsz. 12. § (8) bekezdés*).

Saját termelésű készleteknél (befejezetlen termelés, félkész és késztermék) előállítási érték az *Szt. 51. §* szerinti közvetlen önköltség, vagy az átlagos (súlyozott) közvetlen önköltség, vagy a FIFO módszer szerint meghatározott közvetlen önköltség. A közvetlen önköltség utókalkulációval meghatározott vagy norma szerinti közvetlen önköltség lehet. A befejezetlen termelés norma szerinti közvetlen önköltsége a félkész termék, a késztermék norma szerinti közvetlen önköltségéből a teljesítési fok alapján arányosítással is meghatározható.

A közmunkaprogramokkal kapcsolatos támogatások az önköltséget nem csökkentik, azt egyéb működési célú támogatások eredményszemléletű bevételeként kell elszámolni, és a támogatott, felmerült költséget teljes egészében figyelembe kell venni az önköltségszámítások során. A ráfordításokat, így az előzetesen felszámított, le nem

vonható ÁFÁ-t sem lehet az önköltségbe beszámítani, ezért ennek vizsgálatára külön figyelni kell.

Vizsgálni kell, hogy eleget tettek-e az *Áhsz. 53. § (8) bekezdés g) pontjában* foglaltaknak, azaz a záró befejezetlen termelés állományba vétele megtörtént-e év végén és a készletre vétel az önköltségszámítási szabályzatban foglaltak szerint történt-e meg.

Szükséges vizsgálni, hogy a saját termelésű készletek előállítási költségét az alábbi módszerrel határozták-e meg:

- + nyitó befejezetlen termelés értéke
- + időszak közvetlen költségei
- + továbbfelhasznált félkész termék előállítási költsége
- záró befejezetlen termelés.

Az előállítási költség részét képezik azok a költségek, amelyek

- az eszköz előállítása, üzembe helyezése, bővítése, átalakítása során közvetlenül merültek fel,
- az előállítással bizonyíthatóan szoros kapcsolatban voltak,
- az eszközre megfelelő mutatók segítségével elszámolhatók.

A bekerülési értékben NEM szerepel:

- az értékesítési költség,
- az előállítással közvetlen kapcsolatba nem hozható igazgatási és egyéb általános költség.

Szükséges ellenőrizni, hogy a készletcsökkenést FIFO, vagy átlagos előállítási költség alapján állapították-e meg.

A készletcsökkenésnél szűrőpróbaszerűen ellenőrizni szükséges, hogy a kivezetett készlet egységre jutó önköltsége az értékesítési ártól alacsonyabb, vagy magasabb. Amennyiben az önköltség alacsonyabb, úgy indokolt az értékesítés kiadásait és bevételeit vállalkozási tevékenységként kimutatni, kivéve a közmunkaprogram során előállított késztermékek esetén.

Növendék-, hízó és egyéb állatok ellenőrzése

Sajátossága a mérlegtételnek, hogy az *Szt. 28. § (3) bekezdés b) pontja* alapján növendék-, hízó- és az egyéb állatoknak minősülnek azok az állatok, amelyek a termelés (a tartás) költségei eredményeként növekednek, gyarapszik tömegük (súlyuk), függetlenül attól, hogy az államháztartási szervezet tevékenységét mennyi ideig szolgálják. Ebből adódóan elsődlegesen azt kell vizsgálni, hogy helyesen különítették-e el a befektetett eszközök között szereplő tenyészállatokat a forgóeszközök között kimutatott állatoktól.

Az állattenyésztés hozamaként kell elszámolni

- a keletkezett állati termékeket,
- az állatszaporulatot,
- a tömeggyarapodást,
- az átminősítésből adódó nyilvántartási árak különbözetét (mindig a fogadó ágazat hozamszámláján).

A hozamokat az 571. Saját termelésű készletek állományváltozása számlán kell elszámolni.

Amennyiben tenyészállat kerül kimutatásra a könyvekben, de a készlet, illetve a készletértékesítés főkönyvi számlákon forgalom nem szerepel, úgy indokolni szükséges a jelentésben – ellenőrzött nyilatkozata alapján – a hozam elszámolásának elmaradását.

A bekerülési érték megállapításánál ellenőrizhető, hogy az állattenyésztés közvetlen költségei tartalmazzák-e a következő költségelemeket: a feletetett takarmány értékét, a legelőfenntartás költségeit, a takarmány-előkészítés költségeit, az állatgyógyszerek értékét, az állattenyésztésben használt gépek, berendezések alkatrész-felhasználásának költségeit, a tenyészállatok terv szerinti értékcsökkenését, a vásárolt állatok beszerzési árát, az állattenyésztésben dolgozók munkabérét, bér jellegű kifizetéseket és a béreket terhelő járulékokat, értékcsökkenési leírásként az állattenyésztésben használt tárgyi eszközök épületek, gépek amortizációját, igénybe vett és egyéb szolgáltatások értékét (például: a biztosítási díjat, a bérleti díjat stb.), valamint- az áttételezett fenntartási költségeket.

Értékpapírok (24)

A vizsgált tételeknek szerepelnie kell a részletező nyilvántartásokban az *Áhsz. 14. melléklet VIII. pontja* szerint meghatározott kötelező adattartalommal.

Az értékpapírok ellenőrzése során az ellenőrnek arról kell meggyőződnie, hogy a nemzeti vagyonba tartozó forgóeszközök közé beállított értékpapírokat a tulajdonosi szándék szerint forgatási célból szerezték-e be (a mérleg fordulónapját követő költségvetési évben értékesíteni szándékoznak), illetve lejáratuk, beváltásuk a mérleg fordulónapját követő költségvetési évben esedékesek. Az ellenőrnek tehát fő feladata a besorolások, illetve az esetleg szükséges átsorolások vizsgálata. Ellenőrizni kell továbbá az értékpapírok értékesítése, beváltása és vásárlása elszámolásának szabályosságát, év végi értékelésüket és a kapcsolódó járó kamatok elhatárolását is. Devizás értékpapírok esetében azt is vizsgálni kell, hogy az értékpapír állományba vétele, év végi értékelése a jogszabályoknak megfelelően történt-e.

Nem tartós részesedések ellenőrzése esetén hasonlóan kell eljárni, mint a befektetett pénzügyi eszközök mérlegcsoportban található részesedések esetében.

Forgatási célú hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok ellenőrzésekor hasonlóan kell eljárni, mint a befektetett pénzügyi eszközök mérlegcsoportban található tartós hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok esetében.

A mérlegtétel sajátossága, hogy ezen a mérlegsoron kell kimutatni a befektetési jegyeket is (*Áhsz. 12. § (12) bekezdés*). Ennek alapján tehát vizsgálni szükséges, hogy a mérleg sor tartalmaz-e befektetési jegyeket.

Az éves beszámoló ellenőrzésekor a mérlegben kimutatott értékpapírok állományát egyeztetni kell a mérleg fordulónapra készített - leltározási szabályzatnak megfelelő - leltárral.

Pénzeszközök (31-33)

A belső kontroll vizsgálatának keretében az ellenőrnek ellenőriznie kell, hogy az ellenőrzött szervezet rendelkezik-e a *Szt. 14. § (5) bekezdés d) pontja* szerinti Pénzkezelési Szabályzattal, s azt évente felülvizsgálták-e. A részletező nyilvántartásoknak az *Áhsz. 14. melléklet V. pontja* alapján tartalmazniuk kell a jogszabály által meghatározott kötelező adatokat. A vizsgálatnak ki kell terjednie a pénztár készpénzforgalmáról készítendő pénztárjelentés és a pénztárellenőrzések Pénzkezelési Szabályzatban meghatározott időközönkénti (napi, heti,

havi, dekádonkénti) elkészítésének, a készpénzforgalom időrendben történő vezetésének; valamint az *Áhsz. 50. § (6) bekezdése* alapján a Pénzkezelési Szabályzatban kötelezően rögzítendő napi készpénz záró állomány maximális mértékének helyes megállapításának, betartásának vizsgálatára.

Ellenőrizni kell, hogy a pénzeszköz változások nyilvántartásában biztosítva van-e a követelések, kötelezettségvállalások, más fizetési kötelezettségek, előlegek nyilvántartásaival való kapcsolat oly módon, hogy abból megállapítható, a pénzeszközök változását eredményező adott ügylet, mely egyedi követeléshez, kötelezettséghez, előleghez kapcsolódik.

A sajátos elszámolásokhoz kapcsolódó pénzeszköz-változások nyilvántartásából megállapítható kell legyen azok keletkezésének ideje, oka, összege, a könyvviteli számlákon való elszámolás ideje, az alkalmazott könyvviteli számlák, a rendezés módja és a rendezés érdekében tett intézkedések.

Vizsgálni kell, hogy az utalványok, bérletek és más hasonló, készpénz-helyettesítő fizetési eszköznek nem minősülő eszközökről vezetett nyilvántartásból megállapítható-e azok beszerzésének ideje, összege, mennyisége, értéke, a foglalkoztatottaknak, ellátottaknak vagy másnak történő átadás időpontja, valamint az ezeket tanúsító dokumentumok azonosításához szükséges adatok.

A főkönyvi kivonat alapján a pénzeszközökhöz tartozó számlákat (31-33. számlacsoport) a részletező analitikus nyilvántartásokkal egyeztetni kell. Továbbá egyeztetni kell a főkönyvben szereplő összegeket a pénztárjelentésekkel, és a mérleg fordulónapi számlakivonatokkal (ezzel az ellenőr a teljességet, létezését, pontosságot is vizsgálja). Az egyes bankszámlák forgalmát célszerű elkülönítetten vezetni a főkönyvben, egyébként a főkönyvi kivonat nem támasztja alá a bankszámla egyenleget. Egyéb esetben külön analitikus nyilvántartással szükséges a pénzeszközöket alátámasztani. Több bankszámla esetén ezt a 3311. Kincstáron kívüli forintszámlák, 3312. Kincstárban vezetett forintszámlák, 3321. Kincstáron kívüli devizaszámlák, 3322. Kincstárban vezetett devizaszámlák megfelelő mélységű alábontásával javasolt megvalósítani.

A költségvetési számvitel pénzforgalmi szemlélete és a költségvetési, vagy finanszírozási bevételként, vagy kiadásként el nem számolható tételek 36-os számlacsoportban való kezelése miatt szükséges a főkönyvi kivonat szerinti adatok egyeztetése az *Áhsz. 17. mellékletének* 4. pontjának összefüggései alapján mind az időközi adatszolgáltatás záró időpontjára, mind a mérlegfordulónapra vonatkozóan. Az egyezés vizsgálata a KGR-ben történik.

Az év végi tételek ellenőrzésekor vizsgálandó tényezők:

A leltározási szabályzatnak tartalmaznia kell a mérlegtételek (pénzeszközök) leltározását.

Az ellenőrnek ellenőriznie kell, hogy a pénzeszközök leltározása dokumentáltan, szabályszerűen, mérleg fordulónapra történt-e.

A mérlegben a pénzeszközöket a mérleg fordulónapján a pénztárban lévő, a fizetési számlához kapcsolódó kivonatokon szereplő értéken kell kimutatni, csökkentve az elszámolt értékvesztéssel, növelve az értékvesztés visszaírt összegével (*Áhsz. 21. § (7) bekezdés*). Az ellenőrnek vizsgálnia kell, hogy a mérlegben a pénzeszközöket csökkentették-e az elszámolt értékvesztéssel és növelték-e a visszaírt értékvesztéssel. (Fontos figyelembe venni, hogy a Kincstárnál vezetett fizetési számlák, pénztár, csekkok, betétkönyvek után értékvesztés nem számolható el.) Az értékvesztés vagy annak visszaírása indokoltságát az ellenőrnek felül kell vizsgálnia. Az eredménykimutatásban a pénzügyi műveletek ráfordításai között kell szerepelnie az értékvesztésnek és az értékvesztés visszaírásnak is.

Ellenőrizni kell, hogy a valutapénztár(ak) és a devizaszámlá(k) év végi értékelése szabályszerűen, dokumentáltan történt-e. Figyelembe vették-e az értékelés során az *Áhsz. 21. §*

(10) bekezdése szerinti, a mérleg fordulónapjára vonatkozó, MNB által közzétett hivatalos devizaárfolyamo(ka)t.

A külföldi pénzürtékre szóló lekötött bankbetétekre, az egyéb pénzeszközökre külön-külön elszámolt összevont árfolyam-különbözetek vizsgálata – pénzügyi műveletek egyéb ráfordítása vagy pénzügyi műveletek egyéb eredményszemléletű bevételeire kell könyvelni az egyes különbözetek előjelétől függően. Vizsgálni kell, hogy a lekötött bankbetétek, illetve az egyéb pénzeszközökre elszámolt árfolyam-különbözetek elkülönülnek-e a pénzügyi műveletek más egyéb ráfordításaitól, illetve más egyéb eredményszemléletű bevételeitől.

Vizsgálni kell, hogy a mérlegkészítés időpontjáig a pénzeszközöket érintő átvezetéseket (technikai, lebonyolítási számlákat átvezették-e a megfelelő nyilvántartási és könyvviteli számlákra) végrehajtották-e.

A pénzeszközök mintavételes vizsgálatát minden esetben el kell végezni attól függetlenül, hogy a változás összege eléri-e a lényegességi küszöböt.

Felhívjuk a figyelmet, hogy az Áhsz. 49. § (1) bekezdése alapján év közben a lekötött bankbetétek között kell elszámolni az éven belüli lejáratú forint és deviza lekötött bankbetéteket, azonban a mérlegben ilyen jogcímen tétel nem mutatható ki, tehát év végén a beszámoló 12. űrlapján amennyiben a lekötött betét lejáratát áthúzódnak a következő évre, az éven túli lejáratú lekötött betétek között, a 44-45. sorban kell kimutatni.

Követelések (35)

Költségvetési évben és költségvetési évet követően esedékes követelések (351, 352)

(Az Áhsz. 13. § (5) és (6) bekezdése alapján)

A mérlegben a követelések között az egységes rovatrend szerinti rovatokhoz kapcsolódóan vezetett nyilvántartási számlákon nyilvántartott követeléseket kell kimutatni mindaddig, amíg azokat pénzügyileg vagy egyéb módon nem rendezték, az Áht. 97. §-a szerint el nem engedték vagy behajthatatlan követelésként le nem írták. A behajthatatlan követelésekre az Áhsz. 1.§ (1) bekezdés 1. pont a) alpontja szerint az Szt. 3. § (4) bekezdés 10. pontját kell alkalmazni azzal az eltéréssel, hogy nem tekinthető behajthatatlannak a követelés, ha a végrehajtás közvetlenül nem vezetett eredményre és a végrehajtást szüneteltetik. Vizsgálandó a követelésekről történő elengedés esetén az, hogy az eljárásról rendelkeztek-e a helyi önkormányzati rendeletben és a gyakorlat ennek megfelelően történik-e.

A mérlegben a követeléseket költségvetési évben esedékes követelések és költségvetési évet követően esedékes követelések, ezen belül a költségvetési bevételek kiemelt előirányzatai és finanszírozási bevételek szerinti tagolásban kell kimutatni. A mérleg a követelések között tartalmazza az Áhsz. 48. § (8) bekezdése szerinti követelés jellegű sajátos elszámolásokat is.

A részletező nyilvántartásoknak az Áhsz. 14. melléklet III. pontja alapján tartalmazniuk kell a jogszabály által meghatározott kötelező adatokat.

A követelések nyilvántartásba vétele az Áhsz. 1. § (1) bekezdése 6. pontja alapján kell, hogy történjen. A követelés az a jogszabályból, jogerős bírói végzésből, ítéletből vagy hatósági határozatból, szerződésből - ideértve a vásárolt és a térítés nélkül átvett követelést is - jogszerűen eredő fizetési igény, amelyet a kötelezett elismert és - ellenszolgáltatást is tartalmazó szerződés esetén - a másik fél már teljesített, ilyennek minősül a bevallás alapján megállapított közhatalmi bevételre irányuló, valamint az olyan követelés is, amelyet a

kötelezett vitat, de jogszabály alapján azt a fellebbezésre vagy perindításra tekintet nélkül teljesítenie kell, továbbá az állami adó- és vámhatóság által beszedett közhatalmi bevételek esetén az állami adó- és vámhatóságnak bevallás nélkül megfizetett összeg elszámolása során előírt követelés.

Az ellenőr alkalmazhat mintavételes vizsgálati eljárást, miszerint a szűrőpróbaszerűen kiválasztott tételek teljes körű vizsgálatát lebonyolítja, dokumentálja. Fontos a számviteli bizonylat és alátámasztó dokumentumok kapcsolatának vizsgálata.

Analitikában célszerű külön vizsgálni az adónyilvántartásokat, a visszakövetelt ellátásokat, a termék vagy szolgáltatás értékesítéséből származó követeléseket.

Elsődleges szempont annak vizsgálata, hogy a követelések nyilvántartása megfelel-e az *Áhsz. 14. melléklet III. Követelések nyilvántartása* rész előírásainak.

Ellenőrizni szükséges, hogy:

- a részletező nyilvántartásban előírt **költségvetési évben esedékes** követelések összege rovatonkénti bontásban megegyezik-e a költségvetési számvitelben a 0041 nyilvántartási ellenszámlával szemben elszámolt a 09 nyilvántartási számlákon belül az adott rovathoz tartozó 2-es végződésű számlák egyenlegével (kivéve a B817. rovat esetében);
- a részletező nyilvántartásban rögzített **költségvetési évet követően esedékes** követelések összege rovatonkénti bontásban megegyezik-e a költségvetési számvitelben a 0042 nyilvántartási ellenszámlával szemben elszámolt a 09 nyilvántartási számlákon belül az adott rovathoz tartozó 2-es végződésű számlák egyenlegével;
- a részletező nyilvántartásban rögzített **költségvetési évben esedékes** pénzügyileg teljesített követelések összege rovatonkénti bontásban megegyezik-e a költségvetési számvitelben elszámolt a 09 nyilvántartási számlákon belül az adott rovathoz tartozó 3-es végződésű számlák egyenlegével (kivéve a B817. rovat esetében).

Ha a bevételek teljesítésének nyilvántartási számláin olyan teljesítést vesznek nyilvántartásba, amelyhez nem kapcsolódik korábban nyilvántartásba vett követelés, a teljesítéssel egyező összegű követelést a teljesítéssel egyidejűleg nyilvántartásba kell venni. Ha a költségvetési évet követően esedékes követelések között nyilvántartott követeléshez tartozó teljesítés rögzítése szükséges, azt előbb át kell vezetni a költségvetési évben esedékes követelések közé.

Az *Áhsz. 43. § (13) bekezdés b) pontja* alapján **kizárólag a teljesítéssel egyidejűleg** lehet követelést nyilvántartani az egységes rovatrend B11. Önkormányzatok működési támogatásai, B15. Működési célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök igénybevétele államháztartáson belülről, B21. Felhalmozási célú önkormányzati támogatások, B24. Felhalmozási célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök igénybevétele államháztartáson belülről, B811. Hitel-kölcsönfelvétel pénzügyi vállalkozástól, B8122. Éven belüli lejáratú belföldi értékpapírok kibocsátása, B8124. Éven túli lejáratú belföldi értékpapírok kibocsátása, B813. Maradvány igénybevétele, B814. Államháztartáson belüli megelőlegezések, B816. Központi, irányító szervei támogatás, B818. Központi költségvetés sajátos finanszírozási bevételei, B823. Külföldi értékpapírok kibocsátása, B824. Hitelek, kölcsönök felvétele külföldi kormányoktól és nemzetközi szervezetektől, B825. Hitelek, kölcsönök felvétele külföldi pénzintézetektől, B83. Adóssághoz nem kapcsolódó származékos ügyletek bevételei, B84. Váltóbevételek, valamint az *Áhsz. 44. § (3) bekezdése* szerinti elszámolással érintett rovatokhoz kapcsolódóan vezetett nyilvántartási számlákon.

Nem lehet költségvetési évet követően esedékes követelést nyilvántartani az egységes rovatrendnek az előbbieken felsorolt teljesítéssel egyidejűleg nyilvántartásba vehető rovatok,

illetve a B8121. Forgatási célú belföldi értékpapírok beváltása, értékesítése, B8192. Rövid lejáratú tulajdonosi kölcsönök bevételei és B821. Forgatási célú külföldi értékpapírok beváltása, értékesítése rovatokhoz kapcsolódóan vezetett nyilvántartási számlákon. (Áhsz. 43.§ (4a) bekezdés).

Egyeztetni szükséges a költségvetési számvitelben nyilvántartott követelések és a pénzügyi számvitelben elszámolt követelések kötelező összefüggéséből adódóan, hogy

- a 09. nyilvántartási számlákon belül a B1-B8 rovatokhoz kapcsolódó költségvetési évben esedékes követelések nyilvántartására szolgáló számlák teljesítéssel csökkentett egyenlege megegyezik-e a költségvetési évben esedékes követelések (351*-358*1) könyvviteli számláinak egyenlegével (kivéve a B817. rovat);
- a 09. nyilvántartási számlákon belül a B1-B8 rovatokhoz kapcsolódó költségvetési évet követően esedékes követelések nyilvántartására szolgáló számlák egyenlege megegyezik-e a költségvetési évet követően esedékes követelések könyvviteli számláinak (352*-358*2) egyenlegével.

A helyi önkormányzat által beszédett, de a központi költségvetést megillető, közhatalmi bevételt (pl. gépjárműadóból a központi költségvetést megillető rész) a központi költségvetés részére történő továbbutalásig a kötelezettség jellegű sajátos elszámolások között kell nyilvántartani. Ennek vizsgálata a kötelezettség jellegű sajátos elszámolások ellenőrzése keretében történik. **A helyi önkormányzatot meg nem illető bevétel követelésként való előírása csak a részletező nyilvántartásban történhet, így a mérlegben nem szerepeltethető.** A számviteli elszámolása speciális: a 38/2013. NGM rendelet 1. melléklet XI. KÖZHATALMI BEVÉTELEKKEL KAPCSOLATOS ELSZÁMOLÁSOK FEJEZET B) és C) cím szerint kell a könyvekben elszámolni.

Az éves könyvviteli zárlat keretében kell elvégezni az értékelést:

- a **külföldi pénzürtékre szóló követelések** mérleg fordulónapján történő **átértékelését**, az értékelésből adódó árfolyam különbözetek elszámolását a nyilvántartási és könyvviteli számlákon egyaránt. A külföldi pénzürtékre szóló követelések - egyezően a költségvetési számvitelben meghatározott értékkel - mérlegben szereplő értékét a mérleg fordulónapjára vonatkozó MNB által közzétett, hivatalos devizaárfolyamon átszámított forintértéken kell meghatározni. Ha a MNB által nem jegyzett és nem konvertibilis valutát, ilyen valutára szóló követeléseket kell forintra átszámítani, az átszámítást az *Szt. 60. § (5) bekezdése* szerinti módon kell elvégezni.

Eredménykimutatás-kapcsolat: az egyéb eszközökre külön elszámolt összevont árfolyam-különbözetek között a követelések értékelése elszámolásának vizsgálata – az eredménykimutatásban a pénzügyi műveletek más egyéb ráfordítása vagy pénzügyi műveletek más egyéb eredményszemléletű bevételei között kell elszámolni, a külön elszámolt különbözet előjelétől függően.

- a **behajthatatlan követelések elszámolását**. Behajthatatlan követelés leírása esetén a behajthatatlanság tényét és mértékét bizonyítani kell. A behajthatatlan követelés leírása nem minősül követelés elengedésnek. A behajthatatlannak minősített követelésekre kapott összeget az eredeti követeléssel azonos nyilvántartási számlán kell nyilvántartásba venni. Ha a követelésre korábban értékvesztést számoltak el, a követelés nyilvántartott értékét meghaladóan realizált összeget az eredeti követeléssel azonos nyilvántartási számlán kell nyilvántartásba venni. A behajthatatlan követelést a könyvviteli mérlegben nem lehet kimutatni, azt a főkönyvi nyilvántartásból történő kivezetés után különféle egyéb ráfordításként – a vásárolt követelések esetében a pénzügyi műveletek más egyéb ráfordításaként – kell elszámolni.

- az ellenőrnek le kell ellenőriznie a **követelések értékelését az értékvesztés elszámolását és annak visszairását**, melyet a mérlegfordulónapi értékelés keretében kell elvégezni. (*Áhsz. 53. § (8) bekezdés*). (Az egyszerűsített értékelési eljárás alá vont követelések értékelését, értékvesztésének elszámolását a negyedéves könyvviteli zárlat keretében kell elvégezni, ennek vizsgálatára az időközi adatszolgáltatás ellenőrzése során is ki kell térni.) A *Szt. 55. § (1) bekezdésében* foglaltak értelmében a vevő, az adós minősítése alapján az üzleti év mérlegforduló napján fennálló és a mérlegkészítés időpontjáig pénzügyileg nem rendezett követeléseknél értékvesztést kell elszámolni – a mérlegkészítés időpontjában rendelkezésre álló információk alapján – a követelés könyv szerinti értéke és a követelés várhatóan megtérülő összege közötti – veszteségjellegű különbözet összegében, ha ez a különbözet tartósan mutatkozik és jelentős összegű. A követelések értékvesztésének elszámolása során akkor kell a különbözetet jelentős összegűnek tekinteni, ha az értékvesztés összege meghaladja a bekerülési érték 10 %-át, de legalább a százezer forintot. Az értékvesztés elszámolására az *Áhsz. 18. § (2)-(7) bekezdésben* foglalt eltérésekkel a *Szt. 54-56. §-ait* kell alkalmazni. Amennyiben a mérlegkészítés időpontja után az értékcsökkentett követelésre nagyobb összeg folyik be, mint a követelés könyv szerinti értéke, a követelés (bekerülési értékét tartalmazó) állományi számlára át kell vezetni a követelések értékvesztését. A pénzügyi kiegyenlítést a követelés (immár bekerülési értéket tartalmazó) állományi számlájával szemben kell elszámolni. A kiegyenlítést követően, amennyiben a követelés állományi számla mégis követel egyenleget mutat, az egyenleget különféle egyéb eredményszemléletű bevételként kell elszámolni. A költségvetési számvitelben a különbözettel az eredeti követelés értékét meg kell növelni és csak ezt követően lehet a teljesítést elszámolni.

A közhatalmi bevételekre vonatkozó követelések és az adók módjára behajtandó kis összegű követelések értékelése során az értékvesztés összege a kötelezettek együttes minősítése alapján egyszerűsített értékelési eljárással, azok csoportos értékelésével is meghatározható. Az egyszerűsített értékelési eljárás során az értékvesztést negyedévente, a tárgynegyedév utolsó napján fennálló, pénzügyileg nem rendezett közhatalmi bevételekre vonatkozó követelések és az adók módjára behajtandó kis összegű követelések után kell megállapítani, és annak az előző negyedévi állományához mért különbözetét – előjelének megfelelően – a korábban elszámolt értékvesztés növeléseként vagy visszairásaként kell elszámolni. Az egyszerűsített értékelési eljárás alkalmazása esetén az értékvesztés bekerülési értékhez viszonyított 10 %-át és a százezer forintos értékhatárt nem kell vizsgálni.

A kis összegű követelés értékhatára 2019-ben a *Magyarország 2019. évi központi költségvetéséről szóló 2018. évi L. törvény 70. §-a* alapján 100 000 Ft.

Az egyszerűsített értékelési eljárás alá vont adókövetelések vizsgálata során ellenőrizni kell, hogy az ellenőrzött szervezet B31. Jövedelemadók, B34. Vagyoni típusú adók és B35. Termékek és szolgáltatások adói rovataihoz, valamint a B36. Egyéb közhatalmi bevételek rovat m)-r) pontjaihoz kapcsolódóan vezetett nyilvántartási számlákon nyilvántartott és annak alapján a pénzügyi számvitelben elszámolt adójellegű követelések értékelési elveinek meghatározása során a kötelezetteket legalább a státuszuknak megfelelően, csoportosításban részletezte-e.

A csoportosítás az *Áhsz. 18. § (5) bekezdése* szerint:

- folyamatosan működő adósok
- folyamatosan működésükben korlátozott adósok:
 - felszámolás alatt lévő,
 - csődeljárás alá vont,
 - végelszámolás alatt lévő,

- o jogutód nélkül véglegesen megszűnt.

Az ellenőrnek ellenőrizni kell, hogy a folyamatosan működő adósokkal szembeni követelések az alábbi minősítési kategóriákba tovább vannak-e bontva:

- a) 90 napon belüli,
- b) 91-180 napos,
- c) 181-360 napos,
- d) 360 napon túli.

Az ellenőrnek vizsgálnia kell, hogy az elszámolt értékvesztés megfelelő nyilvántartással került-e alátámasztásra. A vizsgálatvezető döntése alapján az analitikából kiválasztott tételek mintavételes eljárással ellenőrizhetők. A vizsgálatot úgy kell elvégezni, hogy megfelelő és elegendő bizonyosságot szerezzünk arról, hogy a követelések értékvesztése az *Áhsz.-nek*, a számviteli politikának, a valóságnak megfelelően lett-e beállítva.

Fontos ellenőrizni azt is, hogy az államháztartás szervezete az *Áhsz. 18. § (7) bekezdése* alapján értékvesztést nem számolhatott el a működési célú támogatások bevételeire államháztartáson belülről és a felhalmozási célú támogatások bevételeire államháztartáson belülről követelésekre, és a Kincstárnál vezetett fizetési számlák után.

Eredménykimutatás kapcsolat: a követelések értékvesztését a más különféle egyéb ráfordításokra, az értékvesztés visszairását pedig más különféle egyéb eredményszemléletű bevételekre kell könyvelni. Az ellenőrnek ellenőriznie kell, hogy a szervezet az értékvesztést megfelelő könyvviteli számlára könyvelte-e.

A költségvetési évben esedékes és a költségvetési évet követően esedékes követelések év végi besorolását, átsorolását is szükséges az ellenőrnek vizsgálnia. A hatékony és célravezető ellenőrzés érdekében érdemes a kiválasztott követelések, tételek esetében egyúttal megvizsgálni a besorolás, megjelenítés helyességét is, miszerint az adott követelés költségvetési évben vagy költségvetési évet követően esedékes. Kiemelt figyelmet kell fordítani az *Áhsz. 54. § (2) bekezdés c) pontja* szerinti nyitást követő átsorolás végrehajtására.

Sajátos elszámolások (36)

A pénzügyi számvitelben kell elszámolni az *Áht. 4/A. § (5) bekezdése* szerinti gazdasági események hatását. Nem lehet bevételként és kiadásként elszámolni a pénzeszközök olyan változásának hatását, amelyek előlegként nem jelentik azok végleges felhasználását, az azonosításhoz szükséges feltételek hiánya miatt átmenetileg nem számolhatók el, továbbá a pénzeszközök közötti pénzforgalommal, a letéti és más megőrzésre, biztosítékkul átvett pénzeszközök kezelésével, az államháztartáson belüli támogatások vagy a bevételek beszedésének, kiadások teljesítésének lebonyolításával kapcsolatosak.

Az előzőekben felsorolt elszámolásokra, az ÁFA sajátos könyvviteli elszámolására, valamint az államháztartás sajátosságai miatt felmerülő más - tartalmilag követelés vagy kötelezettség jellegű - elszámolásokra az egységes számlakeret 36. Sajátos elszámolások számlacsoportjának könyvviteli számlái, ezen belül a pénzeszközök átvezetései, az azonosítás alatt álló tételek, az általános forgalmi adó elszámolásai, a követelés és kötelezettség jellegű sajátos elszámolások, valamint az egyéb sajátos eszközoldali elszámolások szolgálnak. A könyvviteli számlákon az elszámolásokat nettó módon kell vezetni.

Pénzeszközök átvezetési számla (361)

A pénzeszközök átvezetési között a fizetési és a kincstári technikai, lebonyolítási, beszédési számlák egymás közötti, a számlák és a pénztárak, csekkek, betétkönyvek közötti pénzforgalmat, valamint a kincstári számlavezetéssel kapcsolatban felmerült pénzeszköz átvezetéseket kell elszámolni.

A számlának év végén nem lehet egyenlege, az éves költségvetési beszámolóban nem szerepelhet.

Azonosítás alatt álló tételek (363)

Az azonosítás alatt álló tételek között *az olyan befizetéseket és a fizetési számlák számlavezető általi terheléseit kell elszámolni*, amelyek az alap-, illetve vállalkozási tevékenységgel kapcsolatban merültek fel, de a keletkezés pillanatában végleges bevételi vagy kiadási rovaton nem kerülhetnek elszámolásra az azonosításhoz szükséges feltételek hiánya miatt. Az azonosítás alatt álló tételek között a pénztárból történő kifizetések és **a fizetési számla tulajdonosa által kezdeményezett átutalások nem mutathatók ki.**

A számlának év végén nem lehet egyenlege, az éves költségvetési beszámolóban nem szerepelhet. Emiatt fokozottan kell ellenőrizni a számla év végi forgalmát, különös tekintettel a más 36. Sajátos elszámolások könyvviteli számlákra történő átvezetéseket. Az utóbbi esetben mindig meg kell bizonyosodni az átvezetések indokoltságáról.

Általános forgalmi adó elszámolása (364)

Az általános forgalmi adó elszámolása mérlegsor magas kockázatot hordoz magában, ezért mindenféleképpen az ellenőrzés tárgyát kell, hogy képezze a lényegességi küszöbértéktől függetlenül.

A részletező nyilvántartásoknak az *Áhsz. 14. melléklet V. pontja* valamint az általános forgalmi adóról szóló *2007. évi CXXVII. törvény* alapján tartalmazniuk kell a jogszabályok által meghatározott kötelező adatokat.

Az Áhsz. 48. § (6) bekezdés alapján az általános forgalmi adó elszámolásai között az előzetesen felszámított és az áthárított – az alapjául szolgáló ügyletnek megfelelő követeléssel vagy kötelezettséggel szemben – valamint a fordított adózás alá tartozó forgalmi adót kell elszámolni.

Év végén a 36412. Más előzetesen felszámított levonható általános forgalmi adó és a 36422. Más fizetendő általános forgalmi adó könyvviteli számláknak az év végén fennálló egyenlegét nem kell megszüntetni (azaz összevezetni), mivel arra csak a vonatkozó adóbevallás elkészültét követően kerül sor ugyanúgy, mint év közben a havi/negyedéves bevallási időszakokban. Az általános forgalmi adó befizetési kötelezettséget (végleges kötelezettségvállalást), illetve a visszaigénylési jogosultságot (követelést) – az Áhsz. 1. § (1) bekezdés 6. és 9. pontja értelmében – az adóbevallás keletkezteti. Hangsúlyozzuk, hogy a 36412. Más előzetesen felszámított levonható általános forgalmi adó és a 36422. Más fizetendő általános forgalmi adó könyvviteli számlákhoz kapcsolódó mérlegsorokon év végén az adóbevallással még nem érintett összegek mutathatók ki (azon tételek, amelyek még nem kerültek adóbevallásba).

Az Áhsz. 53. § (5) bekezdés d) pontja alapján a havi, negyedéves, illetve az éves zárás során el kell végezni az általános forgalmi adó elszámolásai között nyilvántartott, előzetesen

felszámított, le nem vonható általános forgalmi adó átvezetését a más, különféle egyéb ráfordítások közé (8435. Más különféle egyéb ráfordítások). Főszabály szerint tehát a 36414. Más előzetesen felszámított nem levonható általános forgalmi adó könyvviteli számlának év végén nem lehet záró értéke [lásd Áhsz. 26. § (11a) bekezdés c) pontját]. Javasolt megvizsgálni, hogy az adóval kapcsolatos követelések és kötelezettségek összege adófolyószámlával alátámasztott legyen.

Követelés jellegű sajátos elszámolások (365)

A követelés jellegű sajátos elszámolások mérleg sor magas kockázatot hordoz magában, ezért mindenféleképpen az ellenőrzés tárgyát kell, hogy képezze a lényegességi küszöbértéktől függetlenül.

A részletező nyilvántartásoknak az *Áhsz. 14. melléklet IV. pontja* alapján tartalmazniuk kell a jogszabály által meghatározott kötelező adatokat.

Adott előlegek (3651)

A részletező nyilvántartásoknak az *Áhsz. 14. melléklet IV. pont és V. pont 2. alpontja* alapján tartalmazniuk kell a jogszabály által meghatározott kötelező adatokat.

Az *Áhsz. 48. § (8) bekezdés a) pontja* alapján követelés jellegű sajátos elszámolások között kell nyilvántartani az adott előlegeket az előleggel történő elszámolásig, visszatérítéséig, amelyek a vásárolt immateriális javak, tárgyi eszközök, készletek és az igénybe vett szolgáltatások szállítójának előlegként megfizetett – általános forgalmi adót nem tartalmazó – összegből, a foglalkoztatottaknak adott illetmény-, munkabérelőlegekből, az utólagos elszámolásra adott más előlegekből, a teljesített túlfizetésekből, téves és visszajáró kifizetésekből – ideértve az *Áhsz. 40. § (2) bekezdés a) pontja* szerint visszatérítendő költségvetési kiadásoknak az *Áhsz. 40. § (4) bekezdése* szerint elszámolt összegét is –, valamint az adott előlegek értékvesztéséből és annak visszaírásából származnak.

Fontos, hogy csak ezek a konkrét tételek, tehát immateriális javakra, beruházásokra, felújításkora, készletekre, igénybevett szolgáltatásokra, foglalkoztatottaknak adott utólagos elszámolásra és munkabérre adott előlegek, illetve a teljesített túlfizetésekből, téves és visszajáró kifizetésekből adódó összegek lehetnek ezen a mérleg soron elszámolva, valamint azon kiadások, amelyekről a költségvetési évben derül ki, hogy mégsem számolhatók el költségvetési kiadásként, így átvezetésre kerültek a mérleg sorra. Kiemelt figyelmet kell tehát fordítani az *Áhsz. 40. § (4) bekezdés* előírásaira, mivel előfordulhat, hogy ezt nem helyesen értelmezik az elszámolások során, és olyan tételeket is idevezetnek, melyek finanszírozási kiadásokkal, vagy költségvetési évet követően helyesbített tételekkel kapcsolatosak. Itt mintavételes vizsgálati eljárás javasolt, hogy az ellenőr megbizonyosodhasson arról, hogy az adott előlegek között más jellegű tételeket nem számoltak el. Kiemelt figyelmet kell szentelni a túlfizetések, téves és visszajáró kifizetések mérlegtételre.

Példa: tipikus hiba lehet az azonosítás alatt lévő tételek rejtetten való kezelése az adott előlegek között, hiszen azonosítás alatt álló tételek között év közben csak bevételeket lehet elszámolni, kiadásokat nem, kivéve azt az esetet, amikor nem a szervezet indítja az utalást, hanem leemelik a számlájáról, ekkor átmenetileg lehetséges.

Jogszabály alapján azonosítás alatt álló tételeket (bevételeket) a szervezetnek a mérlegkészítés időpontjáig ki kell tisztáznia, mert év végén nem maradhat egyenlege. Ezért fokozottan kockázatos, hogy az adott előlegek közé „rejtik” el azokat a tételeket, amelyek most az *Áhsz.* alapján már „mérlegben nem hozható, mérlegkészítésig kitisztázandó tételek”. A szabályok

szigorításával az ún. „kiskapu” a túlfizetések, téves és visszajáró kifizetések mérlegsorban rejlik, amit a szervezetek jogszabállyal szembemenően, ámde kihasználhatnak. Ezért mindenképpen fokozott figyelmet kell fordítani rá.

Az *Áhsz. 18. § (1) bekezdés* alapján az *Szt.-ben* meghatározott eszközök után értékvesztést kell elszámolni. Az értékvesztés elszámolására az *Áhsz. 18. § (2)-(7) bekezdésben* foglalt eltérésekkel az *Szt. 54-56. §-át* kell alkalmazni.

Az *Szt. 55. § (1) bekezdés* alapján értékvesztést kell elszámolni – a mérlegkészítés időpontjában rendelkezésre álló információk alapján – a követelés könyv szerinti értéke és a követelés várhatóan megtérülő összege közötti – veszteségjellegű – különbözet összegében, ha ez a különbözet tartósnak mutatkozik és jelentős összegű.

Az ellenőrnak vizsgálnia kell, hogy az elszámolt értékvesztés megfelelő nyilvántartással került-e alátámasztásra. A vizsgálatvezető döntése alapján az analitikából kiválasztott tételek mintavételes eljárással ellenőrizhetők. A vizsgálatot úgy kell elvégezni, hogy megfelelő és elegendő bizonyosságot szerezzünk arról, hogy a követelések értékvesztése az *Áhsz-nek*, a számviteli politikának, illetve a valóságnak megfelelően lett-e beállítva.

Mérlegfordulónapon a mérleg és eredménykimutatás kapcsolat:

Értékvesztés esetén:

(Adott előlegek záró egyenlege (Z #3651)

- Adott előlegek értékvesztése és annak visszairása záró egyenlege (Z #36518)

= Adott előlegek nettó értéke záróban)

-

(Adott előlegek nyitó egyenlege (Ny #3651)

- Adott előlegek értékvesztése és annak visszairása nyitó egyenlege (Ny #36518)

= Adott előlegek nettó értéke nyitóban)

= negatív érték #8435. Más különféle egyéb ráfordítások (Adott előlegek értékvesztése) egyenlegében

vagy

pozitív érték esetén #9244. Más különféle egyéb eredményszemléletű bevételek (Adott előlegek értékvesztés visszairása, kivezetése) egyenlegében.

Kapcsolódó tétel a költségvetési számvitelben a teljesítés könyvelése. A költségvetési számvitelben könyvelt teljesítésnek (attól függően, hogy az értékvesztés/értékvesztés visszairása, kivezetése; költségvetési kiadás/bevétel) meg kell egyeznie a 8435. /9244. könyvviteli számlára könyvelt adott előlegek értékvesztésével/értékvesztés visszairásával/kivezetésével.

Továbbadási célból folyósított támogatások, ellátások elszámolása (3652)

A részletező nyilvántartásoknak az *Áhsz. 14. melléklet V. pont 3. alpontja* alapján tartalmazniuk kell a jogszabály által meghatározott kötelező adatokat.

A továbbadási célból folyósított támogatásokhoz, ellátásokhoz nem kapcsolódik követelés előírás a költségvetési számvitelben, vagyis nem szabad ezeket költségvetési tételként nyilvántartásba venni, csak a pénzügyi számvitelben történik az elszámolásuk. (A továbbadási

célből folyósított támogatások, ellátások kivezetéséhez az ellátást, támogatást finanszírozónál azonban már kapcsolódik költségvetési számviteli elszámolás, amikor a lebonyolító kiutalja az összeget: T42* – K3652).

Az *Áhsz. 48. § (8) bekezdés b) pontja* alapján követelés jellegű sajátos elszámolások között kell nyilvántartásba venni a támogatás, ellátás továbbadása céljából más szervezet fizetési számlájára folyósított összegeket a folyósítónál a folyósított összeg felhasználásáig vagy visszatérítéséig. Kiemelt figyelmet kell fordítani az *Áhsz. 44. § (2) bekezdés c) pontjának és (2a) bekezdésének* előírásaira is, miszerint a teljesítések nyilvántartási számláin – a pénzügyi számvitelben a pénzeszközök változását eredményező gazdasági eseményeken kívül – teljesítésként kell nyilvántartásba venni a más szervezetnek folyósított összeget annak felhasználásakor. A bevételeket és kiadásokat, valamint az azokhoz kapcsolódó 3652. Továbbadási célból folyósított támogatások, ellátások elszámolása könyvviteli számláin elszámolandó pénzforgalmat a kifizetést teljesítő szervezet által küldött elszámolás alapján kell nyilvántartásba venni, illetve a pénzügyi számvitelben könyvelni. A bevételt beszedő, a kifizetést teljesítő szervezet az elszámolást legkésőbb a tárgyhót követő hónap 17-éig küldi meg. A könyvelés alapjául ez a megküldött elszámolás szolgál.

Fontos, hogy kizárólag ezek a tételek lehetnek ezen a mérlegsoron kimutatva, és más tételek nem. Itt mintavételes vizsgálati eljárás javasolt, hogy az ellenőr megbizonyosodhasson arról, hogy a továbbadási célból folyósított támogatások, ellátások között más jellegű tételeket nem számoltak el.

Más által beszedett bevételek elszámolása (3653)

A részletező nyilvántartásoknak az *Áhsz. 14. melléklet V. pont 3. alpontja* alapján tartalmazniuk kell a jogszabály által meghatározott kötelező adatokat.

Az *Áhsz. 48. § (8) bekezdés c) pontja* alapján a követelés jellegű sajátos elszámolások között kell elszámolni a más által beszedett, de más szervezetet megillető – bevételként e szervezetnél elszámolandó – összegeket a bevételt megillető szervezetnél a részére történő továbbutalásig, vagy – jogszabály felhatalmazása alapján – azok felhasználását követően az e szervezetnél kiadásként történő elszámolásáig.

A más által beszedett bevételek elszámolása a jogosultnál mindig követeléssel szemben történik. Ha a bevételt beszedő szervezet beszedi, de még nem utalja át az összeget, akkor az eredeti követelést meg kell szüntetni a más által beszedett bevételek elszámolása számlával szemben (ehhez kapcsolódik teljesítés a költségvetési számvitelben). Például a bírság a jogosultjánál követelésként kerül előírásra (T35 – K9). A beszedő szervezet beszedi a bírságot, de még nem utalja át, a bírságolttal szembeni követelés megszűnik és helyette a 36-os főkönyvi számlák között fel kell venni a követelés jellegű sajátos elszámolást/más által beszedett bevételek elszámolását (T3653 – K35, ehhez kapcsolódik teljesítés a költségvetési számvitelben). Majd a jogosultnál a bevétel beérkezése, a beszedő szervezet általi átutalást követően futhat ki a 3653. Más által beszedett bevételek elszámolása főkönyvi számlán lekönyvelt összeg.

Kiemelt figyelmet kell tehát fordítani az *Áhsz. 44. § (2) bekezdés c) pontjának és (2a) bekezdésének* előírásaira is, miszerint a teljesítések nyilvántartási számláin – a pénzügyi számvitelben a pénzeszközök változását eredményező gazdasági eseményeken kívül – teljesítésként kell nyilvántartásba venni a beszedett bevételt, a bevételt beszedő szervezet által – jogszabály felhatalmazása alapján – történő felhasználásakor az annak terhére teljesített kiadásokat a bevételt megillető szervezetnél. Ezeket a követeléseket, bevételeket és kiadásokat, valamint az azokhoz kapcsolódó 3653. Más által beszedett bevételek elszámolása

könyvviteli számláin elszámolandó pénzforgalmat a bevételt beszedő szervezet által küldött elszámolás alapján kell nyilvántartásba venni, illetve a pénzügyi számvitelben könyvelni. A bevételt beszedő, kifizetést teljesítő szervezet az elszámolást legkésőbb a tárgyhót követő hónap 17-éig küldi meg. A könyvelés alapjául a megküldött elszámolás szolgál. Fontos, hogy csak ezek a tételek lehetnek ezen a mérlegsoron elszámolva, és más tételek nem. Itt mintavételes vizsgálati eljárás javasolt, hogy az ellenőr megbizonyosodhasson arról, hogy a más által beszedett bevételek között más jellegű tételeket nem számoltak el.

Forgótőke elszámolása (3654)

A részletező nyilvántartásoknak az *Áhsz. 14. melléklet V. pont 3. alpontja* alapján tartalmazniuk kell a jogszabály által meghatározott kötelező adatokat.

A forgótőke elszámolásához nem kapcsolódik követelés előírás a költségvetési számvitelben, vagyis nem szabad őket költségvetési tételként elszámolni, csak a pénzügyi számvitelben történik a nyilvántartásuk.

Az *Áhsz. 48. § (8) bekezdés d) pontja* alapján a követelés jellegű sajátos elszámolások között kell elszámolni a helyi önkormányzatnál a nettó finanszírozás során a forgótőke elszámolását, visszapótlását annak felhasználásáig.

Fontos, hogy csak ezek a tételek lehetnek ezen a mérlegsoron elszámolva, és más tételek nem. Itt mintavételes vizsgálati eljárás javasolt, hogy az ellenőr megbizonyosodhasson arról, hogy a forgótőke elszámolása között más jellegű tételeket nem számoltak el. Ezen túlmenően azt is ellenőrizni szükséges, hogy a nettó finanszírozás keretében elkészülő „Adatközlő lap a nettó finanszírozás körébe tartozó helyi önkormányzati költségvetési szervek részére” (15/A 2.3. számú) adatlap „26. Az Igazgatóságot megillető forgótőke visszapótlása” során kimutatott összeg elszámolása megtörtént-e, azaz a forgótőke felhasználás költségvetési kiadásként ezzel egyidejűleg a forgótőke feltöltés sajátos elszámolásként megjelenik-e a havi könyvelésben.

Vagyonkezelésbe adott eszközökkel kapcsolatos visszapótlási követelés elszámolása (3655)

A vagyonkezelésbe adott eszközökkel kapcsolatos visszapótlási követelés elszámolásához nem kapcsolódik követelés előírás a költségvetési számvitelben, vagyis nem szabad őket költségvetési tételként elszámolni. Ennek alapján csak a pénzügyi számvitelben történik az elszámolásuk.

Az *Áhsz. 48. § (8) bekezdés e) pontja* alapján a követelés jellegű sajátos elszámolások között kell elszámolni a vagyonkezelésbe adó tulajdonosnál, tulajdonosi joggyakorló szervezetnél a vagyonkezelésbe adott eszközzel kapcsolatos visszapótlási követelést a követelés megszűnéséig vagy pénzben történő teljesítésének megállapításáig. A nyilvántartásba vétel alapja csakis a vagyonkezelési szerződés erre vonatkozó rendelkezése lehet, tehát az ellenőrzés során meg kell bizonyosodni arról, hogy a szerződésnek megfelelően történt-e a nyilvántartásba vétel, illetve az ezzel kapcsolatos elszámolások megfelelnek-e a 38/2013. NGM rendelet előírásainak (nyilvántartásba vétel: T3655 – K412; követelés kivezetése megszűnéskor, pénzben történő teljesítéskor: T412 – K3655).

Fontos, hogy csak ezek a tételek lehetnek ezen a mérleg soron elszámolva, és más tételek nem. Itt mintavételes vizsgálati eljárás javasolt, hogy az ellenőr meggyőződjön arról, hogy a tételek elszámolása között más jellegű tételeket nem számoltak el.

+ Lásd a *Koncesszióba, vagyongazdálkodásba adott eszközök* alcím alatt írtakat.

Nem társadalombiztosítás pénzügyi alapjait terhelő kifizetett ellátások és a társadalombiztosítás pénzügyi alapjai egymás közötti elszámolásai megtérítésének elszámolása (3656)

Erre a mérleg sorra ellenőrzött szervezet nem könyvelhet. Az ellenőrnek ellenőriznie kell, hogy a szervezet ide nem könyvelt, a mérleg sor 0.

Folyósított, megelőlegezett társadalombiztosítási és családtámogatási ellátások elszámolása (3657)

A részletező nyilvántartásoknak az *Áhsz. 14. melléklet V. pont 3. alpontja* alapján tartalmazniuk kell a jogszabály által meghatározott kötelező adatokat.

A folyósított, megelőlegezett társadalombiztosítási és családtámogatási ellátások elszámolásához nem kapcsolódik követelés előírás a költségvetési számvitelben, vagyis nem szabad őket költségvetési tételként elszámolni. Ennek alapján csak a pénzügyi számvitelben történik az elszámolásuk.

Az *Áhsz. 48. § (8) bekezdés g) pontja* szerint követelés jellegű sajátos elszámolások között kell elszámolni a folyósított, megelőlegezett társadalombiztosítási és családtámogatási ellátásokat a folyósítónál azok utólagos megtérítéséig.

Fontos, hogy csak ezek a tételek lehetnek ezen a mérleg soron elszámolva, és más tételek nem. Itt mintavételes vizsgálati eljárás javasolt, hogy az ellenőr meggyőződjön arról, hogy a folyósított, megelőlegezett társadalombiztosítási és családtámogatási ellátások elszámolása között más jellegű tételeket nem számoltak el. Ezen túlmenően azt is ellenőrizni szükséges, hogy a nettó finanszírozás keretében elkészülő „Adatközlő lap a nettó finanszírozás körébe tartozó helyi önkormányzati költségvetési szervek részére” (15/A 2.3. számú) adatlap „24. A kifizető által teljesített társadalombiztosítási és családtámogatási ellátások” során kimutatott összeg elszámolásra került-e.

Részesedésszerzés esetén átadott eszközök (3658)

A gazdasági társaság alapítása, jegyzett tőkéjének emelése esetén a társaságnak ténylegesen átadott eszközökhöz nem kapcsolódik követelés előírás a költségvetési számvitelben, ezért csak a pénzügyi számvitelben történik az elszámolásuk.

Az *Áhsz. 48. § (8) bekezdés h) pontja* szerint követelés jellegű sajátos elszámolások között kell elszámolni a gazdasági társaság alapítása, jegyzett tőkéjének emelése vagy más részesedés megszerzése során a ténylegesen átadott pénzeszközök és más eszközök értékét

gazdasági társaság esetén a cégbíróági bejegyzés, más szervezet esetén a részesedésszerzés visszaigazolásának időpontjáig.

Fontos, hogy csak ezek a tételek lehetnek ezen a mérlegSORON elszámolva, és mások nem. Itt tételes ellenőrzés javasolt, tekintettel arra, hogy a mérlegkészítés időpontjában nem valószínűsíthető nagy számban adat ebben a kategóriában.

Letétre, megőrzésre, fedezetkezelésre átadott pénzeszközök, biztosítékok (3659)

A részletező nyilvántartásoknak az *Áhsz. 14. melléklet V. pont 5. alpontja* alapján tartalmazniuk kell a jogszabály által meghatározott kötelező adatokat.

A letétre, megőrzésre, fedezetkezelésre átadott pénzeszközökhöz, biztosítékokhoz nem kapcsolódik követelés előírás a költségvetési számvitelben, vagyis nem szabad őket költségvetési tételként elszámolni. Ennek alapján csak a pénzügyi számvitelben történik az elszámolásuk.

Az *Áhsz. 48. § (8) bekezdés i) pontja* szerint követelés jellegű sajátos elszámolások között kell elszámolni a letétre, megőrzésre, fedezetkezelésre átadott pénzeszközöket, valamint a szerződés megerősítésével, szerződésszegéssel kapcsolatban nem véglegesen adott pénzbiztosítékokat – így különösen fogláló, kötbér – az adott pénzeszköz visszaadásáig vagy kiadásként történő elszámolásáig. Fontos, hogy csak ezek a tételek lehetnek ezen a mérlegSORON elszámolva, és mások nem.

Itt tételes ellenőrzés javasolt, tekintettel arra, hogy a mérlegkészítés időpontjában nem valószínűsíthető nagy számban adat ebben a kategóriában.

Egyéb sajátos eszközoldali elszámolások (366)

A részletező nyilvántartásoknak az *Áhsz. 14. melléklet V. pont 4. alpontja* alapján tartalmazniuk kell a jogszabály által meghatározott kötelező adatokat.

Az egyéb sajátos eszközoldali elszámolások az ellenőrzés tárgyát kell képezzék a lényegességi küszöbértéktől függetlenül. Amennyiben a záró egyenleg minimális tételt tartalmaz, az ebbe a számlacsoportba tartozó könyvviteli számlák valamennyi adatát célszerű ellenőrizni, egyéb esetben mintavétellel szükséges a vizsgálatot elvégezni.

Az ellenőrnek meg kell arról győződnie, hogy az *Áhsz. 48. § (9) bekezdés a) pontja* alapján az egyéb sajátos eszközoldali elszámolások között a decemberben kifizetett december havi illetményeket, munkabéreket – ideértve az egyébként a K1101. Törvény szerinti illetmények, munkabérek rovaton elszámolandó más kifizetéseket is – lehet elszámolni a költségvetési évet követő év január hónapjáig, más személyi juttatás „ideiglenes” elszámolása ezen a főkönyvi számlán nem megengedett. Ebből adódóan fontos a besorolás.

Fokozottan kell figyelni, majd az eredménykimutatás személyi juttatás sorában a novemberi bérek elszámolására (költségként, kiadásként, előirányzat teljesítésként egyaránt), mivel az államháztartás szervezetei ilyenkor már láthatják, mennyi előirányzatból gazdálkodhatnak, és elkezdődhet a maradék személyi juttatások előirányzatának felhasználása.

Az *Áhsz. 48. § (9) bekezdés b) pontja* szerint ugyancsak az egyéb sajátos eszközoldali elszámolások között kerül kimutatásra az utalványok, bérletek és más hasonló, készpénz-

helyettesítő fizetési eszköznek nem minősülő eszközök beszerzése. Mindaddig itt kerül kimutatásra amíg azokat a foglalkoztatottaknak, ellátottaknak ki nem osztják, támogatásként át nem adják, tovább nem értékesítik, illetve a hiányzó, megsemmisült, érvénytelenített utalványokat, bérleteket és más hasonló, készpénz-helyettesítő fizetési eszköznek nem minősülő eszközöket ki nem vezetik.

Aktív időbeli elhatárolások (37)

(Az Áhsz. 13. § (7)-(10) bekezdése alapján)

A mérlegben az eszközök között kell kimutatni az aktív időbeli elhatárolásokat (Áhsz. 13. § (1) bekezdés).

Az aktív időbeli elhatárolásokon belül kell kimutatni: az eredményszámléletű bevételek aktív időbeli elhatárolását, a költségek, ráfordítások aktív időbeli elhatárolását, és a halasztott ráfordításokat (Áhsz. 13. § (7) bekezdés).

Fontos elvi szempont, hogy az időbeli elhatárolásokat tekintve a számviteli alapelvek közül a teljesség elve és az összemérés elve (Áhsz. 4. § (3) és (5) bekezdése) a költségvetési számvitelben csak korlátozottan, kizárólag a költségvetési naptári év viszonylatában alkalmazhatóak. Az időbeli elhatárolás elve (Áhsz. 4. § (7) bekezdése) kizárólag a pénzügyi számvitelben alkalmazható. Annak érdekében, hogy a vagyonról, annak összetételéről és a tevékenység eredményéről a beszámoló megbízható és valós összképet mutasson, az ellenőrnek a könyvvizetés egésze vonatkozásában fokozott figyelemmel kell vizsgálnia a teljesség-, az összemérés- és az időbeli elhatárolás számviteli alapelveinek érvényesülését, különösen a költségvetési éveken áthúzódó gazdasági események elszámolása esetében.

Az elszámolások ellenőrzése során figyelmet kell fordítani arra, hogy aktív időbeli elhatárolások kizárólag a pénzügyi számvitelben jelenhetnek meg. Képzésük minden esetben a tárgyévi eredményt javítja, kivezetésük pedig a tárgyévi eredményt rontja. Az ellenőrnek az előző évi elhatárolások tárgyévre húzódó hatásait is ellenőrizni kell, annak vizsgálatával, hogy nyitás után, illetve az események bekövetkezésekor visszavezetésre kerültek-e, vagyis feloldották-e őket, és mekkora az eltérés a ténylegesen felmerült és az elhatárolt összeg között. Vizsgálni kell, hogy az így keletkezett különbség, vagy a várt esemény elmaradása jelentősnek számít-e az eredmény változásában. A bevételek, valamint a költségek és ráfordítások aktív időbeli elhatárolásának ellenőrzése során azt is vizsgálni kell, hogy a képzett összegek a szerződésekkel, megállapodásokkal összhangban kerültek-e beállításra.

Eredményszámléletű bevételek aktív időbeli elhatárolásaként kell kimutatni az eredményszámléletű bevételek azon összegeit, melyek a költségvetési évet követő években (T+n év) a mérleg fordulónapja után esedékesek, de a teljesség és az összemérés elve alapján a vizsgált tárgyévet (T év) érintik. Az elhatárolás kivezetésére a T+n év nyitása után kerülhet sor, de nem korábban az eredményszámléletű bevétel T+n évben történő esedékessé válásánál.

Eredményszámléletű bevételek aktív időbeli elhatárolásként – kamatbevételekkel szemben – kell kimutatni a pénzeszközök, a megvásárolt értékpapír után tárgyidőszakot illető, de még nem esedékes kamatot, valamint a névérték alatt kibocsátott, a névérték alatt vásárolt – hitelviszonyt megtestesítő, befektetett vagy forgóeszközként kimutatott – értékpapírok névértéke és vételára közötti különbözet adott költségvetési évre időarányosan járó összegét mindaddig, amíg ezen értékpapírokat nem értékesítik, nem váltják be, a könyvekből nem vezetik ki.

Költségek, ráfordítások aktív időbeli elhatárolásaként kell kimutatni a költségként, ráfordításként elszámolt tételek költségvetési éven túlra ($T+n$ év) vonatkozó összegét. Az elhatárolás kivezetésére a $T+n$ év nyitása után kerülhet sor, de nem korábban a költség, ráfordítás $T+n$ évben történő esedékessé válásánál.

Költségek, ráfordítások aktív időbeli elhatárolásaként – fizetendő kamatok és kamatjellegű ráfordításokkal szemben – kell kimutatni:

- a pénzügyi lízing során átvett immateriális javak, tárgyi eszközök elszámolásakor,
- a hitel, kölcsön, valódi penziós ügylet felvételének elszámolásakor,
- a hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok kibocsátásakor, törlesztésekor, beváltásakor,
- a visszatérítendő támogatás, kölcsön fogadásakor

könyvelt kamatrész költségvetési éven túlra ($T+n$ év) vonatkozó összegét. Az elhatárolás kivezetésére a $T+n$ év nyitása után kerülhet sor, de nem korábban a kamatráfordítás $T+n$ évben történő esedékessé válásánál.

Halasztott ráfordítások között kell kimutatni (*Szt. 33. § (1) bekezdés*) az ellentételezés nélküli tartozásátvállalás során – a tartozásátvállalás beszámolási időszakában – a véglegesen átvállalt és pénzügyileg nem rendezett kötelezettség egyéb ráfordításként elszámolt szerződés, megállapodás szerinti összegét. Az elhatárolást az átvállalt kötelezettségnek a szerződés, megállapodás szerinti pénzügyi rendezésekor, a teljesítésnek megfelelően kell az egyéb ráfordításokkal szemben megszüntetni.

A fentiek értelmében tehát az *Áhsz. 49/A. § és 49/B. §* szerinti alapításhoz és megszűnéshez kapcsolódó kötelezettség átvételek (tartozásátvállalások) nem tartoznak ebbe a körbe, mivel nem felelnek meg az ellentételezés nélküli előírásnak. Amennyiben a mérlegben adat szerepel ezen a soron, valamennyi AEL feletti összeget tételesen meg kell vizsgálni, hogy annak indokoltsága megfelelő-e.

Az aktív időbeli elhatárolások kapcsán külön ki kell térni az időarányosításra, és annak fontosságára. A gazdasági események lefutása sok esetben nem illeszkedik a költségvetési év fordulónapjához, az adott költségvetési év mérleg-fordulónapján számos olyan ügylet lehet folyamatban, amely áthúzódik a fordulónapon és egyszerre érint több költségvetési évet. Az aktív időbeli elhatárolások meghatározó többsége ilyen eseményekhez kapcsolódik, ezek felismerése nagy fontossággal bír. A valós és megbízható összkép bemutatásának érdekében, mivel a pénzügyi számvitelben az eredménykimutatás csak az adott költségvetési év teljesítményét, eredményét tükrözheti, az ilyen áthúzódó ügyletekhez kapcsolódó eredményszemléletű bevételeket, költségeket, ráfordításokat – az esetek többségében – időarányosan kell megosztani, elhatárolni a költségvetési évek között. Figyelni kell arra, hogy az év közben előforduló azon gazdasági események esetében, amelyekhez időbeli elhatárolás kapcsolódik, elvégzik-e az időbeli ráfordítások könyvelését.

Fokozott figyelmet igényelnek azok az esetek, amelyekben az egymást követő költségvetési éveket érintő eredményszemléletű bevételek megosztásai a tárgyév, és a tárgyévet követő év között nem a teljesítési időszak arányában, hanem más, a számlán, bizonylaton belül, időszak szerinti bontásban feltüntetett, mért teljesítések (pl. kWh; m³) alapján történnek.

Az eredményszemléletű bevételek aktív időbeli elhatárolásának gyakori esete a bérleti díjak és kapcsolódó rezsi költségek eredményszemléletű bevételének elhatárolása. Az eredményszemléletű bevételek aktív időbeli elhatárolásának másik gyakori csoportját a kamatbevételek elszámolása adja. A pénzeszközök, a befektetett eszközök vagy forgóeszközök között kimutatott hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok analitikus nyilvántartása segítségével ellenőrizni kell, hogy a költségvetési évre járó kamatok elhatárolása minden esetben megtörtént-e, és az elhatárolás összegének kiszámítása helyes volt-e. Az analitikákon keresztül ellenőrizni szükséges azt is, hogy a tárgyévben a könyvekből

kivezetett – eladott, visszaváltott – értékpapírokkal összefüggésben képzett elhatárolások az értékpapírok kivezetésekor feloldásra kerültek-e.

A költségek, ráfordítások aktív időbeli elhatárolásának ellenőrzésekor az egymást követő költségvetési éveket érintő költségek, ráfordítások évek közötti megosztását, a számítások helyességét szintén vizsgálni kell. Tipikus elhatárolandó tételek a rezsiköltségek, folyóirat-újság előfizetések, bérleti díjak, biztosítási díjak.

Itt szükséges figyelembe venni a PM által összeállított, az éves költségvetési beszámoló összeállításával kapcsolatos egyes kérdésekről szóló tájékoztató anyagot a számlák évvégi kezelésére vonatkozó speciális szabályok, valamint a december havi személyi juttatások vonatkozásában.

A kötelezettségek között kimutatott pénzügyi lízingtartozás, hitel, kölcsön, kibocsátott hitelviszonyt megtestesítő értékpapír, visszatérítendő támogatás analitikus nyilvántartásának segítségével ellenőrizni szükséges, hogy a költségvetési éven túlra járó kamatok elhatárolása minden esetben megtörtént-e, és az elhatárolás összegének kiszámítása helyes volt-e. Az analitikák révén ellenőrizni kell azt is, hogy a tárgyévben a könyvekből kivezetett – törlesztett, visszafizetett – előbb említett kötelezettségekkel összefüggésben képzett elhatárolások a kötelezettségek egészének vagy részének törlesztésekor, kivezetésekor feloldásra kerültek-e.

Azon aktív időbeli elhatárolások esetében, ahol a kivezetés a költségvetési év nyitása után történhet meg, ellenőrizni kell, hogy a tárgyévi nyitást követően a tárgyévet megelőző évben képzett elhatárolások kivezetése minden esetben megtörtént-e. A halasztott ráfordítások könyvviteli elszámolásának vizsgálatakor az ellentételezés nélküli tartozásátvállalásokról készült analitika alapján ellenőrizni kell, hogy a halasztott ráfordításként való elszámolás megtörtént-e, valamint az átvállalt kötelezettség pénzügyi rendezésekor, a teljesítésnek megfelelően az elhatárolás feloldásának könyvelését elvégezték-e.

Az ellenőrzést az elszámolás bizonylatai, a főkönyv és az aktív időbeli elhatárolások analitikája mellett segítik az elhatárolások alapját adó elsődleges gazdasági események önálló analitikái, alapidokumentumai (pl. kamatbevételek, ellentételezés nélküli tartozásátvállalások) is.

A kiválasztás során érdemes az analitikából olyan elhatárolásokat is kiválasztani, amelyeket még nem oldottak fel, és meg kell győződni az összeg állományként történő nyilvántartásának indokoltságáról.

Az év végén javasolt megbizonyosodni arról, hogy az aktív időbeli elhatárolást eredményező tipikus gazdasági események esetében megtörténtek-e az elhatárolások, illetve az elhatárolások kivezetései.

Eredménykimutatás-kapcsolat: az *Áhsz. 21. § (10) bekezdése* alapján a külföldi pénzürtékre szóló aktív időbeli elhatárolások összevont árfolyam-különbözetének vizsgálata (jelentőségtől függetlenül könyvelnie kell a szervezetnek) – az eredménykimutatásban a pénzügyi műveletek egyéb ráfordítása vagy eredményszemléletű bevétele között kell elszámolni, attól függően, hogy összevontan eredményszemléletű bevétel vagy ráfordítás.

Az *Áhsz. 49/B. § (1) bekezdésének* 2020. január 1-jétől történő hatályon kívül helyezése miatt a megszűnő költségvetési szerv, társulás, nemzetiségi önkormányzat esetében az aktív időbeli elhatárolásokat nem lehet kivezetni a záró beszámoló elkészítése előtt a felhalmozott eredménnyel szemben.

Saját tőke (41)

(Az Áhsz. 14. § (2)-(7) bekezdései alapján)

A mérlegben a saját tőkén belül kell kimutatni a nemzeti vagyon induláskori értékét, a nemzeti vagyon változásait, az egyéb eszközök induláskori értékét, a felhalmozott eredményt, az eszközök értékhelyesbítésének forrását és a mérleg szerinti eredményt (Áhsz. 14 §. (2) bekezdés).

A saját tőke változásának mintavételes vizsgálatát minden esetben el kell végezni, attól függetlenül, hogy ennek összege eléri-e a lényegességi küszöböt.

A saját tőke vizsgálata során fontos annak az ellenőrzése, hogy az adott mérlegsorokon a megfelelő tételek, helyes bontásban kerültek-e elszámolásra, valamint a mérlegsorok kizárólag az előírásoknak megfelelő adatokat tartalmaznak-e. Ezért alapbizonylatokon alapuló mintavételes vizsgálati eljárás segítségével vizsgálni kell az analitikus nyilvántartást, hogy csak olyan tételek szerepelnek a saját tőke elemei között, amelyet jogszabály kifejezetten meghatároz.

Nemzeti vagyon induláskori értéke (411)

Nemzeti vagyon induláskori értékeként a szervezet csak a 2014. január 1-jén meglévő, a nemzeti vagyonba tartozó eszközök bekerülési értékének forrását mutathatja ki, valamint az alapítás, megszűnés szerinti jogcímenek elszámolt változásait, vagy törvény, kormányrendelet, miniszteri rendelet előírása szerinti módosításokat. Ennek alapján a nemzeti vagyon induláskori értékének a (2014. évi) rendezőmérlegben szereplő nemzeti vagyon induláskori értékével kell minden esetben megegyeznie, ha az adott szervezetet nem érintette időközben átalakulás vagy megszűnés. Amennyiben ilyen gazdasági események érintették (pl. megszűnt szervezet vagyonát vette át), változhatott a nemzeti vagyon induláskori értéke. Az időközi mérlegjelentésnél ez a változás az „Állományváltozás nem pénzforgalmi tranzakciók miatt” oszlopban jelenhet meg. Ezen változások analitikus nyilvántartással nyomon követhetők, amit az ellenőrnek vizsgálnia szükséges, többek között a törzskönyvi nyilvántartás adatai alapján.

Amennyiben szükséges volt az Áhsz. 54/A § és 54/B. § előírások szerinti javítás e mérlegsorra vonatkozóan, úgy a helyesbítés miatti módosítás is megengedett, ha azzal a jogszabályi előírások szerinti érték került megállapításra.

Ha a 2014. évi rendezőmérlegben szereplő nyitó értékben nem következett be változás, a pénzügyi ellenőrzés összes alaptényezőjének vizsgálata szempontjából a kiindulási pont a 2014. évi rendezőmérleget alátámasztó teljes körű kiértékelt leltár.

Nemzeti vagyon változásai (412)

A mérlegben a nemzeti vagyon változásai között a 2014. január 1-jét követően a nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök és forgóeszközök Áhsz. 15. § (2)-(3a) bekezdése,

16/A. § és 49/A. § -49/B. § szerinti jogcímenek elszámolt változásait kell kimutatni. A nemzeti vagyon változásai mérlegkor, tehát a következő esetekben változhatnak:

- alapítás, megszűnés esetén,
- vagyonkezelésbe vett eszközök – ideértve, ha a vagyonkezelői jog más vagyonkezelőtől való átvétellel, költségvetési szerv átalakításával, jogutód nélküli megszűnésével kapcsolatban keletkezik, ide nem értve, ha a vagyonkezelői jog vásárlással, saját előállítással keletkezik – átvétele,
- államháztartáson kívülre vagyonkezelésbe adott immateriális javakkal, tárgyi eszközökkel kapcsolatos sajátos visszafizetési követelés elszámolása,
- vagyonkezelésbe kapott immateriális javakkal, tárgyi eszközökkel kapcsolatos sajátos visszafizetési kötelezettség elszámolása,
- vagyonkezelői jog átruházása esetén az adott-kapott eszközökhöz kapcsolódó időbeli elhatárolás elszámolása,
- vagyonkezelésbe kapott immateriális javakkal, tárgyi eszközökkel kapcsolatos időbeli elhatárolások elszámolása,
- társulás alapítása, a társulási szerződés módosításával vagyonának növelése esetén az eszközök átadása, átvétele,
- a tulajdonosnál az államháztartáson belüli szervezet részére vagyonkezelésbe adott, illetve az államháztartás önkormányzati alrendszerébe tartozó költségvetési szerv, társulás tulajdonába adott eszköz visszaadása, visszavétele, valamint a megszűnő nemzeti önkormányzat vagyonának átadása, átvétele, az újraalakult nemzeti önkormányzatnál e vagyon visszaadása, visszavétele,
- törvény vagy kormányrendelet által előírt esetben az immateriális javak, tárgyi eszközök és a koncesszióba, vagyonkezelésbe adott eszközök meghatározott köre bekerülési értékének újbóli megállapítása.

Az időközi mérlegjelentésnél e változások csak az „Állományváltozás nem pénzforgalmi tranzakciók miatt” oszlopban jelenhetnek meg.

Egyéb eszközök induláskori értéke és változásai (413)

Az egyéb eszközök induláskori értéke és változásaként kell kimutatni a 2014. január 1-jén meglévő nem idegen pénzeszközök forrását, valamint a nemzeti vagyonba nem tartozó egyéb eszközök alapításkori és megszűnés szerinti változásait. A beolvadás és jogutód nélküli megszűnés, összeolvadás és különválás esetén a jogutódnak, az Áht. 11. § (5) bekezdése vagy az Njt. 138. §-a és 139. §-a szerinti szervnek a megszűnő költségvetési szerv, társulás, nemzeti önkormányzat eszközeit és a forrásoknál a nemzeti vagyon induláskori értékét, a nemzeti vagyon változását, az egyéb eszközök induláskori értéke és változását, valamint a kötelezettségeket a megszűnő költségvetési szerv, társulás, nemzeti önkormányzat záró beszámolójában kimutatottakkal azonos besorolással, mérleg szerinti eredményét és a felhalmozott eredményét az egyéb eszközök induláskori értéke és változásaként kell a könyveibe felvennie. Figyelmet kell fordítani arra is, hogy jogutód szervnél vagy az Áht. 11. § (5) bekezdése szerinti szervnél a megszűnő intézmény mérleg szerinti eredménye és felhalmozott eredménye erre a mérlegkorra kerül át a nem idegen pénzeszközök forrása mellé. Az időközi mérlegjelentésnél ez a változás az „Állományváltozás pénzforgalmi tranzakciók miatt” és az „Állományváltozás nem pénzforgalmi tranzakciók miatt” oszlopokban jelenhetnek meg. Amennyiben azonban szükséges volt az Áhsz. 54/A § és 54/B. § előírások szerinti javítás

e mérlegsorra vonatkozóan, úgy a helyesbítés miatti módosítás is megengedett, ha azzal a jogszabályi előírások szerinti érték kerül megállapításra.

Amennyiben a 2014. évi rendezőmérlegben szereplő nyitó értékben nem következett be változás, a pénzügyi ellenőrzés összes alaptényezőjének vizsgálata szempontjából a kiindulási pont a 2014. évi rendezőmérleget alátámasztó teljes körű kiértékelt leltár.

Felhalmozott eredmény (414)

A mérlegben felhalmozott eredményként az előző költségvetési évek felhalmozott eredményét kell kimutatni. Nyitás után a felhalmozott eredményre kell átvezetni a mérleg szerinti eredményt. Az időközi mérlegjelentésben az átvezetés az „Állományváltozás nem pénzforgalmi tranzakciók miatt” oszlopban jelenhet meg.

A felhalmozott eredmény a mérlegben negatív előjelű is lehet. A rendezőmérleg elkészítésekor a felhalmozott eredmény mérlegsorra kellett elszámolni a nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök és nemzeti vagyonba tartozó forgóeszközök után elszámolt felhalmozott értékcsökkenést, ezért „nagy” negatív szám előfordulhat a felhalmozott eredmény mérlegsoron.

Szintén a felhalmozott eredményre kell kivezetni az eszközök bekerülési értékének *Áhsz. 16/A. § (1) bekezdése* szerinti újbóli megállapításakor az eszköz korábban elszámolt terv szerinti és terven felüli értékcsökkenését.

Ezen a mérlegsoron jelenik meg továbbá az *Áhsz. 54/B. § (3) bekezdés* szerinti mérlegkészítés fordulónapját követően elvégzett, az eszközök és források besorolásának javításával kapcsolatos helyesbítések hatása. Ide kerül átvezetésre az *Áhsz. 54/B. § (4) bekezdés* alapján elvégzett eredményszámlákat érintő jelentős összegű hibák helyesbítésekor megállapított összeg.

Az eszközök érték helyesbítésének forrása (415)

Ha a szervezet alkalmazza az érték helyesbítés eljárását, akkor fontos az indokoltság és a könyvelés vizsgálata, mert az eszközök érték helyesbítésének forrását mindig az adott eszköz érték helyesbítésével szemben kell könyvelni. Az eszköz oldali mérlegsorban szereplő összegnek (immateriális javak, tárgyi eszközök, befektetett pénzügyi eszközök, koncesszióba, vagyonkezelésbe adott eszközök érték helyesbítése) meg kell egyeznie a forrás oldalon a saját tőkében szereplő az eszközök érték helyesbítésének forrásával. Az időközi mérlegjelentésben az elszámolt érték helyesbítés összege az „Értékelés” oszlopban jelenhet meg.

„Kimutatás az immateriális javak, tárgyi eszközök, koncesszióba, vagyonkezelésbe adott eszközök állományának alakulásáról úrlappal” (befektetési tükör) való kapcsolat fontos, hiszen az úrlapon is szerepeltetni kell, ha a szervezet alkalmazza az érték helyesbítést. Ennek ellenőrzése a pontosság vizsgálatának keretein belül történik.

Mérleg szerinti eredmény (416)

A mérlegben a mérleg szerinti eredményt az eredménykimutatásban ilyen címen kimutatott összeggel egyezően kell szerepeltetni. Az ellenőrnek vizsgálnia kell, hogy a főkönyv alapján számított és a KGR-ben rögzített mérleg szerinti eredmény egyezik-e.

Nyitás után az előző évi mérleg szerinti eredményt át kell vezetni a felhalmozott eredményre.

Az időközi mérlegjelentés 01R-A űrlap 186. sora speciális, ennek vizsgálatára fokozott figyelmet kell fordítani. A soron a nyitó és a záró adatok között az *Áhsz. 14. § (7) bekezdése* szerinti mérleg szerinti eredményt kell kimutatni. Tekintettel azonban arra, hogy az évközi könyvelés során a mérleg szerinti eredményt nem kell megállapítani, év közben a sorban szereplő adatokat az 5., 8. és 9. számlaosztály könyvviteli számlái (eredmény számlák) alapján kell megállapítani oly módon, hogy azok (5. és 8. számlaosztály negatív, 9. számlaosztály pozitív előjelű) egymással szembeállított egyenlegét kell változásként feltüntetni. A mérleg szerinti eredmény „Egyéb volumenváltozás” és „Értékelés” oszlopában az egyes oszlopok leírásánál ismertetett eredmény számlák, az „Állományváltozás nem pénzforgalmi tranzakciók miatt” oszlopában a többi eredmény számlák egyenlegéből számítva kell a fentiek szerint számított adatokat feltüntetni.

Kötelezettségek (42)

Költségvetési évben és költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek (421, 422)

(Az *Áhsz. 14. § (8) és (9) bekezdése* alapján)

Az *Áhsz. 1. § (1) bekezdés 9. pontja* szerint a végleges kötelezettségvállalás, más fizetési kötelezettség az a pénzürtékben kifejezett, jogszabályból, jogerős bírói ítéletből vagy hatósági határozatból, szerződésből - ideértve az átvállalt kötelezettségeket is - jogszerűen eredő elismert tartozás, amely kifizetésének feltételeit a másik fél már teljesítette, ilyennek minősül különösen a számfejtett személyi juttatás, a teljesítés igazolással ellátott számlázott termékértékesítésért vagy szolgáltatásnyújtásért fizetendő ellenérték, valamint a felvett hitelek, kölcsönök, kapott visszatérítendő támogatások, kölcsönök visszafizetendő összege és annak kamatai. Ellenőrizni szükséges, hogy a végleges kötelezettségvállalás, más fizetési kötelezettség nyilvántartásba vétele teljes körűen, az *Áhsz.* előírásainak megfelelően történt-e, illetve megtörtént-e az előzetes kötelezettségvállalás kivezetése (ne legyen duplán nyilvántartva a kötelezettségvállalás).

A részletező nyilvántartásoknak az *Áhsz. 14. melléklet II. pontja* alapján tartalmazniuk kell a jogszabály által meghatározott kötelező adatokat.

Kiemelt figyelmet kell fordítani a kiválasztásnál a személyi juttatásokra, az adóbevallásokra, az esedékes, de ki nem fizetett támogatásokra, ellátásokra, valamint a „szállítókra” is.

Ellenőrizni szükséges, hogy:

- a részletező nyilvántartásban rögzített *költségvetési évben* esedékes végleges kötelezettségvállalások, más fizetési kötelezettségek összege rovatonkénti bontásban megegyezik-e a költségvetési számvitelben a 0022. nyilvántartási ellenszámlával

szemben elszámolt a 05 nyilvántartási számlákon belül az adott rovathoz tartozó 2-es végződésű számlák egyenlegével.

- a részletező nyilvántartásban rögzített **költségvetési évet követően esedékes** végleges kötelezettségvállalások, más fizetési kötelezettségek összege rovatonkénti bontásban megegyezik-e a költségvetési számvitelben a 0024. nyilvántartási ellenszámlával szemben elszámolt a 05 nyilvántartási számlákon belül az adott rovathoz tartozó 2-es végződésű számlák egyenlegével.
- a részletező nyilvántartásban rögzített **költségvetési évben esedékes** pénzügyileg teljesített kötelezettségvállalások, más fizetési kötelezettségek összege rovatonkénti bontásban megegyezik-e a költségvetési számvitelben elszámolt a 05 nyilvántartási számlákon belül az adott rovathoz tartozó 3-es végződésű számlák egyenlegével.

Ha a kiadások teljesítésének nyilvántartási számláin olyan teljesítést vesznek nyilvántartásba, amelyhez nem kapcsolódik korábban nyilvántartásba vett végleges kötelezettségvállalás, más fizetési kötelezettség, a teljesítéssel egyező összegű végleges kötelezettségvállalást, más fizetési kötelezettséget a teljesítéssel egyidejűleg pótlólagosan nyilvántartásba kell venni (*Áhsz. 43. § (12) bekezdés*).

Ha a költségvetési évet követően esedékes kötelezettségvállalások, más fizetési kötelezettségek között nyilvántartott kötelezettségvállaláshoz, más fizetési kötelezettséghez tartozó teljesítés rögzítése szükséges, azt előbb át kell vezetni a költségvetési évben esedékes végleges kötelezettségvállalások, más fizetési kötelezettségek közé. Az *Áhsz. 43. § (6) bekezdése* alapján, ha a korábban nyilvántartásba vett kötelezettségvállalás, más fizetési kötelezettség a jogosult számlája vagy más okból végleges kötelezettségvállalásnak, más fizetési kötelezettségnek minősül, azt át kell vezetni a 0022. Költségvetési évben esedékes végleges kötelezettségvállalás, más fizetési kötelezettség nyilvántartási ellenszámlára. Az átvezetésre az egységes rovatrend K504. Működési célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök nyújtása államháztartáson belülre, K508. Működési célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök nyújtása államháztartáson kívülre, K82. Felhalmozási célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök nyújtása államháztartáson belülre és K86. Felhalmozási célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök nyújtása államháztartáson kívülre, K93. Adóssághoz nem kapcsolódó származékos ügyletek kiadásai rovatokhoz kapcsolódóan vezetett nyilvántartási számlákon nyilvántartott kötelezettségvállalások, más fizetési kötelezettségek esetén a teljesítéssel egyidejűleg kerülhet sor.

Nem lehet költségvetési évet követően esedékes kötelezettségvállalást, más fizetési kötelezettséget nyilvántartani az egységes rovatrend *Áhsz. 43. § (7a) bekezdésében* foglalt rovatokhoz kapcsolódóan vezetett nyilvántartási számlákon.

Kizárólag a teljesítéssel egyidejűleg lehet kötelezettségvállalást, más fizetési kötelezettséget nyilvántartani az egységes rovatrend K913. Államháztartáson belüli megelőlegezések folyósítása, K915. Központi, irányító szervi támogatás folyósítása és az *Áhsz. 44. § (3) bekezdése* szerinti elszámolással érintett rovatokhoz kapcsolódóan vezetett nyilvántartási számlákon.

Az ellenőrnek figyelemmel kell lennie azokra az esetekre is, amikor a kifizetéssel, folyósítással egyidejűleg lehet csak a végleges kötelezettségvállalást felvenni (nem végleges kötelezettségvállalás felvétele megengedett), pl. kölcsönügyletek esetében.

Egyeztetni szükséges a költségvetési számvitelben nyilvántartott végleges kötelezettségvállalások, más fizetési kötelezettségek és a pénzügyi számvitelben elszámolt kötelezettségek kötelező összefüggéséből adódóan, hogy:

- a 05. nyilvántartási számlákon belül a K1-K9 rovatokhoz kapcsolódó költségvetési évben esedékes végleges kötelezettségvállalások, más fizetési kötelezettségek nyilvántartására szolgáló számlák teljesítéssel csökkentett egyenlege megegyezik-e a költségvetési évben esedékes kötelezettségek 4211-4219 könyvviteli számláinak egyenlegével (kivéve a K916. rovat esetében),
- a 05. nyilvántartási számlákon belül a K1-K9 rovatokhoz kapcsolódó költségvetési évet követően esedékes végleges kötelezettségvállalások, más fizetési kötelezettségek nyilvántartására szolgáló számlák egyenlege megegyezik-e a költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek könyvviteli számláinak (4221-4229) egyenlegével (kivéve a K916. rovat esetében).

Kiemelten kell vizsgálni a beérkező számlák év végi kezelését, besorolását. Több esetben sajátos szabályok figyelembe vétele szükséges annak eldöntésekor, hogy mely beérkező számlákat lehet a mérlegben kötelezettségként szerepeltetni. Ezzel kapcsolatban nagy figyelmet kell arra a hibás gyakorlatra fordítani, amely a mérlegkészítés napjáig beérkező valamennyi számlát automatikusan a beszámolóval érintett évre, a mérleget érintő módon könyvel, mivel a tárgyévi könyvekbe csak azokat a számlákat lehet kötelezettségként felvenni, amelyek alapjául szolgáló kötelezettségeik jogilag, gazdaságilag a mérlegforduló napján már fennállnak, léteznek. A tárgyévet követő évre vonatkozó számlák csak a tárgyévet követő évi folyó könyvelés keretében könyvelhetők, ezek esetén – amennyiben a mérlegforduló napján már megkötésre került a szerződés, elküldésre a megrendelés – csak a nem végleges kötelezettségvállalás jelenhet csak meg a tárgyévi könyvekben.

Az alábbiakban – a teljesség igénye nélkül – néhány tipikus eset és azok számviteli kezelése kerül ismertetésre, hangsúlyozva, hogy valamennyi számlát egyedileg szükséges minősíteni és a helyes könyvelés módját megállapítani.

- A költségvetési szervek esetén az egyedi, határozott idejű, legkésőbb június 30-ig befejezendő szerződések alapján kiállított számlákat az *Ávr. 46. § (1) bekezdés* előírásai szerint költségvetési évben esedékes kötelezettségként a tárgyévre fel kell venni, amennyiben azok a tárgyév december 31-ig igazoltan elvégzett munkához, teljesítményhez kapcsolódnak. Ezek tehát eszköz vagy költség ágon szerepelnek a beszámolóban, így időbeli elhatárolásra nincs szükség. A költségvetési szerveken kívüli más szervezeteknél (pl. önkormányzatok) a kötelezettséget szintén szükséges a tárgyévi könyvekben rögzíteni, azonban ezek esetén az *Áhsz.* általános szabályai szerint a fizetési határidő kezdő időpontja (főszabályként a számla kézhezvételének napja) dönti el, hogy azokat költségvetési évben esedékes vagy költségvetési évet követően esedékes kötelezettségként kell könyvelni.
- A folyamatos teljesítésű szerződések esetében (víz, gáz, áram, telefon, internet stb.), amennyiben a teljesítésigazolással ellátott számlán az időszak teljes egészében december 31-ig tart, de a számla kiállításának időpontja januári, a számlát rögzíteni kell a tárgyévi könyvekben, mint költségvetési évet követően esedékes kötelezettséget (ilyen esetekben ugyanis az *Áhsz.* főszabálya szerint a fizetési határidő kezdő napja alapján kell besorolni a kötelezettséget). Időbeli elhatárolás itt sem szükséges, ugyanakkor e szerződések nem lesznek a kötelezettségvállalással terhelt maradvány részei, a tárgyévet követő év folyó költségvetését terhelik.
- Azon szerződések esetén (feltételezve, hogy egyik sem esik az első pont hatálya alá), amelyek számláin a teljesítési időszak a tárgyévről áthúzódik a tárgyévet követő évre, és a számla kiállítási dátuma januári, a számlát szükséges megbontani. A decemberig 31-ig tartó időszakot az első pont szerint kell könyvelni. A január 1-től kezdődő időszak – mivel itt a kötelezettség véleményünk szerint nem áll fenn a fordulónapon, hisz annak teljesítése csak azt követően kezdődik meg – csak a tárgyévet követő évi könyvekbe kerülhet be, mint költségvetési évben esedékes kötelezettség. Ebben az esetben sem lehet időbeli

elhatárolást alkalmazni. Természetesen ez utóbbi összeg sem lesz így a tárgyévi maradvány kötelezettségvállalással terhelt része.

Az értékelés vizsgálata során ellenőrizni szükséges, hogy a külföldi pénzürtékre szóló kötelezettségek - egyezően a költségvetési számvitelben meghatározott értékkel - mérlegben szereplő értéke a mérleg fordulónapjára vonatkozó az *Áhsz. 20. § (3) és (4) bekezdése* vagy *44. § (3) bekezdése* szerinti devizaárfolyamon átszámított forintértéken lett-e meghatározva.

Az ellenőrnek vizsgálnia kell, hogy az államháztartás szervezete a külföldi pénzürtékre szóló kötelezettségvállalás, más fizetési kötelezettség forintértékének meghatározásakor a valutát, devizát a MNB által közzétett, hivatalos devizaárfolyamon számolta-e át. Ha a MNB által nem jegyzett és nem konvertibilis valutát, ilyen valutára szóló kötelezettségeket kell forintra átszámítani, az átszámítást az *Szt. 60. § (5) bekezdése* szerinti módon kell elvégezni.

Eredménykimutatás-kapcsolat: az *Áhsz. 21. § (10) bekezdése* alapján a kötelezettségekre külön megállapított összevont árfolyam-különbözet vizsgálata (jelentőségtől függetlenül könyvelnie kell a szervezetnek) – az eredménykimutatásban a pénzügyi műveletek más egyéb ráfordítása vagy a pénzügyi műveletek más egyéb eredményszámlázott bevételei között kell elszámolni, attól függően, hogy összevontan eredményszámlázott bevétel vagy ráfordítás.

A megjelenítés vizsgálata során, a költségvetési évben esedékes és a költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek év végi besorolását, átsorolását is vizsgálni szükséges.

Kötelezettség jellegű sajátos elszámolások (367)

(Az *Áhsz. 48. § (10) bekezdése* alapján)

A kötelezettség jellegű sajátos elszámolások mérleg sor magas kockázatot hordoz magában, ezért minden esetben az ellenőrzés tárgyát kell, hogy képezze a lényegességi küszöbértéktől függetlenül.

Az elszámolások ellenőrzése során figyelmet kell fordítani arra, hogy tartalmilag kötelezettséget jelentenek, de az általánostól eltérő szabályok vonatkoznak rájuk. A kötelezettség jellegű sajátos elszámolásokhoz nem kapcsolódik kötelezettségvállalás a költségvetési számvitelben, vagyis nem szabad őket költségvetési tételként elszámolni. Ennek alapján csak a pénzügyi számvitelben történik az elszámolásuk.

Kapott előlegek (3671)

A részletező nyilvántartásoknak az *Áhsz. 14. melléklet IV. pont* alapján tartalmazniuk kell a jogszabály által meghatározott kötelező adatokat.

Az *Áhsz. 48. § (10) bekezdés a) pontja* szerint a kötelezettség jellegű sajátos elszámolások között kell elszámolni a kapott előlegeket az előleggel történő elszámolásig, visszatérítéséig, amelyek a kapott túlfizetésekből, a téves és visszajáró befizetésekből – ideértve az *Áhsz. 40. § (2) bekezdés b) pontja és (3) bekezdése* szerint visszatérítendő költségvetési bevételeknek az *Áhsz. 40. § (4) bekezdése* szerint elszámolt összegét is -, valamint a kapott előlegekből – így különösen a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás során a vevőktől kapott, általános forgalmi adót nem tartalmazó előlegekből, valamint az utólagos elszámolásra átvett pénzeszközökből állnak.

Fontos, hogy csak ezek a konkrét tételek lehetnek kapott előlegekként elszámolva, valamint az olyan korábban bevételként elszámolt tételek, amelyekről később kiderül, hogy nem

minősülnek bevételnek, ezért átvezetésre kerülnek a kapott előlegek közé. Továbbá itt kell elszámolni a téves, hibás utalásokat, túlfizetéseket is.

A kapott előlegekhez nem kapcsolódik követelés a költségvetési számvitelben, vagyis nem szabad őket költségvetési bevételként elszámolni. Ennek alapján csak a pénzügyi számvitelben történik az elszámolásuk. Amennyiben magát az ügyletet nézzük, például a vevőtől kapott előleget, ez természetesen kapcsolódik a vevő ügylethez, vagyis ennek kapcsán kapcsolódik hozzá költségvetési bevétel.

Felmerül annak a kockázata, hogy ezen a soron olyan tételeket is elszámoltak, amelyek jogszabály szerint nem ide tartoznak. Ezért alapbizonylatokon alapuló mintavételes vizsgálati eljárás segítségével tesztelni kell az analitikus nyilvántartást, hogy csak olyan tételek szerepelnek-e ezen a soron, amelyet jogszabály kifejezetten nevesít. Külön célszerű vizsgálni a túlfizetéseket, azokon belül is főként a helyi adótúlfizetéseket.

Továbbadási célból folyósított támogatások, ellátások elszámolása (3672)

A részletező nyilvántartásoknak az Áhsz. 14. melléklet V. pont 3. alpontja alapján tartalmazniuk kell a jogszabály által meghatározott kötelező adatokat.

Az Áhsz. 48. § (10) bekezdés b) pontja szerint kötelezettség jellegű sajátos elszámolások között kell elszámolni a támogatás továbbadása céljából más szervezet fizetési számlájára folyósított összegeket a fogadó szervezetnél a folyósított összeg felhasználásáig vagy visszatérítéséig.

Felmerül annak a kockázata, hogy ezen a soron olyan tételeket is elszámoltak, amelyek jogszabály szerint nem ide tartoznak. Ezért alapbizonylatokon alapuló mintavételes vizsgálati eljárás segítségével le kell tesztelni az analitikus nyilvántartást, hogy csak olyan tételek szerepelnek ezen a soron, amelyet jogszabály kifejezetten nevesít. Vizsgálni szükséges, hogy a nettó finanszírozás keretében elkészülő egyes adatlapok releváns soraiban kimutatott összegek elszámolásra kerültek-e.

Más szervezetet megillető bevételek elszámolása (3673)

A részletező nyilvántartásoknak a központosított bevételek esetén az Áhsz. 14. melléklet V. pont 2. alpontja alapján tartalmazniuk kell a jogszabály által meghatározott kötelező adatokat.

Áhsz. 48. § (10) bekezdés c) pontja szerint kötelezettség jellegű sajátos elszámolások között kell elszámolni a más által beszédett, de más szervezetet megillető – bevételként e szervezetnél elszámolandó – összegeket a bevételt beszedő szervezetnél a jogosult részére történő továbbutalásig, vagy – jogszabály felhatalmazása alapján – azok felhasználásáig.

A pontosság szempontjából ellenőrizni szükséges az analitikát, a bevételt beszedő szervezet jogosultnak megküldött adatszolgáltatását és a főkönyv egyezőségét.

Kiemelt figyelmet kell fordítani az ellenőrnek e mérlegsor vizsgálatakor a gépjárműadó települési önkormányzat és a központi költségvetés közötti – a központi költségvetésről szóló törvényben meghatározott mértékű – megosztásának számviteli elszámolására. Nagyon fontos, hogy az *Áht. 83/A. § és Ávr. 144/A. §* előírásai szerinti adatszolgáltatásokban közölt adatok a számviteli nyilvántartásokkal alátámaszthatóak-e.

A 2020. évben kialakult veszélyhelyzetre tekintettel hatályba lépett új szabályok alkalmazására vonatkozóan a PM honlapján kiadott részletes útmutatás szerint kell eljárni.

A tájékoztató elérhetősége:

<https://allamhaztartas.kormany.hu/download/e/45/92000/T%C3%A1j%C3%A9koztat%C3%B3%20-%20G%C3%A9pj%C3%A1lm%C5%B1ad%C3%B3%20megoszt%C3%A1s.pdf>

Felmerül annak a kockázata, hogy ezen a soron olyan tételeket is elszámoltak, amelyek jogszabály szerint nem ide tartoznak. Ezért alapbizonylatokon alapuló mintavételes vizsgálati eljárás segítségével le kell tesztelni az analitikus nyilvántartást, hogy csak olyan tételek szerepelnek ezen a soron, amelyet jogszabály kifejezetten nevesít.

Forgótőke elszámolása (Kincstár) (3674)

Erre a mérlegSORra ellenőrzött szervezet nem könyvelhet, csak a Kincstár. Az ellenőrnek ellenőriznie kell, hogy a szervezet ide nem könyvelt, a mérlegSOR mindenkori értéke 0.

Nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközökkel kapcsolatos egyes kötelezettség jellegű sajátos elszámolások (3675)

Az Áhsz. 48. § (10) bekezdés e) pontja alapján a nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközökkel kapcsolatos kötelezettség jellegű sajátos elszámolások között kell elszámolni a vagyonkezelésbe vett eszközökkel kapcsolatos visszapótlási kötelezettséget a vagyonkezelőnél a visszapótlási kötelezettség megszűnéséig vagy pénzben történő teljesítésének megállapításáig (önkormányzatok esetében, ha az önkormányzat az állami vagyon vagyonkezelője, kivéve azt az esetet ha az állami vagyonról szóló 2007. évi CVI. törvény 27. § (8) bekezdése szerint mentesül a visszapótlási kötelezettség alól), valamint a gazdasági társaságok alapítása, jegyzett tőkéjének emelése során a létesítő okiratban vagy annak módosításában szerepeltetett, de a társaság rendelkezésére még nem bocsátott nem pénzbeli vagyon hozzájárulásokat az átadás időpontjáig.

Felmerül annak a kockázata, hogy ezen a soron olyan tételeket is elszámoltak, amelyek jogszabály szerint nem ide tartoznak. Ezért alapbizonylatokon alapuló mintavételes vizsgálati eljárás segítségével le kell tesztelni az analitikus nyilvántartást, hogy csak olyan tételek szerepelnek ezen a soron, amelyet jogszabály kifejezetten nevesít.

Nem társadalombiztosítás pénzügyi alapjait terhelő kifizetett ellátások és a társadalombiztosítás pénzügyi alapjai egymás közötti elszámolásai megtérítésének elszámolása (3676)

Erre a mérlegSORra ellenőrzött szervezet nem könyvelhet. Az ellenőrnek ellenőriznie kell, hogy a szervezet ide nem könyvelt, a mérlegSOR mindenkori értéke 0.

Letétre, megőrzésre, fedezetkezelésre átvett pénzeszközök, biztosítékok (3678)

A részletező nyilvántartásoknak az *Áhsz. 14. melléklet V. pont 5. alpontja* alapján tartalmazniuk kell a jogszabály által meghatározott kötelező adatokat.

Az *Áhsz. 48. § (10) bekezdés h) pontja* alapján kötelezettség jellegű sajátos elszámolások között kell elszámolni a letétre, megőrzésre, fedezetkezelésre átvett pénzeszközöket, valamint a szerződés megerősítésével, szerződésszegéssel kapcsolatban nem véglegesen kapott pénzbiztosítékokat – így különösen foglалó, kötbér – a kapott pénzeszköz visszaadásáig vagy bevételként történő elszámolásáig.

Felmerül annak a kockázata, hogy olyan tételeket is elszámoltak, amelyek jogszabály szerint nem ide tartoznak. Ezért alapbizonylatokon alapuló mintavételes vizsgálati eljárás segítségével le kell tesztelni az analitikus nyilvántartást, hogy csak olyan tételek szerepelnek ezen a soron, amelyet jogszabály kifejezetten nevesít.

Nemzetközi támogatási programok pénzeszközei (36791)

A részletező nyilvántartásoknak az *Áhsz. 14. melléklet V. pont 3. alpontja* alapján tartalmazniuk kell a jogszabály által meghatározott kötelező adatokat.

A nemzetközi támogatási programok pénzeszközei elszámolásához nem kapcsolódik klasszikus kötelezettségvállalás a költségvetési számvitelben, vagyis nem szabad őket költségvetési tételként elszámolni. Ennek alapján csak a pénzügyi számvitelben történik az elszámolásuk. Azonban a pénzeszköz felhasználásához már kapcsolódik kötelezettségvállalás, más fizetési kötelezettség (pl. a beszerzés, amit ennek terhére folytatnak), viszont nem keletkezik költségvetési bevétel csak a felhasználáskor, azaz a kiadás elszámolásakor.

Az *Áhsz. 48. § (10) bekezdés i) pont ia) alpontja* alapján az egyéb sajátos kötelezettség jellegű sajátos elszámolások között kell elszámolni a nemzetközi támogatási programok pénzeszközeiként az *Áht. 20. § (1) bekezdése* szerinti, még fel nem használt pénzeszközöket.

Felmerül annak a kockázata, hogy olyan tételeket is elszámoltak, amelyek jogszabály szerint nem ide tartoznak. Ezért alapbizonylatokon alapuló mintavételes vizsgálati eljárás segítségével le kell tesztelni az analitikus nyilvántartást, hogy csak olyan tételek szerepelnek ezen a soron, amelyet jogszabály kifejezetten nevesít.

Államadósság Kezelő Központ Zrt.-nél elhelyezett fedezeti betétek (36792)

Erre a mérlegSORra ellenőrzött szervezet nem könyvelhet. Az ellenőrnek ellenőriznie kell, hogy a szervezet ide nem könyvelt, a mérlegSOR mindenkori értéke 0.

Kincstári számlavezetéssel kapcsolatos elszámolások (43)

Erre a mérleg sorra ellenőrzött szervezet nem könyvelhet. Az ellenőrnak ellenőriznie kell, hogy a szervezet ide nem könyvelt, a mérleg sor mindenkor értéke 0.

Passzív időbeli elhatárolások (44)

(Az Áhsz. 14. § (11)-(14) bekezdése alapján)

Fontos elvi szempont, hogy az időbeli elhatárolást eredményező számviteli alapelvek közül a teljesség elve és az összemérés elve (Áhsz. 4. § (3) és (5) bekezdése) a költségvetési számvitelben csak korlátozottan, kizárólag a költségvetési naptári év viszonylatában alkalmazhatóak. A pénzügyi számvitelben ezek az elvek teljes mértékben teljesülnek. Az időbeli elhatárolás elve (Áhsz. 4. § (7) bekezdése) kizárólag a pénzügyi számvitelben alkalmazható. A pénzügyi számvitelben a fentiek érvényesítése kötelező annak érdekében, hogy a vagyronról, annak összetételéről és a tevékenység eredményéről a beszámoló megbízható és valós összképet mutasson. Így az ellenőrnek a könyvvezetés egésze vonatkozásában fokozott figyelemmel kell vizsgálnia a teljesség-, az összemérés- és az időbeli elhatárolás számviteli alapelveinek érvényesülését. Képzésük minden esetben a tárgyévi eredményt rontja, a passzív időbeli elhatárolás kivezetése pedig a tárgyévi eredményt javítja.

A mérlegben az *eredményszemléletű bevételek passzív időbeli elhatárolása* között a mérleg fordulónapja előtt a pénzügyi számvitelben elszámolt olyan eredményszemléletű bevételeket kell kimutatni, amelyek a mérleg fordulónapja utáni időszak eredményszemléletű bevételeit képezik (Áhsz. 14. § (12) bekezdés).

Pl. eredményszemléletű bevételek passzív időbeli elhatárolásként kell kimutatni azokat a kamatbevételeket, amelyek a mérleg fordulónapja utáni időszak eredményszemléletű bevételeit képezik, de a mérleg fordulónapja előtt a pénzügyi számvitelben már elszámolásra kerültek, a költségvetési évet követően esedékes iparüzési adóelőlegeket, stb..

Eredményszemléletű bevételek passzív időbeli elhatárolásként kell kimutatni továbbá a költségek, ráfordítások ellentételezésére – visszafizetési kötelezettség nélkül – kapott támogatás összegéből a költségvetési évben költséggel, ráfordítással nem ellentételezett összeget. Az elhatárolást a költségek, ráfordítások tényleges felmerülésekor, illetve a támogatási szerződésben, megállapodásban foglaltak teljesülésekor kell megszüntetni. (Szt. 44. § (2) bekezdése szerinti támogatások, azzal, hogy azon a B16. Egyéb működési célú támogatások bevételei államháztartáson belülről és B65. Egyéb működési célú átvett pénzeszközök rovataihoz kapcsolódóan vezetett nyilvántartási számlákon nyilvántartott bevételeket kell érteni).

A mérlegben a *költségek, ráfordítások passzív időbeli elhatárolása* között a mérleg fordulónapja előtti időszakot terhelő olyan költségeket, ráfordításokat kell kimutatni, amelyek csak a mérleg fordulónapja utáni időszakban merülnek fel, kerülnek számlázásra (Áhsz. 14. § (13) bekezdés).

A költségek, ráfordítások passzív időbeli elhatárolásának kivezetésére a tárgyév nyitása után kerülhet sor, de nem korábban az elhatárolással érintett költségek, ráfordítások tárgyévben történő megjelenésénél.

Halasztott eredményszemléletű bevételek között kell kimutatni az alábbiakat:

- Térítés nélkül, ajándékként, hagyatékként kapott, többletként fellelt immateriális javak, tárgyi eszközök, készletek, részesedések, értékpapírok piaci – illetve jogszabály eltérő rendelkezése esetén a jogszabály szerinti – értéke,
- Államháztartáson belüli vagy kívüli, fejlesztési célra – visszafizetési kötelezettség nélkül kapott, pénzügyileg rendezett támogatás, véglegesen átvett pénzeszközök összege,

– Elengedett, valamint a harmadik személy által átvállalt kötelezettségek összege, amennyiben a kötelezettség terhére eszközbeszerzés történt, legfeljebb az átvállalt kötelezettséghez kapcsolódóan beszerzett eszköz könyv szerinti értékének összegéig.

A fenti tételek esetében, amennyiben azok részesedéseknek vagy értékpapíroknak nem minősülő eszközkhöz kapcsolódnak a más különféle egyéb eredményszemléletű bevételekkel szemben kell elszámolni, a részesedésekhez, értékpapírokhoz kapcsolódó tételek esetében az elszámolás a pénzügyi műveletek egyéb eredményszemléletű bevételeivel szemben történik.

Halasztott eredményszemléletű bevételt a bevétel révén kapott vagy megvalósított immateriális javak, tárgyi eszközök, készletek bekerülési értékének, illetve bekerülési értéke arányos részének költségként, illetve ráfordításként történő elszámolásakor kell megszüntetni. A részesedésekhez, értékpapírokhoz kapcsolódó halasztott eredményszemléletű bevételek időbeli elhatárolása a részesedések, értékpapírok könyvekből történő kivezetésével egyidejűleg szüntetendő meg. Meg kell szüntetni a fejlesztési támogatás miatt kimutatott halasztott bevételt a támogatás visszafizetésekor, valamint az eszköz vagyongazdálkodásba, koncesszióba adásakor, illetve meg kell szüntetni a halasztott eredményszemléletű bevételt a támogatás visszafizetésének elszámolásakor, továbbá az *Áhsz. 15. § (3) bekezdés* szerinti esetben is.

Halasztott eredményszemléletű bevételek között – a nemzeti vagyongazdálkodással szemben – kell kimutatni az alábbiakat:

- Vagyongazdálkodásba vett immateriális javak, tárgyi eszközökhöz kapcsolódó halasztott eredményszemléletű bevételek képzése;
- Vagyongazdálkodásba adás elszámolásakor a halasztott eredményszemléletű bevételek kivezetése;
- Vagyongazdálkodási jog átruházásakor (vagyongazdálkodó másik vagyongazdálkodónak) az eszközök elszámolásaihoz kapcsolódó a halasztott eredményszemléletű bevételek kivezetése;
- Az *Áhsz. 15. § (3) bekezdés* szerinti esetben az átvett eszközkhöz kapcsolódó halasztott eredményszemléletű bevételek képzése;
- Az *Áhsz. 15. § (3) bekezdés* szerinti esetben az átadott eszközkhöz kapcsolódó halasztott eredményszemléletű bevételek kivezetése.

Fokozott figyelmet igényel a teljesség-, az összemérés, és az időbeli elhatárolás elvének maradéktalan érvényesítése a költségvetési éveken áthúzódó gazdasági események elszámolása esetében.

A passzív időbeli elhatárolások kapcsán külön ki kell térni az időarányosításra, és annak fontosságára. A gazdasági események lefutása sok esetben nem illeszkedik a költségvetési év fordulónapjához, az adott költségvetési év mérlegforduló napján számos olyan ügylet lehet folyamatban, amely áthúzódik a fordulónapon és egyszerre érint több költségvetési évet. A passzív időbeli elhatárolások meghatározó többsége ilyen eseményekhez kapcsolódik, ezek felismerése nagy fontossággal bír. A valós és megbízható összkép bemutatásának érdekében, továbbá mert a pénzügyi számvitelben az eredménykimutatás csak az adott költségvetési év teljesítményét, eredményét tükrözheti, az ilyen áthúzódó ügyletekhez kapcsolódó bevételeket, költségeket, ráfordításokat – az esetek többségében – időarányosan kell megosztani, elhatárolni a költségvetési évek között. Fokozott figyelmet igényelnek azok az esetek, amelyekben az egymást követő költségvetési éveket érintő eredményszemléletű bevételek megosztásai a tárgyév, és a tárgyévet követő év között nem a teljesítési időszak arányában, hanem más, a számlán, bizonylaton belül, időszak szerinti bontásban feltüntetett, mért teljesítések (pl. kWh; m³) alapján történnek.

A költségek, ráfordítások passzív időbeli elhatárolásának ellenőrzésekor az egymást követő költségvetési éveket érintő költségek, ráfordítások évek közötti megosztását, a számítások helyességét is vizsgálni kell.

Tipikus elhatárolandó tételek lehetnek a rezsiköltségek, a december havi személyi juttatások és közterhek. A december havi személyi juttatások és közterhek ellenőrzésénél vizsgálni kell, hogy az időbeli elhatárolás során csak azokat a bérköltségeket, személyi jellegű egyéb kifizetések költségeit lehet passzív időbeli elhatárolásként elszámolni, melyek a tárgyévben nem kerültek már egyébként is költségként elszámolásra (pl. a decemberben kifizetett személyi jellegű egyéb kifizetés bruttó összegéből levont rész).

Kapcsolódó ellenőrzés a kötelezettségek címnél leírt év végi számlák kezelése miatti speciális ellenőrzési szempontok figyelembe vétele.

Az eredményszemléletű bevételek passzív időbeli elhatárolásának gyakori esete a bérleti díjak, és kapcsolódó rezsiköltségek árbevételeinek, a dolgozóknak nyújtott kölcsönök, egyéb nyújtott kölcsönök kamatbevételeinek elhatárolása a következő év(ek) eredménykimutatásában szerepeltetendő értékben.

A rendelkezésre álló analitikus nyilvántartás segítségével ellenőrizni kell, hogy a következő költségvetési év(ek)re járó eredményszemléletű bevételek, kamatbevételek elhatárolása minden esetben megtörtént-e, és az elhatárolás összegének kiszámítása helyes volt-e. Ellenőrizni szükséges továbbá az analitikákon keresztül azt is, hogy a tárgyévi nyitást követően a tárgyévet megelőző évben képzett elhatárolások, valamint a tárgyévben visszafizetett dolgozói kölcsönrel összefüggésben képzett elhatárolások feloldásra kerültek-e.

A költségek, ráfordítások ellentételezésére, visszafizetési kötelezettség nélkül kapott támogatással összefüggésben képzett passzív időbeli elhatárolás ellenőrzésekor különös gondot kell fordítani annak vizsgálatára, hogy a költségvetési évben ténylegesen felmerült költségek, ráfordítások összegével egyező értékben az elhatárolás feloldásra került-e, vagy a támogatási szerződésben, megállapodásban foglaltak teljesülésekor az elhatárolást megszüntették-e.

Itt szükséges figyelembe venni a PM által összeállított, az éves költségvetési beszámoló összeállításával kapcsolatos egyes kérdésekről szóló tájékoztató anyagot a számlák évvégi kezelésére vonatkozóan.

Azon passzív időbeli elhatárolások esetében, ahol a kivezetés a költségvetési év (T év) nyitása után történhet meg, ellenőrizni kell, hogy a tárgyévi nyitást követően a tárgyévet megelőző évben (T-1 év) képzett elhatárolások kivezetését minden esetben elvégezték-e.

A halasztott eredményszemléletű bevételek könyvviteli elszámolásának vizsgálatakor a más különféle egyéb eredményszemléletű bevételek és a pénzügyi műveletek egyéb eredményszemléletű bevételek kártyája, analitikája alapján ellenőrizni kell, hogy a halasztott bevételként való elszámolás megtörtént-e, valamint az immateriális javak, tárgyi eszközök, készletek bekerülési értékének, illetve bekerülési értéke arányos részének költségként, ráfordításként történő elszámolásakor az elhatárolás feloldásának könyvelését elvégezték-e, a részesedések, értékpapírok könyvekből történő kivezetésével egyidejűleg az elhatárolást megszüntették-e.

Az ellenőrzést az elszámolás bizonylatai, a főkönyv és a passzív időbeli elhatárolások analitikája mellett segítik az elhatárolások alapját adó elsődleges gazdasági események önálló dokumentumai, nyilvántartásai is (immateriális javak, tárgyi eszközök, készletek, részesedések, értékpapírok).

A kiválasztás során érdemes az analitikából olyan tételeket is kiválasztani, amely elhatárolásokat megképezték és még nem oldották fel őket. Javasolt, hogy az ellenőr megbizonyosodjon arról, hogy a passzív időbeli elhatárolást eredményező tipikus gazdasági

események esetében megtörténtek-e az elhatárolások, az elhatárolások kivezetései, illetve a bizonylatoknak megfelelő értékben kerültek-e elszámolásra az elhatárolások.

Fontos annak az ellenőrzése, hogy a meghatározott mérleg soron a megfelelő tételek, helyes bontásban kerültek-e elszámolásra, valamint a mérleg sorok kizárólag passzív időbeli elhatárolásokat tartalmaznak-e. Ezért alapbizonylatokon alapuló mintavételes vizsgálati eljárás segítségével tesztelni kell az analitikus nyilvántartást, hogy csak olyan tételek szerepelnek ezen a soron, amelyet jogszabály kifejezetten meghatároz.

Az Áhsz. 49/B. § (1) bekezdésének 2020. január 1-jétől történő hatályon kívül helyezése miatt a megszűnő költségvetési szerv, társulás, nemzetiségi önkormányzat esetében a passzív időbeli elhatárolásokat nem lehet kivezetni a záró beszámoló elkészítése előtt a felhalmozott eredménnyel szemben.

Az időközi mérlegjelentés ellenőrzésének sajátosságai

01-R-A űrlap: Mérlegjelentés, Az eszközök és források alakulása

A vizsgálat alapjait tekintve az időközi mérlegjelentés vizsgálata a mérlegnél alkalmazott elveken nyugszik, azonban a szerkezeti felépítés miatti eltérésre tekintettel azt is vizsgálni kell, hogy az egyes állományváltozások, volumenváltozások és értékelés adatok megalapozottan kerültek-e az adatszolgáltatásba. Az ellenőrzés elvégzéséhez segítséget nyújt a mérlegjelentéshez készített kitöltési útmutató is, amely elérhető: https://allamhaztartas.kormany.hu/download/4/74/92000/utmutato_beszamolo_2020.pdf. Az ellenőrzéskor figyelembe kell venni az PM időközi mérlegjelentés ellenőrzésének szempontjait tartalmazó tájékoztatóit is.

A kitöltött vezérlap alapján kell ellenőrizni az időközi mérlegjelentésben megjelenő adatok valódiságát. A főkönyvi kivonatban szereplő adatoknak meg kell egyezniük az időközi mérlegjelentésben az „Állomány a tárgyidőszak végén” oszlopban szereplő összes adattal (kivételem év közben a Mérleg szerinti eredmény). A főkönyvi kivonatot az analitikus nyilvántartás, illetve az *Áhsz. 14. melléklete* alapján előírt részletező nyilvántartások támasztják alá.

Az időközi mérlegjelentésben a LÉK meghatározásával jelentősnek minősített nagy nyomtatott betű vagy nagy nyomtatott betű/római szám megjelölésű sorok (pl. A/I. Immateriális javak) alsorait meg kell vizsgálni olyan módon, hogy az összes oszlopban megjelenő adatot egyeztetni kell az adott főkönyvi számla tételes forgalmi adataival (analitikájával). Például: Ha a 04. A/I. Immateriális javak sor jelentősnek minősül, a 01.-03. sorokban szereplő adatokat (Vagyoni értékű jogok, Szellemi termékek, Immateriális javak érték helyesbítése) egyeztetni kell analitikusan. „Sorban” haladva pl. a Vagyoni értékű jogok esetében a főkönyvi kivonattal történő egyeztetés után értelemszerűen a kitölthető oszlopokat (Állományváltozás nem pénzforgalmi tranzakciók miatt, Egyéb volumenváltozás, Értékelés) egyeztetni kell a vagyoni értékű jogok könyvviteli számlájának tárgyevi forgalmi adataival (analitika és főkönyv egyeztetése).

Az időközi mérlegjelentésben fokozott figyelmet igényelnek a mintavétel alapjául szolgáló sorok, amelyek a statisztikai mintavétel sokaságába tartoznak attól függetlenül, hogy jelentős vagy nem jelentős azok értéke az időközi mérlegjelentésben. Az ellenőrnek azt kell vizsgálnia, hogy csak az *Áhsz.* által előírt gazdasági események kerültek elszámolásra ezeken a sorokon.

Oszlopok vizsgálata jelentős sorok esetén

Állomány a tárgyév elején

Az adatszolgáltatásokban a KGR automatikusan generálja az előző évi záró beszámolóból a nyitó adatokat, így a folytonosság elve beszámoló szinten biztosítható.

Azonban a 4.1. pontban leírtak alapján nagyon fontos a nyitó analitikák/leltárak és a főkönyvi kivonat összevetése az adatszolgáltatással.

Állományváltozás pénzforgalmi tranzakciók miatt

A számviteli elszámolások oldaláról ebben az oszlopban az eszközök és források olyan változásait kell feltüntetni, amelyek könyvviteli elszámolása során a tartozik vagy követel

oldalon a 31-33. Pénzeszközök számlacsoport valamely könyvviteli számlája jelenik meg. Az elszámolások szabályai szerint ezek a 31-36. és a 42. számlacsoportokban elszámolandó eszközök és források lehetnek.

Állományváltozás nem pénzforgalmi tranzakciók miatt

Az „Állományváltozás nem pénzforgalmi tranzakciók miatt” oszlopban az eszközök és források olyan változásait kell feltüntetni, amelyek könyvviteli elszámolása során a tartozik vagy követel oldalon nem a 31-33. Pénzeszközök számlacsoport valamely könyvviteli számlája jelenik meg és nem az „Egyéb volumenváltozás” és „Értékelés” oszlopban tételesen meghatározott esetek alá tartoznak. Ilyen többek között a követelések, kötelezettségek előírása, átvállalása, elengedése, az eszközök térítésmentes átvétele, átadása, továbbá a saját kivitelezésben megvalósított és az állományi számlákon nyilvántartásba vett aktivált eszközök értéke, a készletfelhasználás, valamint az – a statisztika oldaláról speciális tranzakciónak minősülő – immateriális javak, tárgyi eszközök terv szerinti értékcsökkenése. A negyedéves adatszolgáltatás során az *Áhsz. 53. § (6) bekezdése* alapján az immateriális javak, tárgyi eszközök, koncesszióba, vagyonkezelésbe adott eszközök esetén minimum a terv szerinti értékcsökkenés elszámolásának meg kell jelennie. Ebből adódóan a negyedéves zárlat keretében elszámolt terv szerinti értékcsökkenés itt jelenik meg, tehát a 0-s adat (üres mező) e mérleg sorok esetében nem valószínű (kivételek azok az eszközök, amelyek esetében az *Áhsz.* alapján nem számolunk el értékcsökkenést). Ugyancsak ebben az oszlopban kell megjelennie a nyitást követő *Áhsz. 54. § (2) bekezdés* szerinti rendező tételeknek, melynek ellenőrzésére szintén ki kell térni.

Egyéb volumenváltozás

Az egyéb volumenváltozások nem szokásos gazdasági események, általában rendkívüli jelleggel merülnek fel és tranzakciós partnerhez nem köthetőek. Jellemzően ilyen a hiányzó, megsemmisült, vagy állományból kivezetett eszközök könyv szerinti értéke, a leltárértékelési különbözetek, továbbá a behajthatatlan követelés azon összege, amely esetében a leírás időpontjában a kötelezett már megszűnt.

Jelentős sorokként véletlenszerűen kiválasztunk az egyéb volumenváltozáshoz kapcsolódó tételeket, amelyek a 842. Hiányzó, selejtezett, megsemmisült, állományból kivezetett, részesedésnek vagy értékpapírnak nem minősülő eszközök könyv szerinti értéke könyvviteli számla (eszközökkel szemben könyvelt tételei), valamint a többletként fellelt eszközök értékét (a 9243. Ajándékként, hagyatékként kapott, többletként fellelt részesedésnek vagy értékpapírnak nem minősülő eszközök könyvviteli számlával szemben könyvelve), a 8431. Anyagok, áruk veszteségjellegű leltárértékelési különbözete könyvviteli számla, a 8432. Kötelezett megszűnése miatt behajthatatlanként leírt követelések könyvviteli számla, a 8433. Más okból behajthatatlanként leírt követelések könyvviteli számla, valamint a 9241. Anyagok, áruk nyereségjellegű leltárértékelési különbözete könyvviteli számla főkönyvi kartonjáról.

Értékelés

Az értékelések során az eszközök és kötelezettségek egyedileg és volumenben nem változnak, azonban a tárgyidőszakban lezajló külső folyamatok hatására értékük megváltozik. Jellemzően ilyen az értékhelyesbítés elszámolása, (amennyiben a számviteli politika alapján élt az államháztartás szervezete a piaci értéken történő értékelés lehetőségével), az immateriális javak, tárgyi eszközök elszámolt terven felüli értékcsökkenése és visszaírása, ezek kivezetése értékesítés során, a követelések (ideértve az adott előlegeket is) és a készletek

értékvesztése, azok visszairása, a részesedések, értékpapírok, pénzeszközök elszámolt értékvesztése és visszairása, a befektetett pénzügyi eszköz, a nem tartós részesedés, az értékpapír, a valutakészlet, a deviza, a külföldi pénzügyi értékre szóló követelés és kötelezettség – ide értve az adott és kapott előlegeket, a letétre, megőrzésre, fedezetkezelésre átadott és átvett pénzeszközöket, biztosítékokat, valamint az egyéb sajátos kötelezettség jellegű sajátos elszámolásokat is – mérleg fordulónapi értékelésekor elszámolt árfolyam-különbözete, a 16. Tartós részesedések számlacsoport könyvviteli számlájának a 8514. Egyéb részesedésekből származó ráfordítások, árfolyamveszteségek könyvviteli számlájával szemben könyvelt csökkenése, a 17. Tartós hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok számlacsoport könyvviteli számlájának a 8522. Egyéb befektetett pénzügyi eszközökből származó ráfordítások, árfolyamveszteségek könyvviteli számlájával szemben könyvelt csökkenése, a 24. Értékpapírok számlacsoport könyvviteli számlájának a 8553. Pénzügyi műveletek más egyéb ráfordításai könyvviteli számlájával szemben könyvelt csökkenése, a 351. Költségvetési évben esedékes követelések számlacsoport könyvviteli számlájának a 8553. Pénzügyi műveletek más egyéb ráfordításai könyvviteli számlájával szemben könyvelt csökkenése, a 3514. Költségvetési évben esedékes követelések működési bevételekre könyvviteli számlájának a 9353. Pénzügyi műveletek más egyéb eredményszemléletű bevételei könyvviteli számlájával szemben könyvelt növekedése (B4091. Részesedésekből származó pénzügyi műveletek bevételei és B4092. Más egyéb pénzügyi műveletek bevételei rovaton elszámolandó változásai), a 4213. Költségvetési évben esedékes kötelezettségek dologi kiadásokra könyvviteli számlájának a 8553. Pénzügyi műveletek más egyéb ráfordításai könyvviteli számlájával szemben könyvelt növekedése (K354. Egyéb pénzügyi műveletek kiadásai rovaton elszámolandó változásai), a 4219. Költségvetési évben esedékes kötelezettségek finanszírozási kiadásokra könyvviteli számlájának a 8553. Pénzügyi műveletek más egyéb ráfordításai könyvviteli számlájával szemben könyvelt növekedéseként a hitelviszonyt megtestesítő kamatozó értékpapírok kibocsátásakor a névérték és a kapott eladási ár közötti veszteségjellegű különbözete, a 421. Költségvetési évben esedékes kötelezettségek számlacsoport könyvviteli számlájának a 9353. Pénzügyi műveletek más egyéb eredményszemléletű bevételei könyvviteli számlájával szemben könyvelt csökkenéseként a külföldi pénzügyi értékre szóló kötelezettséghez kapcsolódóan realizált árfolyamnyeresége.

Az ellenőrnek fokozottan kell ellenőriznie, hogy a „csak” éves könyvviteli zárlat keretében elvégzendő feladatok csak az év végi adatszolgáltatásokban jelenhetnek meg az *Áhsz. 53. § (8) bekezdése* alapján. Ilyen például az egyszerűsített értékelési eljárás alá nem tartozó követelések és más eszközök értékvesztése és visszairása, a terven felüli értékcsökkenés visszairása, értékhelyesbítés elszámolása, a külföldi pénzeszközre szóló eszközök, kötelezettségek, kötelezettségvállalások, más fizetési kötelezettségek mérleg fordulónapján történő átértékelése.

01-R-B űrlap: A részesedések és a részesedések utáni osztalékok alakulása

Az űrlap az egyes gazdasági társaságokban fennálló, a tartós részesedések között kimutatott részesedéseket tartalmazza. Az előző évi záró állomány (tárgyévi nyitó állomány) sort teljes körűen egyeztetni kell az előző évi zárómérleget alátámasztó főkönyvi kivonattal, valamint az azt alátámasztó analitikával.

Kötelező kitölteni az űrlapot, ha a főkönyvi kivonat 16. Tartós részesedések könyvviteli számlán adat szerepel, mivel az adott űrlap az egyes gazdasági társaságokban fennálló, a tartós részesedések között kimutatott részesedéseket tartalmazza.

Az űrlap sorainál az alábbi összefüggéseket kell leellenőrizni a főkönyvi kivonat alapján:

— 02. sor 9. oszlop $\geq$ 36581. Alapítás során átadott pénzeszközök könyvviteli számla

forgalma,

— 03. sor 9. oszlop ≥ 36583 . Jegyzett tőke emelése során átadott pénzeszközök könyvviteli számla forgalma,

— 06. sor 9. oszlop ≥ 36582 . Alapítás során átadott más eszközök vagy 36752. Alapítás során társaságnak át nem adott nem pénzbeli vagyon hozzájárulások könyvviteli számla forgalma,

— 07. sor 9. oszlop ≥ 36584 . Jegyzett tőke emelése során átadott más eszközök vagy 36753. Jegyzett tőke emelése során társaságnak át nem adott nem pénzbeli vagyoni hozzájárulások könyvviteli számla forgalma,

— 08. sor 9. oszlop = 242. Kárpótlási jegyek könyvviteli számla forgalma,

— 09. sor 9. oszlop = 9323. Térítés nélkül átvett tartós részesedések könyvviteli számla forgalma,

— 11. sor 9. oszlop - 21. sor 9. oszlop = 166. Tartós részesedések értékhelyesbítése + 168. Tartós részesedések értékvesztése és visszairása könyvviteli számlák összevont forgalma,

— 17. sor 9. oszlop = 242. Kárpótlási jegyek könyvviteli számla forgalma,

— 18. sor 9. oszlop = 8513. Térítés nélkül átadott tartós részesedések könyvviteli számla forgalma,

— 19. sor 9. oszlop = 8512. Megszűnt tartós részesedés nyilvántartás szerinti értéke és az átvett eszközök értéke ráfordításjellegű különbözete és/vagy 9322. Megszűnt részesedés nyilvántartás szerinti értéke és az átvett eszközök értéke nyereségjellegű különbözete könyvviteli számla forgalma,

— 20. sor 9. oszlop ≤ 8514 . Egyéb részesedésekből származó ráfordítások, árfolyamveszteségek könyvviteli számla forgalma,

— 31. sor 9. oszlop ≤ 9325 . Más részesedésekből származó eredményszemléletű bevételek, árfolyamnyereségek könyvviteli számla forgalma,

Az évközi változások cellái (részesedések növekedése vagy csökkenése) főleg az analitikus nyilvántartással egyeztetethetők, pont ezért véletlenszerű mintavételes eljárással kell választani 10 db tételt az űrlap kitöltéséhez szükséges analitikus nyilvántartásból, illetve ha ennél kevesebb tétel van, akkor mindegyiket vizsgálni kell.

A 3., 4. és 8. oszlopban az önkormányzati alrendszerbe tartozó államháztartási szervezetek nem szerepeltethetnek adatot.

A kiválasztott tételekhez kapcsolódva megvizsgáljuk az alapbizonylatokat. Amennyiben rendelkezik az ellenőrzött szervezet tartós részesedéssel, vizsgálni kell, hogy a tartósság követelményének megfelel-e a részesedés a nyilvántartás adatai alapján (lásd az éves költségvetési beszámoló módszertanában a nemzeti vagyona tartozó befektetett eszközökre vonatkozó vizsgálati szempontok), továbbá a jogi szabályozási szintje és a jövedelemtulajdonos szektor szerinti besorolása helyesen történt-e meg.

Az ellenőrnek meg kell győződnie arról, hogy a főkönyvi könyvelés és az analitikus nyilvántartások alapján, az űrlapon kimutatott adatok megfelelnek az *Áhsz.* előírásainak.

Az ellenőrnek vizsgálnia kell, hogy a kiválasztott tételek a megfelelő könyvviteli számlán szerepelnek-e.

Vizsgálni kell, hogy az űrlap sorain kimutatott, kiválasztott tételek az időközi mérlegjelentéshez kapcsolódó kitöltési útmutatóban foglaltak alapján kerültek-e megállapításra.

01-R-C űrlap: A mérlegfolytonosság bemutatása

Az űrlapot a megszűnő szervezettel kapcsolatban kell kitölteni, mely az éves költségvetési beszámolót készítő adatszolgáltató esetében a folytonosság elvének biztosítására szolgál. Az államháztartás egészére összesített záró- és nyitó értékek közötti eltérések levezetését biztosítja az eltérésekkel rendelkező szervezeteknél. Az űrlap sorai megegyeznek az 01-R-A űrlap szerkezetével.

A megszűnés sajátos könyvviteli feladatait az *Áhsz. 49/B. §-a* és a *38/2013. NGM rendelet 1. melléklet XV. fejezete* tartalmazza. A megszűnés különböző típusainak eltérő sajátosságai és a megszűnő szervezet vagyona átvételének könyvviteli sajátosságai miatt két eset – a beolvadás és a jogutód nélküli megszűnés, amely esetén szintén létezik egy vagyontárvévo szervezet – került az űrlapon kiemelésre. A beolvadás és jogutód nélküli megszűnés esetén a vagyont átvévo szervezet – a mérlegfolytonosság biztosítása érdekében – a megszűnt szervezet vagyont csak a folyó könyvelésben veszi át. Emiatt az államháztartás egészében a megszűnt szervezet vagyona a nyitó adatokban hiányozni fog, hisz a már megszűnt szervezet a nyitó időszakra nem ad adatszolgáltatást, emiatt az átvévonél ezen űrlap kitöltése kötelező.

Az űrlap 3. oszlopában az eszközök és források tárgyévi nyitó állományát kell feltüntetni, amely megegyezik a tárgyévet megelőző év záró állományával. Ennek alapján a 3. oszlopot az előző évi záró beszámoló adataival kell egyeztetni.

Az űrlap 5-7. oszlopát a megszűnő szervezet záró beszámolójában szereplő mérleg, az azt alátámasztó főkönyvi kivonat, illetve a vagyontárvétel jogcíme (amely a használt oszlopot jelöli ki) alapján javasolt vizsgálni.

Beolvadás miatti megszűnés esetén egyeztetéssel kell megállapítani, hogy a beolvadással megszűnő szerv éves (záró) beszámolójában szereplő eszköz és forrás adatokat mutatta-e ki a jogutód szerv könyveinek megnyitását követően a folyó évi könyvelésben az eszközök és források átvételeként.

Jogutód nélküli megszűnés esetében egyeztetéssel kell megállapítani, hogy a jogutód nélküli megszűnő szerv beszámolójában kimutatott eszközök és források értékét mutatta-e ki a jogokat és kötelezettségeket a továbbiakban gyakorló szerv.

Egyéb ok miatti megszűnés esetében azt is vizsgálni kell, hogy az adott államháztartási szerv rendelkezett-e az oszlop használatára vonatkozóan a PM előzetes engedélyével.

A mérlegfolytonosság kérdése az állami vagyon megfelelő, valós bemutatása miatt fontos, ebből adódóan az űrlapot teljes körűen vizsgálni szükséges. Az adatszolgáltatáshoz kapcsolódóan megvizsgáljuk, hogy az átadás-átvétel, illetve a megszűnéshez kapcsolódó tételek az egyes beszámolóban foglaltak szerinti összegben kerültek-e kimutatásra, nem tartalmaznak-e összevont adatokat előidézve ezzel vagyontvesztést vagy vagyontöbbletet. Ellenőrizni kell azt is, hogy az egyes gazdasági események elszámolása az *Áhsz. 49/B. § (2) bekezdésében* foglaltak szerint történt-e meg és az adott gazdasági események az űrlapon a megfelelő soron és oszlopban kerültek elszámolásra.

01-R-D űrlap: Tájékoztató adatok

A 01-R-D űrlap vizsgálatától eltekintünk, mivel ezen az űrlapon a lejárt követelésekről és kötelezettségekről szóló tájékoztató adatok kitöltését végzi el az államháztartás szervezete.

01-R-E űrlap: Adósság adatok

01-R-F űrlapok: A devizaalapú adósság összetétele devizanemenként elkülönítve

Az 01-R-A, a 01-R-E és a 01-R-F űrlapok adatai között az egyezőséget abban az esetben is biztosítani kell, ha az adatszolgáltató rendszer ezt nem támogatja.

Az értékelések során figyelembe kell venni a *Gst. 10. § (2) bekezdésben* foglalt szabályokat, így az űrlapon a *Gst.* szerinti adósságot keletkeztető ügyletekkel kapcsolatban csak akkor szerepelhet adat, ha az ügylethez kormányzati hozzájárulással rendelkezik vagy a hozzájárulás törvény alapján nem szükséges.

Az adósságadatokat összefoglaló 01-R-E jelű űrlapon szereplő összegeket a könyvvezetésből származó adatoknak alá kell támasztaniuk.

Vizsgálni kell, hogy a 01-R-E űrlap 79-84. sorain, továbbá a 01-R-F űrlap 76-84. sorain az önkormányzati alrendszerbe tartozó államháztartási szervezetek nem szerepeltettek-e adatot.

Véletlenszerű kiválasztással 1 adósságelemet kell vizsgálni az időközi mérlegjelentés kitöltési útmutatójában foglaltak szerint.

A kiválasztott adósságelemhez kapcsolódva megvizsgáljuk az adott sorba tartozó tételeket oszloponként, az alátámasztó főkönyvi kivonatot, analitikát, valamint az analitikát alátámasztó alapbizonylatokat. Az ellenőrnek meg kell győződnie arról, hogy a főkönyvi könyvelés és az analitikus nyilvántartások alapján, az űrlapon kimutatott adatok megfelelnek a *Gst.*, az *Áht.*, valamint az *Áhsz.* előírásainak. Az ellenőrnek vizsgálnia kell, hogy a kiválasztott adósságelemhez kapcsolódó tételek a megfelelő nyilvántartási és könyvviteli számlán szerepelnek-e.

Amennyiben az ellenőr a mintavételes eljárásnál nem talál lényeges hiányosságot, eltérést akkor nem szükséges a mintavétel bővítése, az ellenőrzés kiterjesztése.

01-R-G űrlap: A Gst. 3. § (1) bekezdése szerinti, naptári éven túli futamidejű adósságot keletkeztető ügyletek

A 01-R-G űrlap vizsgálatától eltekintünk, mivel ezen az űrlapon az önkormányzati adósságot keletkeztető ügyletekkel kapcsolatos kiegészítő információs sorok kitöltését végzi el az államháztartás szervezete.

AZ EREDMÉNYKIMUTATÁS ELLENŐRZÉSÉNEK MÓDSZERTANA

Eredménykimutatás

(Az Áhsz. 23. § (1) és (2) bekezdése alapján)

Az eredménykimutatás pénzügyi ellenőrzése során különböző ellenőrzési módszerekkel elegendő és megfelelő bizonyosságot kell szerezni arról, hogy a közölt állítások valósak (léteznek), az eredményt érintő gazdasági események teljes körűen megtörténtek, és ennek megfelelően lettek értékelve, illetve besorolva.

Az ellenőrnek egyrészt meg kell győződnie arról, hogy az eredménykimutatás összeállítása során a szervezet az Áhsz. alapján alkalmazott számviteli alapelvek szerint járt el. Elsősorban a teljesség elvének pénzügyi számviteli érvényesülését kell a létezés, pontosság, értékelés eszközeivel ellenőrizni, mert minden, a tárgyévi eredményre hatást gyakorló gazdasági eseményt, ügyletet tartalmaznia kell az eredménykimutatásnak. Másrészről azt is meg kell vizsgálni, hogy ugyanazon értékelési elveket és eljárásokat alkalmazta-e az államháztartás szervezete az eredménykimutatás összeállításakor, mint a mérlegnél, ugyanazt a mérleg szerinti eredményt mutatja-e be az eredménykimutatás az eredményszemléletű bevételek és költségek, ráfordítások különbségeként, mint a mérlegben a saját tőke részeként.

A vizsgálat legfőbb módszerei az adatok tesztelése, elemző eljárások végrehajtása. Az ellenőr az állítások, gazdasági események valódiságát, bizonylati alátámasztottságát, az alkalmazott értékelési eljárások helyességét eredménykimutatás-soronként, az egyenlegek részleteinek tesztelésével, mintavételes eljárások alapján tudja vizsgálni. A vizsgálat hatékony elvégzése érdekében ki kell szűrni a felesleges párhuzamosságokat és a gyakorlatban egy-egy mérleg sor ellenőrzésekor az ellenőr egyben annak eredménykimutatással összefüggő kihatásait, elszámolási előírásait is figyelemmel kíséri (lásd: eredménykimutatás-kapcsolat az egyes fejezeteknél).

Az eredménykimutatáshoz kapcsolódóan az évközi mintavétel kétféleképpen történhet:

- *közvetlenül*: adott időszakra vonatkozó főkönyv adataiból nagyságrend alapján eredményszámlák kiválasztása,
- *közvetve*: az időközi költségvetési jelentés vagy az időközi mérlegjelentés/mérlegjelentés ellenőrzésére vonatkozóan kiválasztott minták könyvelési tételeinek eredményszámlákat érintő sorainak kiválasztása.

A) Tevékenység eredménye

Tevékenység nettó eredményszemléletű bevételei (91)

(Az Áhsz. 25. § (1) bekezdése alapján)

Közhatalmi eredményszemléletű bevételek (911)

A közhatalmi eredményszemléletű bevételek között kell elszámolni az egységes rovatrend B3. Közhatalmi bevételek rovataihoz kapcsolódóan vezetett nyilvántartási számlákon követelésként nyilvántartott összegeket (*Áhsz. 25. § (2) bekezdés*).

A kiválasztott tételekhez megvizsgáljuk az alapidokumentumokat és a gazdálkodási szabályoknak megfelelő alaki, tartalmi kellékek teljeskörűségét. Megvizsgáljuk, hogy a kiválasztott bevételek az alapidokumentumoknak megfelelő valós értéken kerültek-e rögzítésre. Fontos a számviteli bizonylat (pl. határozat, bevallás) és a gazdasági eseményt alátámasztó dokumentumok kapcsolatának vizsgálata.

A kiválasztott tételek esetében meg kell győződni arról, hogy a kiválasztott eredményszemléletű bevételek a közhatalmi eredményszemléletű bevételek között vannak-e elszámolva.

Eszközök és szolgáltatások értékesítése nettó eredményszemléletű bevételei (912)

Az eszközök és szolgáltatások értékesítése nettó eredményszemléletű bevételei között kell elszámolni az egységes rovatrend B401. Készletértékesítés ellenértéke, B402. Szolgáltatások ellenértéke, B403. Közvetített szolgáltatások ellenértéke és B405. Ellátási díjak rovathoz kapcsolódóan vezetett nyilvántartási számlákon követelésként nyilvántartott összegeket (*Áhsz. 25. § (3) bekezdés*).

Nettó „árbevételként” csak a szokásos üzletmenet keretében tárgyidőszakban már teljesített és a vevők által is elismert értékesítés számolható el. Az ellenőrnek figyelembe kell vennie az *Áhsz.* által meghatározott **vételár, eladási ár fogalmát**, miszerint az a termékek, szolgáltatások beszerzése, értékesítése után fizetett, kapott, felárral növelt, engedményekkel csökkentett, általános forgalmi adót nem tartalmazó ellenérték.

Ebből adódóan a nettó „árbevétel” nem tartalmazhatja az ÁFÁ-t, visszaküldést és az utólag adott engedményt. A vevő által el nem ismert, peresített követelések bevétele az eredménykimutatásban csak abban az esetben szerepelhet, ha a mérleg fordulónapjáig jogerős bírósági határozat született az ügyben az államháztartás szervezete javára, vagy a követelést a mérlegkészítés időpontjáig pénzügyileg rendezték.

Az eszközök és szolgáltatások értékesítése nettó eredményszemléletű bevételeiként csak a készletek eladásából, az ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásért kapott eladási árból (ha nem közvetített szolgáltatásként vagy intézményi ellátási díjként kell elszámolni), tárgyi eszköz bérbeadás bevételeiből, díjköteles utak használatáért beszedett használati díjból, pótdíjból, elektronikus útdíjból, valamint a kiszámlázott, közvetített szolgáltatásokból és ellátási díjból származó összegeket lehet kimutatni.

Az immateriális javak, tárgyi eszközök, értékpapírok értékesítéséből származó bevételek, továbbá a speciális eszközmozgások nem az eszközök és szolgáltatások értékesítése nettó eredményszemléletű bevételeiként számolandók el, hanem az egyéb eredményszemléletű bevételek és/vagy a pénzügyi műveletek eredményszemléletű bevételei között.

A kiválasztott tételekhez megvizsgáljuk az alapidokumentumokat (szerződéseket, megállapodásokat, megrendeléseket, kiállított számlákat, teljesítésigazolásokat, pénzügyi rendezéseket stb.), és azokon a gazdálkodási szabályoknak megfelelő alaki, tartalmi kellékek teljeskörűségét. Ellenőrizzük, hogy a kiválasztott bevételek az alapidokumentumoknak megfelelő valós értéken kerültek-e rögzítésre. Fontos a számviteli bizonylat és alátámasztó dokumentumok kapcsolatának vizsgálata.

Az ellenőrnek vizsgálnia kell, hogy a kiválasztott külföldi pénzürtékre szóló értékesítések esetében a kapcsolódó követelésekkel összhangban az *Áhsz. 20. § (3) és (4) bekezdése* alkalmazásra került-e az államháztartás szervezeténél.

A kiválasztott tételek esetében meg kell győződni arról, hogy a kiválasztott eredményszemléletű bevételek az eszközök és szolgáltatások értékesítése nettó eredményszemléletű bevételei között szerepelnek.

Tevékenység egyéb nettó eredményszemléletű bevételei (913)

A tevékenység egyéb nettó eredményszemléletű bevételei között kell elszámolni a kapott osztalék kivételével az egységes rovatrend B404. Tulajdonosi bevételek rovathoz kapcsolódóan vezetett nyilvántartási számlákon követelésként nyilvántartott összegeket és a kötelezettségek teljesítésére, a csereszerződés keretében átadott vásárolt és saját termelésű készletek, nyújtott szolgáltatások számlázott, megállapodás, csereszerződés szerinti – ÁFÁ-t nem tartalmazó – értékét a készlet átadás-átvétel, a szolgáltatásnyújtás időpontjában (*Áhsz. 25. § (4) bekezdés*).

A kiválasztott tételekhez megvizsgáljuk az alapidokumentumokat (csere/szerződéseket, megállapodásokat, kiállított számlákat, teljesítésigazolásokat, pénzügyi rendezéseket stb.), és azokon a gazdálkodási szabályoknak megfelelő alaki, tartalmi kellékek teljeskörűségét. Megvizsgáljuk, hogy a kiválasztott bevételek az alapidokumentumoknak megfelelő valós értéken kerültek-e rögzítésre. Fontos a számviteli bizonylat és alátámasztó dokumentumok kapcsolatának vizsgálata.

Az ellenőrnek vizsgálnia kell, hogy a kiválasztott külföldi pénzürtékre szóló eredményszemléletű bevételekre a kapcsolódó követelésekkel összhangban az *Áhsz. 20. § (3) és (4) bekezdése* alkalmazásra került-e az államháztartás szervezeténél.

A kiválasztott tételek esetében meg kell győződni arról, hogy a kiválasztott eredményszemléletű bevételek a tevékenység egyéb nettó eredményszemléletű bevételei között lettek-e elszámolva.

Aktivált saját teljesítmények értéke (57)

(Az Áhsz. 25. § (5) bekezdése alapján)

Az aktivált saját teljesítmények értéke a Saját termelésű készletek állományváltozásából (STKÁV) és a Saját előállítású eszközök aktivált értékéből (SEEAÉ) áll a Szt. 76. §-a szerinti tartalommal.

Az aktivált saját teljesítményekkel kapcsolatban az ellenőrnek az önköltségszámítás módját, fajtáját és az önköltségtartalom számviteli politikával való összhangját kell ellenőriznie. Az ellenőrnek meg kell vizsgálnia, hogy az eszközök előállítási költségének tartalmába azon közvetlen és közvetlenné tehető tényleges költségek tartoznak, amelyek valamely eszköz előállításakor, üzembe helyezése, bővítése, átalakítása, rendeltetésének megváltoztatása, eredeti állagának helyreállítása során közvetlenül felmerültek, az eszköz előállításával bizonyíthatóan szoros kapcsolatban voltak, az előállított eszközre megfelelő mutatók, jellemzők segítségével elszámolhatók.

A saját előállítású eszközök aktivált értékét (SEEAÉ) általában pozitív előjellel szabad figyelembe venni, mert ezek a szervezet olyan önmaga felé történt „értékesítésének” közvetlen önköltségen számított értékei, amelyek az eredményszemléletű bevételekben nem térülnek meg. A saját előállítású tárgyi eszközt saját előállítású eszközök aktivált értékeként kell állományba venni, hasonlóan, ha saját termelésű készletet átminősítünk tárgyi eszközzé, akkor a beruházás állományba vételét is a saját előállítású eszközök aktivált értékével szemben kell könyvelni. Összefoglalva, ide tartoznak a saját rezsiz beruházásoknak, saját szervezetben végzett felújításoknak, elkészített gyártóeszközöknek és a göngyölegeknek a tárgyévben felmerült költségei, stb.

A saját termelésű készletek állományváltozása (STKÁV) bekerülhet az eredménykimutatásba pozitív és negatív előjellel egyaránt, attól függően, hogy a késztermékek, félkész termékek, befejezetlen termelés és az **állatok** vonatkozásában az év végi záró vagy az év eleji nyitó adatok voltak-e magasabbak. A késztermék készletre vételét, valamint a félkész termékek állományba vételét a saját termelésű készletek állományváltozásával szemben kell könyvelni. Ha a késztermékeket értékesítjük, vagy valamilyen okból állománycsökkenést kell könyvelnünk (pl. raktáron lévő saját termelésű készlet átminősítése tárgyi eszközzé, **növendékállat átminősítése** tenyészállattá), akkor a késztermék állományváltozását (csökkenését) ugyancsak a saját termelésű készletek állományváltozásával szemben kell könyvelni.

A saját előállítású eszközök aktivált értéke és a saját termelésű készletek állományváltozása egymással szembeni könyvelését, mint korrekciós tételt a hiányzó, elveszett, eltulajdonított, megsemmisült, selejtezett késztermékek elszámolása, a késztermékek apportba adása, térítés nélküli átadása, valamint a késztermékek értékvesztésének elszámolása esetén kell alkalmazni.

Az ellenőrzés során meg kell vizsgálni, hogy a saját termelésű készletek állományváltozása megegyezik-e a záró és nyitó állomány különbségével, amely már nem tartalmazza a saját előállítású eszközök aktivált értéke közé „átminősített”, korábban saját termelésű készletek értékét.

Egyéb eredményszemléletű bevételek (92)

(Az Áhsz. 25. § (6) bekezdése alapján)

Központi működési célú támogatások eredményszemléletű bevételei (921)

A központi működési célú támogatások eredményszemléletű bevételei között kell elszámolni az egységes rovatrend B11. Önkormányzatok működési támogatásai és B816. Központi, irányító szervi támogatás rovatokhoz kapcsolódóan vezetett nyilvántartási számlákon követelésként nyilvántartott összegeket (*Áhsz. 25. § (7) bekezdés*).

A B11. Önkormányzatok működési támogatásai rovathoz kapcsolódó eredményszemléletű bevételeket az állami támogatások fejezetnél vizsgáljuk.

B816. Központi, irányító szervi támogatás rovathoz kapcsolódó bevételek: a kiválasztott tételeket ellenőrizni kell az alátámasztó dokumentumok alapján.

Mivel a fentebb említett rovatokhoz kapcsolódó eredményszemléletű bevételeket csak a teljesítéssel (pénzforgalommal) egyidejűleg lehet lekönyvelni, a költségvetési számvitelben könyvelt teljesítésnek meg kell egyeznie a pénzügyi számvitelben könyvelt ehhez kapcsolódó eredményszemléletű bevételek összegével. Kiemelten kell vizsgálni az *Áhsz. 43. § (4a) bekezdése* alapján, hogy költségvetési évet követően esedékes követelést nem tarthatnak nyilván ezzel a jogcímmel kapcsolatban.

A kiválasztott tételek esetében meg kell győződni arról, hogy a kiválasztott eredményszemléletű bevételek valóban a központi működési célú támogatások eredményszemléletű bevételei között vannak elszámolva.

Egyéb működési célú támogatások eredményszemléletű bevételei (922)

Az egyéb működési célú támogatások eredményszemléletű bevételei között kell elszámolni az egységes rovatrend B16. Egyéb működési célú támogatások bevételei államháztartáson belülről és B65. Egyéb működési célú átvett pénzeszközök rovatokhoz kapcsolódóan vezetett nyilvántartási számlákon követelésként nyilvántartott összegeket (*Áhsz. 25. § (8) bekezdés*).

B16. Egyéb működési célú támogatások bevételei államháztartáson belülről rovathoz kapcsolódó bevételek: a kiválasztott tételeket ellenőrizni kell az alátámasztó dokumentumok alapján. Az ellenőrzésnek ki kell terjednie arra is, hogy hogyan történt a B16. Egyéb működési célú támogatások bevételei államháztartáson belülről rovatot érintő követelések nyitást követő nyilvántartásba vétele.

A B65. Egyéb működési célú átvett pénzeszközök közül kiválasztott tételekhez megvizsgáljuk az alapidokumentumokat, az alapidokumentumokon a gazdálkodási szabályoknak megfelelő alaki, tartalmi kellékek teljeskörűségét. Megvizsgáljuk, hogy a kiválasztott bevételek az alapidokumentumoknak megfelelő valós értéken kerültek-e rögzítésre. Fontos a számviteli bizonylat és alátámasztó dokumentumok kapcsolatának vizsgálata.

Az ellenőrnek vizsgálnia kell, hogy a külföldi pénzürtékre szóló átvett pénzeszközökre a követelésekkel összhangban az *Áhsz. 20. § (3) és (4) bekezdése* alkalmazásra került-e az államháztartás szervezeténél.

A kiválasztott tételek esetében meg kell győződni arról, hogy a kiválasztott eredményszemléletű bevételek valóban az egyéb működési célú támogatások eredményszemléletű bevételei között vannak elszámolva.

Felhalmozási célú támogatások eredményszemléletű bevételei (923)

A felhalmozási célú támogatások eredményszemléletű bevételei között kell elszámolni az egységes rovatrend B25. Egyéb felhalmozási célú támogatások bevételei államháztartáson belülről és B75. Egyéb felhalmozási célú átvett pénzeszközök rovatokhoz kapcsolódóan vezetett nyilvántartási számlákon követelésként nyilvántartott összegeket (*Áhsz. 25. § (8a) bekezdés*).

B25. Egyéb felhalmozási célú támogatások bevételei államháztartáson belülről rovathoz kapcsolódó bevételeknél a kiválasztott tételeket ellenőrizni kell az alátámasztó dokumentumok alapján. A B75. Egyéb felhalmozási célú átvett pénzeszközök közül kiválasztott tételekhez megvizsgáljuk az alapdokumentumokat, az alapdokumentumokon a gazdálkodási szabályoknak megfelelő alaki, tartalmi kellékek teljeskörűségét. Ellenőrizzük, hogy a kiválasztott bevételek az alapdokumentumoknak megfelelő valós értéken kerültek-e rögzítésre. Fontos a számviteli bizonylat és alátámasztó dokumentumok kapcsolatának vizsgálata.

Az ellenőrnek vizsgálnia kell, hogy a külföldi pénzürtékre szóló átvett pénzeszközökre a követelésekkel összhangban az *Áhsz. 20. § (3) és (4) bekezdése* alkalmazásra került-e az államháztartás szervezeténél.

A kiválasztott tételek esetében meg kell győződni arról, hogy a kiválasztott eredményszemléletű bevételek valóban a felhalmozási célú támogatások eredményszemléletű bevételei között vannak elszámolva. Vizsgálni szükséges, hogy a bevételekhez kapcsolódik-e időbeli elhatárolás képzése, vagy feloldása és ezt az ellenőrzött szervezet nyilvántartásba vette-e.

Különféle egyéb eredményszemléletű bevételek (924)

(Az *Áhsz. 25. § (9) és (9a) bekezdése* alapján)

A különféle egyéb eredményszemléletű bevételek között kell elszámolni az anyagok, áruk nyereségjellegű leltárértékelési különbözetének összegét, a térítés nélkül átvett – részesedésnek vagy értékpapírnak nem minősülő – eszközök bekerülési értékét, az ajándékként, hagyatékként kapott, többletként fellelt részesedésnek vagy értékpapírnak nem minősülő eszközök bekerülési értékét, valamint a más különféle egyéb eredményszemléletű bevételeket.

A más különféle egyéb eredményszemléletű bevételek között kell elszámolni az egységes rovatrend B12. Elvonások és befizetések bevételei rovathoz kapcsolódóan vezetett nyilvántartási számlákon követelésként nyilvántartott összegeket, a B13. Működési célú garancia- és kezességvállalásból származó megtérülések államháztartáson belülről, B21. Felhalmozási célú önkormányzati támogatások, B22. Felhalmozási célú garancia- és kezességvállalásból származó megtérülések államháztartáson belülről, B410. Biztosító által fizetett kártérítés, B411. Egyéb működési bevételek, B51. Immateriális javak értékesítése,

B52. Ingatlanok értékesítése, B53. Egyéb tárgyi eszközök értékesítése, B61. Működési célú garancia- és kezességvállalásból származó megtérülések államháztartáson kívülről és B71. Felhalmozási célú garancia- és kezességvállalásból származó megtérülések államháztartáson kívülről rovatokhoz kapcsolódóan vezetett nyilvántartási számlákon követeléseként nyilvántartott összegeket, a kötelezettségek teljesítésére, a csereszerződés keretében átadott immateriális jószág, tárgyi eszköz – ÁFÁ-t nem tartalmazó - számlázott, megállapodás, csereszerződés szerinti értékét az átadás-átvétel időpontjában, az immateriális javak, a tárgyi eszközök elszámolt terven felüli értékcsökkenésének, a követelések és a készletek értékvesztésének visszaírt összegét a szerződésen alapuló - konkrét termékhez, anyaghoz, áruhoz, szolgáltatásnyújtáshoz közvetve kapcsolódó, nem számlázott - utólag kapott engedmény szerződés szerinti összegét, és a *Szt. 77. § (3) bekezdés k) és l) pontjában* meghatározott gazdasági eseményeket (a gazdasági társaság tulajdonosánál/tagjánál a gazdasági társaságba bevitt, értékpapírnak vagy részesedésnek nem minősülő vagyontárgyak, vagyoni értékű jogok nyilvántartás szerinti értékének és a létesítő okiratban meghatározott értékének a különbözete, amennyiben a létesítő okiratban meghatározott érték a több; tartozásátvállalás során harmadik személy által – ellentételezés nélkül – átvállalt kötelezettség szerződés/megállapodás szerinti összege, továbbá a hitelező által elengedett, valamint az elévült kötelezettség összege, ha ahhoz beszerzett eszköz nem kapcsolódik).

A kiválasztott tételekhez megvizsgáljuk az alapidokumentumokat (szerződések, számlák, stb.), az alapidokumentumokon a gazdálkodási szabályoknak megfelelő alaki, tartalmi kellékek teljeskörűségét. Megvizsgáljuk, hogy a kiválasztott bevételek az alapidokumentumoknak megfelelő valós értéken kerültek-e rögzítésre. Fontos a számviteli bizonylat és alátámasztó dokumentumok kapcsolatának vizsgálata.

Az ellenőrnek vizsgálnia kell, hogy a külföldi pénzürtékre szóló egyéb eredményszemléletű bevételekre a követelésekkel összhangban az *Áhsz. 20. § (3) és (4) bekezdése* alkalmazásra került-e az államháztartás szervezeténél.

A kiválasztott tételek esetében meg kell győződni arról, hogy a kiválasztott eredményszemléletű bevételek valóban a különféle egyéb eredményszemléletű bevételek között vannak elszámolva.

Anyagjellegű ráfordítások (81)

(Az Áhsz. 26. § (1) bekezdés alapján)

Anyagköltség (811)

Anyagköltségként a működés során felhasznált szakmai és üzemeltetési anyagok értékvesztéssel csökkentett, az értékvesztés visszaírt összegével növelt bekerülési értékét kell kimutatni. Az anyagköltséget csökkenti a tevékenység során keletkezett hulladékok, haszonanyagok, valamint a visszavételezett anyagok értéke (Áhsz. 26. § (2) bekezdés).

Az anyagköltség elszámolása elsődlegesen a 51. Anyagköltség számlacsoportban történik, amelynek egyenlegét az év végi zárási feladatok között az Áhsz. 53. § (8) bekezdése h) pontja szerint át kell vezetni a 811. Anyagköltség számlára. Az ellenőrzés így elsődlegesen az 51. Anyagköltség számlára irányul, a 811. Anyagköltség számlán csak a helyes összeg átvezetése kerül ellenőrzésre.

A kiválasztott tételekhez megvizsgáljuk az alapidokumentumokat (szerződéseket, szállítóleveleket, számlákat, stb.), és azokon a gazdálkodási szabályoknak megfelelő alaki, tartalmi kellékek teljeskörűségét. Megvizsgáljuk, hogy a kiválasztott tételek az alapidokumentumoknak megfelelő valós értéken kerültek-e rögzítésre. Fontos a számviteli bizonylat és alátámasztó dokumentumok kapcsolatának vizsgálata.

Az ellenőrnek vizsgálnia kell, hogy a külföldi pénzürtékre szóló anyagköltségek esetében összhangban a kötelezettségekkel az Áhsz. 20. § (3) és (4) bekezdése, valamint a 44. § (3) bekezdése alkalmazásra kerül-e az államháztartás szervezeténél.

Igénybe vett szolgáltatások értéke (812)

Az igénybe vett szolgáltatások között kell kimutatni az egységes rovatrend K32. Kommunikációs szolgáltatások, a K335. Közvetített szolgáltatások kivételével a K33. Szolgáltatási kiadások és K34. Kiküldetések, reklám- és propagandakiadások rovatokhoz kapcsolódóan vezetett nyilvántartási számlákon végleges kötelezettségvállalásként, más fizetési kötelezettségként nyilvántartott összegeket (Áhsz. 26. § (3) bekezdés).

Az igénybevett szolgáltatások értékének elszámolása elsődlegesen a 52. Igénybe vett szolgáltatások költségei számlacsoportban történik, amelynek egyenlegét az év végi zárási feladatok között az Áhsz. 53. § (8) bekezdése h) pontja szerint át kell vezetni a 812. Igénybe vett szolgáltatások értéke számlára. Az ellenőrzés így elsődlegesen az 52. Igénybe vett szolgáltatások költségei számlára irányul, a 812. Igénybe vett szolgáltatások értéke számlán csak a helyes összeg átvezetése kerül ellenőrzésre.

A kiválasztott tételekhez megvizsgáljuk az alapidokumentumokat (szerződéseket, szállítóleveleket, számlákat, stb.), és azokon a gazdálkodási szabályoknak megfelelő alaki, tartalmi kellékek teljeskörűségét. Megvizsgáljuk, hogy a kiválasztott tételek az alapidokumentumoknak megfelelő valós értéken kerültek-e rögzítésre. Fontos a számviteli bizonylat és az alapidokumentumok kapcsolatának vizsgálata.

Az ellenőrnek vizsgálnia kell, hogy a külföldi pénzürtékre szóló igénybe vett szolgáltatásokra összhangban a kötelezettségekkel az Áhsz. 20. § (3) és (4) bekezdése, valamint a 44. § (3) bekezdése alkalmazásra került-e az államháztartás szervezeténél.

Kiemelt figyelmet kell fordítani arra, hogy minden olyan igénybevett szolgáltatást, amely nem tartozik a közvetített szolgáltatások közé, és amelyeket nem lehet valamely eszköz bekerülési értékeként kimutatni, azt ezen a költségen kell elszámolni. Pl.: közbeszerzési díjak, szakértői díjak, projektmenedzsment díj, könyvvizsgálói díj, hirdetés, reklám és propaganda, stb.

Eladott áruk beszerzési értéke (813)

Az eladott áruk beszerzési értéke az üzleti évben – általában – változatlan formában eladott anyagok, áruk bekerülési (értékvesztéssel csökkentett, az értékvesztés visszaírt összegével növelt bekerülési) értékét foglalja magában. Az eladott áruk beszerzési értékét növelő tételként kell kimutatni az értékesített betétdíjas göngyölegek bekerülési értékét, majd az eladott áruk beszerzési értékét csökkenteni kell a visszavett betétdíjas göngyölegek bekerülési értékével (*Áhsz. 26. § (4) bekezdés azonosan az Szt. 78. § (5) bekezdésével*).

A kiválasztott tételekhez megvizsgáljuk az alapdokumentumokat (szerződéseket, szállítóleveleket, számlákat, stb.), és azokon a gazdálkodási szabályoknak megfelelő alaki, tartalmi kellékek teljeskörűségét. Megvizsgáljuk, hogy a kiválasztott tételek az alapdokumentumoknak megfelelő valós értéken kerültek-e rögzítésre. Ki kell térni a számviteli bizonylat és a gazdasági eseményt alátámasztó dokumentumok kapcsolatának vizsgálatára.

A kiválasztott tételek esetében meg kell győződni arról, hogy a kiválasztott tételek az *Áhsz. 26. § (4) bekezdésében* foglaltak alapján vannak elszámolva az eladott áruk beszerzési értéke között.

Eladott (közvetített) szolgáltatások értéke (814)

Az eladott (közvetített) szolgáltatások között kell kimutatni az egységes rovatrend K335. Közvetített szolgáltatások rovathoz kapcsolódóan vezetett nyilvántartási számlákon végleges kötelezettségvállalásként, más fizetési kötelezettséggént nyilvántartott összegeket (*Áhsz. 26. § (5) bekezdés*).

A kiválasztott tételekhez megvizsgáljuk az alapdokumentumokat (szerződéseket, szállítóleveleket, számlákat, stb.), és azokon a gazdálkodási szabályoknak megfelelő alaki, tartalmi kellékek teljeskörűségét. Megvizsgáljuk, hogy a kiválasztott tételek az alapdokumentumoknak megfelelő valós értéken kerültek-e rögzítésre. Fontos a számviteli bizonylat és alátámasztó dokumentumok kapcsolatának vizsgálata.

A rendelkezésre álló dokumentumok alapján meg kell vizsgálni, hogy a gazdasági esemény megfelel-e a közvetített szolgáltatás tartalmi meghatározásának.

Közvetített szolgáltatás: a gazdálkodó által saját nevében vásárolt és a harmadik személlyel (a megrendelővel) kötött szerződés alapján, a szerződésben rögzített módon részben vagy egészben, de változatlan formában továbbértékesített (továbbszámlázott) szolgáltatás. Közvetített szolgáltatásnál a gazdálkodó vevője és nyújtója is a szolgáltatásnak, a gazdálkodó a vásárolt szolgáltatást részben vagy egészben közvetíti úgy, hogy a megrendelővel kötött szerződésből a közvetítés lehetősége, a számlából a közvetítés ténye, vagyis az, hogy a gazdálkodó nemcsak a saját, hanem az általa vásárolt szolgáltatást is értékesíti változatlan formában, de nem feltétlenül változatlan áron, egyértelműen megállapítható [*Áhsz. 1. § (2) bekezdése szerint azonosan az Szt. 3. § (4) bekezdés 1. pontjával*].

Személyi jellegű ráfordítások (82)

(Az Áhsz. 26. § (6) bekezdése alapján)

Béreköltség (821)

A béreköltségek között kell kimutatni az egységes rovatrend K1101. Törvény szerinti illetmények, munkabérek K1102. Normatív jutalmak, K1103. Céljuttatás, projektprémium, K1104. Készenléti, ügyeleti, helyettesítési díj, túlóra, túlszolgálat rovatokhoz kapcsolódóan vezetett nyilvántartási számlákon végleges kötelezettségvállalásként, más fizetési kötelezettségként nyilvántartott összegeket (*Áhsz. 26. § (7) bekezdés*).

A béreköltség elszámolása elsődlegesen az 53. Béreköltség számlacsoportban történik, amelynek egyenlegét az év végi zárási feladatok között az *Áhsz. 53. § (8) bekezdése h) pontja* szerint át kell vezetni a 821. Béreköltség számlára. Az ellenőrzés így elsődlegesen az 53. Béreköltség számlára irányul, a 821. Béreköltség számlán csak a helyes összeg átvezetése kerül ellenőrzésre.

Alapbizonylatokon alapuló tételes vagy mintavételes, illetve a KIRA-val történő egyeztető eljárás segítségével, valamint a Kincstár által megküldött könyvelési értesítővel való összevetéssel történik a vizsgálat.

További vizsgálat a december havi béreköltségre vonatkozóan:

A december 31-ei végleges főkönyvi kivonatnak a december havi béreköltséget is tartalmaznia kell. A december havi bruttó béreköltséget - amennyiben december hónapban nem történt meg a kifizetés - a passzív időbeli elhatárolásokkal szemben kell könyvelni. Amennyiben december hónapban történt a kifizetés (pl. jogviszony megszűnés esetén), a béreköltség bruttó és nettó összegének különbségét kell passzív időbeli elhatárolásként elszámolni. Januárban a passzív időbeli elhatárolás feloldásra kerül a kötelezettség elszámolásával szemben, amely kötelezettséget a decemberben már kifizetett összegek esetén a 3661. könyvviteli számla kivezetésével kell csökkenteni.

Személyi jellegű egyéb kifizetések (822)

A személyi jellegű egyéb kifizetések között kell kimutatni az egységes rovatrend K1105. Végkielégítés, K1106. Jubileumi jutalom, K1107. Béren kívüli juttatások, K1108. Ruházati költségtérítés, K1109. Közlekedési költségtérítés, K1110. Egyéb költségtérítések, K1111. Lakhatási támogatások, K1112. Szociális támogatások, K1113. Foglalkoztatottak egyéb személyi juttatásai és K12. Külső személyi juttatások rovatokhoz kapcsolódóan vezetett nyilvántartási számlákon végleges kötelezettségvállalásként, más fizetési kötelezettségként nyilvántartott összegeket (*Áhsz. 26. § (8) bekezdés*).

A személyi jellegű egyéb kifizetések elszámolása elsődlegesen az 54. Személyi jellegű egyéb kifizetések számlacsoportban történik, amelynek egyenlegét az év végi zárási feladatok között az *Áhsz. 53. § (8) bekezdése h) pontja* szerint át kell vezetni a 822. Személyi jellegű egyéb kifizetések számlára. Az ellenőrzés így elsődlegesen az 54. Személyi jellegű egyéb kifizetések

számlára irányul, a 822. Személyi jellegű egyéb kifizetések számlán csak a helyes összeg átvezetése kerül ellenőrzésre.

További vizsgálat a december havi személyi jellegű egyéb kifizetésekre vonatkozóan:

A december 31-ei végleges főkönyvi kivonatnak a december havi személyi jellegű egyéb kifizetéseket is tartalmaznia kell. A december havi személyi jellegű egyéb kifizetések december hónapban történő kifizetése esetén a bruttó és nettó összegének különbsége a passzív időbeli elhatárolások között kell, hogy szerepeljenek. Amennyiben december hónapban nem történt kifizetés, akkor a bruttó összeget kell az időbeli elhatárolások között szerepeltetni.

Januárban a passzív időbeli elhatárolás feloldásra kerül a kötelezettség elszámolásával szemben. A költségvetési számvitelben a december havi személyi jellegű egyéb kifizetés bruttó és nettó összegének különbsége kiadásként csak a következő év januárjában jelenhet meg.

Alapbizonylatokon alapuló tételes vagy mintavételes, illetve KIRA-val történő egyeztető eljárás segítségével, valamint a Kincstár által megküldött könyvelési értesítővel való összevetéssel történik a vizsgálat.

Bérjárulékok (823)

A bérjárulékok között kell kimutatni az egységes rovatrend K2. Munkaadókat terhelő járulékok és szociális hozzájárulási adó rovathoz kapcsolódóan vezetett nyilvántartási számlákon végleges kötelezettségvállalásként, más fizetési kötelezettségként nyilvántartott összegeket (*Áhsz. 26. § (9) bekezdés*).

A bérjárulékok elszámolása elsődlegesen az 55. Bérjárulékok számlacsoportban történik, amelynek egyenlegét az év végi zárasi feladatok között az *Áhsz. 53. § (8) bekezdése h) pontja* szerint át kell vezetni a 823. Bérjárulékok számlára. Az ellenőrzés így elsődlegesen az 55. Bérjárulékok számlára irányul, a 823. Bérjárulékok számlán csak a helyes összeg átvezetése kerül ellenőrzésre.

További vizsgálat a december havi bérjárulékokra vonatkozóan:

A december 31-ei végleges főkönyvi kivonatnak a december havi bérjárulékokat tartalmaznia kell a passzív időbeli elhatárolásokkal szemben könyvelve, ezt az ellenőrnek vizsgálni szükséges. Januárban a passzív időbeli elhatárolás feloldásra kerül a kötelezettség elszámolásával szemben. A költségvetési számvitelben a december havi bérjárulékok kiadásként csak a következő év januárjában jelenhetnek meg.

Alapbizonylatokon alapuló tételes vagy mintavételes eljárás segítségével, valamint a Kincstár által megküldött könyvelési értesítővel való összevetéssel történik a vizsgálat.

Értékcsökkenési leírás (83)

(Az Áhsz. 26. § (10) bekezdése alapján)

Értékcsökkenési leírásként az eszközök elszámolt terv szerinti értékcsökkenését kell kimutatni, ideértve a kisértékű immateriális javak beszerzésekor, kisértékű tárgyi eszközök használatbavételekor egy összegben elszámolt értékcsökkenését is.

Az értékcsökkenési leírás elszámolása elsődlegesen az 56. Értékcsökkenési leírás számlacsoportban történik, amelynek egyenlegét az év végi zárási feladatok között az Áhsz. 53. § (8) bekezdése h) pontja szerint át kell vezetni a 83. Értékcsökkenési leírás számlára. Az ellenőrzés így elsődlegesen az 56. Értékcsökkenési leírás számlára irányul, a 83. Értékcsökkenési leírás számlán csak a helyes összeg átvezetése kerül ellenőrzésre.

Mintavételes eljárással vizsgálni szükséges, hogy a kisértékű tárgyi eszközök aktiválásra, majd ezt követően egy összegben értékcsökkenésként kivezetésre kerültek-e a számviteli politikában foglaltak szerint.

Meg kell győződni arról, hogy a kiválasztott tételek a megfelelő könyvviteli számlán, illetve a Módszertan Mérleg fejezetének Nemzeti vagyonaiba tartozó befektetett eszközök témakörében leírtak szerint lettek-e elszámolva.

Egyéb ráfordítások (84)

(Az Áhsz. 26. § (10a) - (11a) bekezdései alapján)

Az egyéb ráfordítások között kell elszámolni az immateriális jószág, a tárgyi eszköz értékesítésekor azok könyv szerinti értékét, a hiányzó, megsemmisült, állományból kivezetett – részesedésnek vagy értékpapírnak nem minősülő – eszközök könyv szerinti értékét, és a különféle egyéb ráfordításokat.

A különféle egyéb ráfordítások között kell elszámolni az anyagok, áruk veszteségjellegű leltárértékelési különbözetének összegét, a kötelezett megszűnése és a más okból behajthatatlan – vásárolt követelésnek nem minősülő – követelés leírt összegét, a térítés nélkül átadott részesedésnek értékpapírnak vagy vásárolt követelésnek nem minősülő eszközök nyilvántartás szerinti értékét, valamint a más különféle egyéb ráfordításokat.

A más különféle egyéb ráfordítások között kell elszámolni:

- az egységes rovatrend K502. Elvonások és befizetések, K506. Egyéb működési célú támogatások államháztartáson belülre, K81. Felhalmozási célú garancia- és kezességvállalásból származó kifizetés államháztartáson belülre, K84. Egyéb felhalmozási célú támogatások államháztartáson belülre, K85. Felhalmozási célú garancia- és kezességvállalásból származó kifizetés államháztartáson kívülre, K87. Lakástámogatás, K88. Felhalmozási célú támogatások az Európai Uniónak, K89. Egyéb felhalmozási célú támogatások államháztartáson kívülre és K915. Központi, irányító szervi támogatás folyósítása, K355. Egyéb dologi kiadások, K4. Ellátottak pénzbeli juttatásai, K501. Nemzetközi kötelezettségek, K503. Működési célú garancia- és kezességvállalásból származó kifizetés államháztartáson belülre, K507. Működési célú garancia- és kezességvállalásból származó kifizetés államháztartáson kívülre, K509. Árkiegészítések, ártámogatások, K510. Kamattámogatások, K511.

Működési célú támogatások az Európai Uniónak és K512. Egyéb működési célú támogatások államháztartáson kívülre rovatokhoz kapcsolódóan vezetett nyilvántartási számlákon végleges kötelezettségvállalásként, más fizetési kötelezettségként nyilvántartott összegeket, ideértve a veszteség jellegű kerekítési különbözetet is,

- az előzetesen felszámított, le nem vonható ÁFÁ-t,
- az immateriális javak, a tárgyi eszközök elszámolt terven felüli értékcsökkenésének, a követelések és a készletek értékvesztésének összegét,
- az eredeti követelést engedményezőnél (eladónál) az engedményezett (az átruházott) követelésnek a könyv szerinti értékét a követelés átruházásakor,
- a szerződésen alapuló - konkrét termékhez, anyaghoz, áruhoz, szolgáltatásnyújtáshoz közvetve kapcsolódó, nem számlázott - utólag adott engedmény szerződés szerinti összegét, és
- a Szt. 81. § (2) bekezdés *k)-m)* pontjában meghatározott gazdasági eseményeket (a gazdasági társaság tulajdonosánál/tagjánál a gazdasági társaságba bevitt, értékpapírnak vagy részesedésnek nem minősülő vagyontárgyak nyilvántartás szerinti (könyv szerinti) értéke és a létesítő okiratban meghatározott értékének a különbözete, amennyiben a nyilvántartás szerinti érték a több; behajthatatlannak nem minősülő, a forgóeszközök között kimutatott - vásárolt követelésnek nem minősülő - elengedett követelés könyv szerinti értékét; tartozásátvállalás során – ellentételezés nélkül – átvállalt kötelezettség szerződés/megállapodás szerinti összege – a Szt. 33. § (1) bekezdésének figyelembevételével – a tartozást átvállalónál).

A kiválasztott tételekhez megvizsgáljuk az alapidokumentumokat (szerződések, számlák, stb.), és azokon a gazdálkodási szabályoknak megfelelő alaki, tartalmi kellékek teljeskörűségét. Megvizsgáljuk, hogy a kiválasztott tételek az alapidokumentumoknak megfelelő valós értéken kerültek-e rögzítésre. Fontos a számviteli bizonylat és alátámasztó dokumentumok kapcsolatának vizsgálata.

A kiválasztott tételek esetében meg kell győződni arról, hogy a kiválasztott tételek az *Áhsz. 26. § (10a), (11) és (11a) bekezdésében* foglaltak alapján kerültek-e elszámolásra az egyéb ráfordítások között. Mivel az egyéb ráfordítások között sokféle kiadás tartozhat, fontos a kiválasztott tételek átfogó vizsgálata.

B)Pénzügyi műveletek eredménye

Pénzügyi műveletek eredményszemléletű bevételei (93)

(Az Áhsz. 27. § (1)-(4) bekezdései alapján)

A pénzügyi műveletek eredménye tartalmazza a pénzügyi műveletek nyereség jellegű (pénzügyi műveletek eredményszemléletű bevételeit) és a pénzügyi műveletek veszteség jellegű (pénzügyi műveletek ráfordításait) elszámolásait.

A pénzügyi műveletek eredményszemléletű bevételei a kapott (járó) osztalékból és részesedésből, a részesedésekből származó eredményszemléletű bevételekből, árfolyamnyereségekből, a befektetett pénzügyi eszközökből származó eredményszemléletű bevételekből, árfolyamnyereségekből, az egyéb kapott (járó) kamatokból és kamatjellegű eredményszemléletű bevételekből és a pénzügyi műveletek egyéb eredményszemléletű bevételeiből állnak.

Véletlenszerűen vagy nagyságrend alapján kiválasztjuk a vizsgálni kívánt tételeket, attól függetlenül, hogy azok pénzforgalmilag teljesültek vagy nem, és azokat teljes körűen megvizsgáljuk.

- Amennyiben az összevont árfolyam-különbözet ellenőrzésével le lehet fedni a pénzügyi műveletek eredményét, érdemes utókalkulációt végezni vagy a szervezettől beszerezni az összevontan elszámolt árfolyamnyereségéről készített kalkulációt és leellenőrizni annak számítási módját. Ebben az esetben már nem szükséges a véletlenszerű vagy nagyságrend alapján történő mintavétel, hiszen a pénzügyi műveletek eredményszemléletű bevételeiből, a pénzügyi műveletek eredményéből (LÉK feletti értékéből) lefedünk annyi részt, hogy a nem vizsgált tételek összege LÉK alá kerüljön.

- Jelentős kapott (járó) kamatok és kamatjellegű eredményszemléletű bevételek esetén (a pénzügyi műveletek eredményszemléletű bevételeit lefedő) ésszerűségi teszt az ideális módszer. A meglévő dokumentumok, szerződések alapján a kamatot kalkulációval állapítjuk meg, majd azt a főkönyvi kivonatban szereplő költségvetési évre elszámolt kamattal kell összehasonlítani. Ebben az esetben már nem szükséges a véletlenszerű vagy nagyságrend alapján történő mintavétel, hiszen a pénzügyi műveletek eredményszemléletű bevételeit lefedjük ezzel.

- Jelentős (a pénzügyi műveletek eredményszemléletű bevételeit lefedő) kapott (járó) osztalék vagy részesedés esetén meg kell vizsgálni, hogy az államháztartás szervezete rendelkezik-e vállalkozásban részesedéssel, függetlenül attól, hogy azt a nemzeti vagyona tartozó befektetett eszközök/befektetett pénzügyi eszközök vagy a nemzeti vagyona tartozó forgóeszközök/értékpapírok között mutatja ki. Az ellenőrnek bizonyítékot kell szereznie arról, hogy csak a mérlegkészítés időpontjáig ismertté vált osztalék, részesedés, kamatozó részvények után járó osztalék kerüljön a Kapott (járó) osztalék és részesedés soron kimutatásra. Ebben az esetben már nem szükséges a véletlenszerű vagy nagyságrend alapján történő mintavétel, hiszen a pénzügyi műveletek eredményszemléletű bevételeit lefedjük ezzel.

Mintavétel esetén a kiválasztott tételekhez megvizsgáljuk az alapidokumentumokat attól függően, hogy azok a kapott (járó) osztalék a részesedésekből származó eredményszemléletű bevételek, árfolyamnyereségek, a kapott (járó) kamatok és kamatjellegű eredményszemléletű bevételek vagy a pénzügyi műveletek egyéb eredményszemléletű bevételei között lettek elszámolva. Vizsgálni kell az alapidokumentumokon a gazdálkodási szabályoknak megfelelő alaki, tartalmi kellékek teljeskörűségét is. Megvizsgáljuk, hogy a kiválasztott bevételek az alapidokumentumoknak megfelelő valós értéken kerültek-e rögzítésre.

Kapott (járó) osztalék és részesedés esetében vizsgálni szükséges a tulajdonviszonyt is.

Az ellenőrnek vizsgálnia kell, hogy a külföldi pénzügyi műveletek egyéb eredményszemléletű bevételeire az eszközökkel/kötelezettségekkel összhangban az *Áhsz. 20. § (3) és (4) bekezdése*, valamint *44. § (3) bekezdése* alkalmazásra került-e az államháztartás szervezeténél.

A kiválasztott tételek esetében meg kell győződni arról, hogy a kiválasztott eredményszemléletű bevételek az *Áhsz. 27. § (1)-(4) bekezdésében* foglaltak alapján vannak elszámolva a pénzügyi műveletek eredményszemléletű bevételei között.

Pénzügyi műveletek ráfordításai (85)

(Az Áhsz. 27. § (5)-(8) bekezdései alapján)

A pénzügyi műveletek ráfordításai a részesedésekből származó ráfordításokból, árfolyamveszteségekből, a befektetett pénzügyi eszközökből származó ráfordításokból, árfolyamveszteségekből, a fizetendő kamatokból és kamatjellegű ráfordításokból, a részesedések, értékpapírok, pénzeszközök értékvesztéséből és a pénzügyi műveletek egyéb ráfordításaiból állnak.

Véletlenszerűen vagy nagyságrend alapján kiválasztjuk a vizsgálni kívánt tételeket, attól függetlenül, hogy azok pénzforgalmilag teljesültek vagy nem, és azokat teljes körűen megvizsgáljuk.

- Amennyiben az összevont árfolyam-különbözet ellenőrzésével le lehet fedni a pénzügyi műveletek eredményét, érdemes utókalkulációt végezni vagy a szervezettől beszerezni az összevontan elszámolt árfolyamveszteségről készített kalkulációt és ellenőrizni annak számítási módját. Ebben az esetben már nem szükséges a véletlenszerű vagy nagyságrend alapján történő mintavétel, hiszen a pénzügyi műveletek ráfordításaiból, a pénzügyi műveletek eredményéből (LÉK feletti értékéből) lefedünk annyi részt, hogy a nem vizsgált tételek összege LÉK alá kerüljön.

- Jelentős fizetendő kamatok és kamatjellegű ráfordítások esetén (a pénzügyi műveletek ráfordításait lefedő) ésszerűségi teszt az ideális módszer. A meglévő dokumentumok, szerződések alapján a kamatot kalkulációval állapítjuk meg, majd a főkönyvi kivonatban szereplő költségvetési évre elszámolt kamattal kell összehasonlítani azt. Ebben az esetben már nem szükséges a véletlenszerű vagy nagyságrend alapján történő mintavétel, hiszen a pénzügyi műveletek ráfordításait lefedjük ezzel.

- Jelentős részesedések, értékpapírok, pénzeszközök értékvesztése esetén (a pénzügyi műveletek ráfordításait lefedő) ésszerűségi tesztet végzünk el. A számviteli politika keretében az eszközök és források értékelési szabályzatát, valamint az Áhsz. 18. § (1)-(7) bekezdésében foglaltakat figyelembe véve kell az értékvesztést leellenőrizni. Ebben az esetben már nem szükséges a véletlenszerű vagy nagyságrend alapján történő mintavétel, hiszen a pénzügyi műveletek ráfordításait lefedjük ezzel.

Mintavétel esetén a kiválasztott tételekhez megvizsgáljuk az alapidokumentumokat attól függően, hogy azok a fizetendő kamatok és kamatjellegű ráfordítások, részesedések, értékpapírok, pénzeszközök értékvesztése vagy a pénzügyi műveletek egyéb ráfordításai között lettek elszámolva. Vizsgálni kell az alapidokumentumokon a gazdálkodási szabályoknak megfelelő alaki, tartalmi kellékek teljeskörűségét és azt, hogy a kiválasztott tételek az alapidokumentumoknak megfelelő valós értéken kerültek-e rögzítésre.

Az ellenőrnek vizsgálnia kell, hogy a külföldi pénzügyi műveletek ráfordításaira az eszközökkel/kötelezettségekkel összhangban az Áhsz. 20. § (3) és (4) bekezdése, valamint 44. § (3) bekezdése alkalmazásra került-e az államháztartás szervezeténél.

A kiválasztott tételek esetében meg kell győződni arról, hogy a kiválasztott ráfordítások az Áhsz. 27. § (5)-(8) bekezdésében foglaltak alapján vannak elszámolva a pénzügyi műveletek ráfordításai között.

AZ IDŐKÖZI KÖLTSÉGVETÉSI JELENTÉS/KÖLTSÉGVETÉSI JELENTÉS ELLENŐRZÉSÉNEK MÓDSZERTANA

Az időközi költségvetési jelentés szerkezeti felépítése nem tér el a beszámoló költségvetési jelentésétől, ezért a mintavételes vizsgálati szempontok azonosak.

Az időközi költségvetési jelentés vizsgálatakor a LÉK meghatározásával világossá válik, mely kiadások és bevételek (rovatok) ellenőrzése szükséges ahhoz, hogy elegendő és megfelelő bizonyítékot kapjunk arról, hogy az időközi költségvetési jelentés valós és megbízható adatokat tartalmaz (a továbbiakban „jelentősnek” hívjuk azon költségvetési, finanszírozási kiadásokat és bevételeket (rovatokat), amelyek a LÉK fölé esnek). Ezen kívül szükséges annak vizsgálata is, hogy mely kiadások és bevételek jellemzőek vagy nem jellemzőek az adott szervezetre. Az időközi költségvetési jelentésben szereplő „deviáns, oda nem illő” adatokra (a továbbiakban: „különös” adatok) kiemelt figyelmet kell fordítani, az ellenőrnek meg kell vizsgálnia értékhatártól függetlenül, hogy az adott szervezetre nem jellemző kiadást/bevételt mi indukálta. Ez vizsgálatvezetői hatáskörbe tartozó feladat, aki legjobb belátása szerint ellenőrzi az adatszolgáltatásban szereplő „különös” adatok eredetét. A KGR-ben automatikusan nem tölthetők azon rovatok, amelyeken fogalmilag kizárt, hogy ellenőrzött szervezetnél adat szerepeljen (pl. TB ellátás), ebből adódóan a vizsgálatvezetőnek azokra az adatokra kell különösen fókuszálnia, amelyek a KGR-ben bár tölthetők, de esetleg korábban nem jelentkeztek, vagy valamilyen okból gyanús tételnek minősülnek. Különös lehet, ami a megyében más településnél nincs, vagy az ellenőrzött szervezet korábbi adatszolgáltatásaiban még nem szerepelt.

Amennyiben az időszaki költségvetési jelentés időszaka egybeesik az időszaki mérlegjelentés időszakával – jellemzően azonos időszakra vonatkozó időközi költségvetési jelentést és időközi mérlegjelentést vizsgálunk – az ellenőrnek ellenőriznie kell a két adatszolgáltatás közötti kötelező egyezőségeket (követelések és kötelezettségek, pénzfogalmi teljesítések), amelyek a KGR-ben nem történnek automatikusan.

A pontosságot a teljes adatszolgáltatásra (kivéve a tájékoztató adatok) kell vizsgálni, vagyis minden adatot egyeztetni kell az időközi költségvetési jelentést alátámasztó főkönyvi kivonattal.

Az ellenőrzés elvégzéséhez segítséget nyújt az időközi költségvetési jelentéshez készített kitöltési útmutató is, elérhető:

<http://allamhaztartas.kormany.hu/idokozi-koltsegvetesi-jelentes-az-onkormanyzati-alrendszer-szamara>

Az ellenőrzéskor figyelembe kell venni a PM időközi költségvetési jelentéshez elkészített ellenőrzésének szempontjait tartalmazó tájékoztatóit is.

Az időközi költségvetési jelentés **18-21 űrlapjainak** vizsgálatától eltekintünk, mivel ezeken az űrlapokon tájékoztató adatok kitöltését végzi el az államháztartás szervezete, illetve a KGR az adatok egyezőségét ellenőrzi.

Oszlopok vizsgálata jelentős sorok esetén

Eredeti és módosított előirányzatok (01., 02., 03., 04. ürlapok)

Az előirányzatok könyvelésének alapidokumentuma a képviselő-testület, vagy a társulási tanács döntése (költségvetési rendelet/határozat). Az ellenőrzés megkezdésekor célszerű az ellenőrzött szervezettől bekérni az előirányzatokról szóló döntések iratanyagát, és ezt összevetni a főkönyv/adatszolgáltatás adataival. A részletező nyilvántartások vizsgálatánál ki kell térni az előirányzatok Áhsz. szerinti bemutatására is.

A B11. és B21. rovatokhoz kapcsolódó eredeti és módosított bevételi előirányzatokat minden esetben külön is meg kell vizsgálni a kincstári adatközlőkkel történő egyeztetés céljából.

Kötelezettségvállalás, más fizetési kötelezettség (01. és 03. ürlapok)

A kiválasztott tételekhez kapcsolódva megvizsgáljuk az alapbizonylatokat (szerződések, határozatok, munkáltatói intézkedések, számlák, bérszámfejtési bizonylatok, stb.) és – amennyiben az kötelező – a pénzügyi ellenjegyzést, teljesítésigazolást annak érdekében, hogy megállapítható legyen az adatszolgáltatás valós tartalma. Az ellenőrnek ellenőriznie kell, hogy az adott kötelezettségvállalás a megfelelő rovaton, nyilvántartási számlán került-e lekönyvelésre. Az ellenőrnek vizsgálnia kell, hogy a kiválasztott tételek az alapbizonylatoknak és a számviteli nyilvántartásnak megfelelően szerepelnek-e az évközi adatszolgáltatásban.

Az Áhsz. 53. § (2) bekezdése alapján a bizonylat beérkezését követően haladéktalanul nyilvántartásba kell venni a kötelezettségvállalásokat, más fizetési kötelezettségeket. Ezért jelentős hibát okozhat az adatszolgáltatásban a (nem) végleges kötelezettségvállalások hiánya is. Az ellenőrnek ellenőriznie kell, hogy ezt a jogszabályi előírást betartja-e a szervezet.

Vannak olyan kötelezettségvállalások, amelyeknek szinte biztos mindig van állománya költségvetési évben esedékes (T év) és költségvetési évet követően esedékes (határozatlan idejű esetén: +3 év, határozott idő esetén pedig az adott időintervallum) megbontásban is. Pl.: K1101. rovatához kapcsolódó kötelezettségvállalásnak mindig kell lennie, ha a vizsgált szervezetnél létszám került kimutatásra, vagy ha az ellenőrzött szervezet ingatlanal rendelkezik, úgy közmű szerződésai is biztosan vannak, stb. Ebből adódóan érdemes a leggyakoribb kötelezettségvállalásokat (adott rovatához kapcsolódóan) fokozott figyelemmel ellenőrizni.

Követelés (02. és 04. ürlapok)

A kiválasztott tételekhez kapcsolódva megvizsgáljuk az alapbizonylatokat, (szerződések, határozatok, bevallások, számlák, fizetési felszólítások, stb.) és – amennyiben az kötelező – a teljesítésigazolást annak érdekében, hogy megállapítható legyen az adatszolgáltatás valós tartalma. Az ellenőrnek ellenőriznie kell, hogy az adott követelés a megfelelő rovaton, nyilvántartási számlán került-e lekönyvelésre. Az ellenőrnek vizsgálnia kell, hogy a kiválasztott tételek az alapbizonylatoknak és a számviteli nyilvántartásnak megfelelően szerepelnek-e az évközi adatszolgáltatásban.

Az Áhsz. 53. § (2) bekezdése alapján a bizonylat keletkezését és beérkezését követően haladéktalanul nyilvántartásba kell venni a követeléseket. Ebből adódóan az államháztartás szervezetében a beazonosítás és a jogosság vizsgálata után értelemszerűen könyvelni kell a követeléseket, természetesen ésszerű feldolgozási határidőt értve a „haladéktalanul” szó alatt. Például adóbevallások esetén célszerű a feldolgozással párhuzamosan, időszaki feladással könyvelni. Ennek következtében az ellenőrnek azt kell megvizsgálnia, hogy a követelések ésszerű feldolgozási határidőt figyelembe véve kerültek-e nyilvántartásba vételre (legkésőbb az Áhsz. 53. § (5) bekezdése szerinti havi zárásig).

A fenti jogszabályi előírás miatt jelentős hibát okozhat az adatszolgáltatásban a követelések megjelenítésének hiánya is. Az ellenőrnek ellenőriznie kell, hogy ezt a jogszabályi előírást betartja-e a szervezet.

Teljesítés (01. és 03. űrlapok)

A kiválasztott tételekhez kapcsolódva megvizsgáljuk az alapbizonylatokat (utalványrendeletek, pénztárbizonylatok, számlakivonatok) és az utalványozást, érvényesítést annak érdekében, hogy megállapítható legyen az adatszolgáltatás valós tartalma. A kapcsolódó végleges kötelezettségvállalásnak, más fizetési kötelezettségnek szerepelnie kell a „költségvetési évben esedékes végleges kötelezettségvállalás, más fizetési kötelezettség” oszlopban, ezt az ellenőrnek ellenőriznie kell.

Meg kell vizsgálni, hogy az adott kiadás a megfelelő rovaton, nyilvántartási és könyvviteli számlán, illetve kormányzati funkción került-e lekönyvelésre. Az Áhsz. 44. § (1) bekezdése szerint a kormányzati funkcióra közvetlenül nem hozzárendelhető kiadások évközi elszámolására döntés alapján külön nyilvántartási számla nyitható, amelynek felosztását az Áhsz. 53. § (6) bekezdés h) pontja szerint negyedévente kell elvégezni. Az ellenőrnek vizsgálnia kell, hogy a kiválasztott tételek az alapbizonylatoknak és a számviteli nyilvántartásnak megfelelően szerepelnek-e az évközi adatszolgáltatásban, illetve megtörtént-e negyedévente az esetleges kiadások felosztása.

Teljesítés (02. és 04. űrlapok)

A kiválasztott tételekhez kapcsolódva megvizsgáljuk az alapbizonylatokat (utalványrendeletek, pénztárbizonylatok, számlakivonatok) annak érdekében, hogy megállapítható legyen az adatszolgáltatás valós tartalma. A kapcsolódó követelésnek szerepelnie kell a „költségvetési évben esedékes” oszlopban, ezt az ellenőrnek ellenőriznie kell. Az ellenőrnek ellenőriznie kell, hogy az adott bevétel a megfelelő rovaton, nyilvántartási és könyvviteli számlán, illetve kormányzati funkción került-e lekönyvelésre. Az ellenőrnek vizsgálnia kell, hogy a kiválasztott tételek az alapbizonylatoknak és a számviteli nyilvántartásnak megfelelően szerepelnek-e az évközi adatszolgáltatásban.

K1-K8. Költségvetési kiadások

K1. Személyi juttatások

A K1. rovaton azon személyi juttatásokat kell elszámolni, amelyek a foglalkoztatottaknak kifizetett illetményből, munkabérből és más juttatásokból, valamint a nem foglalkoztatott természetes személyeknek juttatott más jövedelmek megfizetéséből származnak.

A K1101.- K1104. rovatokhoz kapcsolódó kifizetések esetében jellemző a csoportos utalás, ezért az ellenőrnek célszerű megvizsgálnia egy teljes havi bérkifizetést, valamint ezen kívül még a speciális elszámolású december havi bért is.

Eredménykimutatás-kapcsolat: A K1101.-K1104. rovatokhoz kapcsolódó kifizetések kötelezettségvállalásai esetében vizsgálni szükséges, hogy az adott kifizetésekhez kapcsolódó végleges kötelezettségvállalások nyilvántartási számláin levő értékek a pénzügyi számvitelben a bérköltségek között lettek-e elszámolva.

Véletlenszerűen, vagy nagyságrend alapján a K1105.-K123. rovatokhoz kapcsolódóan kiválasztunk kifizetést, ezeket teljes körűen megvizsgáljuk.

Eredménykimutatás-kapcsolat: A K1105.-K123. rovatokhoz kapcsolódóan kiválasztott kifizetések kötelezettségvállalásainak vizsgálatakor ellenőrizni kell, hogy az adott végleges kötelezettségvállalás nyilvántartási számlán elszámolt tételek a pénzügyi számvitelben a személyi jellegű egyéb kifizetések között lettek-e elszámolva.

A K1105.-K123. rovatokhoz kapcsolódóan kiválasztott tételeknél megvizsgáljuk az alapdokumentumokat (pl. jogszabály, szociális szabályzat), a kötelezettségvállalást, illetve a pénzügyi teljesítést. Az alapdokumentumok vizsgálatával az ellenőr következtetni tud arra, hogy a kapcsolódó munkaadókat terhelő adók, járulékok is a valóságnak megfelelnek (lásd a K2. Munkaadókat terhelő járulékok és szociális hozzájárulási adó c. fejezetet). Fontos vizsgálni az időbeliséget is. Például a K1105. Végkielégítés az Áht. alapján más fizetési kötelezettségnek minősül.

A pontosság vizsgálata során ellenőrizni kell, hogy a számfejtett személyi juttatás, nettó kifizetés, könyvelési értesítő és a főkönyv egyezősége fennáll-e. Az ellenőrnek meg kell vizsgálnia, hogy az ellenőrzött szervezet a Kincstár által megküldött könyvelési értesítő alapján könyvel-e. Ha az ellenőrzött szervezet ettől eltérően könyvel, az eltérést az ellenőrzött szervezetnek jogszabály szerint negyedévente egyeztetnie kell a Kincstárral. Eltérés esetén az egyeztetési dokumentumokat az ellenőrnek felül kell vizsgálnia.

A teljesség vizsgálatát elvégezheti az ellenőr ésszerűségi teszt alkalmazásával, a K1101. rovathoz kapcsolódó havi kifizetések vizsgálatával. A K1101. rovathoz kapcsolódó személyi juttatások kiadásait éves szinten átlagolja, majd a havi kifizetéseket összehasonlítja a havi átlagkifizetéssel. Számottevő különbség éves szinten összességében nem szabad, hogy legyen a két összegérték között. Természetesen a szervezeti átalakításokat, átszervezéseket (létszámnövekedés, létszámleépítés stb.) az ellenőrnek figyelembe kell vennie az ésszerűségi teszt elvégzésénél.

Eredménykimutatás-kapcsolat: A kapcsolódó pénzügyi számvitelben elszámolt bérköltségekre hasonlóan lehet ésszerűségi tesztet elvégezni. A kiadások mellett vizsgálni szükséges a bérköltségek havi mozgását is. A kiadásokat és kapcsolódó bérköltségeket érdemes egyszerre vizsgálni és dokumentálni.

Általánosságban a kötelezettségvállalások vizsgálatánál fontos figyelembe venni, hogy határozatlan idejű ügyletek esetén a K1101. és K121. rovatokra vonatkozóan tárgyév + 3 évre kell felvenni a kötelezettségvállalást, határozott idejűnél viszont csak az adott időszakra.

Az értékelés vizsgálata során ellenőrizni szükséges, hogy a külföldi pénzértékre szóló kötelezettség esetében a kapcsolódó árfolyam-különbözet az *Áhsz. 20. § (3) és (4) bekezdésében*, valamint *44. § (3) bekezdésében* foglaltaknak megfelelően került-e elszámolásra (Pl.: a napidíj esetében a K1113. Foglalkoztatottak egyéb személyi juttatásai rovaton belül, reprezentáció, üzleti ajándék kiadásai esetében a K123. Egyéb külső személyi juttatások rovaton belül).

A megjelenítés és bemutatás vizsgálata során ellenőrizni szükséges, hogy a kiválasztott kifizetés a megfelelő nyilvántartási és könyvviteli számlán, illetve megfelelő kormányzati

funkción szerepel-e, és ez egyezik-e a KIRA-ban megadott paraméterekkel, az adott havi Kincstári könyvelési értesítő adataival. Továbbá szükséges annak vizsgálata, hogy a kiválasztott tételekhez kapcsolódó nyilvántartási számlák a 01., és 13. űrlapokon (13. űrlap esetében az eredménykimutatás kapcsolatot vizsgáljuk) a nyilvántartásoknak megfelelő kategóriában szerepelnek-e.

K2. Munkaadókat terhelő járulékok és szociális hozzájárulási adó

A K2. rovaton kell elszámolni a munkaadókat terhelő járulékokat és szociális hozzájárulási adót, amelyet a kifizetést teljesítő megfizetni köteles.

Véletlenszerűen, vagy nagyságrend alapján a K1101.-K1104. rovatokhoz kapcsolódó kifizetések kiválasztott tételekhez (1 tetszőleges havi és a december havi) kapcsolódó K2. rovatához kapcsolódó munkaadókat terhelő adókat, járulékokat vizsgáljuk meg.

Eredménykimutatás-kapcsolat: A K2. rovatához kapcsolódóan kiválasztott kifizetések vizsgálatkor ellenőrizni kell, hogy az adott kifizetések a pénzügyi számvitelben a bérjárulékok között lettek-e elszámolva.

Ellenőrizni szükséges a nettófinanszírozás (könyvelési értesítő) és a főkönyv egyezőségét. Eltérés esetén az ellenőrzött szervezetnek jogszabály szerint negyedévente egyeztetnie kell a Kincstárral az adatok helyességéről. Eltérés esetén az egyeztetési dokumentumokat az ellenőrnek felül kell vizsgálni.

Nemzetiségi önkormányzatok esetében a könyvelési értesítés alapján a nemzetiségi önkormányzat fizeti a bérek járulékait, azok a nettó finanszírozás keretében nem kerülnek átutalásra.

A teljesség vizsgálatát elvégezheti az ellenőr ésszerűségi teszt alkalmazásával, a havi főkönyvi adatok vizsgálatával. Az ellenőr feladata, hogy a munkaadókat terhelő járulékok kiadásait éves szinten átlagolja, majd a havi főkönyvi adatokat összehasonlítja a havi átlagadattal. Számottevő különbség éves szinten összességében nem szabad, hogy legyen a két összegérték között. Természetesen a szervezeti átalakításokat, átszervezéseket (létszámnövekedés, létszámleépítés stb.) az ellenőrnek figyelembe kell vennie az ésszerűségi teszt elvégzésénél, hasonlóan a K1. Személyi juttatásoknál.

Eredménykimutatás-kapcsolat: A kapcsolódó pénzügyi számvitelben elszámolt bérjárulékokra hasonlóan lehet ésszerűségi tesztet elvégezni. A kiadások mellett vizsgálni szükséges a bérjárulékok havi mozgását is. A kiadásokat és kapcsolódó bérjárulékokat érdemes egyszerre vizsgálni és dokumentálni.

A kiválasztott tételekhez kapcsolódva megvizsgáljuk az alapidokumentumokat (az okiratok létét és összegét ellenőrizzük), a kötelezettségvállalást, illetve a pénzügyi teljesítést. Fontos vizsgálni az időbeliséget. Például a munkáltatót terhelő táppénz hozzájárulás az Áht. alapján más fizetési kötelezettségnek minősül, ennek alapján csak a teljesítéssel egyidejűleg, végleges kötelezettségvállalásként lehet nyilvántartásba venni.

Általánosságban a kötelezettségvállalások vizsgálatánál fontos figyelembe venni, hogy határozatlan idejű ügyletek esetén tárgyév + 3 évre kell felvenni a kötelezettségvállalást, határozott idejűnél viszont csak az adott időszakra.

Ellenőrizni szükséges, hogy az adott kifizetés a megfelelő nyilvántartási és könyvviteli számlán, illetve megfelelő kormányzati funkción szerepel-e, és ez egyezik-e a KIRA-ban megadott paraméterekkel, a kiválasztott tételekhez kapcsolódó nyilvántartási számlák a 01., és 13. űrlapokon a nyilvántartásoknak megfelelő kategóriában szerepelnek-e.

K3. Dologi kiadások

A K3. rovaton a dologi kiadásokat kell elszámolni, amelyek a készletek és szolgáltatások vásárlásából, kiküldetések, reklám és propaganda kiadások, különféle befizetési kötelezettségek (ÁFA, kamatfizetés, egyéb pénzügyi műveletek kiadásai) és más, a működés során keletkező dologi kiadások teljesítéséből származnak.

A dologi kiadások sokrétősége miatt fokozott figyelmet kell fordítani annak ellenőrzésére, hogy a K3. rovatokon csak az *Áhsz. 15. melléklete* által meghatározott tartalomnak megfelelő tételek kerültek-e elszámolásra. Fontos a K355. Egyéb dologi kiadások kiemelt ellenőrzése, mivel a rovat „egyéb nevéből” adódóan olyan tételek elszámolására is sor kerülhet itt, melyeket az *Áhsz.* konkrétan nem nevesít.

A kiválasztott tételekhez kapcsolódva megvizsgáljuk az alapbizonylatokat (szerződések, számlák, megállapodások, stb.), a kötelezettségvállalást, a teljesítésigazolást, illetve a pénzügyi teljesítést. Fontos vizsgálni az időbeliséget. A kapcsolódó kötelezettségvállalások vizsgálatánál fontos figyelembe venni, hogy határozatlan idejű több évre szóló ügyletek esetén tárgyév + 3 évre kell felvenni a kötelezettségvállalást, határozott idejűnél viszont csak az adott időszakra.

Az értékelés vizsgálata során ellenőrizni szükséges, hogy a kiválasztott tételek esetében a kapcsolódó árfolyam-különbözet az *Áhsz. 20. § (3) és (4) bekezdésében*, valamint *44. § (3) bekezdésében* foglaltaknak megfelelően kerül-e elszámolásra. (Pl. kiküldetés kiadásai)

K4. Ellátottak pénzbeli juttatásai

A K4. rovaton az ellátottak pénzbeli juttatásait kell elszámolni. Az önkormányzatok esetében a rovaton a természetes személyeknek betegséggel, lakhatással vagy más okból megfizetett ellátási típusú kifizetésekből, az intézményi ellátottak pénzbeli juttatásaiból és az egyéb nem intézményi pénzbeli ellátásokból származó kifizetések teljesítései jelenhetnek meg.

A kiválasztott tételekhez kapcsolódva megvizsgáljuk az alapbizonylatokat (pl. határozatokat), a kötelezettségvállalást, a teljesítésigazolást, a pénzügyi teljesítést, illetve ezek nyilvántartását. A kapcsolódó kötelezettségvállalások vizsgálatánál fontos figyelembe venni, hogy határozatlan idejű több évre szóló ügyletek esetén tárgyév + 3 évre kell felvenni a kötelezettségvállalást, habár ez nem jellemző az önkormányzatoknál. A határozott idejű pénzbeli ellátások azonban általában nem naptári évre vonatkoznak, ezért a következő évben esedékes juttatásokat kötelezettségvállalásként szükséges kimutatni.

Ezen kívül külön figyelmet kell fordítani arra, hogy az ellenőrzött szervezet a jogosulatlan ellátásokat hogyan kezelte (tárgyéven belülit az *Áhsz. 40. § (4) bekezdés* alapján, a tárgyéven túli visszakövetelés eltérő könyvelése az *Áhsz. 40. § (5) bekezdés* alapján a B65. rovaton).

K5. Egyéb működési célú kiadások

A K5. rovaton az egyéb működési célú kiadásokat kell elszámolni. Az önkormányzatok esetében a rovaton az államháztartáson belüli elvonások és befizetések teljesítése, az államháztartáson belülről vagy kívülről működési célból adott visszatérítendő és végleges

támogatások, kölcsönök és más az előbbi jogcímekbe nem sorolható működési jellegű kiadások, illetve ellenérték nélküli kifizetések számolhatók el.

A kiválasztott tételekhez kapcsolódva megvizsgáljuk az alapbizonylatokat (pl. megállapodásokat), a kötelezettségvállalást, a teljesítésigazolást, illetve a pénzügyi teljesítést. A kapcsolódó kötelezettségvállalások vizsgálatánál fontos figyelembe venni, hogy határozatlan idejű több évre szóló ügyletek esetén tárgyév + 3 évre kell felvenni a kötelezettségvállalást, határozott idejűnél viszont csak az adott időszakra.

Az értékelés vizsgálata során ellenőrizni szükséges, hogy a kiválasztott tételek esetében a kapcsolódó árfolyam-különbözet az *Áhsz. 20. § (3) és (4) bekezdésében*, valamint *44. § (3) bekezdésében* foglaltaknak megfelelően került-e elszámolásra.

A megjelenítés és bemutatás vizsgálata során ellenőrizni szükséges, hogy a kiválasztott tételek a 01. úrlapon a nyilvántartásoknak megfelelő kategóriában szerepelnek-e (végleges pénzeszköz átadás, vagy kölcsön nyújtása, államháztartáson belülről vagy kívülről történt-e a kifizetés).

Fontos annak vizsgálata, hogy a korábban államháztartáson kívülről kapott, visszatérítendő támogatást nem működési célú hitel törlesztésként vették-e nyilvántartásba. Az államháztartáson belülről átadott pénzeszközök besorolásánál ellenőrizni kell, hogy kölcsön/visszatérítendő támogatás nyújtásáról, törlesztéséről, vagy egyéb adott támogatásról szól az alapidokumentum és ennek megfelelően került-e könyvelésre az összeg.

A beszámolóban/ideiglenes adatszolgáltatásokban a K5. rovatokat érintő teljesített kiadásokat az *Áhsz. 15. melléklet II. fejezet 1-2. pontja* szerinti megbontásban kell szerepeltetni.

K6. Beruházások

A K6. rovaton a beruházásokat kell elszámolni, amelyek az immateriális javak, ingatlanok, tárgyi eszközök megszerzéséből, létesítéséből, részesedések megszerzéséhez vagy növeléséhez kapcsolódó kiadások teljesítéséből származnak.

A kiválasztott tételekhez kapcsolódva megvizsgáljuk az alapbizonylatokat (pl. szerződések, megrendelések, számlák, szállítólevelek, aktiválási jegyzőkönyvek), a kötelezettségvállalást, illetve a pénzügyi teljesítést. Fontos vizsgálni az időbeliséget.

Az értékelés vizsgálata során ellenőrizni szükséges, hogy a külföldi pénzügyi értékre szóló kötelezettség esetében a kapcsolódó árfolyam-különbözet az *Áhsz. 20. § (3) és (4) bekezdésében*, valamint *44. § (3) bekezdésében* foglaltaknak megfelelően került-e elszámolásra.

Vizsgálni kell, hogy valóban beruházáshoz kapcsolódnak-e a kiadások, illetve, hogy azok a pénzügyi számvitelben a 151. Befejezetlen beruházások könyvviteli számlán, nettó értéken elszámolásra kerültek-e. (*38/2013. NGM rendelet 1. melléklet II. fejezet*)

A beruházások teljesítése során a termék beszerzőjére áthárított előzetesen felszámított ÁFA-t a K67. Beruházási célú előzetesen felszámított általános forgalmi adó rovaton kell elszámolni.

Egyes anyagfelhasználáshoz kapcsolódó kiadások esetében vizsgálni kell, hogy az értékük vagy jellegük miatt nem felhalmozási kiadásként kell-e nyilvántartásba venni őket.

Kapcsolat eredménykimutatással és mérleggel:

A korábbi államháztartási gyakorlattól eltérően, a kisértékű tárgyi eszköz beszerzése a beruházási kiadások között kell, hogy szerepeljen, melynek értékét az aktiválást követően egy összegben értékcsökkenésként el kell számolni.

K7. Felújítások

A K7. rovaton a felújításokat kell elszámolni, amelyek a tárgyi eszközök felújításának kiadásaiból származnak.

A kiválasztott tételekhez kapcsolódva megvizsgáljuk az alapbizonylatokat (pl. szerződések, megrendelések, számlák, szállítólevelek, teljesítési igazolások, aktiválási jegyzőkönyvek), a kötelezettségvállalást, illetve a pénzügyi teljesítést. Fontos vizsgálni az időbeliséget.

Az értékelés vizsgálata során ellenőrizni szükséges, hogy a külföldi pénzügyi értékre szóló kötelezettség esetében a kapcsolódó árfolyam-különbözet az *Áhsz. 20. § (3) és (4) bekezdésében*, valamint *44. § (3) bekezdésében* foglaltaknak megfelelően került-e elszámolásra.

A megjelenítés és bemutatás vizsgálata során ellenőrizni szükséges, hogy valóban felújításhoz kapcsolódnak-e a kiadások, illetve a pénzügyi számvitelben a 152. Befejezetlen felújítások könyvviteli számlán, nettó értéken elszámolásra kerültek-e. (*38/2013. NGM rendelet 1. melléklet III. fejezet*)

A felújítások teljesítése során a termék, szolgáltatás beszerzőjére áthárított előzetesen felszámított ÁFA-t a K74. Felújítási célú előzetesen felszámított általános forgalmi adó rovaton kell elszámolni.

Egyes anyagfelhasználáshoz kapcsolódó kiadások esetében vizsgálni kell, hogy az értékük, vagy jellegük miatt nem felhalmozási kiadásként kell-e nyilvántartásba venni őket.

K8. Egyéb felhalmozási célú kiadások

A K8. rovaton az egyéb felhalmozási célú kiadásokat kell elszámolni, amelyek az államháztartáson belülre vagy kívülre felhalmozási célból adott támogatásokból, kölcsönökből és más ellenérték nélküli kifizetésekből származnak.

A kiválasztott tételekhez kapcsolódva megvizsgáljuk az alapbizonylatokat (pl. megállapodásokat), a kötelezettségvállalást, a teljesítésigazolást, illetve a pénzügyi teljesítést. Fontos vizsgálni az időbeliséget. A kapcsolódó kötelezettségvállalások vizsgálatánál fontos figyelembe venni, hogy határozatlan idejű több évre szóló ügyletek esetén tárgyév + 3 évre kell felvenni a kötelezettségvállalást, határozott idejűnél viszont csak az adott időszakra.

Az értékelés vizsgálata során ellenőrizni szükséges, hogy a külföldi pénzügyi értékre szóló kötelezettség esetében a kapcsolódó árfolyam-különbözet az *Áhsz. 20. § (3) és (4) bekezdésében*, valamint *44. § (3) bekezdésében* foglaltaknak megfelelően került-e elszámolásra.

A megjelenítés és bemutatás vizsgálata során ellenőrizni szükséges, hogy a kiválasztott tételek a 01. úrlapon a nyilvántartásoknak megfelelő kategóriában szerepelnek-e (végleges pénzeszköz átadás, vagy kölcsön nyújtása, államháztartáson belülre, vagy kívülre történt-e a kifizetés). Fontos annak vizsgálata, hogy a korábban államháztartáson kívülről kapott, visszatérítendő támogatást nem felhalmozási célú hitel törlesztésként vették-e nyilvántartásba. Az államháztartáson belülre átadott pénzeszközök besorolásánál ellenőrizni kell, hogy

kölcsön/visszatérítendő támogatás nyújtásáról, törlesztéséről vagy egyéb adott támogatásról szól az alapidokumentum és ennek megfelelően került-e könyvelésre az összeg.

Kiemelt annak vizsgálata, hogy valóban felhalmozódási célhoz kapcsolódik-e a kiadás.

A beszámolóban/ideiglenes adatszolgáltatásokban a K8. rovatokat érintő teljesített kiadásokat az *Áhsz. 15. melléklet II. fejezet 1-2. pontja* szerinti megbontásban kell szerepeltetni.

K9. Finanszírozási kiadások

Fontos, hogy csak az *Áht. 6. § (7) bekezdése* alapján felsorolt elemek lehetnek finanszírozási kiadások, ezért a kiválasztott tételeknél ezt vizsgálni szükséges. A kiválasztott tételekhez kapcsolódva megvizsgáljuk az alapbizonylatokat (pl. szerződéseket), a kötelezettségvállalást, a teljesítésigazolást, illetve a pénzügyi teljesítést. Fontos vizsgálni az időbeliséget is.

Kizárólag a teljesítéssel egyidejűleg lehet kötelezettségvállalást, más fizetési kötelezettséget nyilvántartásba venni az egységes rovatrend K913. Államháztartáson belüli megelőlegezések folyósítása és a K915. Központi, irányítószervi támogatás folyósítása rovatokon.

Ellenőrizni szükséges, hogy *Gst. 10. §-a* alapján a finanszírozási kiadás kötött volt-e a kormány előzetes engedélyéhez, ha igen, az engedélyt az ellenőrzött szervezet az ügylet megkötése előtt megkapta-e.

Az értékelés vizsgálata során ellenőrizni szükséges, hogy a külföldi pénzügyi értékre szóló kötelezettség esetében a kapcsolódó árfolyam-különbözet az *Áhsz. 20. § (3) és (4) bekezdésében*, valamint *44. § (3) bekezdésében* foglaltaknak megfelelően került-e elszámolásra.

A finanszírozási kiadások között nem szerepelhet a vásárolt hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok vételáron kívüli felhalmozott kamatának összege, a váltótartozások után fizetett kamat, stb., ezért vizsgálni szükséges, hogy ezeket a kiadásokat a K353. vagy K354. rovaton számolták-e el.

Fontos ellenőrizni, hogy teljesülnek-e az *Áhsz. 43. § (7a) bekezdésének és (13) bekezdés a) pontjának* előírásai a költségvetési évet követően esedékes kötelezettségvállalások, más fizetési kötelezettségek, valamint a kizárólag a teljesítéssel egyidejűleg nyilvántartásba vehető K9. rovatok vonatkozásában.

B1-B7. Költségvetési bevételek

B1. Működési célú támogatások államháztartáson belülről

(B11. Önkormányzatok működési támogatásai kivételével)

A működési célú támogatások államháztartáson belülről, amelyek az államháztartáson belülről működési célból kapott támogatásokból, kölcsönökből és más ellenérték nélküli bevételekből származnak.

B12. Elvonások és befizetések bevételei

Ezen a rovaton kell elszámolni

a) a helyi önkormányzat, a helyi nemzetiségi önkormányzat és a társulás részére a központi költségvetés *Áht. 14. § (3) bekezdése* szerinti fejezetéből folyósított

támogatások jogosulatlan igénybevétele miatt a kiadás elszámolását követő években visszafizetett összegből származó bevételt,

b) a költségvetési maradványt és a vállalkozási maradványt terhelő befizetési kötelezettség teljesítéséből származó bevételt,

c) a tervezettet meghaladó többletbevétel utáni befizetésből származó bevételt, és

d) az *Áht.* 47. §-a, valamint a központi költségvetésről szóló törvényben előírt más befizetési kötelezettség teljesítéséből származó bevételt.

B13. Működési célú garancia- és kezességvállalásból származó megtérülések államháztartáson belülről

Ezen a rovaton kell elszámolni a működési célból államháztartáson belüli szervezet felé vállalt garanciák, kezességek alapján az eredeti kötelezett helyett teljesített kifizetések eredeti kötelezett általi megtérítését.

B14. Működési célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök visszatérülése államháztartáson belülről

Ezen a rovaton kell elszámolni az államháztartáson belüli szervezetek számára visszafizetési kötelezettség mellett működési célból nyújtott támogatások, kölcsönök kamatot és más költséget, díjat nem tartalmazó törlesztéséből származó bevételeket.

B15. Működési célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök igénybevétele államháztartáson belülről

Ezen a rovaton kell elszámolni az államháztartáson belüli szervezetektől visszafizetési kötelezettség mellett működési célból kapott támogatásokat, kölcsönöket függetlenül attól, hogy azokat terheli-e kamat vagy más költség, díj.

B16. Egyéb működési célú támogatások bevételei államháztartáson belülről

Ezen a rovaton kell elszámolni

a) az államháztartáson belüli szervezetektől működési célból, ellenérték nélkül, végleges jelleggel kapott bevételeket a központi, irányító szervi támogatás és az *Ávr.* 34. §-a alapján előírányzat-átcsoportosítással teljesítendő ügyletek kivételével, és

b) az államháztartáson belüli szervezetek számára működési célból végleges jelleggel nyújtott támogatások és más ellenérték nélküli kifizetések a kiadás elszámolását követő években történő visszafizetéséből származó bevételeket.

A beszámolóban/időközi adatszolgáltatásokban a B1. rovatokat érintő teljesített bevételeket az *Áhsz.* 15. melléklet II. fejezet 1. pontja szerinti megbontásban kell szerepeltetni.

Az alapidokumentumokat alátámasztó szerződéseket, megállapodásokat és az azoknak a gazdálkodási szabályoknak megfelelő alaki, tartalmi kellékek teljeskörűségét ellenőrizni szükséges. Megvizsgáljuk, hogy a kiválasztott bevételek az alapidokumentumoknak és a pénzügyi teljesítésnek megfelelő valós értéken kerültek-e rögzítésre.

Vizsgálni szükséges, hogy a kiválasztott tételek kapcsán a rovatnál leírt bevételeket mutatták-e csak ki előírányzatként, követelésként, teljesítésként, ezek megfelelő kormányzati funkciókon jelennek-e meg és, hogy a költségvetési jelentés 02. űrlap megfelelő sorain és valós értéken kerültek-e kimutatásra.

B2. Felhalmozási célú támogatások államháztartáson belülről

(B21. Felhalmozási célú önkormányzati támogatások kivételével)

A felhalmozási célú támogatások államháztartáson belülről, amelyek az államháztartáson belülről felhalmozási célból kapott támogatásokból és más ellenérték nélküli bevételekből származnak.

B22. Felhalmozási célú garancia- és kezességvállalásból származó megtérülések államháztartáson belülről

Ezen a rovaton kell elszámolni a felhalmozási célból államháztartáson belüli szervezet felé vállalt garanciák, kezességek alapján az eredeti kötelezett helyett teljesített kifizetések eredeti kötelezett általi megtérítését.

B23. Felhalmozási célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök visszatérülése államháztartáson belülről

Ezen a rovaton kell elszámolni az államháztartáson belüli szervezetek számára visszafizetési kötelezettség mellett felhalmozási célból nyújtott támogatások, kölcsönök kamatot és más költséget, díjat nem tartalmazó törlesztéséből származó bevételeket.

B24. Felhalmozási célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök igénybevétele államháztartáson belülről

Ezen a rovaton kell elszámolni az államháztartáson belüli szervezetektől visszafizetési kötelezettség mellett felhalmozási célból kapott támogatásokat, kölcsönöket függetlenül attól, hogy azokat terheli-e kamat vagy más költség, díj.

B25. Egyéb felhalmozási célú támogatások bevételei államháztartáson belülről

Ezen a rovaton kell elszámolni

a) az államháztartáson belüli szervezetektől felhalmozási célból, ellenérték nélkül, végleges jelleggel kapott bevételeket a központi, irányító szervi támogatás és az *Ávr. 34. §-a* alapján előirányzat-átcsoportosítással teljesítendő ügyletek kivételével, és

b) az államháztartáson belüli szervezetek számára felhalmozási célból végleges jelleggel nyújtott támogatások és más ellenérték nélküli kifizetések a kiadás elszámolását követő években történő visszafizetéséből származó bevételeket.

A B2. rovaton elszámolt bevételeket a beszámolóban/adatszolgáltatásban az *Áhsz. 15. melléklet II. fejezet 1. pontja* szerinti bontásban kell szerepeltetni.

A kiválasztott tételekhez megvizsgáljuk az alapidokumentumokat alátámasztó szerződéseket, megállapodásokat, a gazdálkodási szabályoknak megfelelő alaki, tartalmi kellékek teljeskörűségét. Megvizsgáljuk, hogy a kiválasztott bevételek az alapidokumentumoknak és a pénzügyi teljesítésnek megfelelő valós értéken kerültek-e rögzítésre.

Vizsgálni szükséges, hogy a kiválasztott tételek kapcsán a rovatnál leírt bevételeket mutatták-e csak ki előirányzatként, követelésként, teljesítésként, ezek megfelelő kormányzati funkciókon jelennek-e meg, továbbá, hogy a kiválasztott tételek a beszámoló költségvetési jelentés 02. űrlap megfelelő sorain és valós értéken szerepelnek-e.

Állami támogatások bevételei (B11. és B21. rovatok)

Állami támogatások eredeti előirányzatai

A kiválasztott állami támogatási jogcímre/jogcímcsoportra vonatkozóan vizsgálni kell, hogy az eredeti előirányzatként tervezhető állami támogatások vonatkozásában fennáll-e az egyezőség az önkormányzat költségvetési rendeletében, illetve az elemi költségvetésben szereplő adatok között. Továbbá arról, hogy az állami támogatások eredeti előirányzatai teljes körűen könyvelésre kerültek-e, a támogatás típusától függően minden esetben a megfelelő rovaton szerepelnek-e, illetve a nettó körben finanszírozott támogatások esetén az önkormányzat könyvelésében szereplő előirányzatok egyezősége fennáll-e az ÖNEGM -ben szereplő adatokkal.

A költségvetési rendelet, az ebr42 rendszerben közölt adatok, továbbá az eredetiként tervezhető előirányzatokra vonatkozóan az önkormányzat részére megküldött előirányzat értesítők, dokumentumok és a főkönyv egyezőségének vizsgálatával szerezhetünk bizonyosságot arról, hogy a kiválasztott támogatási jogcím/jogcímcsoport vonatkozásában az előirányzatok az alapidokumentumoknak megfelelő összegben kerültek rögzítésre.

A kiválasztott jogcímekhez/jogcímcsoportokhoz kapcsolódva kell vizsgálni az önkormányzat költségvetési rendeletét, továbbá az előirányzat értesítőket vagy a tervezést alátámasztó egyéb dokumentumokat.

Vizsgálni kell, hogy az adott előirányzat a megfelelő rovaton és előirányzat nyilvántartási számlán szerepel-e, továbbá a kiválasztott tételek a beszámoló költségvetési jelentés 02. űrlap megfelelő sorain és valós értéken szerepelnek-e.

Állami támogatások módosított előirányzatai

A kiválasztott állami támogatási jogcímre/jogcímcsoportra vonatkozóan vizsgálni kell, hogy az állami támogatások előirányzat módosításai teljes körűen könyvelésre kerültek-e, minden esetben a megfelelő rovaton szerepelnek-e. A nettó körben finanszírozott támogatások esetén az önkormányzat könyvelésében szereplő előirányzatok egyezősége fennáll-e a havonta megküldött „Előirányzat közlő lap a Belügyminisztériumtól” elnevezésű dokumentumon lévő adatokkal, illetve a nem nettó körben finanszírozott támogatások előirányzat módosítása esetén fennáll-e a könyvelésben szereplő adatok egyezősége az önkormányzat részére megküldött (ÖNEGM-ből származó) előirányzat értesítők adataival. Azon jogcímeknél, ahol egyértelmű az elkülönítés, vizsgálni szükséges, hogy a működési és felhalmozási bevételek megbontása minden esetben az előirányzat értesítőnek, támogatói okiratnak megfelelően történt-e, valamint fennáll-e az egyezőség a főkönyvben és az önkormányzat legutolsó módosított költségvetési rendeletében szereplő adatok között.

Vizsgálni szükséges a módosított költségvetési rendelet, az önkormányzat részére megküldött „belügyminisztériumi körlevelek”, előirányzat értesítők, támogatói okiratok, egyéb dokumentumok és a főkönyv egyezőségét a kiválasztott támogatási jogcím/jogcímcsoport vonatkozásában, valamint azt, hogy az előirányzatok az alapidokumentumoknak megfelelő összegekben kerültek-e rögzítésre.

A kiválasztott jogcímekhez/jogcímcsoportokhoz kapcsolódva kell vizsgálni az önkormányzat módosított költségvetési rendeletét, továbbá az előirányzat értesítőket vagy az előirányzat módosítást alátámasztó egyéb dokumentumokat.

Ellenőrizni szükséges, hogy az adott előirányzat módosító tétel a megfelelő rovaton és előirányzat nyilvántartási számlán szerepel-e, továbbá a kiválasztott tételek a beszámoló költségvetési jelentés 02. űrlap megfelelő sorain és valós értéken szerepelnek-e.

Állami támogatásokból származó bevételek

A kiválasztott állami támogatási jogcím/jogcímcsoport:

- B11. Önkormányzatok működési támogatásai és
- B21. Felhalmozási célú önkormányzati támogatások

rovatokhoz kapcsolódó bevételek vizsgálata.

Meg kell bizonyosodni arról, hogy az állami támogatások teljesítése a valóságnak megfelelően teljes körűen könyvelésre kerültek-e, minden esetben a megfelelő rovaton és kormányzati funkción (erre vonatkozóan lásd a PM által adott évre kiadott évi elemi költségvetés és éves beszámoló elkészítéséről szóló útmutató mellékletét, 2020. év esetében a 9. mellékletét) szerepelnek-e. Továbbá azon jogcímeknél, ahol egyértelmű az elkülönítés, vizsgálni szükséges, hogy a működési és felhalmozási bevételek megbontása minden esetben az előirányzat értesítőnek, támogatói okiratnak megfelelően történt-e. Az önkormányzatnak kifizetett költségvetési kiegészítések, visszatérülések a megfelelő rovaton kerültek-e lekönyvelésre.

Szükséges vizsgálni, hogy azon támogatások esetén, amelyek nem a mindenkori hatályos, a központi költségvetésről szóló *törvény IX. Helyi önkormányzatok támogatásai fejezetből*,

hanem egyéb központi fejezet terhére kerülnek kiutalásra, a folyósítás adataival megegyező módon szerepelnek-e az önkormányzat könyvelésében. Ilyen támogatások például:

- kiegészítő gyermekvédelmi támogatás,
- települési és területi nemzetiségi önkormányzat működési és feladatalapú támogatása (B16. vagy B25. rovatokon – központi kezelésű előirányzat alábontáson) stb.

Az állami támogatások folyósítását megalapozó – a Kincstár igazgatóságainak rendelkezésére álló – kiutalási listák, egyéb dokumentumok és a főkönyv egyezőségét szükséges vizsgálni a kiválasztott támogatási jogcím/jogcímcsoport vonatkozásában. Fontos megállapítani, hogy az állami támogatásokból származó bevételek a tényleges folyósításnak megfelelően kerültek-e rögzítésre.

A kiválasztott jogcímekhez/jogcímcsoportokhoz kapcsolódva kell vizsgálni a Kincstár igazgatóságainál rendelkezésére álló kiutalási listákat, vagy a kiutalást megalapozó egyéb dokumentumokat.

Ellenőrizni szükséges, hogy az adott támogatás típusától függően a megfelelő rovaton, előirányzat nyilvántartási számlán és kormányzati funkción szerepel-e, továbbá a kiválasztott tételek a beszámoló költségvetési jelentés 02. űrlap megfelelő sorain és valós értéken szerepelnek-e.

Eredménykimutatás-kapcsolat:

Központi működési célú támogatások eredményszemléletű bevételei: Az állami támogatásokból származó bevételek vizsgálatával párhuzamosan tudjuk vizsgálni a központi működési célú támogatások B11. rovatához kapcsolódó eredményszemléletű bevételeit a létezés és a pontosság vonatkozásában a kiválasztott tételeknél.

B3. Közhatalmi bevételek

A közhatalmi bevételek az adókból, illetékekből, járulékokból, hozzájárulásokból, bírságokból, közhatalmi tevékenységekhez kapcsolódó díjakból és más fizetési kötelezettségekből származnak.

A kiválasztott tételekhez megvizsgáljuk az alapidokumentumok összhangját az önkormányzati adórendeletekkel, az ASP Adó szakrendszerben vezetett nyilvántartásokkal, illetve az alapidokumentumokon a gazdálkodási szabályoknak megfelelő alaki tartalmi kellékek teljeskörűségét. Megvizsgáljuk, hogy a kiválasztott bevételek a bizonylatoknak és a pénzügyi teljesítésnek megfelelő valós értéken kerültek-e rögzítésre.

Vizsgálni szükséges, hogy a kiválasztott tételek kapcsán a rovatnál leírt bevételeket mutatták-e csak ki előirányzatként, követelésként, teljesítésként, ezek megfelelő kormányzati funkciókon jelennek-e meg, és a beszámoló pénzforgalmi jelentés 02. űrlap megfelelő sorain és valós értéken szerepelnek-e.

Ide kapcsolódóan fokozott figyelmet kell fordítani a túlfizetések kezelésére, a más által beszedett bevételek elszámolására, valamint a megosztott bevételek jogszabálynak megfelelő könyvelésére is (lásd a Kapott előlegeknél leírt ellenőrzési szempontokat is).

B4. Működési bevételek

A működési bevételek a készletek és szolgáltatások (közvetített szolgáltatások is) értékesítésekor kapott ellenértékből, a tulajdonosi bevételekből, az ellátási díjakból, az ÁFA bevételekből, a kapott kamatokból, egyéb pénzügyi műveletekből, a biztosító által fizetett kártérítésekből és más, a fenti jogcímenek el nem számolt, a működés során keletkező bevételekből származnak.

A kiválasztott tételekhez megvizsgáljuk az alapidokumentumokat és a kiállított számlákon szereplő eladási árak összhangját az önköltségszámítási szabályzattal. Ellenőrizni kell a bevételeket alátámasztó szerződések, önkormányzati rendeletek, határozatok meglétét, az alapidokumentumokon a gazdálkodási szabályoknak megfelelő alaki, tartalmi kellékek teljeskörűségét. Megvizsgáljuk, hogy a kiválasztott bevételek az alapidokumentumoknak és a pénzügyi teljesítésnek megfelelő valós értéken kerültek-e rögzítésre.

A külföldi pénzértékre szóló eszköz esetében a kapcsolódó árfolyam-különbözet az *Áhsz. 20. § (3) és (4) bekezdésében* foglaltaknak megfelelően került-e elszámolásra.

Vizsgálni szükséges, hogy a kiválasztott tételek kapcsán a rovatnál leírt bevételeket mutatták-e csak ki előírányatként, követeléseként, teljesítésként, ezek megfelelő kormányzati funkciókon jelennek-e meg.

A tulajdonosi bevételeket célszerű minden esetben bevonni a vizsgálatba, mert gyakori hiba, hogy a B404. rovaton számolják el a tárgyi eszközök bérbeadásából származó bevételeket.

B5. Felhalmozási bevételek

A felhalmozási bevételek az immateriális javak, tárgyi eszközök értékesítésekor kapott ellenértékből, valamint a részesedések értékesítésekor, megszűnésekor kapott bevételekből származnak.

A kiválasztott tételekhez megvizsgáljuk az alapidokumentumokat és a kiállított számlákon szereplő eladási árak összhangját (saját előállítású eszközök esetében az összhangot az önköltségszámítási szabályzattal). Ellenőrizni kell a bevételeket alátámasztó szerződések, önkormányzati rendeletek, határozatok meglétét, az alapidokumentumokon a gazdálkodási szabályoknak megfelelő alaki, tartalmi kellékek teljeskörűségét. Megvizsgáljuk, hogy a kiválasztott bevételek az alapidokumentumoknak és a pénzügyi teljesítésnek megfelelő valós értéken kerültek-e rögzítésre.

Ellenőrizni kell, hogy az értékesített vagyontárgy bruttó értékének és értékcsökkenésének kivezetése megfelelően történt-e.

Kiemelt figyelmet kell fordítani a részesedések esetében arra, hogy az értékesítésekor kapott eladási árat, - függetlenül attól, hogy azt a befektetett vagy a forgóeszközök között mutatják ki -, legfeljebb a részesedés a könyv szerinti értékéig számolták-e el. A külföldi pénzértékre szóló eszköz esetében a kapcsolódó árfolyam-különbözet az *Áhsz. 20. § (3) és (4) bekezdésében* foglaltaknak megfelelően került-e elszámolásra.

B6. Működési célú átvett pénzeszközök

Működési célú átvett pénzeszközök az államháztartáson kívülről működési célból kapott támogatásokból, kölcsönökből és más ellenérték nélküli bevételekből származnak.

A kiválasztott tételekhez megvizsgáljuk az alapidokumentumokat alátámasztó szerződéseket, megállapodásokat, és azokon a gazdálkodási szabályoknak megfelelő alaki, tartalmi kellékek teljeskörűségét. Megvizsgáljuk, hogy a kiválasztott bevételek az alapidokumentumoknak és a pénzügyi teljesítésnek megfelelő valós értéken kerültek-e rögzítésre.

Fontos annak vizsgálata, hogy az államháztartáson kívülről kapott, visszatérítendő támogatást nem működési célú hitel igénybevételeként vették-e nyilvántartásba.

A beszámolóban/időközi adatszolgáltatásokban a B64. és a B65. rovatot érintő teljesített bevételeket az *Áhsz. 15. melléklet II. fejezet 2. pontja* szerinti megbontásban kell szerepeltetni.

A kiválasztott tételek esetében a kapcsolódó árfolyam-különbözet az *Áhsz. 20. § (3) és (4) bekezdésében* foglaltaknak megfelelően került-e elszámolásra.

B7. Felhalmozási célú átvett pénzeszközök

A felhalmozási célú átvett pénzeszközök az államháztartáson kívülről felhalmozási célból kapott támogatásokból és más ellenérték nélküli bevételekből származnak.

A kiválasztott tételekhez megvizsgáljuk az alapidokumentumokat alátámasztó szerződéseket, megállapodásokat, és azokon a gazdálkodási szabályoknak megfelelő alaki, tartalmi kellékek teljeskörűségét. Megvizsgáljuk, hogy a kiválasztott bevételek az alapidokumentumoknak és a pénzügyi teljesítésnek megfelelő valós értéken kerültek-e rögzítésre.

Fontos annak vizsgálata, hogy az államháztartáson kívülről kapott, visszatérítendő támogatást nem felhalmozási célú hitel igénybevételeként vették-e nyilvántartásba.

A beszámolóban/időközi adatszolgáltatásokban a B74 és a B75. rovatot érintő teljesített bevételeket az *Áhsz. 15. melléklet II. fejezet 2. pontja* szerinti megbontásban kell szerepeltetni.

A kiválasztott tételek esetében a kapcsolódó árfolyam-különbözet az *Áhsz. 20. § (3) és (4) bekezdésében* foglaltaknak megfelelően került-e elszámolásra.

B8. Finanszírozási bevételek

Finanszírozási bevételek közé tartoznak a belföldi finanszírozás bevételei, a külföldi finanszírozás bevételei, adóssághoz nem kapcsolódó származékos ügyletek bevételei és a váltóbevételek.

A kiválasztott tételekhez megvizsgáljuk az alapidokumentumokat, hitel bevételeknél a szerződéseket, a *Gst.* alapján Kormány engedélyhez kötött ügyleteknél az engedély meglétét, az alapidokumentumokon a gazdálkodási szabályoknak megfelelő alaki, tartalmi kellékek teljeskörűségét. Megvizsgáljuk, hogy a kiválasztott bevételek az alapidokumentumoknak és a pénzügyi teljesítésnek megfelelő valós értéken kerültek-e rögzítésre és az *Áhsz. 43. § (13)*

bekezdés b) pontjában szereplő rovatok esetében a követelés előírása a teljesítéssel egyidejűleg történt-e.

Ellenőrizni szükséges, hogy a befektetési célú és a forgóeszközök között kimutatott értékpapírok kibocsátásakor és beváltásakor a kapott kamatot nem itt számolták-e el. Fontos szempont a vizsgálatkor, hogy ezen a rovaton az eladott értékpapírok eladási árát csak a könyv szerinti értékig, a kibocsátott értékpapírok eladási árát a névértékig lehet nyilvántartásba venni.

A kiválasztott tételek esetében vizsgálni kell, hogy a kapcsolódó árfolyam-különbözet az *Áhsz. 20. § (3) és (4) bekezdésében* foglaltaknak megfelelően, a K354. Egyéb pénzügyi műveletek kiadásai vagy a B4092. Más egyéb pénzügyi műveletek bevételei rovaton került-e elszámolásra.

Vizsgálni szükséges, hogy a kiválasztott tételek kapcsán a rovatnál leírt bevételeket mutatták csak ki előirányzatként, követelésként, teljesítésként, ezek megfelelő kormányzati funkciókon jelennek-e meg. Továbbá annak ellenőrzése, hogy a kiválasztott tételek a beszámoló pénzforgalmi jelentés 04. űrlap megfelelő sorain és valós értéken szerepelnek-e.

A MARADVÁNYKIMUTATÁS ELLENŐRZÉSÉNEK MÓDSZERTANA

A maradványkimutatás az éves költségvetési beszámoló részét képezi, a költségvetési szerv bevételeit és kiadásait alaptevékenység és vállalkozási tevékenység bontásban tartalmazza, illetve bemutatja a kötelezettségvállalással terhelt maradványt, a szabad maradványt és a vállalkozási maradványt terhelő fizetési kötelezettséget.

A maradványkimutatás évközi vizsgálata során először az előző évi beszámolóban szereplő adatokat célszerű ellenőrizni. Meg kell vizsgálni, hogy a KGR-ben rögzített maradvány összege megegyezik-e a zárszámadási rendelet/határozat adatával, hogy a kötelezettségvállalásról hoztak-e döntést és a nyilvántartások mindezt alátámasztják-e.

Ellenőrizni kell, hogy az előző évi maradvány igénybevétele az *Áhsz. 44. § (2) bekezdés h) pontja és az 54. § (4) bekezdése* szerinti nyilvántartásba vétele megtörtént.

A tárgyév gazdasági eseményeinek vizsgálata során ellenőrizni kell, hogy az alaptevékenység (003. és 005. ellenszámlákkal szemben könyvelt kiadás és bevétel) és a vállalkozási tevékenység (003. és 005. ellenszámlákkal szemben a vállalkozási kormányzati funkción könyvelt kiadás és bevétel) szerinti megbontást az analitikus nyilvántartások, illetve az alaplokumentumok alátámasztják.

Fokozott figyelmet kell fordítani az ellenőrzés során a szabad kapacitás kihasználásának besorolására. Az *Áht. 7. §-a* szerint – a szakmai alapfeladat mellett – az alaptevékenység körébe tartozik minden olyan, az alapító okiratban meg nem jelölt (kiegészítő jelleggel végzett) tevékenység, amely a szakmai feladatok ellátását segíti elő (tehát a tevékenység jellegét tekintve nem idegen a költségvetési szerv, önkormányzat által végzett közfeladattól), és nem irányul nyereségszerzésre. Vállalkozási tevékenységnek minősül a haszonszerzés céljából, államháztartáson kívüli forrásból, nem kötelezően végzett termelő-, szolgáltató-, értékesítő tevékenység. Tehát a besorolásánál elsődleges szempont, hogy az adott tevékenység haszonszerzési célú-e, vagyis nyereségtermelő tevékenységnek minősül-e, vagy sem. Ennek megítéléséhez meg kell határozni az adott termék vagy szolgáltatás önköltségét, és abban az esetben, ha az önköltségnél nagyobb összegen történik az értékesítés, az minden esetben vállalkozási tevékenységnek minősül. Ellenkező esetben az adott tevékenység az alaptevékenység körébe tartozik.

A költségvetési szervek esetében meg kell bizonyosodni arról, hogy a vállalkozási tevékenység felső határa a módosított kiadási előirányzatok arányában nem haladja meg az alapító okiratban rögzítettet, továbbá, hogy a szervezeti és működési szabályzata tartalmazza a kormányzati funkció szerint besorolt alaptevékenységek, rendszeresen ellátott vállalkozási tevékenységek megjelölését.

Ellenőrizni kell, hogy teljesülnek-e az *Ávr. 3. §-ának* előírásai, azaz:

- a költségvetési szervnél az egységes rovatrend B3. Közhatalmi bevételek és a B405. Ellátási díjak rovatain elszámolandó bevételek vállalkozási tevékenységre nem kerülnek felhasználásra,
- a költségvetési szerv vállalkozási tevékenységeinek összesített maradványa nem negatív.

Amennyiben az éves költségvetési beszámoló az ellenőrzési jelentés elkészítését megelőzően a KGR-ben feladott állapotú, szükséges annak vizsgálata, hogy a főkönyvben lévő összesen bevételi és kiadási adatok megegyeznek-e a beszámoló maradványkimutatásában megjelenő összegekkel. (Jelenleg a KGR azt ellenőrzi, hogy az összesen bevételi és kiadási adatok nem

térhetnek el a 01-04. űrlapok mindösszesen teljesítési adataitól. A maradványkimutatás további vizsgálata céljából javasolt elkészíteni a főkönyvi kivonat adatai alapján a záró pénzkészletből kiindulva a maradványlevezetést, amelyhez segítséget nyújt a 9. számú melléklet 9-1. Maradvány egyeztetés_2020 űrlapja. Amennyiben a levezetés H Az összesen maradvány eltérése a korrigált záró pénzeszközöktől (A-F) sorában eltérés mutatkozik, annak okát feltárni szükséges, és azt az ellenőrzési jelentésben fel kell tüntetni.

A kötelezettségvállalással terhelt maradvány esetében vizsgálni szükséges a kötelezettségvállalás megtörténtét, annak megjelenését a költségvetési jelentésben, és ha ez végleges, akkor a mérlegben történő szerepeltetését is. Mindezeket össze kell vetni a főkönyvi kivonat tartalmával és az analitikus nyilvántartásban lévő adatokkal.

MELLÉKLETEK

1. melléklet: Belső kontrollrendszer munkalap
2. melléklet: Vezérlap – költségvetési jelentés
3. melléklet: Vezérlap – időközi mérlegjelentés
4. melléklet: Vezérlap – mérleg
5. melléklet: Vezérlap – eredménykimutatás
6. melléklet: Vezérlap – maradványkimutatás
7. melléklet: Küszöbértékek meghatározása munkalap
8. melléklet: Mintavételek értékelése tábla
9. melléklet: Maradvány egyeztetése tábla
10. melléklet: Részletező nyilvántartások munkalap
11. melléklet: Mintavétel alapjául szolgáló sorok
12. melléklet: Bekérendő dokumentumok