

AZ ÁLLAMHÁZTARTÁS KÖNYVVIZSGÁLATÁNAK KÉT ÉVTIZEDE ÉS JÖVŐKÉPE

Dr. Printz János

az MKVK Költségvetési Tagozatának elnöke

Balatonföldvár, 2015. november 27.

A kezdetek – a múlt század kilencvenes évei

Könyvvizsgálati kötelezettség az **államháztartásban**

- Társadalombiztosítás alapjai (eü., nyugdíj)
- Elkülönített állami pénzalapok (egykor több mint harminc)
- Önkormányzatok (csúcsra járattva – a kétezres évek elején – közel ezer megbízás)

Válaszok a kihívásokra

- Költségvetési minősítés – gyakorlat és képzés
- Költségvetési tagozat (421 tag) – húsz éve már - és kamarai munka – szekció a konferencián
- Standardok és módszertan – a kilencvenes évek végén
- Együttműködés más ellenőrző szervekkel – megállapodások stb.
- Közben a változtatások lebegtetése és ténye

Változások az államháztartásban

- (már nem is annyira) új államháztartási törvény - 2011. évi CXCV törvény (Áht.)
- Fokozatosan bevezetett, új önkormányzati törvény – 2011. évi CLXXXIX törvény (Mötv.)
- „Vadonatúj” számviteli rendszer az államháztartásban - 4/2013.(I. 11.) Korm. rendelet
- Új kormányrendeletek, NGM rendeletek

Könyvvizsgálók az új helyzetben

- Helyi önkormányzatok: megszűnt a kötelező könyvvizsgálat – próbálkozások a visszatérésre
- Egészségügyi szolgáltatások: auditált éves költségvetési beszámoló kell (2006. évi CXXXII. törvény)
- EU-s támogatások elszámolása: jórészt könyvvizsgálói ellenőrzéssel
- Könyvvizsgálatok a megbízók döntése alapján

Könyvvizsgálók új szerepkörben

Könyvvizsgálók:

- tanácsadóként,
- számvevőszéki ellenőrzés közreműködőiként,
- belső ellenőrként,
- könyvelőként (államháztartásban nem egyszerű).

A műfaj lehet: pl. átvilágítás, megállapodás alapján végzett vizsgálat, külső vagy belső ellenőrzés – mindegyik csak a saját szabályai szerint.

Mi legyen a módszertannal?

Az eddigi nem maradhat! – egy évnyi tapasztalat

Az új kidolgozása most már tényleg sürgető feladat!

A módszertan középpontjában továbbra is az auditálásnak kell állnia!

Ki kell dolgozni valamennyi könyvvizsgálói szolgáltatás sajátos államháztartási kínálatának módszereit!

A könyvvizsgálat helyzetét befolyásoló tényezők

Az államháztartásban is kell a bizonyosság, de ki adjon erről véleményt – és milyen elvek mentén?

- Értelmezési polémiák a 85/2011. EU-s irányelv körül.
- Mennyiben lehet döntő a megbízó(k) igénye?
- Milyen változásokat hoz a MÁK bővülő szerepköre...? (1917/2013. Korm. hat. - Áht. – 368/2011. (XII. 31 Korm. rendelet)

Az Európai Unió Tanácsa 2011/85 EU irányelve

Irányelv a tagállamok költségvetési keretrendszerére vonatkozó követelményekről

- Preambulum (2): „A tagállamok kormányai és az államháztartási alszektorok olyan állami számviteli rendszereket működtetnek, amelyek magukban foglalják a könyvvezetést, a belső ellenőrzést, a pénzügyi beszámolást és a **könyvvizsgálatot**.”
- (3): „A közintézmények – pl. a Számvevőszék - vagy a **könyvvizsgáló magánszervezetek** által végzett **független ellenőrzésnek** a legjobb nemzetközi gyakorlatok követésére kell ösztönöznie
- II. fejezet 3. cikk: „... az állami számviteli rendszerekben belső ellenőrzést és **független könyvvizsgálatot** kell végezni.”

Kormányhatározat az önkormányzatok pénzügyi ellenőrzéséről

„A Kormány egyetért azzal, hogy az Állami Számvevőszék sarkalatos törvényben meghatározott ellenőrzési feladat- és hatáskörével összehangolva a Magyar Államkincstár 2015. január 1-jétől törvényben meghatározott szabályszerűségi pénzügyi ellenőrzést végezzen a helyi önkormányzatok körében...” (1917/2013. kormányhatározat)

A Magyar Államkincstár szabályszerűségi pénzügyi ellenőrzésének szabályozása:

- az Áht. 68/B. §-a
- A 368/2011. (XII. 31.) Korm. Rendelet 115/A-F §-ai

A könyvvizsgálók és az új beszámoló

A könyvvizsgálók új garnitúrával szembesülnek:

- költségvetési jelentés
- maradványkimutatás (eddig költségvetési számvitel)
- mérleg
- eredménykimutatás
- kimutatás a költségekről és megtérülésükről
- kiegészítő melléklet (ez a pénzügyi számvitel)

Mi legyen a táskánkban, gépünkben?

- Az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény
- A Magyarország helyi önkormányzatairól szóló 2011. évi CLXXIX. törvény
- Az államháztartási törvény végrehajtásáról szóló 368/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet
- Az államháztartás szervezetei beszámolási és könyvvezetési kötelezettségének sajátosságairól szóló 249/2000. (XII. 24.) Korm. rendelet
- Az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet, „mögötte”:
- A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény
- Az éves költségvetési törvények (2015-re a 2014. évi C. törvény, 2016-ra a 2015. évi C. törvény)

Továbbá...

- a 36/2013. (IX. 13.) NGM rendelet az államháztartás számvitelének 2014. évi megváltozásával kapcsolatos feladatokról
- a 38/ 2013. (IX. 19.) NGM rendelet az államháztartásban felmerülő egyes gyakoribb gazdasági események kötelező elszámolási módjáról,
- a 68/2013. (XII. 29.) NGM rendelet a kormányzati funkciók, államháztartási szakfeladatok és szakágazatok osztályozási rendjéről,

no meg (és természetesen)

a 370/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet, a „**békáer**”!

Az éves költségvetési beszámoló és az ellenőrzés

- A beszámoló, mint az ellenőrzés tárgya – valódiság, megalapozottság – „**valós és hű kép**”
- A beszámoló, mint az ellenőrzések, elemzések információs bázisa – megbízható információk „**csak tiszta forrásból**” (teljesítmény- és rendszerellenőrzések esetén is)

Az éves elemi költségvetési beszámoló részei - korábban

- Könyvviteli mérleg
- Pénzforgalmi jelentés
- Pénzmaradvány-kimutatás vagy előirányzat-maradvány kimutatás
- Vállalkozási maradvány-kimutatás
- Kiegészítő melléklet

Az új garnitúra (a költségvetési és a *pénzügyi* számvitel alapján)

- Költségvetési jelentés
- Maradvány kimutatás
- Adatszolgáltatások (személyi juttatások, foglalkoztatottak, választott tisztségviselők, összetétele; tb. ellátások és támogatások)
- Sajátos elszámolások (önkormányzati alrendszerben)
- *Mérleg*
- *Eredménykimutatás*
- *Költségekről és megtérült költségekről szóló kimutatás*
- *Kiegészítő melléklet*

Mikor vizsgáljuk a beszámolót?

- A megalapozását „folyamatosan”
- Az elkészítését, összeállítását és tartalmát a „hajrában” – a tárgyévet követő év első hónapjai,
- megállapítások, következtetések javaslatok, illetve vélemény az elfogadás (előterjesztés) előtt– különösen érvényes ez a belső ellenőrzésre és természetesen az auditálásra (ahol van)
- A már elfogadott beszámoló vizsgálatának esetei

Egységes követelmények, standard eljárások a költségvetési beszámolók vizsgálatában

A költségvetési beszámolók ellenőrzésére sor kerülhet:

- a külső ellenőrzés (Állami Számvevőszék),
- a kormányzati ellenőrzés (Kormányzati Ellenőrzési Hivatal),
- kincstári ellenőrzés,
- a belső ellenőrzés és
- a könyvvizsgálat

keretében

Kihagyhatatlan lépések a költségvetési beszámolók ellenőrzésében

- Rendszervizsgálatok (számviteli, belső kontroll, információs-informatikai rendszer) – ezen belül szabályozottság (számviteli politika, „leltározási”, „értékelési” stb. szabályzatok)
- Gazdasági események, tranzakciók, illetve azok számviteli rögzítésének ellenőrzése
- Az év végi zárlatokhoz kapcsolódó vizsgálatok
- Az éves költségvetési beszámoló felülvizsgálata

(Az előbbiek meghatározhatják az ellenőrzések „gondolati” menetét, illetve szervezését, ütemezését – pl. könyvvizsgálat.)

A költségvetési beszámoló alátámasztottságához, annak ellenőrzéséhez vezető út

- **Bizonylatok**
- **Szabályszerű könyvelés**
- **Részletező nyilvántartások**
- **Könyvviteli zárlat során készített főkönyvi kivonat**
- **Leltározás – leltár**

„Rendben vannak-e?”

Ha „kézbe vesszük” a beszámolót...

- Minden a helyén van-e (a garnitúra teljességéig, aláírásokig „bezárólag”)?
- „Számszakilag” hibátlan-e?
- Az egyes adatok megfelelően alátámasztottak-e?
- A belső összefüggések fennállnak-e?
- A kötelező egyezőségek érvényesülnek-e?
- A beszámoló és más dokumentumok összhangja biztosított-e?

Amit a mérleg mutat...eszközök...

Eszközök

- A) Nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök
- B) Nemzeti vagyonba tartozó forgóeszközök
- C) Pénzeszközök
- D) Követelések
- E) Egyéb sajátos eszközoldali elszámolások
- F) Aktív időbeli elhatárolások

és források új struktúrában

Források

- G) Saját tőke
- H) Kötelezettségek
- I) Kincstári számlavezetéssel kapcsolatos elszámolások
- J) Passzív időbeli elhatárolások

És a költségvetési jelentés...

Rovatrend szerint

- Eredeti előirányzatok
- Módosított előirányzatok
- Kötelezettségvállalás, más fizetési kötelezettségek (esedékesség, „véglegesség” szerint is)
- Előirányzatok teljesítése (kormányzati funkciók szerint) – mutatószámok (kapacitás, feladat, teljesítmény)

A maradványkimutatás...

- **A) Alaptevékenység maradványa** (kötségvetési, valamint finanszírozási bevételek és kiadások, ezek egyenlege)
- **B) Vállalkozási tevékenység maradványa** (kötségvetési, finanszírozási bevételek és kiadások, ezek egyenlege)
- **C) Összes maradvány**
- **D) Alaptevékenység kötelezettségvállalással terhelt maradványa**
- **E) Alaptevékenység szabad maradványa**
- **F) Vállalkozási tevékenységet terhelő befizetési kötelezettség**
- **G) Vállalkozási tevékenység felhasználható maradványa**

Egy igazi eredménykimutatás kategóriái (ma még)

- **A) Tevékenység eredménye**
- **B) Pénzügyi műveletek eredménye**
- **C) Szokásos eredmény**
- **D) Rendkívüli eredmény**
- **Mérleg szerinti eredmény**

- **Költségvetési számvitel**

Célja: az előirányzatok, a követelések, kötelezettségvállalások és ezek teljesítésének folyamatos mérése, a zárszámadás alátámasztása.

- **Könyvvezetés:**

- egységes rovatrend alapján,
- az egyes rovatok tartalmának leírását a 15. melléklet tartalmazza,
- az elszámolás a 0-ás számlaosztályban (00 és 03-09 számlacsoportban) kettős könyvvitellel;

- valamennyi rovat egy számlát képez, amely tovább tagolódik (05 és 09 számlacsoport) számlák képzése

05/Rovatrend/1, 2, 3

09/Rovatrend/1, 2, 3

- előirányzatok nyilvántartására szolgáló nyilvántartási számlára (1-es végű)
- a követelések, kötelezettségek, más fizetési kötelezettségek nyilvántartására szolgáló állományi számlára (2-es végű);

Kötelezettségvállalási számláknál meg kell
különböztetni



„előzetes”
kötelezettségvállalás

végleges
kötelezettségvállalás

teljesítés forgalmi számlára (3-es
végű)

- kötelező egyezőségek biztosítása a követelések és a végleges kötelezettségvállalások, pénzeszközök esetén a pénzügyi számvittel (17. melléklet),
- részletező nyilvántartások kötelező tartalma (Áhsz. 14. melléklet).

Részletező nyilvántartások

- I. Előirányzatok nyilvántartása
- II. Kötelezettségvállalások, más fizetési kötelezettségek nyilvántartása
- III. Követelések nyilvántartása
- IV. Az adott és kapott előlegek nyilvántartása
- V. A pénzeszközök és sajátos elszámolások nyilvántartása
- VI. Az immateriális javak nyilvántartása
- VII. A tárgyi eszközök nyilvántartása
- VIII. Értékpapírok, részesedések nyilvántartása
- IX. A koncesszióba, vagyonkezelésbe adott eszközök ny.tartása
- X. A készletek nyilvántartása

- **Pénzügyi számvitel**

Célja: a vagyon és annak összetétele, a tevékenység eredménye valóságnak megfelelő, folyamatos, zárt rendszerű, áttekinthető nyilvántartása, a beszámoló megbízható és valós összképet mutató elkészítésének biztosítása.

- **Könyvvezetés:**
 - egységes számlakeret alkalmazása,
 - elszámolás az 1-9-es számlaosztályban:
 - » adatszolgáltatási kötelezettségek alátámasztására könyvviteli számlák további tagolásával, vagy
 - » könyvviteli számlákhoz kapcsolódó résztelező nyilvántartással (minimum tartalom az Áhsz. 14. mellékletében)

- kettős könyvvitel szabályai szerint,
- a vállalkozások számviteléhez hasonló felépítés:
 - » 1-4. számlaosztály: nemzeti vagyonhoz igazodó mérlegszámlák,
 - » 5-9. számlaosztály: eredményszámlák,
 - » 0. számlaosztály: mérleg szerinti eredményt és saját tőkét nem befolyásoló tételek (01. és 02. számlacsoportok),

- költségek elszámolása elsődlegesen - költségnekemek szerint (5. számlaosztály),
- megtérült költségek elszámolása másodlagosan - tevékenységek szerint (7. számlaosztály),
- szakfeladathoz közvetlenül nem hozzárendelhető költségek elszámolása – közvetett költségek (6. számlaosztály),

Eredmény-kimutatás (6. melléklet):

- célja a mérleg szerinti eredmény megállapítása,
- a vállalkozások számviteléhez hasonló felépítésű:

- 01. Közhatalmi eredményszemléletű bevételek
- 02. Eszközök és szolgáltatások értékesítése nettó eredményszemléletű bevételei
- 03. Tevékenység egyéb nettó eredményszemléletű bevételei
- I. Tevékenység nettó eredményszemléletű bevétele (01+02+03)
- 04. Saját termelésű készletek állományváltozása
- 05. Saját előállítású eszközök aktivált értéke
- II. Aktivált saját teljesítmények értéke (±04+05)
- 06. Központi működési célú támogatások eredményszemléletű bevételei
- 07. Egyéb működési célú támogatások eredményszemléletű bevételei
- 08. Különféle egyéb eredményszemléletű bevételek
- III. Egyéb eredményszemléletű bevételek (06+07+08)
- 09. Anyagköltség
- 10. Igénybe vett szolgáltatások értéke
- 11. Eladott áruk beszerzési értéke
- 12. Eladott (közvetített) szolgáltatások értéke
- IV. Anyagjellegű ráfordítások (09+10+11+12)
- 13. Bérköltség
- 14. Személyi jellegű egyéb kifizetések
- 15. Bérjárulékok
- V. Személyi jellegű ráfordítások (13+14+15)
- VI. Értékcsökkenési leírás
- VII. Egyéb ráfordítások
- A) Tevékenység eredménye (I±II+III-IV-V-VI-VII.)
- 16. Kapott (járó) osztalék és részesedés
- 17. Kapott (járó) kamatok és kamatjellegű eredményszemléletű bevételek
- 18. Pénzügyi műveletek egyéb eredményszemléletű bevételei
- ebből: árfolyamnyereség
- VIII. Pénzügyi műveletek eredményszemléletű bevételei (16+17+18)
- 19. Fizetendő kamatok és kamatjellegű ráfordítások
- 20. Részesedések, értékpapírok, pénzeszközök értékvesztése
- 21. Pénzügyi műveletek egyéb ráfordításai
- ebből: árfolyamvesztés
- IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai (19+20+21)
- B) Pénzügyi műveletek eredménye (VIII-IX.)
- C) Szokásos eredmény (±A±B)
- 22. Felhalmozási célú támogatások eredményszemléletű bevételei
- 23. Különféle rendkívüli eredményszemléletű bevételek
- X. Rendkívüli eredményszemléletű bevételek (22+23)
- XI. Rendkívüli ráfordítások
- D) Rendkívüli eredmény (X-XI)
- E) Mérleg szerinti eredmény (±C±D)

- eredmény-kimutatás sorainak tartalma és a rovatrend kapcsolata,

C) A költségekről és megtérült költségekről szóló kimutatás (7. melléklet):

- szakfeladatonkénti bontásban készül,
- 68/2013. (XII. 29.) NGM rendelet.

D) **Kiegészítő melléklet** (8-10. mellékletek)

- részletező nyilvántartások kötelező tartalmának meghatározása:
 - immateriális javak, tárgyi eszközök, koncesszióba, vagyonkezelésbe adott eszközök állományának alakulása (8. melléklet),
 - az eszközök értékvesztésének alakulása (9. melléklet),
 - kiegészítő tájékoztató adatok (10. melléklet).

- **Önkormányzati vagyonkimutatás**
- tartalma,
- tagolása – mérleg tagolását követi,
- kötelező egyezősége a számviteli nyilvántartással.
- **Konszolidálás**
- Kincstár feladata, kivéve a helyi önkormányzatok adósságrendezési eljárásáról szóló 1996. évi XXV. törvény 13. § (2) bekezdés b) pontjában előírt beszámoló esetén,

- összevont (konszolidált) beszámoló készítése:
 - helyi önkormányzat, nemzetiségi önkormányzat, társulás és az általa irányított szervek beszámolóiból,
 - az önkormányzati alrendszer alkotó államháztartási szervek beszámolóiból,
 - államháztartási központi alrendszer alkotó államháztartási szervek beszámolóiból,

- államháztartás egészére valamennyi beszámolóból,
- részei:
 - konszolidált mérleg,
 - konszolidált költségvetési jelentés,
 - konszolidált eredmény-kimutatás,

A megbízható gazdálkodás feltételei és tartalma

- Szabályszerűség
- Szabályozottság
- *Gazdaságosság*
- *Hatékonyság*
- *Eredményesség*

Gazdaságosság

Az erőforrások felhasználásához kapcsolódó kiadás vagy ráfordítás az elérhető legkisebb legyen, a jogszabályban meghatározott vagy általánosa elvárható minőség mellett.

Hatékonyság

Az előállított termékek, nyújtott szolgáltatások, az ellátott feladat más eredményének értéke, vagy az azokból származó bevétel a lehető legnagyobb mértékben haladja meg a felhasznált erőforrásokhoz kapcsolódó kiadásokat vagy ráfordításokat.

Eredményesség

A kitűzött célok – az elfogadott módosításokat, változó körülményeket figyelembe véve – megvalósuljanak, a tevékenység tervezett és tényleges hatása közötti különbség a lehető legkisebb mértékű legyen, vagy a tényleges hatás legyen kedvezőbb a tervezettnél.

Megbízható gazdálkodás – megbízható információkkal

- Számviteli rendszer
- Informatikai rendszer
- Belső kontrollrendszer

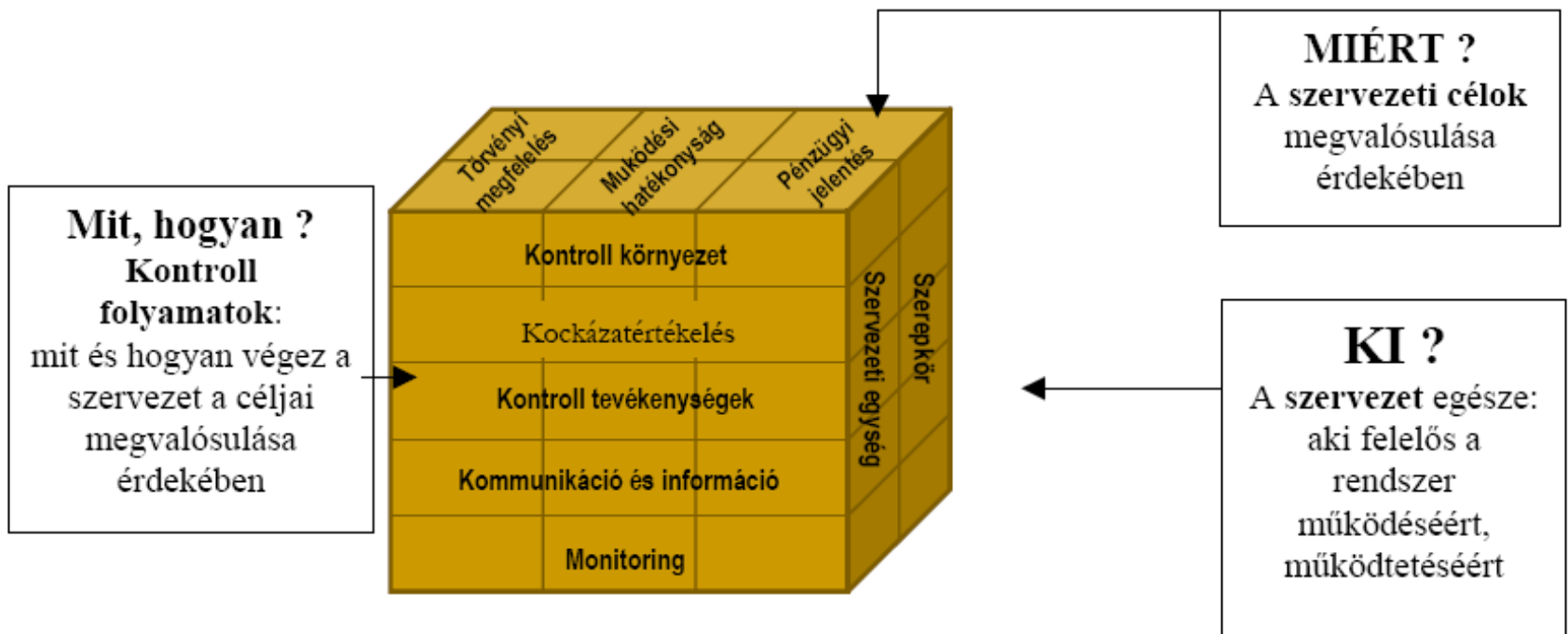
Belső kontrollrendszer

*Elvek, eljárások és belső szabályzatok –
folyamatok a kockázatok kezelésére és a
tárgyilagos bizonyosság érdekében.*

Belső kontrollrendszer követelményei

- Legyen szabályszerűség, szabályozottság, gazdaságosság, hatékonyság, eredményesség!
- Ne legyen pazarlás, visszaélés, veszteség, kár, rendeltetésellenes felhasználás!
- Legyenek pontos és naprakész információk!
- Az elszámolási kötelezettségeket teljesítsék!
- Érvényesüljön a belső kontrollrendszer harmonizációja (jogszabályok, módszerek)!

A COSO modell



A belső kontrollrendszer elemei

- Kontrollkörnyezet
- Kockázatkezelés
- Kontrolltevékenységek
- Információ és kommunikáció
- Nyomon követés (monitoring) – ezen belül a belső ellenőrzés

Kontrollkörnyezet

- Világos szervezeti struktúra
- Egyértelmű felelősségi, hatásköri viszonyok és feladatok
- Meghatározott etikai elvárások
- Átlátható humánerőforrás kezelés

Szabályzatok, ellenőrzési nyomvonalak

*Szabálytalanságok kezelése – eljárás,
felelős,nyilvántartás*

Kockázatkezelés

- Kockázatok felmérése és megállapítása
- Kockázatok kezelése – intézkedések
- Kockázatkezelés nyomon követése

*Kockázatkezelés szabályozása –
felelős,nyilvántartás*

Kontrolltevékenységek

- Engedélyezési, jóváhagyási és kontrolleljárások
- Hozzáférés dokumentumokhoz és információkhoz
- Beszámolási eljárások

Folyamatba épített, előzetes, utólagos és vezetői ellenőrzés (FEUVE)

FEUVE

- Pénzügyi döntések dokumentumainak elkészítése
- Pénzügyi hatású döntések megalapozása
- Előzetes és utólagos pénzügyi ellenőrzés (szabályszerűségi szempontból)
- Gazdasági események elszámolásának (a könyvvezetés és beszámolás) kontrollja

Információs és kommunikációs rendszer

- Megfelelő információk,
- megfelelő időben eljussanak a
- megfelelő helyre (*illetékes szervezet, szervezeti egység vagy személy*).

Hatékony, megbízható és pontos beszámolás –
egyértelmű szintek, határidők és módok

Monitoring - belső ellenőrzés

- A belső ellenőrzés szabályozása – Belső ellenőrzési kézikönyv
- Belső ellenőrzések végrehajtásának fontosabb dokumentumai
 - tervek (stratégia – operatív)
 - programok
 - jelentések
 - intézkedési tervek
 - intézkedések dokumentumai

„Kulcskontrollok”

- Kötelezettségvállalás
- Pénzügyi ellenjegyzés
- A teljesítés igazolása
- Érvényesítés
- Utalványozás

(Az Állami Számvevőszék ellenőrzési tapasztalatai a helyi önkormányzatok belső kontrollrendszeréről.)

A könyvvizsgálat minőségbiztosítása

- Költségvetési minősítés – vizsga csak az „újaknak” (1610 fő, 271 társaság)
- Költségvetési Tagozat
- Szakmai képzés (kötelező képzés, általános felkészítés)
- Módszertan – megújítás
 - kapcsolódó dokumentumok – más ellenőrző szervek módszertana, számvitel és beszámolás segédletei
 - szabályszerűségi pénzügyi ellenőrzések kincstári módszertana (mellékletek: kontrollok értékelése, egyezőségek)
 - útmutató a 2015. évi elemi költségvetés és az éves beszámoló elkészítéséhez – mellékletekkel (kitöltési segédletek)
- Minőségellenőrzés

Köszönöm a megtisztelő figyelmet!

PJK