

Szabályszerűségi pénzügyi ellenőrzés módszertana

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

Egyetérttek:




Dr. Berczik Ábel

államháztartási szabályozásért,
humán és önkormányzati költségvetésért
felelős helyettes államtitkár

Jóváhagyom:




Bugár Csaba
elnök

Magyar Államkincstár

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

Szervezeti és Működési Szabályzat – SZMSZ

KGR-K11 adatszolgáltatási modul – KGR

Központosított Illetmény-számfejtési Rendszer – KIRA

Önkormányzati Előirányzat-gazdálkodási Modul – ÖNEGM

EBR42 Önkormányzati információs rendszer – ebr42

Időközi költségvetési jelentés – IKJ

Időközi mérlegjelentés – IMJ

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	14
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.....	21
<i>Az ellenőrzés 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>Az ellenőrzés 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	27
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
Befektetett pénzügyi eszközök (16-17).....	34
Koncesszióba, vagyonkezelésbe adott eszközök (18).....	36

Államadósság Kezelő Központ Zrt.-nél elhelyezett fedezeti betétek (36792).....	69
Kincstári számlavezetéssel kapcsolatos elszámolások (43).....	69
Passzív időbeli elhatárolások (44).....	70
Az időközi mérlegjelentés ellenőrzésének sajátosságai.....	74
01-R-A űrlap: Mérlegjelentés, Az eszközök és források alakulása.....	74
01-R-B űrlap: A részesedések és a részesedések utáni osztalékok alakulása	77
01-R-C űrlap: A mérlegfolytonosság bemutatása	79
01-R-D űrlap: Tájékoztató adatok	79
01-R-E űrlap: Adósság adatok	80
01-R-F űrlapok: A devizaalapú adósság összetétele devizanemenként elkülönítve	80
01-R-G űrlap: A Gst. 8. § (2) bekezdése szerinti, naptári éven túli futamidejű adósságot keletkeztető ügyletek	80

AZ EREDMÉNYKIMUTATÁS ELLENŐRZÉSÉNEK MÓDSZERTANA 81

Eredménykimutatás.....	81
A) Tevékenység eredménye.....	82
Tevékenység nettó eredményszámlázatú bevételei (91)	82
Közhasznú eredményszámlázatú bevételek (911).....	82
Eszközök és szolgáltatások értékesítése nettó eredményszámlázatú bevételei (912).....	82
Tevékenység egyéb nettó eredményszámlázatú bevételei (913)	83
Aktivált saját teljesítmények értéke (57).....	84
Egyéb eredményszámlázatú bevételek (92)	85
Központi működési célú támogatások eredményszámlázatú bevételei (921).....	85
Egyéb működési célú támogatások eredményszámlázatú bevételei (922)	85
Felhalmozási célú támogatások eredményszámlázatú bevételei (923).....	86
Különböző egyéb eredményszámlázatú bevételek (924)	86
Anyagjellegű ráfordítások (81).....	88
Anyagköltség (811)	88
Igénybe vett szolgáltatások értéke (812).....	88
Eladott áruk beszerzési értéke (813).....	89
Eladott (közvetített) szolgáltatások értéke (814)	89
Személyi jellegű ráfordítások (82)	90
Béreköltség (821)	90
Személyi jellegű egyéb kifizetések (822)	90
Bérfelrakások (823).....	91
Értékcsökkenési leírás (83).....	92
Egyéb ráfordítások (84).....	92
B) Pénzügyi műveletek eredménye	93
Pénzügyi műveletek eredményszámlázatú bevételei (93).....	93
Pénzügyi műveletek ráfordításai (85).....	95

AZ IDŐKÖZI KÖLTSÉGVETÉSI JELENTÉS/KÖLTSÉGVETÉSI JELENTÉS ELLENŐRZÉSÉNEK MÓDSZERTANA..... 96

BEVEZETŐ

A tagállamok költségvetési keretrendszerére vonatkozó követelményekről szóló 2011/85/EU tanácsi irányelv átültetésével összefüggő egyes feladatokról szóló 1917/2013. (XII. 11.) Kormány 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 helyi 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 helyi 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 beszámolóival 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 könyvvézetési 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 könyvvézetést, vezetik-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.

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, kivéve a közös hivatali körben lévő önkormányzatokat. 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 közös hivatalok esetében, ha a tagok közül kiválasztásra kerül valamelyik önkormányzat, úgy az egész közös hivatali kör bekerül a mintába. 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 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, illetve a törzskönyvi nyilvántartásból le kell kérni azokat a szabályzatokat, munkaköri leírásokat és egyéb szabályozó eszközöket amelyek a pénzügyi és számviteli folyamatokat alapvetően meghatározzák. Így különösen:

- Alapító okirat (költségvetési szerv esetében),
- SZMSZ,
- Társulási megállapodás,
- Ügyrend,
- Iratkezelési szabályzat,
- Számviteli politika és az annak keretében elkészítendő:
 - Eszközök és források értékelési szabályzata,
 - Eszközök és források leltározásának és leltárkészítésének szabályzata,
 - Önköltségszámítás rendjére vonatkozó szabályzat,
 - Pénzkezelési szabályzat,
- Számlarend,
- Vagyonderdelet,
- Szervezeti integritást sértő események kezelésének eljárásrendje,
- Integrált kockázatkezelési rendszer (önálló szabályzatként vagy egyéb dokumentum részeként),
- *Ávr. 13. § (2) bekezdésében* meghatározott belső szabályzatok, melyekben a működéshez kapcsolódó, a költségvetési szerv előirányzatait terhelő pénzügyi kihatással bíró, jogszabályban nem szabályozott kérdéseket rendezik, kiemelten a tervezéssel, gazdálkodással - így különösen a kötelezettségvállalás, ellenjegyzés, teljesítés igazolása, érvényesítés, utalványozás gyakorlásának módját, eljárási és dokumentációs részletszabályait, valamint az ezeket végző személyek kijelölésének rendjét -, az ellenőrzési, adatszolgáltatási és beszámolási feladatok teljesítésével kapcsolatos belső előírásokat, feltételeket rögzítő belső szabályzat,

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 az 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).

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

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 könyvvezetés, 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

hibahatások abszolút értékének 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 fennálló vis maior helyzet esetén (pl. vízkár, tűzkár, lopás,stb.) az adatok teljességéről 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 értékébe 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.

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.

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.

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, tárgyszerű 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 eljárásként, 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 kivetíthető, reprezentatív eredmény biztosítása érdekében – az ellenőrzött szervezet által a KEP-re feltöltött nyilvántartási és könyvviteli számlák tételes listáiból (kartonok) – generált véletlenszámok segítségével vett egyszerű mintavétellel – történik a mintatételek kiválasztása. A mintavétel 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

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

A pénzügyi ellenőrzés alaptényezőit a szerint 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 a pénzügyi számvitelben 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).

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).

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).

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

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

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

Ellenőrzéskor a mintavétel mellett alkalmazható az észszerűségi 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. Észszerűségi 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.

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 feltárára 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 könyvvézés naprakészességét 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 megfelelést a jelen Módszertan 10. számú mellékletében található munkalapok 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,
- az Áhsz 17. melléklet 1-3. pontjai, valamint a 4. pont a) és b) alpontjai szerinti kötelező egyezőségek vizsgálatát,
- a részesedések elszámolásának szabályszerűségét,
- a maradványkezelés évközi vizsgálatát a jelen Módszertan 9. számú melléklet <9-1. Maradvány egyeztetése> munkalap alapján, amennyiben a maradványkezelésben eltérés áll fenn, 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). 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.

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 könyvvézetés 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 nyilvántartásokban rendezték-e,
- a záró befejezetlen termelés, félkész termékek, 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.

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. Javaslatok 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, illetve a Módszertanban meghatározott esetben további adatok ellenőrzésére terjed ki. A mintavételezés során csak az intézkedési tervben megfogalmazott hibákkal kapcsolatos minták kiválasztására és ellenőrzésére kerül sor.

átvezetésre, valamint a főkönyvben könyvelésre került-e. 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 bevételként 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. Amennyiben az Éves költségvetési beszámoló 15. tábláján az értékesítés sor 3. oszlopában adatot szerepeltetett, ellenőrizni szükséges, hogy a 02. táblázat B51. Immaterialis javak értékesítése rovat tartalmazza-e az értékesítéshez kapcsolódó bevételi összegeket.

Mivel 2021. január 1-jétől változott az immateriális javak értékesítése esetén a könyvekből történő kivezetés, és az értékesítés eredményének az elszámolása, ezért amennyiben értékesítés történik, ellenőrizni kell, hogy a hatályos 38/2013. NGM rendelet 1. melléklet III. fejezet Csökkenések rész D) pont alapján történt a könyvelés.

Az év végi beszámoló ellenőrzésekor a mérlegtétel alátámasztását a kiértékelt 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.

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 vagyonkezelőnek minősül. Amennyiben az intézménynél tartós használatban levő önkormányzati vagyonra vonatkozóan nincs szabályozás a vagyonrendeletben, akkor a vagyontárgyakat csak az önkormányzat könyveiben lehet szerepeltetni a nemzeti vagyonba 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 vagyonkezelésbe 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 kötelezettséggént nyilvántartott nettó vételára. A saját tenyésztésű állatoknál a növendék, hízó- és egyéb állatok közül történő átsoroláskor a bekerülési érték a *Szt. 51. §-a* alapján megállapított közvetlen önköltség (vizsgálendő, 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.

A „Kimutatás az immateriális javak, tárgyi eszközök, koncesszióba, vagyonkezelésbe adott eszközök állományának alakulásáról űrlap” (befektetési tükör) a beruházások, felújítások sorokon szereplő tételeket (amennyiben a pénzforgalmi teljesítés megtörtént), a 01. és 02. űrlapokkal 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.

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 1622. Tartós részesedések saját alapítású nem pénzügyi vállalkozásban, 164. Tartós részesedések társulásokban (a helyi önkormányzatok, nemzetiségi önkormányzatok társulásokban való részesedéseit), valamint a 165. Egyéb tartós részesedéseket. Az egyéb tartós részesedések között kell kimutatni a tartós befektetési jegyeket is. Meg kell vizsgálni, hogy a hatályos jogszabálynak megfelelően történt-e a befektetési jegy besorolása és nyilvántartásba vétele.

Tételeken ellenőrizni kell a részesedéshez jutás jogcímeit és dokumentumait (szerződések, alapító okiratok, cégbíróági 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 (a gazdasági társaságok beszámolója elérhető az Elektronikus Beszámoló Portálon).

(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 $PE=0,5*80=40$, ami azt jelenti, hogy a

ráfordításai között számolta-e el és nem az értékpapír bekerülési értékeként. A beszerzett értékpapír után kapott kamatot külön, a pénzügyi műveletek eredményszámlázatú bevételeként, a befektetett pénzügyi eszközökből származó eredményszámlázatú bevételek, árfolyamnyereségek között 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)

Befektetett pénzügyi eszközök értékhelyesbítésének ellenőrzése

Ha a költségvetési szerv a tartós részesedéseit felértékelte a piaci értékre, akkor az ellenőrnek erre is fokozott figyelmet kell fordítania. Meg kell győződnie, hogy a tulajdonos a piaci értéket megfelelő dokumentumokkal támasztotta-e alá, az értékhelyesbítést egyedileg, eszközönként elkülönítve tartja-e nyilván. Ellenőrizni szükséges továbbá, hogy az értékhelyesbítés 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 pénzügyi értékre szóló részesedések, értékpapírok mérlegben szereplő értékét az Áhsz. 21. § (10) bekezdése szerint állapították-e meg.

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 vagyonkezelői szerződést kötött. Az átadáskor az eszköz bruttó értékét és elszámolt értékcsökkenését, értékvesztését, értékhelyesbítését a koncesszióba, vagyonkezelésbe adott eszközök közé kell átvezetni.

Az Áhsz. 47. § (3) és (5) bekezdése alapján, ha a tulajdonos a tulajdonában álló eszközre államháztartáson belüli szervezettel vagyonkezelői jogot létesített, vagy államháztartáson kívüli szervezet részére vagyonelemek bizalmi vagyonkezelésbe adásáról rendelkezett, az eszközt a mérlegében nem mutathatja ki. A 0-s számlaosztályban azonban köteles a tulajdonos (vagyonkezelésbe adó) nyilvántartásba venni a bruttó értéket. Tipikus eset az önkormányzat és az intézmény között létrejött „megállapodás” alapján működtetett vagyonkezelés. Ha az intézménynél tartós használatban levő önkormányzati vagyonra vonatkozóan nem rendelkeztek a helyi rendeletben (vagyonrendelet), akkor a vagyontárgyakat csak az önkormányzat könyveiben lehet szerepeltetni a nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök között, az intézményi könyvekben ezen vagyonelemek nem szerepelhetnek. Ha az önkormányzat a vagyonrendeletében úgy határozott, hogy az intézmény a vagyonkezelő, akkor az intézménynél kell a vagyontárgyakat szerepeltetni a nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök között. Akár használatba, akár vagyonkezelésbe adja az önkormányzat a vagyontárgyait, a tulajdonosi jogokat az önkormányzat gyakorolja, a **vagyonkataszterben** és

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 önköltségszámítás rendjére vonatkozó belső szabályzat alapján kell elvégezni. Az *Áhsz. 50. § (4) bekezdése* alapján nem kell elkészítenie az önköltségszámítás 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) bekezdés b) pontja* szerint a készletek állományváltozásait a negyedéves könyvviteli zárlat keretében kell elszámolni. Meg kell bizonyosodni arról, hogy ezek az eszközök valóban nem tartósan, hanem éven belül szolgálják a szervezetet. Az ÁFA nem része a bekerülési értéknek!

Ha egy gépet értékesítési céllal szereznek be, akkor nem a nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök között kell állományba venni, hanem a nemzeti vagyonba tartozó forgóeszközök, ezen belül a készletek közé.

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 kötelezően 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 készletek mérlegsora mennyiségi leltározással, vagy folyamatosan vezetett mennyiségi és értékbeni nyilvántartás mellett egyeztetéssel, az egyeztetés elvégzését igazoló leltározási dokumentumokkal támasztható alá. Az ellenőrnek ellenőriznie kell a leltározási jegyzőkönyv, az analitika és a főkönyv egyezőségét.

Vásárolt készletek ellenőrzése

Ellenőrizni szükséges, hogy Félkész termékként vettek-e figyelembe minden olyan terméket, mely a szervezetnél 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 szervezetnél 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 eredményyszemléletű 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 egy költségvetési szervnél az önköltség alacsonyabb, úgy indokolt az értékesítés kiadásait és

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. Az Áhsz. 12. § (11) bekezdés szerint a mérlegben a nem tartós részesedések között az olyan nem tartós befektetési jegyeket és tulajdoni részesedést jelentő befektetéseket kell kimutatni, amelyeket egy éven belül értékesíteni szándékoznak.

A befektetési jegyek esetében meg kell vizsgálni, hogy egy éven belül értékesíteni szeretnék-e vagy sem. A nem tartós befektetési jegyeket az Áhsz. 12.§ (11)-(12) bekezdésében foglaltaknak megfelelően a nemzeti vagyona tartozó forgóeszközöknek minősülő nem tartós részesedések között kell kimutatni (B/II/1. soron).

Forgatási célú hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok ellenőrzésekor hasonlóan kell eljárni, mint a befektetett pénzügyi eszközök mérlegcsoportban található tartós hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok esetében. Az Áhsz. 12. § (12) bekezdés szerint: A mérlegben a forgatási célú hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok között az olyan hitelviszonyt megtestesítő értékpapírokat kell kimutatni, amelyek lejárat, beváltása a mérleg fordulónapját követő költségvetési évben esedékes, vagy azokat a mérleg fordulónapját követő költségvetési évben értékesíteni szándékoznak. A forgatási célú hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok között el kell különíteni a kárpótlási jegyeket, a kincstárjegyeket, az államkötvényeket és a helyi önkormányzatok kötvényeit.

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, dekadonkénti) 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

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 áthúzódik a következő évre, az éven túli lejáratú lekötött betétek között, a 44-45. sorban kell kimutatni.

Gyakran előforduló probléma az önkormányzati alrendszerbe tartozó költségvetési szervek esetében, hogy a bankköltségként felmerülő bankszámlaterhelés miatt a mérleg fordulónapján a bankszámla egyenlegük negatívvá válik. Az Áht. 41. § (4) bekezdése szerint a költségvetési szerv saját nevében a Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló 2011. évi CXCV. törvény 8. § (2) bekezdése szerinti adósságot keletkeztető ügyletet érvényesen nem köthet, így a költségvetési szerv hitelt – ideértve a likvid hitelt is – nem vehet fel, vagyis a pénzforgalmi számlája nem lehet negatív, csak nulla. A fenti esetben keletkezett negatív értéket sorban álló tételnek kell minősíteni, azaz a pénzügyi intézet által terhelt kiadások könyvelését a bankszámla „0” egyenlegéig kell elvégezni és nulla egyenleggel zárni a könyveket. A negatív érték akkor válik tényleges kiadássá, amikor a fedezet a bankszámlán rendelkezésre fog állni. A könyvelésben levő pénzeszköz könyvviteli számla egyenlege és a bankkivonaton szereplő záró egyenleg közötti eltérést a költségvetési évben esedékes kötelezettségek dologi kiadásokra mérlegtételek analitikájában kell kezelni.

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

lejárátú 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 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 (pl. gépjárműadó) 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 új szabályozás alapján a települési önkormányzat által 2020. január 1-jét követően beszédett gépjárműadó teljes összege a központi költségvetést illeti meg. Az ellenőrzés során vizsgálandó, hogy az önkormányzat nyilvántartásaiból a gépjárműadóval kapcsolatos követelések állományának kivezetése megtörtént-e., illetve a gépjárműadóval kapcsolatos gazdasági események részletező analitika szintjén a 0-s számlaosztályon belül a 03. Függő és biztos (jövőbeni) követelések között nyilvántartásra kerültek-e.

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

- csődeljárás alá vont,
- végelszámolás alatt lévő,
- 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 ellenőrizhetőek. 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 számolhat 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 számolható 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 ÁFA elszámolásai, a követelés és kötelezettség jellegű sajátos elszámolások, valamint az egyéb sajátos eszközoldali elszámolások szolgálnak. A könyvviteli számlákon az elszámolásokat nettó módon kell vezetni.

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 – ÁFÁ-t 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 visszairásából származnak.

Fontos, hogy csak ezek a konkrét tételek, tehát immateriális javakra, beruházásokra, felújításokra, 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. Az adott előlegek vizsgálata során ellenőrizni kell, hogy az azonosítás alatt álló tételek közül nem kerültek átvezetésre év végén beazonosíthatatlan kiadások. Fokozottan kockázatos, hogy az adott előlegek közé „rejtik” el azokat a tételeket, amelyek most az *Áhsz.* alapján már „mérlegben nem

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 célból 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. 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-as főkönyvi számlán lekönyvelt összeg.

Kiemelt figyelmet kell tehát fordítani az *Áhsz. 44. § (2) bekezdés d) 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

Fontos, hogy csak ezek a tételek lehetnek ezen a mérlegsoron 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, vagyonkezelésbe 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 mérlegsorra 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 mérlegsoron 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 „25. 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

Az Áhsz. 48. § (9) bekezdés b) pontja szerint ugyancsak az egyéb sajátos eszkozoldali elszamolasok kozott kerul kimutatásra az utalványok, berletek és más hasonló, készpénz-helyettesítő fizetési eszkoznek nem minősülő eszkozök beszerzése. Mindaddig itt kerul kimutatásra, amig azokat a foglalkoztatottnak, ellátottnak ki nem osztják, támogatásként át nem adják, tovább nem értékesítik, illetve a hiányzó, megsemmisült, érvénytelenített utalványokat, berleteket és más hasonló, készpénz-helyettesítő fizetési eszkoznek nem minősülő eszkozöket ki nem vezetik.

Aktív időbeli elhatárolások (37)

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

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

Az aktív időbeli elhatárolásokon belül kell kimutatni: az eredményszemléletű 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 elszámlása esetében.

Az elszámlások 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.

Eredményszemléletű bevételek aktív időbeli elhatárolásaként kell kimutatni az eredményszemléletű 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 eredményszemléletű bevétel T+n évben történő esedékessé válásánál.

Eredményszemléletű 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

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.

Saját tőke (41)

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

- államháztartáson kívülre vagyongazdálkodásba adott immateriális javakkal, tárgyi eszközökkel kapcsolatos sajátos visszafizetési követelés elszámolása,
- vagyongazdálkodásba kapott immateriális javakkal, tárgyi eszközökkel kapcsolatos sajátos visszafizetési kötelezettség elszámolása,
- vagyongazdálkodási jog átruházása esetén az adott-kapott eszközökhöz kapcsolódó időbeli elhatárolás elszámolása,
- vagyongazdálkodásba 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 vagyongazdálkodásba adott, illetve az államháztartás önkormányzati alrendszerébe tartozó költségvetési szerv, társulás tulajdonába adott eszköz visszaadása, visszavétele, valamint a megszűnő nemzetiségi önkormányzat vagyonának átadása, átvétele, az újraalakult nemzetiségi önkormányzatnál e vagyon visszaadása, visszavétele,
- törvény vagy kormányrendelet által előírt esetben az immateriális javak, tárgyi eszközök és a koncesszióba, vagyongazdálkodásba adott eszközök meghatározott köre bekerülési értékének újbóli megállapítása.

Az időközi mérlegjelentésnél e változások csak az „Állományváltozás nem pénzforgalmi tranzakciók miatt” oszlopban jelenhet 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 a *Nektv. 138. §-a és 139. §-a* szerinti szervnek a megszűnő költségvetési szerv, társulás, nemzetiségi 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, nemzetiségi 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 mérleghorizontra kerül át a nem idegen pénzeszközök forrása mellé. Az időközi mérlegjelentésnél ez a változás az „Állományváltozás nem pénzforgalmi tranzakciók miatt” oszlopban jelenhet meg. Amennyiben azonban szükséges volt az *Áhsz. 54/A § és 54/B. §* előírások szerinti javítás e mérleghorizontra 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.

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, végleges hatósági határozatból, szerződésből - ideértve az átvállalt kötelezettségeket is - jogszerűen eredő elismert tartozás, amely kifizetésének feltételeit a másik fél már teljesítette, ilyennek minősül különösen a számfajtott személyi juttatás, a teljesítésigazolással 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.

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 tárgyre 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 tárgyreől 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.

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 beszedett, 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 arra, hogy 2020-tól a települési önkormányzatot a beszedett gépjárműadó nem illeti meg. A gépjárműadóhoz kapcsolódó bírságból, pótlékból és végrehajtási költségből származó bevétel 100%-a változatlanul az önkormányzat költségvetését illeti meg. Figyelni kell rá, hogy 2020. II. negyedévtől kezdődően a megállapított és beszedett gépjárműadó bevételeket, valamint a központi költségvetésbe tovább utalt kiadásokat is a 3673. Más szervezetet megillető bevételek elszámolása könyvviteli számlával szemben szükséges elszámolni a 38/2013. NGM rendelet 1. melléklet, XI. Közhatalmi bevételekkel kapcsolatos elszámolások fejezet, C) A beszedett szervezetet nem megillető közhatalmi bevételek elszámolása címben foglaltak szerint. A települési önkormányzat könyveiben a települési önkormányzatot nem megillető gépjárműadóval kapcsolatos gazdasági események nyilvántartása csak a részletező analitika szintjén és a 0-s számlaosztályon belül, a 03. Függő és biztos (jövőbeni) követelések között (értékvesztés nélkül) történhet, így a 2020. évben keletkező hátralék (követelés) és a túlfizetés összegének nyilvántartása is. A gépjárműadó 2020. évben keletkezett túlfizetés összegét 04. Függő kötelezettségként kell nyilvántartásba venni. Nagyon fontos, hogy az *Áht. 83/A. § és Ávr.*

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 foglaló, kötbér – a kapott pénzeszköz visszaadásáig vagy bevételként történő elszámolásáig.

A letétre, megőrzésre, fedezetkezelésre átvett pénzeszközök, biztosítékok számviteli elszámolását a 38/2013. NGM rendelet 1. melléklet VII. Pénzeszközökkel, finanszírozással kapcsolatos elszámolások fejezet K) Letétekkel, megőrzésre, fedezetkezelésre átvett pénzeszközökkel, biztosítékokkal kapcsolatos elszámolások cím előírásai szerint kell elvégezni.

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.

A számviteli elszámolásnál figyelemmel kell lenni arra, hogy a támogatás (előleg) költségvetési bevételként történő elszámolása (bevételi teljesítés) a felmerült kiadási tételek költségvetési kiadásként történő elszámolásával (kiadási teljesítés) egyidejűleg és azonos értékben történhet, pénzforgalom nélküli tételként. A pénzeszközök kivezetését mindig a 36791. Nemzetközi támogatási programok pénzeszközei könyvviteli számlával szemben szükséges elvégezni, egyidejűleg (és azonos összegben) az elszámolt költségvetési bevétel és költségvetési kiadás összegével. A 36791. Nemzetközi támogatási programok pénzeszközei könyvviteli számla egyenlege mindig a támogatásból (előlegből) még fel nem használt pénzeszközök értékével egyezik meg. A kapott támogatási (előleg) összegek felhasználásának számviteli elszámolását a 38/2013. NGM rendelet 1. melléklet X. Támogatásokkal, ellátásokkal kapcsolatos elszámolások fejezet H) Az Európai Unió vagy más nemzetközi szervezettől közvetlenül kapott támogatás elszámolása (*Áht. 20. § (1) bekezdés*) cím előírásai szerint kell elvégezni.

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.

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 könyvvizetés 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 (visszaadási kötelezettség nélkül) átvett eszközök, 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,

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 közterheik. A december havi személyi juttatások és közterheik 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 rezszi költségek 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 kölcsönnel 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 katonja, 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

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/d/9b/e2000/merlegjelentés_kitöltési_utmutató_2022.pdf. Az ellenőrzéskor figyelembe kell venni az PM időközi mérlegjelentés ellenőrzésének szempontjait tartalmazó tájékoztatót is.

A kitöltött vezérlap alapján kell ellenőrizni az időközi mérlegjelentésben megjelenő adatok valóságát. A főkönyvi kivonatban szereplő adatoknak meg kell egyezniük az időközi mérlegjelentésben az „Állomány a tárgyidőszak végén” oszlopban szereplő összes adattal (kivétel 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 tárgyévi 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 4.2. 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

- az immateriális javak, tárgyi eszközök – ide értve a beruházásokat is - elszámolt terven felüli értékcsökkenése és visszaírása,
- az immateriális javak, tárgyi eszközök értékesítése során az elszámolt terven felüli értékcsökkenés kivezetése,
- a követelések (ideértve az adott előlegeket is) és a készletek értékvesztése, azok visszaírása,
- a részesedések, értékpapírok, pénzeszközök elszámolt értékvesztése és visszaírása,
- 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 számláinak a 8514. Egyéb részesedésekből származó ráfordítások, árfolyamveszteségek könyvviteli számlával szemben könyvelt csökkenése, a 17. Tartós hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok és a 1654. Tartós befektetési jegyek könyvviteli számláinak a 8522. Egyéb befektetett pénzügyi eszközökből származó ráfordítások, árfolyamveszteségek könyvviteli számlával szemben könyvelt csökkenése, a 24. Értékpapírok számlacsoport könyvviteli számláinak a 8553. Pénzügyi műveletek más egyéb ráfordításai könyvviteli számlával szemben könyvelt csökkenése és a 246. Nem tartós befektetési jegyek könyvviteli számláinak a 853. Fizetendő kamatok és kamatjellegű ráfordítások számlával szemben könyvelt csökkenése, így
- a befektetett pénzügyi eszközök vagy az értékpapírok között kimutatott részesedések (ideértve a befektetési jegyeket is) értékesítésekor a könyv szerinti érték és az eladási ár közötti veszteségjellegű különbözet,
- a vásárolt hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok beváltásakor, értékesítésekor a könyv szerinti érték és a kapott érték közötti veszteségjellegű különbözetet,
- a 351. Költségvetési évben esedékes követelések számlacsoport könyvviteli számláinak a 8553. Pénzügyi műveletek más egyéb ráfordításai könyvviteli számlával szemben könyvelt csökkenése, így
- a külföldi pénzügyi értékre szóló követeléshez kapcsolódó realizált árfolyamveszteséget
- a vásárolt követelés értékesítésekor az eladási ár és a könyv szerinti érték közötti veszteségjellegű különbözetet,
- a 3514. Költségvetési évben esedékes követelések működési bevételekre könyvviteli számláinak a 9353. Pénzügyi műveletek más egyéb eredményszemléletű bevételei könyvviteli számlával szemben könyvelt növekedése (B4091. Részesedésekből származó pénzügyi műveletek bevételei és B4092. Más egyéb pénzügyi műveletek bevételei rovaton elszámolandó változásai), valamint befektetési jegyek esetében a 9333. Más befektetett pénzügyi eszközökből származó eredményszemléletű bevételek, árfolyamnyereségek és 934. Egyéb kapott (járó) kamatok és kamatjellegű eredményszemléletű bevételek könyvviteli számlával szemben könyvelt növekedése (B4081. Befektetett pénzügyi eszközökből származó bevételek, B4082. Egyéb kapott (járó) kamatok és kamatjellegű bevételek rovat), így
- a befektetett pénzügyi eszközök vagy az értékpapírok között kimutatott részesedések (ideértve a befektetési jegyeket is) értékesítésekor a könyv szerinti érték és az eladási ár közötti nyereségjellegű különbözet,
- a vásárolt hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok értékesítésekor a könyv szerinti érték és az eladási ár közötti nyereségjellegű különbözet,
- a hitelviszonyt megtestesítő kamatozó értékpapírok kibocsátásakor a névérték és a kapott eladási ár közötti nyereségjellegű különbözet,
- év közben a valutakészletek, illetve a devizaszámlán lévő deviza forintba történő átváltásakor realizált árfolyamnyereség,
- a vásárolt követelések könyv szerinti értékét meghaladó összegben befolyt bevételt, valamint a követelés értékesítésekor a könyv szerinti érték és az eladási ár közötti nyereségjellegű különbözet,

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

— 08. 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,

— 09. sor 9. oszlop, ezen a soron a tartós részesedések könyvviteli számláinak a cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról szóló 2006. évi V. törvény (a továbbiakban: Ctv.) 9/F. § (3) bekezdés szerinti nonprofit gazdasági társasággá történő átalakulás következtében elszámolt állománynövekedést kell szerepeltetni,

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

— 12. sor 9. oszlop - 22. sor 9. oszlop = 166. Tartós részesedések értékhelyesbítése + 168. Tartós részesedések értékvesztése és visszaírása könyvviteli számlák összevont forgalma,

— 18. sor 9. oszlop, ezen a soron a tartós részesedések könyvviteli számláinak a Ctv. 9/F. § (3) bekezdés szerinti nonprofit gazdasági társasággá történő átalakulás következtében elszámolt állománycsökkenést kell szerepeltetni,

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

— 20. 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,

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

— 32. 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 vagyoni 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-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.

Az 01-R-E űrlap 76-81. sorain, továbbá a 01-R-F űrlap 76-81. sorain az önkormányzati alrendszerbe tartozó államháztartási szervezetek nem szerepeltethetnek 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. 8. § (2) bekezdése szerinti, naptári éven túli futamidejű adósságot keletkeztető ügyletek

A 01-R-G űrlap vizsgálatától eltekintünk, mivel ezen az űrlapon a naptári éven túli futamidejű, kormányzati engedélyhez kötött, illetve az az alól mentes adósságot keletkeztető ügyletekkel kapcsolatos kiegészítő információs sorok kitöltését végzi el a helyi önkormányzat, nemzetiségi önkormányzat, a társulás és a térségi fejlesztési tanács.

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 tárgydőszakban 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 díjakból származó összegeket lehet kimutatni.

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. Közfoglalkoztatási program keretében növénytermesztési és állattenyésztési tevékenység folytatása során fokozott figyelmet kell arra fordítani, hogy az ellenőzött szerv alkalmazza-e ezt a könyvviteli számlát.

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.

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 alapidokumentumokat, az alapidokumentumokon 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 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 fejlesztési célú támogatások fogadása esetén a *38/2013. NGM rendelet 1. melléklet X. fejezet B) pontja 4. alpontja* szerinti időbeli elhatárolás megtörtént-e tárgyévben, valamint az előző években elhatárolt összegeknek az értékcsökkenés elszámolásával arányos feloldása, tárgyévi bevételkénti kimutatása megtörtént-e. (*Áhsz. 25. § (10) bekezdés és Szt. 77. § (4) bekezdés b) pont, valamint Áhsz. 14. § (14) bekezdés és Szt. 45. § (1) bekezdés a) pont és (2) bekezdés* szerint)

Különféle egyéb eredményszemléletű bevételek (924)

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 fent felsorolt eszközök esetében vizsgálni kell, hogy azok passzív időbeli elhatárolása és a kapcsolódó, értékcsökkenéssel arányos rész feloldásra került-e?

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 az 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 kötelezettséggént 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.

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 bérfelhasználási összesítővel 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 kivételével más hóközi kifizetés), a béreköltség bruttó és nettó összegének különbségét kell passzív időbeli elhatárolásként elszámolni. Jogviszony megszűnés esetén a december havi, december hónapban kifizetett törvény szerinti illetményeket, munkabérek a 3661. December havi illetmények, munkabérek könyvviteli számlán kell kimutatni. 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 költségterítés, K1109. Közlekedési költségterítés, K1110. Egyéb költségterítések, 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

Értécsökkenési leírás (83)

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

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

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

Mintavételes eljárással vizsgálni szükséges, hogy a kisértékű tárgyi eszköz aktiválása, majd aktiválást követően egy összegben a bekerülési értéknek megfelelő értécsökkenés elszámolása megtörtént-e.

Meg kell győződni arról, hogy a kiválasztott tételek a megfelelő könyvviteli számlán, illetve a Módszertan Mérleg fejezetének Nemzeti vagyonba 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 értékesítése esetén, továbbá az immateriális jószág, a tárgyi eszköz Szt. 72. § (4) bekezdés a) pontja szerinti jogcímen történő átadása esetén az értékesítésből, az átadásból származó bevétel és a könyv szerinti érték különbözetét, amennyiben a könyv szerinti érték meghaladja a bevételt az értékesítéskor, az átadáskor. Itt kell elszámolni 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 belülrre, K81. Felhalmozási célú garancia- és kezességvállalásból származó kifizetés államháztartáson belülrre, K84. Egyéb felhalmozási célú támogatások államháztartáson belülrre, K85. Felhalmozási célú garancia- és kezességvállalásból származó kifizetés államháztartáson kívülrre, K87. Lakástámogatás, K88. Felhalmozási célú támogatások az Európai Uniónak, K89. Egyéb felhalmozási célú támogatások államháztartáson kívülrre és K915. Központi, irányító szervi támogatás folyósítása, K355. Egyéb dologi kiadások, K4. Ellátottak pénzbeli juttatásai, K501. Nemzetközi kötelezettségek, K503. Működési célú

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) észszerűségi 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 alak, 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 pénzértékre szóló 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.

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 időszakos költségvetési jelentés időszaka egybeesik az időszakos mérlegjelentés időszakával – jellemzően azonos időszakra vonatkozó időszakos költségvetési jelentést és időszakos 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 időszakos költségvetési jelentést alátámasztó főkönyvi kivonattal.

Az ellenőrzés elvégzéséhez segítséget nyújt az időszakos 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 időszakos költségvetési jelentéshez elkészített ellenőrzésének szempontjait tartalmazó tájékoztatót is.

Az időszakos költségvetési jelentés **18-22 űrlapjainak** vizsgálatától eltekintünk, mivel ezeken az űrlapokon tájékoztató adatok kitöltését végzi el az államháztartás szervezete, illetve a KGR az adatok egyezőségét ellenőrzi.

A 01.-04. űrlapok vizsgálatához kiválasztott tételekhez kapcsolódóan a kormányzati funkciók is vizsgálat alá kerülnek.

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 észszerű 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 észszerű 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.

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 vizsgálatakor 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 észszerűségi 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 észszerűségi teszt elvégzésénél, hasonlóan a K1. Személyi juttatásoknál.

Eredménykimutatás-kapcsolat: A kapcsolódó pénzügyi számvitelben elszámolt bérjárulékokra hasonlóan lehet észszerűségi 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.

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 belülre vagy kívülre 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 belülre átadott pénzeszközök besorolásánál ellenőrizni kell, hogy kölcsön/visszatérítendő támogatás nyújtásáról, törlesztéséről, vagy egyéb adott támogatásról szól az alaplokumentum és ennek megfelelően került-e könyvelésre az összeg.

A beszámolóban/idejűközi 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 ÁFÁ-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.

Kiemelt annak vizsgálata, hogy valóban felhalmozódási célhoz kapcsolódik-e a kiadás.

A beszámolóban/időközi 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,

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.

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, 2021. 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. rovathoz kapcsolódó eredményszemléletű bevételeit a létezés és a pontosság vonatkozásában a kiválasztott tételeknél.

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 alapidokumentumok 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 pénzügyi értékre 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/ideiglenes 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.

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 maradványkimutatás további vizsgálata céljából el kell készíteni a főkönyvi könyvelés adatai alapján a záró pénzkészletből kiindulva a tárgyévi maradványlevezetést (a 9. számú melléklet <9-1. Maradvány egyeztetése> munkalap tartalmazza a maradvány összehasonlítását a korrigált záró pénzeszközzel).

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 alapidokumentumok 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 az SZMSZ 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.

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: Pénzeszközök egyeztetése tábla
10. melléklet: Részletező nyilvántartások munkalap
11. melléklet: Mintavétel alapjául szolgáló sorok
12. melléklet: Bekérendő dokumentumok