



MAGYAR KÖNYVVIZSGÁLÓI KAMARA

**AZ ÁLLAMHÁZTARTÁS  
SZERVEZETEI KÖNYVVIZSGÁLATÁNAK  
MÓDSZERTANI ÚTMUTATÓJA**

**2021**

---

Készült

A Magyar Könyvvizsgálói Kamara  
megbízásából

Készítette:

a Dr. Printz és Társa Nemzetközi Könyvvizsgáló Kft. és  
a GY & GY” PERFEKT AUDIT Kft.

Szerkesztette:

Dr. Printz János Károly

Lezárva: 2020. december 31.

---

## TARTALOMJEGYZÉK

Sorszám	Cím	Oldalszám
	<b>Tartalomjegyzék</b>	<b>3</b>
	<b>Előszó</b>	<b>4</b>
<b>1.</b>	<b>Fogalmak, feladatkörök</b>	<b>6</b>
<b>2.</b>	<b>A teljes könyvvizsgálati folyamatot meghatározó követelmények</b>	<b>14</b>
<b>2.1.</b>	<b>Minőségellenőrzés</b>	<b>14</b>
<b>2.2.</b>	<b>Dokumentálás</b>	<b>20</b>
<b>3.</b>	<b>A könyvvizsgálat folyamata</b>	<b>32</b>
<b>3.1.</b>	<b>A megbízás elfogadása</b>	<b>32</b>
<b>3.2.</b>	<b>A könyvvizsgálói tevékenység tervezése</b>	<b>52</b>
<b>3.2.1.</b>	<b>Az államháztartás szervezete tevékenységének megismerése</b>	<b>57</b>
<b>3.2.2.</b>	<b>A számviteli és belső ellenőrzési rendszer elsődleges felmérése</b>	<b>61</b>
<b>3.2.3.</b>	<b>A könyvvizsgáló által a becsült kockázatokra adott válaszként alkalmazott eljárások összefoglalása</b>	<b>75</b>
<b>3.2.4.</b>	<b>A lényegesség az államháztartás könyvvizsgálatában</b>	<b>77</b>
<b>3.2.5.</b>	<b>A tervezési dokumentum elkészítése, a feladatok közötti súlypon- tozás</b>	<b>79</b>
<b>3.3.</b>	<b>A könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzése</b>	<b>83</b>
<b>3.4.</b>	<b>Áttekintés, az eredmények értékelése</b>	<b>114</b>
<b>3.5.</b>	<b>Jelentéskészítés</b>	<b>119</b>
	<b>Munkalapok (utalás)</b>	<b>151</b>
	<b>Függelékek</b>	<b>153</b>

---

## ELŐSZÓ

Az államháztartás (az állami szektor) könyvvizsgálata számos sajátosság figyelembevételét, érvényesítését követeli meg.

Ennek jegyében készült el 2003-ban az államháztartás szervezetei könyvvizsgálatának kamarai módszertani útmutatója, amelynek teljes megújítására 2006-ban, majd legutóbb 2011-ben került sor.

Az elmúlt években több olyan változás következett be, amelyek szükségessé tették a szakmai körökben időközben ismertté vált, s – az információk, visszajelzések szerint – jól hasznosítható módszertan áttekintését.

A módszertani útmutató felülvizsgálatára

- jogszabályi változásokra, különös tekintettel az államháztartási törvényre, illetve az államháztartás működési rendjére, valamint a beszámolási és könyvvezetési kötelezettségre, az államháztartás számvitelére vonatkozó kormányrendeletekre.

- a folyamatosan megújuló nemzeti könyvvizsgálati standardok,

- az Állami Számvevőszék módszertani anyagai, publikált jelentései,

- a Magyar Államkincstár szabályszerűségi-pénzügyi ellenőrzései módszertani útmutatója,

- az államháztartás belső kontrolljaihoz, belső ellenőrzéséhez közreadott módszertani útmutatók, továbbá

- az államháztartás területén végzett könyvvizsgálatok, azok minőségellenőrzésének tapasztalatai

tükrében került sor.

A standardok szerint (glosszárrium) állami szektor alatt nemzeti kormányokat, regionális (például: állami, tartományi, területi) kormányzatok, önkormányzatok (például: kerületi, városi) és kapcsolódó állami gazdálkodókat (például: hivatalok, testületek, bizottságok és vállalkozások) kell érteni. Az állami szektor fogalmába a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardok alkalmazásával végzett könyvvizsgálatok esetében a költségvetési intézményeket, szervezeteket is bele kell érteni.

A Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardok – a nemzetközi standardok befogadásával – előírásokat tartalmaznak az államháztartási szektorra nézve is.

Időközben megváltozott az államháztartás területén végzett könyvvizsgálatok mozgásterét. A kötelező könyvvizsgálat meghatározott értékhatár felett az egészségügyi szolgáltatókra érvényes, amelyek között központi és önkormányzati intézmények egyaránt előfordulnak. A könyvvizsgálat jelen van a helyi önkormányzati alrendszerben is, bár a meghatározott kritériumok alapján fennálló korábbi törvényi kötelezettség e körben megszűnt.

Az államháztartás szervezetei könyvvizsgálatának feladatai – azok bizonyos bővítése, pontosítása, valamint a standardok változásaiból adódó újabb követelmények ellenére – a korábbiakhoz hasonlóak.

Mindezek, illetve az útmutató részletes felülvizsgálata alapján nem volt indokolt a módszertan struktúrájának lényeges módosítása, a jogszabályi változásokkal, a standardokkal való összevetése és felfrissítése azonban teljes körűen megtörtént.

A módszertani útmutató a 2018. december 15-én vagy azt követően végződő üzleti évekre (költségvetés) évekre érvényes Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardra (MNKS-re) figyelemmel, készült.

---

Az államháztartás területén – már csak számosságukat tekintve is - változatlanul az önkormányzatok könyvvizsgálata jelenti a legnagyobb feladatot. Ehhez igazodik a módszertani útmutató is, ugyanakkor aktualizálását meghatározta az államháztartás más szervezeteinél végzett auditálások követelményrendszere, figyelemmel adaptálásának lehetőségeire hasonló tartalmú kontrollak, ellenőrzések esetében is.

Az útmutató szerkezeti felépítése a következő elveket érvényesíti:

- Az egyes módszertani fejezetek
  - kivastagított normál betűtípussal az államháztartás szervezeteinél standard módon alkalmazandó eljárásokat és követelményeket tartalmazzák,
  - normál betűtípussal kiegészítik, magyarázzák az előzőeket,
  - dőlt betűvel a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálói Standardok, illetve a nemzetközi standardok előírásait veszik át, illetve adaptálják az államháztartás szervezeteinél végzett könyvvizsgálatokra.

Az útmutató külön dokumentációban megtalálható munkalapjainak struktúrája a könyvvizsgálatok speciális szempontjaira korábban már elfogadott és alkalmazott kamarai módszertanokat követi.

A függelék tartalmazza az államháztartás számvitelére, az államháztartás szervezetei könyvvizsgálói és beszámolóképzési kötelezettségével, illetve könyvvizsgálatával kapcsolatos fontosabb fogalmakat, illetve egyes szabályokat.

Az államháztartás szervezetei könyvvizsgálatának speciális szempontjait tartalmazó módszertani útmutató átfogó felülvizsgálata a 2019. december 31-ei állapotnak megfelelően történt meg, amelynek jelen módszertan a 2020. december 31-ei időpont szerint aktualizált változata.

A nyomtatott formában és interneten elérhető anyagot a továbbiakban évente tervezzük felfrissíteni, az éves könyvvizsgálatok tapasztalatai, valamint a bekövetkezett jogszabályi változásokra figyelemmel.

Dr. Printz János Károly  
a Magyar Könyvvizsgálói Kamara  
Költségvetési Tagozatának elnöke

---

## 1. FOGALMAK, FELADATKÖRÖK

### **A Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardnak az államháztartásra is kiterjedő hatóköre**

*A Magyar Könyvvizsgálói Kamara (a továbbiakban: Kamara) Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati és Minőségellenőrzési Standardként befogadta a magyar nyelvre lefordított és a Kamara honlapján közzétett Nemzetközi Könyvvizsgálati és Minőségellenőrzési Standardokat, az aktuális Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardban (a továbbiakban: MNKS) meghatározott további követelményekkel együtt (a Nemzetközi Könyvvizsgálati és Minőségellenőrzési Standardok és az MNKS a továbbiakban együttesen: nemzeti standardok). A könyvvizsgáló szolgáltatónak az e standardban meghatározott további követelményeknek a Nemzetközi Könyvvizsgálati és Minőségellenőrzési Standardokkal a magyar jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálatok céljára történő alkalmazáskor meg kell felelnie. (Könyvvizsgáló szolgáltató: a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységet önállóan – saját nevében és kockázatára – végző kamarai tag könyvvizsgáló, valamint könyvvizsgáló cég.)*

*A nemzeti standard hatóköre nem terjed ki a könyvvizsgáló szolgáltató azon további felelősségére, amelyet jogszabályok vagy egyéb szabályok írnak elő a könyvvizsgáló szolgáltató számára. A könyvvizsgáló szolgáltató felelőssége, hogy biztosítsa a valamennyi releváns jogszabályi vagy szabályozási követelménynek való megfelelést.*

*A fentiek szerinti MNKS-t a Kamara elnöksége 2018. június 4-én fogadta el és a könyvvizsgálói közfelügyeleti feladatokat ellátó szervezet (közfelügyeleti hatóság) jóváhagyását követő napon lépett hatályba.*

*A 2018. június 4-én befogadott és az MNKS 1. számú függelékében felsorolt egyes nemzetközi standardokat – meghatározott kivételekkel – a 2018. december 15-én vagy az azt követően végződő üzleti évekre vonatkozó jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységre kell alkalmazni, tekintet nélkül az egyes nemzetközi standardokban lévő hatálybalépési időpontokra. (Az „üzleti év” az államháztartásban költségvetési évet jelent.)*

*A jelenlegi MNKS-t a Kamara elnöksége 2020. szeptember 25-én fogadta el és a közfelügyeleti hatóság jóváhagyásával lépett hatályba. Ezzel egyidejűleg a 2018. június 4-én elfogadott MNKS hatályát veszítette.*

### **Az államháztartás rendszere**

Az államháztartás rendszerét az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény (Áht.) 2. pontjában (2. és 3. §-ában) a következők szerint definiálja:

Az államháztartás a közfeladatok ellátásának egységes szervezeti, tervezési, gazdálkodási, ellenőrzési, finanszírozási, adatszolgáltatási és beszámolási szabályok szerint működő rendszere.

*(1) Az államháztartás központi és önkormányzati alrendszerből áll.*

*(2) Az államháztartás központi alrendszerébe tartozik*

*a) az állam,*

*b) a központi költségvetési szerv,*

*c) a törvény által az államháztartás központi alrendszerébe sorolt köztestület, és*

*d) a c) pont szerinti köztestület által irányított köztestületi költségvetési szerv.*

---

(3) *Az államháztartás önkormányzati alrendszerébe tartozik*

- a) *a helyi önkormányzat,*
- b) *a helyi nemzetiségi önkormányzat és az országos nemzetiségi önkormányzat (a továbbiakban együtt: nemzetiségi önkormányzat).*
- c) *a Magyarország helyi önkormányzatairól szóló 2011. évi CLXXXIX. törvény (a továbbiakban: Möt.) és a nemzetiségek jogairól szóló törvény alapján létrejött területfejlesztési önkormányzati társulás (a továbbiakban együtt: társulás),*
- d) *a térségi fejlesztési tanács, és*
- e) *e) az a)-d) pontban foglaltak által irányított költségvetési szerv.*

A Magyar Könyvvizsgálói Kamarának a könyvvizsgálói hivatás magatartási (etikai) szabályairól és fegyelmi eljárásáról szóló szabályzata – az etikai szabályzat értelmező rendelkezéseinek 7. a) pontja – tartalmazza a következő meghatározást:

a) *államháztartás szervezetei: Az államháztartásról szóló törvény alapján az államháztartás központi és önkormányzati alrendszerébe tartozó szervek.*

Az Áht. 3/A. §-ának (1) bekezdése szerint a *közfeladat a jogszabályban meghatározott állami vagy önkormányzati feladat.*

Az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet (Áhsz.) szerint a beszámolási és könyvvezetési kötelezettségüknek e rendelet (vagyis az államháztartás számvitele) előírásai szerint tesznek-e eleget a következő szervezetek:

- a költségvetési szervek;
- a központi kezelésű előirányzatok,
- a fejezeti kezelésű előirányzatok,
- az elkülönített állami pénzalapok, valamint
- a társadalombiztosítás pénzügyi alapja kezelő szervei;
- az állami vagyonról szóló 2007. évi CVI. törvényben meghatározott tulajdonosi joggyakorló szervezetek, továbbá
- törvény vagy miniszteri rendelet által a tulajdonosi jogok gyakorlására feljogosított szervezetek ( a továbbiakban együtt: tulajdonosi joggyakorló szervezetek);
- a helyi önkormányzatok,
- a nemzetiségi önkormányzatok,
- társulások,
- a térségi fejlesztési tanácsok.

### **Az államháztartás számvitele**

Az államháztartás számvitele az Áhsz. szerint költségvetési számvitelből és pénzügyi számvitelből áll.

A költségvetési számvitel a bevételi és kiadási előirányzatok alakulásának, a követelések, kötelezettségvállalások, más fizetési kötelezettségek, és ezek teljesítésének, továbbá a központi költségvetés Áht. 14. § (3) bekezdése szerinti fejezetéből kapott támogatások felhasználásának a valóságnak megfelelő, folyamatos, zárt rendszerű, áttekinthető nyilvántartását és az éves költségvetési beszámoló ezekre vonatkozó részei megbízható és valós összképet mutató elkészítését biztosítja.

---

A pénzügyi számvitel a vagyon és annak összetétele, a tevékenység eredménye valóságnak megfelelő, folyamatos, zárt rendszerű, áttekinthető nyilvántartását és az éves költségvetési beszámoló ezekre vonatkozó részei megbízható és valós összképet mutató elkészítését biztosítja.

Az államháztartás szervezeteinek – jogszabályban meghatározott kivételekkel – a költségvetési év kezdetétől a mérleg fordulónapjáig – amely az Áhsz.-ben foglalt kivételekkel a költségvetési év utolsó napja – éves költségvetési beszámolót kell készíteni. Az éves költségvetési beszámolót a könyvek zárását követően bizonylatokkal, szabályszerű könyvvezetéssel, az Áhsz. szabályai szerint folyamatosan vezetett részletező nyilvántartásokkal, a könyvviteli zárlat során készített főkönyvi kivonattal, valamint leltárral alá kell támasztani.

Az éves költségvetési beszámoló részei:

A költségvetés végrehajtásának ellenőrzését és a zárszámadás elkészítését biztosító:

- költségvetési jelentés,
- maradványkimutatás,
- adatszolgáltatás a személyi juttatások és a foglalkoztatottak, választott tisztségviselők összetételéről,
- adatszolgáltatás a társadalombiztosítás pénzügyi alapjaiból folyósított egyes ellátások és támogatások tervezett összegeiről és teljesítéséről,
- az önkormányzati alrendszer sajátos gazdálkodásához kapcsolódó elszámolások.

A vagyoni helyzet és az eredményszemléletű bevételek, költségek, ráfordítások alakulását, valamint a zárszámadás kiegészítő információinak elkészítését a pénzügyi számvittel biztosító:

- mérleg,
- eredménykimutatás, és
- a kiegészítő melléklet.

### **A könyvvizsgálat célja, a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység**

**A Magyar Könyvvizsgálói Kamaráról, a könyvvizsgálói tevékenységről, valamint a könyvvizsgálói közfelügyeletről szóló 2007. évi LXXV. törvény (Kkt.) értelmében jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység:**

- a gazdálkodónál a számviteli jogszabályok szerinti beszámoló felülvizsgálata, szabályszerűségének, megbízhatóságának, hitelességének, valamint annak tanúsítása, hogy a beszámoló megbízható és valós összképet ad a gazdálkodó vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről;
- a gazdálkodó alapításakor, átalakulásakor, jogutód nélküli megszűnésekor a külön jogszabályban előírt értékelési, ellenőrzési, véleményezési (záradékolási) feladatok ellátása;
- a könyvvizsgálók jogszabályban meghatározott egyéb feladatának elvégzése.

**A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának célja, hogy képessé tegye a könyvvizsgálót azon véleményének megformálására, hogy a pénzügyi kimutatásokat minden lényeges szempontból a vonatkozó pénzügyi beszámolási alapelveknek megfelelően készítették-e el.**



---

## **A könyvvizsgálat általános alapelvei**

**A könyvvizsgálónak meg kell felelnie a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatával kapcsolatos etikai követelményeknek. A könyvvizsgálónak folyamatosan értékelnie kell az etikai alapelvek megvalósulására fenyegetést jelentő veszélyeket, melyek felmerülése esetén megfelelő biztosítási intézkedéseket kell tennie a veszély elhárítására vagy elfogadható szintre való csökkentésére.**

*A nemzeti etikai követelmények a könyvvizsgálóra vonatkozó hatályos magyar törvények és jogszabályok etikai követelményei, valamint a Magyar Könyvvizsgálói Kamarának a könyvvizsgálói hivatás magatartási (etikai) szabályairól és a fegyelmi eljárásról szóló szabályzata.*

Az etikai követelmények:

- tisztesség, amely magában foglalja a hitelességet is;
- objektivitás;
- szakmai hozzáértés és megfelelő gondosság;
- titoktartás;
- hivatáshoz méltó magatartás.

**A könyvvizsgálónak a Nemzetközi Könyvvizsgálati Standardok, illetve Magyarországon a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standard szerint kell a könyvvizsgálatot végrehajtania.**

**A Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standard szerint végzett könyvvizsgálat során végrehajtandó könyvvizsgálati eljárások meghatározásakor a könyvvizsgálónak a könyvvizsgálat szempontjából releváns Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standard – illetve a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati és Minőségellenőrzési Standardokként befogadott nemzetközi standardok – mindegyikének eleget kell tennie.**

*A könyvvizsgálónak – a magyar jogszabályokon alapuló könyvvizsgálatok esetében a hatályos MNKS-ben foglalt eltérésekkel – meg kell felelnie a könyvvizsgálat szempontjából releváns, valamennyi magyar nyelvre lefordított, a Magyar Könyvvizsgálói Kamara honlapján kihirdetett és a hatályos MNKS I. számú függelékében felsorolt Nemzetközi Könyvvizsgálati és Minőségellenőrzési Standardoknak (Hiv.: 200.18. bekezdés – a hivatkozások itt és később a Kamara honlapján közétett Nemzetközi Könyvvizsgálati és Minőségellenőrzési Standardokra vonatkozóan, a standard témaszámának és bekezdésszámának megadásával).*

*A könyvvizsgálónak csak akkor szabad kijelentenie a nemzeti standardoknak való megfelelést a könyvvizsgálói jelentésben, ha megfelelt a hatályos MNKS és a könyvvizsgálat szempontjából releváns valamennyi Nemzetközi Könyvvizsgálati és Minőségellenőrzési Standard követelményének. (Hiv.: 200.20. bekezdés)*

A könyvvizsgálat végrehajtása során a könyvvizsgálónak a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardokon kívül más szakmai, jogi vagy szabályozási követelménynek is meg kell felelnie. A Nemzetközi Könyvvizsgálati Standardok nem hatálytalanítják a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatára vonatkozó helyi törvényeket és szabályozásokat. Ha ezek a törvények és szabályozások eltérnek a Nemzetközi Könyvvizsgálati Standardoktól, a helyi törvényekkel és szabályozásokkal összhangban végzett könyvvizsgálat nem felel meg automatikusan a Nemzetközi Könyvvizsgálati Standardoknak.

---

Ha a könyvvizsgáló a könyvvizsgálatot a Nemzetközi Könyvvizsgálati Standardokkal és valamely konkrét joghatóság vagy ország könyvvizsgálati standardjaival összhangban végzi, a könyvvizsgálatra vonatkozó összes Nemzetközi Könyvvizsgálati Standardnak való megfelelően túl végrehajt az adott joghatóság vagy ország vonatkozó standardjainak való megfeleléshez szükséges bármely további könyvvizsgálati eljárást is.

A könyvvizsgáló a könyvvizsgálatot végrehajthatja úgy is, hogy az összhangban legyen mind a Nemzetközi Könyvvizsgálati Standardokkal, mind pedig valamely konkrét joghatóság vagy ország könyvvizsgálati standardjaival, így a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardokkal.

**A könyvvizsgálónak bizonyos szakmai szkepticizmussal kell a könyvvizsgálatot terveznie és végrehajtania, szem előtt tartva azt, hogy fennállhatnak olyan körülmények, amelyek miatt a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állításokat tartalmaznak.**

### **A könyvvizsgálat hatóköre**

A „könyvvizsgálat hatóköre” kifejezés a könyvvizsgálat céljának eléréséhez a könyvvizsgáló megítélése szerint és a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardok alapján az adott körülmények között megfelelőnek tartott vizsgálati eljárásokra utal.

### **Az államháztartás szervezetei könyvvizsgálatának tartalma, fogalomrendszere**

**Az államháztartás szervezetei könyvvizsgálata az államháztartás egyes alrendszerének**

- a központi alrendszer,
- az önkormányzati alrendszer

**állami feladatot ellátó és finanszírozó gazdálkodási rendszerében megvalósuló könyvvizsgálati tevékenységet jelenti.**

**Korábban könyvvizsgálati kötelezettség az államháztartásban – törvényi előírások alapján – szélesebb körre érvényes volt. Jelenleg – a 2006. év CXXXII. törvény alapján – az egészségügyi szolgáltatást nyújtó költségvetési intézményekre érvényes ez a követelmény, de saját megbízásként nincs kizárva más államháztartási szervezeteknél sem. Több államháztartási szervezet továbbra is él könyvvizsgáló megbízásával, bár az nem törvényi kötelezettsége. E megbízások tartalmában jelen vannak a korábbi kötelező előírások egyes elemei is, ezért érdemes felidézni ezeket:**

***Az elkülönített állami pénzalapoknál és a társadalombiztosítás pénzügyi alapjánál korábban az államháztartási törvény, a helyi önkormányzatoknál az önkormányzati törvény értelmében kellett könyvvizsgálatot végezni.***

*Az Áht. értelmében az elkülönített állami pénzalap gazdálkodásáról az alappal rendelkező miniszter éves költségvetési beszámolót és mérleget készített. A beszámolót és a mérleget könyvvizsgálóval ellenőriztetni kellett. A beszámoló ellenőrzését az Állami Számvevőszék által kidolgozott módszertan szerint kellett végrehajtani. A beszámolót és a mérleget meg kellett küldeni az Állami Számvevőszéknek.*

*Az Áht. korábbi előírásai szerint a Kormány a társadalombiztosítás pénzügyi alapjai költségvetésének végrehajtásáról szóló zárszámadási javaslatát a társadalombiztosítás pénzügyi alapjai költségvetési beszámolójának ellenőrzését követően fogadta el. A beszámoló ellenőrzését az Állami Számvevőszék által kidolgozott módszertan szerint kellett végrehajtani. A könyvvizsgáló díjazása a társadalombiztosítás pénzügyi alapjai működési költségvetését terhelte.*

---

*A könyvvizsgálói feladatok az önkormányzatoknál az éves költségvetési beszámoló (a pénzügyi kimutatások) felülvizsgálatán túl – meghatározott körben – további kötelező feladatokra is kiterjedtek.*

#### **A költségvetési rendeletervezet véleményezése**

*A megyei, a megyei jogú városi, a fővárosi és a fővárosi kerületi önkormányzatok körében a könyvvizsgáló köteles volt megvizsgálni a képviselő-testület elé terjesztett költségvetési rendeletervezetet abból a szempontból, hogy az valós adatot tartalmaz-e, illetve megfelel-e a jogszabályi előírásoknak, továbbá a pénzügyi helyzetet elemezni, különösen az adósságot keletkeztető kötelezettségvállalások tekintetében.*

#### **A zárszámadási rendeletervezet véleményezése**

*A megyei, a megyei jogú városi, a fővárosi és a fővárosi kerületi önkormányzatok körében a könyvvizsgáló köteles volt megvizsgálni a képviselő-testület elé terjesztett zárszámadási rendeletervezetet abból a szempontból, hogy az valós adatot tartalmaz-e, illetve megfelel-e a jogszabályi előírásoknak, továbbá a pénzügyi helyzetet elemezni, különösen az adósságot keletkeztető kötelezettségvállalások tekintetében.*

#### **Előterjesztések véleményezése külön megbízás alapján**

*A képviselő-testület a könyvvizsgálóval kötött külön szerződésben más – gazdasági kihatású – előterjesztés könyvvizsgálói véleményezését is kérhette.*

#### **A könyvvizsgáló véleményezési kötelezettségének teljesítése**

*A könyvvizsgáló véleményéről írásban volt köteles tájékoztatni a képviselő-testületet.*

*A könyvvizsgálói véleményezés körébe tartozó előterjesztésről az önkormányzatoknál a könyvvizsgáló írásos véleménye nélkül érvényes döntés volt nem hozható.*

#### **Könyvvizsgálat a törvény által erre nem kötelezett önkormányzatoknál**

*A törvény által erre nem kötelezett államháztartási szervezetenél a tulajdonos képviselője, önkormányzatoknál a képviselő-testület szerződésben könyvvizsgálót bízhatott meg az éves beszámoló felülvizsgálatával, illetve folyamatos könyvvizsgálói tevékenységgel.*

#### **Az államháztartás szervezetei könyvvizsgálatának célja és feladatai**

*Az államháztartás szervezete éves költségvetési beszámolójának vizsgálata alapján a könyvvizsgáló záradékban fejtette ki, hogy véleménye szerint az éves egyszerűsített beszámoló (mérleg, pénzforgalmi jelentés, pénzmaradvány-kimutatás, előirányzat-maradvány kimutatás, vállalkozási maradvány-kimutatás) minden lényeges vonatkozásban megfelel-e az általános beszámoló-készítési elveknek, a számviteli törvény, az államháztartási törvény, valamint a költségvetési szervekre vonatkozó kormányrendeletek előírásainak.*

---

### **A költségvetési rendeletervezet véleményezésének célja, feladatai**

**Önkormányzatoknál a költségvetési rendeletervezet vizsgálata révén a könyvvizsgáló jelentésben fejtette ki, hogy véleménye szerint az éves költségvetés minden lényeges vonatkozásban megfelel-e az általános elveknek. A könyvvizsgálói jelentésben rá kellett mutatni, hogy a költségvetési rendeletervezet minden lényeges összefüggést tartalmaz, és az megfelel a jogszabályi előírásoknak.**

**Bár a könyvvizsgálói vélemény növelte az éves költségvetési rendelet hitelességét, a testület és a végrehajtásért felelős polgármesteri hivatal nem kezelhette úgy a véleményt, hogy az az önkormányzat működőképességét, a gazdálkodás hatékonyságát vagy eredményességét egyedüli befolyásoló tényezőnek tekintse. Figyelemmel kellett lenni arra, hogy a végrehajtás során a gazdálkodás biztonságáért a testület, míg a szabályszerűségért a polgármester a felelős.**

*Az önkormányzati gazdálkodás egyik legfontosabb alapidokumentuma az éves költségvetés, melyben a település lakosságának képviselői egész évre meghatározzák a gazdálkodással kapcsolatos legfontosabb feladatokat, azok kereteit, az egyes ellátási formákban a szükséglet-kielégítés mértékét.*

*A költségvetési rendelet egyben felhatalmazás is az önkormányzati/polgármesteri hivatal, illetve a polgármester részére, hogy a tervezett bevételek beszéde-, illetve a kiadások teljesítése érdekében a szükséges intézkedéseket tegyék meg. Kiemelt jelentőségű volt ezért annak vizsgálata, hogy a terv összeállítása során az államháztartási, az éves költségvetési törvény, valamint a költségvetési szervek tervezését meghatározó kormányrendeletben foglalt előírásokat betartották-e.*

*A költségvetés véleményezését jórészt törvényességi szabályszerűségi szempontok alapján kellett elvégezni. Tekintettel arra, hogy az egyes feladatokra előírányzott összegek, a feladatok közötti arányok gyakran a testület helyi politikai álláspontját tükrözik, így azok minősítése nem lehetett a könyvvizsgáló feladata.*

### **A zárszámadási rendeletervezet véleményezésének célja, feladatai**

**Önkormányzatoknál a zárszámadási rendeletervezet vizsgálata révén a könyvvizsgáló jelentésben fejtette ki, hogy véleménye szerint a zárszámadási rendeletervezetben szereplő adatok minden lényeges vonatkozásban megfelelnek-e az általános elveknek, összhangban vannak-e az éves beszámolóban megjelenített adatokkal. A könyvvizsgálói jelentésben rá kellett mutatni, hogy a zárszámadási rendeletervezet minden lényeges összefüggést tartalmaz, és az megfelel a jogszabályi előírásoknak.**

*Az önkormányzatoknál a zárszámadási rendeletervezet, valamint az éves költségvetési beszámoló egymástól elkülönítetten, de lényegét tekintve mégis hasonló szerepet tölt be. Az eltérések lényegében abban jelentkeznek, hogy a beszámoló és a zárszámadási rendeletervezet struktúráját, terjedelmét és összetettségét tekintve más formában épül fel. Addig amíg a beszámoló elsődlegesen a Kormány, az államháztartás információs rendszere tájékoztatását szolgálja, addig a költségvetési és zárszámadási rendeletervezetek a testületnek szolgáltatnak információt. A zárszámadási rendeletervezet felépítését, adattartalmát ugyanúgy központi előírások (államháztartási törvény, kormányrendelet, önkormányzati rendelet) határozzák meg, mint a költségvetési rendeletervezetét.*

---

### **A költségvetési rendelet évközi módosítás a véleményezésének célja, feladata**

*Azokban az esetekben, amikor a könyvvizsgálónak a költségvetési rendelet írásos véleményezése is feladata – megbízási szerződésben foglaltak szerint – kötelező évközi feladatot jelenthet a módosításokkal kapcsolatos írásos állásfoglalás. A költségvetési rendelet módosításának vizsgálata révén a könyvvizsgáló jelentésben fejtette ki, hogy véleménye szerint az éves költségvetési rendelet módosítása minden lényeges vonatkozásban megfelel-e az általános elveknek. A könyvvizsgálói jelentésben rá kellett mutatni, hogy a költségvetési rendelettervezet minden lényeges összefüggést tartalmaz, és az megfelel a jogszabályi előírásoknak. Amennyiben a rendeletmódosítás jelentősen hatással lehetett az önkormányzat pénzügyi, vagyoni helyzetének alakulására, erre a jelentésben a testület figyelmét fel kellett hívni. A költségvetési rendelet módosításának véleményezését alapvetően törvényességi, szabályszerűségi szempontok alapján kellett elvégezni, gazdaságossági, hatékonysági és eredményességi kritériumok szerint nem.*

*Tekintettel arra, hogy az egyes feladatokra előírányzott összegek, a feladatok közötti arányok módosítása gyakran a testület helyi politikai álláspontját tükrözik, így azok minősítése (célszerűségének vizsgálata) nem lehetett a könyvvizsgáló feladata.*

### **Egyéb feladatok (előterjesztések véleményezésének célja, feladatai, részvétel testületi, bizottsági munkában) az önkormányzat könyvvizsgálatában**

*Abban az esetben, ha a könyvvizsgálói feladatok ellátása nem egyszeri jellegű volt, hanem folyamatos, és a szerződés részletesen meghatározta a konkrétan elvégzendő feladatokat, úgy a beszámoló véleményezésén túl az egyéb feladatok tekintetében is volt véleményezési joga a könyvvizsgálónak. Ezt a jogát gyakorolhatta egyrészt úgy, hogy az előterjesztéseket írásban véleményezte, másrészt úgy, hogy a testületi, bizottsági üléseken személyesen is részt vett.*

*A tervszerű vizsgálatok, a testületi, bizottsági üléseken történő indokolt mértékű részvétel biztosítja, hogy a könyvvizsgáló színvonalasan, hatékonyan végezze feladatát, és a testület is érezze, hogy van könyvvizsgálója – fogalmazódott meg.*

*A kapcsolattartást a könyvvizsgálói megbízásra vonatkozó szerződésben kellett megalapozni, amelyben pontosan ki kellett térni a munkavégzés és az együttműködés mozgásterére. Mindenképpen kívánatos minősült, hogy a könyvvizsgáló az éves költségvetést, valamint az éves zárszámadást és beszámolót elfogadó testületi ülésen személyesen részt vegyen.*

A jogszabályi előírások szerint az egyes eszközök piaci értéken történő értékelésekor kimutatott értékhelyesbítések megállapításának, elszámolásának szabályszerűségét, minden költségvetési év mérleg fordulónapjára vonatkozóan, független könyvvizsgálóval felül kell vizsgáltatni. Ez utóbbi kötelezettség valamennyi piaci értéken történő értékelést végrehajtó önkormányzatokra vonatkozik, amiből következően növelőleg hatott a könyvvizsgálói megbízások számára az önkormányzatok körében. Ez utóbbi követelmény azonban nem jelenti az éves költségvetési beszámoló auditálásának kötelezettségét is.

Az önkormányzatok könyvvizsgálóinak feladatkörébe tartozik a számviteli és vagyonkataszteri nyilvántartások egyezőségének ellenőrzése.

---

Az előző Áhsz. alapján, a helyi önkormányzatokról szóló 1990. évi LXV. törvény 92/A. §-a szerint, könyvvizsgálatra kötelezett helyi önkormányzatnál és az országos kisebbségi önkormányzatnál a könyvvizsgáló feladata volt az egyszerűsített éves költségvetési beszámoló könyvviteli mérlegében kimutatott eszközök értékadatai az önkormányzati ingatlankezelési nyilvántartásban, valamint a zárszámadáshoz készített vagyonskimutatásban szereplő értékadatokkal való egyezőségének vizsgálata is. Ez a kötelezettség jelenleg törvényi előírásként nem áll fenn, de változatlanul fontos szempont lehet a helyi önkormányzatok megbízásából zajló könyvvizsgálatokban.

## **2. A TELJES KÖNYVVIZSGÁLATI FOLYAMATOT MEGHATÁROZÓ KÖVETELMÉNYEK**

### **2.1. MINŐSÉGELLENŐRZÉS**

#### **A könyvvizsgálat minőségellenőrzésének feltételei és szempontjai**

**A könyvvizsgáló cégnek ki kell alakítania egy minőségellenőrzési rendszert, amelynek célja kellő bizonyosság nyújtása arról, hogy a cég és munkatársai megfelelnek a szakmai standardoknak és a szabályozószervi és jogi követelményeknek, illetve, hogy a cég vagy a megbízásért felelős partnerek által kiadott jelentések az adott körülmények között helytállóak.**

A „megbízásért felelős partner” – az a partner vagy egyéb személy a társaságnál, aki a megbízásért és annak teljesítéséért, valamint a társaság nevében kibocsátott jelentésért felel, és aki – szükség esetén – egy szakmai, jogi vagy szabályozószertől megfelelő felhatalmazással is rendelkezik.

*A megbízásért felelős partner fogalmába a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardok szerint végzett könyvvizsgálatok esetében a könyvvizsgálatért személyében felelős bejegyzett könyvvizsgálót (is) bele kell érteni.*

A könyvvizsgáló cégek által alkalmazott minőségellenőrzési irányelvek célkitűzéseinek általában a következőket kell tartalmazniuk (ami irányadó az egyéni könyvvizsgálók számára is).

**A könyvvizsgáló cég minőségellenőrzési rendszerének olyan politikákat és eljárásokat kell tartalmaznia, amelyek az alábbi elemek mindegyikére kitérnek:**

#### **a) A vezetés minőségért való felelőssége a könyvvizsgáló cégnél**

**A könyvvizsgáló cégnek olyan belső kultúrát szorgalmazó politikákat és eljárásokat kell kidolgoznia, amely annak elismerésére épül, hogy a minőség elengedhetetlen a megbízások végrehajtásánál. Az ilyen politikáknak és eljárásoknak elő kell írniuk a könyvvizsgáló cég megfelelő szintű vezetője számára, vagy, az adott esetnek megfelelően, a cég partnerekből álló megfelelő szintű testülete számára a minőségellenőrzési rendszerért való végső felelősség felvállalását.**

---

A könyvvizsgáló cégnek:

- olyan munkát kell végezni, amely megfelel a szakmai standardoknak, valamint a szabályozási és jogi követelményeknek; valamint
- olyan jelentéseket kell kiadni, amelyek az adott körülmények között megfelelőek.

#### **b) Etikai követelmények**

**A könyvvizsgáló cégnek olyan politikákat és eljárásokat kell létrehoznia, amelyek révén kellő bizonyosságot nyerhet arról, hogy a cég és munkatársai megfelelnek a vonatkozó etikai követelményeknek.**

#### **c) Ügyfelek és konkrét könyvvizsgálati megbízások elfogadása és megtartása**

**A könyvvizsgáló cégnek az ügyfelek és konkrét megbízások elfogadására és megtartására vonatkozóan olyan politikákat és eljárásokat kell kidolgoznia, amelyek révén kellő bizonyosságot nyerhet arról, hogy csak olyan ügyfeleket és megbízásokat fogad majd el vagy tart majd meg, amelyeknél:**

- figyelembe vette az ügyfél integritását, és nincs olyan információ a birtokában, amely arra a következtetésre vezetné, hogy az ügyfél nem tisztességes;
- képes a megbízás végrehajtására, és rendelkezik ehhez a megfelelő képességekkel, idővel és erőforrásokkal; valamint
- meg tud felelni az etikai követelményeknek.

#### **d) Emberi erőforrások**

**A könyvvizsgáló cégnek olyan politikákat és eljárásokat kell kidolgoznia, amelyek révén kellő bizonyosságot nyerhet arról, hogy elegendő olyan munkatársa van, aki rendelkezik azokkal a képességekkel és kompetenciával, valamint azzal a etikai alapelvek melletti elkötelezettséggel, amely szükséges a megbízásoknak a szakmai standardok, valamint a szabályozási és jogi követelmények szerinti végrehajtásához; továbbá ahhoz, hogy a cég vagy a megbízásért felelős partnerek képessé váljanak arra, hogy a körülményeknek megfelelő jelentéseket bocsássanak ki.**

*A könyvvizsgáló cég minden megbízásra köteles legalább egy fő könyvvizsgáló partnert kijelölni a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálat ellátására. A kijelölendő fő könyvvizsgáló partnernek a könyvvizsgáló cég általi kiválasztása során a könyvvizsgálati minőség, a függetlenség és hozzáértés biztosítását kell fő szempontnak tekinteni. A kijelölt fő könyvvizsgáló partnernek tevékenyen részt kell vennie a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység elvégzésében.*

*A könyvvizsgáló cég a fő könyvvizsgáló partner számára elegendő erőforrást és olyan személyzetet biztosít, akik rendelkeznek a feladataik megfelelő ellátásához szükséges hozzáértéssel és képességekkel. A jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység elvégzése során a kijelölt fő könyvvizsgáló partnernek elegendő időt kell fordítania a megbízásra, és elegendő erőforrást kell alkalmaznia ahhoz, hogy feladatait megfelelően láthassa el.*

---

**A könyvvizsgáló cégnek olyan politikákat és eljárásokat kell kidolgoznia, amelyek előírják:**

- (a) a megbízásért felelős partner kilétének és szerepének kommunikálását az ügyfél kulcsfontosságú vezetői és az irányítással megbízott személyek felé,**
- (b) azt, hogy megbízásért felelős partnernek rendelkeznie kell a megfelelő képességekkel, kompetenciával, hatáskörrel és idővel a szerep betöltéséhez, és**
- (c) a megbízásért felelős partner feladatainak világos meghatározását és kommunikálását a partner felé.**

A könyvvizsgálati munka elvégzésére olyan személyeket kell kijelölni, akik rendelkeznek az adott körülmények között szükséges szintű szakmai gyakorlattal. Az államháztartás területén könyvvizsgálókra általában kívánatos a költségvetési minősítés.

**A könyvvizsgáló cégnek megfelelő munkatársakat kell kijelölnie, akik rendelkeznek azokkal a képességekkel, kompetenciával és idővel, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a megbízást a szakmai standardoknak és szabályozási és jogi követelményeknek megfelelően hajtsák végre, valamint, hogy képessé tegyék a céget vagy a megbízásért felelős partnereket arra, hogy olyan jelentéseket bocsássanak ki, amelyek megfelelőek az adott körülmények között.**

#### **e) A megbízás végrehajtása**

**A könyvvizsgáló cégnek olyan politikákat és eljárásokat kell kidolgoznia, amelyek révén kellő bizonyosságot nyerhet arról, hogy a megbízásokat a szakmai standardoknak, valamint a szabályozási és jogi követelményeknek megfelelően hajtják végre, és hogy a társaság vagy a megbízásért felelős partner olyan jelentéseket bocsát ki, amelyek megfelelőek az adott körülmények között.**

#### **Feladatok delegálása**

A munkát valamennyi szinten kielégítő módon kell *irányítani, felügyelni és figyelemmel kísérni* ahhoz, hogy elfogadható bizonyosságot lehessen nyújtani arra nézve, miszerint a végzett munka megfelel a vonatkozó minőségi előírásoknak.

A könyvvizsgáló cég általános minőségellenőrzési irányelveit és eljárásait ismertetni kell a munkatársakkal oly módon, hogy elfogadható bizonyosság legyen arra nézve, hogy azok az irányelveket és eljárásokat értik és megvalósítják.

A könyvvizsgáló és a felügyeleti jogkörrel felruházott könyvvizsgáló asszisztensek mérlegelik a könyvvizsgáló asszisztensek szakértelmét, amikor az egyes könyvvizsgáló asszisztensek esetében az irányítás, felügyelet és felülvizsgálat szükséges mértékéről döntenek.

A munkafeladatokat a könyvvizsgáló asszisztenseknek oly módon kell kiadni, amely elfogadható szintű bizonyossággal szolgál arra nézve, miszerint az adott munkát kellő gondossággal végzik majd el olyan személyek, akik rendelkeznek az adott körülmények között szükséges szintű felkészültséggel és szakértelemmel.



---

## Konzultáció

Valahányszor szükségessé válik, konzultációt kell folytatni a könyvvizsgáló cégen belül és kívül azokkal, akik megfelelő speciális szaktudással rendelkeznek. **A társaságnak olyan politikákat és eljárásokat kell kidolgoznia, amelyek révén kellő bizonyosságot nyerhet arról, hogy:**

- **megfelelő konzultációra kerül sor nehéz vagy vitatott ügyekben;**
- **elegendő erőforrás áll rendelkezésre a megfelelő konzultációhoz;**
- **az ilyen konzultációk jellegét és hatókörét dokumentálják; valamint**
- **a konzultációkból eredő következtetéseket dokumentálják, és a gyakorlatban ezeket hasznosítják, megvalósítják.**

A konzultáció magában foglalja a társaságnál vagy azon kívül tevékenykedő, speciális szakértelemmel rendelkező személyekkel a nehéz vagy vitás ügyek megoldása érdekében, a megfelelő szakmai szinten lefolytatott párbeszédet.

A szervezett konzultációt segíti a Magyar Könyvvizsgálói Kamara, illetve a Kamarán belül az államháztartással kapcsolatos kérdésekben a Költségvetési Tagozat működése.

### A megbízáshoz kapcsolódó minőségellenőrzés

**A könyvvizsgáló cégnek olyan politikákat és eljárásokat kell kidolgoznia, amelyek a megfelelő megbízásoknál olyan minőségellenőrzési áttekintést írnak elő, amely a munkacsoport által hozott jelentős döntések és a jelentés összeállításánál levont következtetések objektív értékelését nyújtja. Az ilyen politikáknak és eljárásoknak:**

**A megbízáshoz kapcsolódó minőségellenőrzés dokumentálására vonatkozó politikáknak és eljárásoknak elő kell írniuk annak dokumentálását, hogy:**

- **a könyvvizsgáló cég politikái által a megbízáshoz kapcsolódó minőségellenőrzésre vonatkozóan előírt eljárásokat végrehajtották;**
- **a megbízáshoz kapcsolódó minőségellenőrzést a jelentés kiadása előtt befejezték; és**
- **a minőségvizsgálónak nincs tudomása semmi olyan megoldatlan ügyről, amely alapján úgy vélhetné, hogy a megbízást végző munkacsoport által meghozott jelentős döntések és levont következtetések nem voltak megfelelőek.**

A megbízáshoz kapcsolódó minőségellenőrzés rendszerint magában foglalja a megbízásért felelős partnerrel folytatott megbeszélést, a pénzügyi kimutatások vagy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos egyéb információ, valamint a jelentés áttekintését, és legfőképpen annak mérlegelését, hogy a jelentés megfelelő-e. Szintén magában foglalja a munkacsoport jelentős döntése-  
ihez és következtetéseihöz kapcsolódó, kiválasztott munkapapírok áttekintését.

A megbízásért felelős partner konzultálhat a megbízáshoz kapcsolódó minőségvizsgálóval a megbízás során.

---

Megfelelően képzett külső személyeket is lehet szerződtetni, ha az egyéni könyvvizsgálók vagy a kisebb cégek olyan megbízásokat azonosítanak be, amelyeknél szükséges a minőségellenőrzés. Másik megoldásként néhány egyéni könyvvizsgáló vagy kisebb társaság elképzelhető, hogy egyéb cégeket kíván alkalmazni a megbízáshoz kapcsolódó minőségellenőrzés megkönnyítése céljából.

A kis társaságok és az egyéni könyvvizsgálók lehet, hogy egy megfelelően képzett külső személyt vagy egy másik céget kívánnak felhasználni a megbízások szemrevételezéséhez és a figyelemmel kísérés egyéb eljárásaihoz. Másik megoldásként lehet, hogy megállapodásokat akarnak kötni az erőforrások más szervezetekkel való megosztására vonatkozóan a nyomon követési tevékenységek megkönnyítése érdekében.

#### **f) Figyelemmel kísérés**

A minőségellenőrzési irányelvek és eljárások folyamatos megfelelőségét és működési hatékonyságát figyelemmel kell kísérni.

**A könyvvizsgáló cégnek olyan politikákat és eljárásokat kell kidolgoznia, amelyek révén kellő bizonyosságot szerezhethet arról, hogy a minőségellenőrzési rendszerhez kapcsolódó politikák és eljárások relevánsak, megfelelőek, hatékonyan működnek és a gyakorlatban betartják azokat. Az ilyen politikáknak és eljárásoknak magukban kell foglalniuk a társaság minőségellenőrzési rendszerének a folyamatos mérlegelését és értékelését, beleértve néhány kiválasztott befejezett megbízás időszakos szemrevételezését is.**

A könyvvizsgáló cégnek olyan politikákat és eljárásokat kell kidolgoznia, amelyek megfelelő dokumentációt írnak elő a minőségellenőrzési rendszer egyes elemei működésének a bizonyítására.

#### Irányítás

Az irányítás elsősorban a könyvvizsgálói munka kiadásával, a feladatra alkalmas asszisztens kiválasztásával történik meg. Az irányítás fontos eszköze az éves könyvvizsgálati terv, valamint az egyedi könyvvizsgálatok célját, tartalmát, irányultságát meghatározó könyvvizsgálati program. Az irányítás egyik fontos szempontja, hogy mindig az adott feladat bonyolultsága szerint, az annak elvégzésére alkalmas könyvvizsgáló/asszisztens kerüljön kijelölésre, és a vizsgálatra rendelkezésre álló idő reális legyen, tegye lehetővé a pontos és precíz munkát.

Azoknak a könyvvizsgáló asszisztenseknek, akiket megbíznak a munka elvégzésével, megfelelő irányításra van szükségük.

Az irányításba beletartozik a könyvvizsgáló asszisztensek tájékoztatása felelősségükről és az általuk végrehajtandó eljárások céljairól. Ugyancsak tájékoztatni kell őket olyan tényezőkről, mint például az államháztartás szervezete tevékenységének jellege, illetve az olyan lehetséges számviteli vagy könyvvizsgálati problémák, amelyek befolyással lehetnek annak a könyvvizsgálati eljárásnak a jellegére, ütemezésére és körére, amelyben közreműködnek.

A könyvvizsgálati program fontos eszköze a könyvvizsgálati utasítások közzétételének. Az időráfordítási-terv és az átfogó könyvvizsgálati terv ugyancsak hasznos segédeszköze a könyvvizsgálati utasítások közzétételének.

---

## Felügyelet

A felügyelet szorosan kötődik mind az irányításhoz, mind a felülvizsgálathoz és mind a kettő elemeit magában foglalhatja. A felügyeleti feladatokat ellátó munkatárs a következő feladatokat végzi el a könyvvizsgálat folyamán:

Általában:

- a megbízás előrehaladásának nyomon követése;
- a munkacsoport egyes tagjai képességeinek és kompetenciájának mérlegelése annak megállapításához, hogy van-e elegendő idejük a munkájuk elvégzéséhez, értik-e a kapott instrukciókat, és a munkát a munkacsoport tervezett megközelítése alapján hajtják-e végre;
- a megbízás során felmerülő jelentős kérdések kezelése, azok jelentőségének mérlegelése és a tervezett megközelítés megfelelő módosítása;
- a konzultáció vagy a munkacsoport tapasztaltabb tagjai általi megfontolást igénylő kérdéseknek a beazonosítása a könyvvizsgálati megbízás során.

Konkrétan az egyes megbízásoknál:

a) Figyelemmel kíséri a könyvvizsgálat előrehaladását, hogy kellő biztosítékot kapjon arról, hogy

- a könyvvizsgáló asszisztensek rendelkeznek-e a rájuk bízott feladatok végrehajtásához szükséges felkészültséggel és szakértelemmel;
- az asszisztensek megértették-e a könyvvizsgálati utasításokat; valamint
- a munka az éves könyvvizsgálati tervvel és a könyvvizsgálati programmal összhangban folyik-e;

(b) tájékozódik és beszámol a könyvvizsgálat alatt felmerült lényeges számviteli és könyvvizsgálati kérdésekről oly módon, hogy minősíti azok jelentőségét és szükség szerint a vizsgálat során feltárt körülményeknek megfelelően módosítja az éves könyvvizsgálati tervet, illetve az adott könyvvizsgálati programot;

(c) Tisztázza a közreműködő munkatársak között felmerülő bármilyen szakmai megítélésbeli különbözőségeket és dönt a feltárt tények alapján, s fontolóra veszi a megfelelő szintű konzultáció szükségességét.

## Felülvizsgálat (ellenőrzés)

Minden könyvvizsgálói asszisztens által elvégzett munkát legalább egyenlő, de lehetőleg magasabb szakértelmű könyvvizsgálónak ellenőriznie kell annak megállapítására, hogy

- a munkát a könyvvizsgálati programmal összhangban hajtották-e végre;
- az elvégzett munkát és a kapott eredményeket megfelelően dokumentálták-e;
- minden lényeges könyvvizsgálati kérdés tisztázódott-e és tükröződik-e a könyvvizsgálói következtetésekből, megállapításokból;
- a könyvvizsgálati céljait elérték-e; valamint

a kialakított következtetések összhangban vannak-e az elvégzett munka eredményeivel és alátámasztják-e a könyvvizsgálói véleményt (záradékok).

---

A minőségellenőrzési politikák gyakorlati megvalósítására vonatkozó belső utasításokban célszerű kitérni a „másodkönyvvizsgáló” intézményére és meghatározni azoknak a megbízásoknak a körét, amelyek esetében a másodkönyvvizsgáló bevonása szükséges.

A másodkönyvvizsgáló (helyettes könyvvizsgáló) olyan, a megbízásban egyébként részt nem vevő könyvvizsgáló, aki a könyvvizsgálói záradék vélemény (záradék) kiadását megelőzően áttekinteti a munkapapírokat, felülvizsgálja a vizsgálati eljárások körére, jellegére vonatkozó döntéseket és ellenőrzi a vizsgálati eljárások eredményei alapján levont lényeges következtetések megfelelőségét azért, hogy ezáltal is csökkenjen a könyvvizsgálati kockázat. A másodkönyvvizsgálat kettős aláírási joggal és ehhez igazodó felelősséggel jár.

Azoknak a megbízásoknak a körét, amelyek esetében a másodkönyvvizsgáló bevonása szükséges, a következő kategóriákban lehet meghatározni:

- első megbízások,
- magas kockázatú megbízások,
- olyan szervezetek (így az államháztartás szervezetei) könyvvizsgálata, amelyeknek beszámolóit széles körben használják fel,
- speciális ágazati szakértelmet igénylő megbízások,
- minősített előző évi záradékkal véleménnyel (záradékkal) rendelkező szervezetek,
- egy meghatározott mérlegfőösszeget, vagy költségvetési összeghatárt elérő szervezetek.

## 2.2. DOKUMENTÁLÁS

### **A könyvvizsgálattal kapcsolatos dokumentumok**

A dokumentálási standard követelményeknek megfelelő könyvvizsgálati dokumentáció:

- bizonyítékot szolgáltat a könyvvizsgáló átfogó céljainak elérésére vonatkozó könyvvizsgálói kötelezettség alapjára, valamint
- bizonyítékot szolgáltat arra, hogy a könyvvizsgálatot a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardokkal és a vonatkozó jogi és szabályozási követelményekkel összhangban tervezték meg és hajtották végre.

*A könyvvizsgálónak a könyvvizsgálói jelentés dátumát követően megfelelő időn belül össze kell állítania a könyvvizsgálati dokumentációt egy könyvvizsgálati dossziéba, és be kell fejeznie a végleges könyvvizsgálati dosszié összeállításával kapcsolatos adminisztratív folyamatot.*

### **A könyvvizsgálói tevékenység dokumentálása az államháztartás szervezeteinél teljesített megbízások esetében**

*A könyvvizsgáló szolgáltatónak a nemzeti standardokban foglalt követelményekkel összhangban könyvvizsgálati dokumentációt kell létrehoznia minden jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálatról. A könyvvizsgáló szolgáltatónak dokumentálnia kell legalább a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység előkészítésére és függetlenséget fenyegető veszélyek felmérésére vonatkozó adatokat. A könyvvizsgáló szolgáltató köteles megőrizni minden olyan egyéb adatot, dokumentumot, amely a független könyvvizsgálói jelentés alátámasztása, és (ha készül) a kiegészítő jelentés alátámasztása, továbbá a Kkt. jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység ellátására vonatkozó rendelkezéseinek és az egyéb vonatkozó jogi követelményeknek való megfelelés figyelemmel kísérése szempontjából jelentőséggel bír. A könyvvizsgálati dokumentációt a független könyvvizsgálói jelentés aláírásának napjától számított hatvan napon belül le kell zárnia.*

---

A könyvvizsgálónak mindent dokumentálnia kell, ami fontos bizonyítékul szolgál a könyvvizsgálói záradék (vélemény) alátámasztásához, és annak igazolásához, hogy a könyvvizsgálót a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardok alapján végezték el.

*A könyvvizsgálati dokumentáció a végrehajtott könyvvizsgálati eljárások, megszerzett releváns könyvvizsgálati bizonyítékok és a könyvvizsgáló által levont következtetések nyilvántartása (a „munkapapírok”, kifejezés is használatos). A könyvvizsgálati dosszié egy vagy több mappa vagy más tároló közeg fizikai vagy elektronikus formában, amely egy konkrét megbízásra vonatkozó könyvvizsgálati dokumentáció nyilvántartásait tartalmazza.*

*A könyvvizsgálónak minden tényt magyar nyelven kell dokumentálnia, ami fontos bizonyítékul szolgál a könyvvizsgálói záradék (vélemény) alátámasztásához, és annak igazolásához, hogy a könyvvizsgálót a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardok alapján végezték el.*

*A munkapapírok, munkaokmányok dokumentálják, hogy a könyvvizsgáló milyen vizsgálati eljárások, dokumentumok alapján alakította ki véleményét az államháztartás szervezete, az önkormányzat és a felügyelete/irányítása alá tartozó intézmények pénzügyi rendszereiről és a beszámolóról, illetve a költségvetési javaslatról, egyéb pénzügyi tárgyú testületi előterjesztéséről.*

*A munkapapírok támasztják alá a könyvvizsgálati záradékot (véleményt). A könyvvizsgálónak elegendő, tárgyhoz tartozó és megbízható bizonyítékot kell beszereznie annak érdekében, hogy az indokolt következtetéseket levonja, döntsön a záradékról és javaslatokat tegyen. A munkapapírok segítségével kell dokumentálni, alátámasztani mindazokat az állításokat, megállapításokat, amelyek a könyvvizsgálói záradékban (véleményben) és a jelentésben szerepelnek. A könyvvizsgáló a munkapapírok segítségével bizonyítja véleményének, következtetéseinek alapját, indokait.*

A „dokumentáció” alatt azokat a munkaanyagokat (munkapapírok) értjük, amelyeket a könyvvizsgáló saját maga készít, illetőleg a könyvvizsgálónak mások készítenek, vagy amit a könyvvizsgáló összegyűjt és megőriz a könyvvizsgálattal kapcsolatosan. A munkapapírok filmen, elektronikus eszközökön vagy egyéb formában tárolt adatok is lehetnek.

A munkapapírok:

- (a) segítik a könyvvizsgálat tervezését és végrehajtását,
- (b) segítik a könyvvizsgálói munka felügyeletét és áttekintését, valamint
- (c) rögzítik az elvégzett könyvvizsgálatból származó bizonyítékokat, annak érdekében, hogy azok alátámasszák a könyvvizsgálói záradékot (véleményt).

A munkapapírok terjedelme szakmai megítélés kérdése, ugyanis nem szükséges, és nem praktikus minden olyan tényt dokumentálni, amelyet a könyvvizsgáló tekintetbe vesz. Az elkészítendő és megőrzendő munkapapírok terjedelmének megállapításához a könyvvizsgálónak azt kell figyelembe vennie, mire lenne szükség ahhoz, hogy egy másik könyvvizsgáló, akinek nincsenek korábbi tapasztalatai az adott könyvvizsgálattal kapcsolatosan, megismerje az elvégzett munkát és a meghozott elvi döntések alapját, anélkül, hogy a könyvvizsgálat részletes szempontjait megismerné. A másik könyvvizsgáló csak úgy ismerheti meg a könyvvizsgálat részletes szempontjait, ha megbeszéli azokat azon könyvvizsgálókkal, akik a munkapapírokat készítették.

A munkapapírok formájára és tartalmára befolyással vannak olyan tényezők, mint például:

1. A megbízás jellege.
2. A könyvvizsgálói jelentés formája.
3. A tevékenység jellege és összetettsége.

- 
4. A gazdálkodó (az államháztartási szervezet) számviteli és belső ellenőrzési, illetve belső kontroll rendszerének jellege és állapota.
  5. A könyvvizsgáló asszisztensek által végzett munka irányításának, felügyeletének és áttekintésének szükségessége az adott megbízás során.
  6. A könyvvizsgálat folyamán alkalmazott specifikus könyvvizsgálati módszerek és technikák.

A könyvvizsgálói dokumentáció készítésének, összegyűjtésének számos oka, indoka van. Ezek a következők:

a) A dokumentumok segítségével az aktuális vizsgálati feladat munkálatai jól kontrollálhatók. Az elvégzett ellenőrzési feladatok feljegyzése azért fontos, mert:

- A könyvvizsgáló/asszisztens a könyvvizsgálat bármely szakaszában a terv és a dokumentált elvégzett vizsgálatok alapján meg tudja állapítani, hogy mely munkák elvégzése történt meg, és melyek elvégzése szükséges még.
- Mindazok a személyek, akiknek a könyvvizsgáló asszisztens felelős (vizsgálatvezető, vezető könyvvizsgáló), illetve bármely más személy át tudja tekinteni az elvégzett munkát.
- A könyvvizsgálók munkája az államháztartás területén számos alkalommal kapcsolatba kerülhet más ellenőrző szervek – az Állami Számvevőszék (ÁSZ), a Kormányzati Ellenőrzési Hivatal (KEHI), az Európai Unió Támogatásokat Ellenőrző Főigazgatóság (EUTAF), a Magyar Államkincstár vagy a felügyeleti szerv – vizsgálataival. A könyvvizsgáló érdeke, hogy igény és szükség esetén munkapapírokkal igazoltan is tájékoztatást adjon az általa elvégzett vizsgálatok tartalmáról, eredményéről.
- A könyvvizsgálat lezárása, a végső áttekintés alkalmával a munkapapírok kellő biztosítékot nyújtanak annak megállapítására, hogy a beszámoló valós és hű képet nyújt-e az elszámolásokról, rendelkezik-e a törvényes kellékekkel, mentes-e a lényeges hibáktól, tévedésektől.
- A helyi önkormányzatok törvényességi vagy ÁSZ-ellenőrzése, esetleges csődeljárás, bármely okból előforduló peres eljárás miatt előfordulhat, hogy a könyvvizsgálat lezárulta után, később egy harmadik félnek tételesen is igazolni kell a könyvvizsgálat által vizsgált időszakban a helyi önkormányzatnál talált pénzügyi, számviteli állapotot. A könyvvizsgáló elemi érdeke, hogy a véleményét megalapozó következtetéseit hiteles módon dokumentálni tudja a harmadik félnek.

b) Az elvégzett vizsgálatok rendezett formában történő feljegyzése segíti a következő évi tervezést.

Folyamatos könyvvizsgálói megbízás esetén a tervezést minden esetben jelentős mértékben az előző évben elvégzett vizsgálatok terjedelme, eredményei, a tapasztalt kockázatok határozzák meg. A tárgyévi tervezés kiinduló pontja mindig az előző évben elvégzett munka. Természetesen ez nem jelenti azt, hogy feltétlenül csak az előző időszakkal azonos vizsgálatokat kell elvégezni.

Az államháztartás szervezetei, különösen az önkormányzatok, pénzügyi rendszerei és feladatai összetettek, az önkormányzatok által felügyelt intézményhálózat meglehetősen kiterjedt lehet. A kockázatok felmérésén alapuló tervezés mellett a megfelelő bizonyosság megszerzését segíti, ha az államháztartás szervezete, az önkormányzat valamennyi működési és pénzügyi területe szisztematikus ciklikussággal részletes vizsgálat alá esik. Ezek megtörténtét, az előző időszakban vizsgált területek megismerését, felidézését segítik a megfelelően rendszerezett munkaokmányok.

---

c) A munkaokmányok bizonyítják, dokumentálják az elvégzett ellenőrzéseket.

- A könyvvizsgáló asszisztenseknek minden esetben megfelelő módon bizonyítania kell azoknak, akik végső soron felelősséget vállalnak a könyvvizsgálói véleményért, hogy a rájuk bízott feladatokat hiánytalanul és kielégítő minőségben elvégezték.
- Abban az esetben, ha a könyvvizsgálónak harmadik fél számára kell bizonyítékot szolgáltatnia, elemi érdek, hogy megfelelő módon bizonyítani tudja a könyvvizsgálat időszakában fennálló helyzetet. Ezt csak olyan módon lehet biztosítani, ha minden elvégzett vizsgálatot, a vizsgálat módszerét, a talált helyzetet, állapotot rögzítik az ellenőrzés elvégzésével párhuzamosan. Az ellenőrzési módszerek, az elvégzett tesztek számosságának, eredményének rögzítése abban az esetben is indokolt, ha a vizsgálat megfelelőnek minősítette a talált helyzetet. Közismert, hogy a munkafolyamatba épített kontrollok működőképessége, a pénzügyi és számviteli munka minősége a közreműködő személyektől függően időszakra időszakra nagymértékben megváltozhat. Csak a vizsgálatok megfelelő dokumentálása védheti meg a könyvvizsgálót az esetleges utólagos reklamációtól, a harmadik fél által az esetleg megváltozott helyzet miatti téves következtetések levonásától.

d) A könyvvizsgáló személyének megváltozása esetén a kollegiális együttműködés azt kívánja, hogy betekintést engedjünk a könyvvizsgálói véleményt alátámasztó bizonyítékok dokumentációiba.

### **A könyvvizsgálói munkaokmányok (munkapapírok) formája és tartalma**

*A könyvvizsgálónak olyan munkapapírokat (feljegyzéseket) kell készítenie, amelyek kielégítő mértékben teljeskörűek és részletesek a könyvvizsgálat átfogó megértésének biztosításához.*

*A könyvvizsgálónak rögzítenie kell a munkapapírookban a tervezést, a végrehajtott könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését és körét, azoknak az eredményeit, valamint a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékokból levont következtetéseket.*

*A helyi önkormányzat pénzügyi beszámolója, zárszámadása átfogja, tartalmazza a polgármesteri hivatal által teljesített pénzügyi tételeket, valamint az önkormányzat felügyelete/irányítása alá tartozó intézményeket is. Ezáltal a könyvvizsgáló áttételesen a felügyelt intézmények beszámolóit is véleményezi. Ez a sajátosság indokolja, hogy a könyvvizsgálat dokumentációja a teljes vizsgálati körre kiterjedően tartalmazza a tervezést, a vizsgálatok ütemezését, a különböző területeken a végrehajtott könyvvizsgálati eljárások tartalmát, mélységét, a vizsgálatok eredményeit, azokat a következtetéseket, amelyek a záradékot (véleményt) alátámasztják.*

**A könyvvizsgálónak olyan munkapapírokat kell készítenie, amelyek kielégítő mértékben teljes körűek és részletesek a könyvvizsgálat átfogó megértésének biztosításához.**

**A könyvvizsgálónak rögzítenie kell a munkapapírookban a könyvvizsgálat megtervezését, a végrehajtott könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét, azoknak az eredményeit, valamint a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékokból levont következtetéseket.** A munkapapíroknak tartalmazniuk kell a könyvvizsgáló okfejtését minden olyan lényeges tényezőről, amely külön mérlegelést igényel, és a levont könyvvizsgálói következtetést. Olyan területeken, ahol megítélésbeli kérdések vetődnek fel, a munkapapírookban rögzíteni kell azokat a fontos tényeket, amelyek ismertek voltak a könyvvizsgáló számára abban az időpontban, amikor következtetéseit levonta.

---

A könyvvizsgálat szempontjából jelentősnek minősített, a könyvvizsgálói megítélést igénylő esetekben a munkapapíroknak a következőket kell tartalmaznia:

- a) a feltárt eset összes részletét tartalmazó, rendelkezésre álló információk,
- b) az államháztartás szervezete, az önkormányzat érintett vezetőinek nyilatkozata, következtetései a feltárt esettel kapcsolatban,
- c) a könyvvizsgáló következtetései, okfejtése a feltárt esettel kapcsolatban.

Ennek a következők miatt van kiemelkedő jelentősége:

- A könyvvizsgáló következtetései később esetleg megkérdőjeleződnek, mert utólag újabb tények válnak ismertté, illetve az utólagos megítélés más megvilágításba helyezi az esetet;
- rendkívül fontos, hogy pontosan rögzítettek legyenek azok a tények, körülmények, amelyek akkor voltak ismeretesek, amikor a könyvvizsgáló kialakította a véleményét;
- utólag arra is szükség lehet, hogy a könyvvizsgáló igazolni tudja, hogy az ítéletalkotás időszakában a levont következtetés, a meghozott döntés, minősítés ésszerű, helyénvaló volt.

A munkapapírokat úgy kell kialakítani és rendszerezni, hogy azok az adott körülményeknek és a könyvvizsgáló igényeinek minden egyes megbízás esetében megfeleljenek. Szabványosított munkapapírok (például ellenőrző listák, levélminták, standard munkapapírok) használata növelheti a munkapapírok elkészítésének és áttekintésének hatékonyságát. A standardizált munkapapírok megkönnyítik a munkafeladatok felosztását, ugyanakkor a minőség ellenőrzésének eszközeként is szolgálnak.

Ilyen standardizált munkapapír mintákat célszerű kialakítani

- a belső, munkafolyamatba épített pénzügyi kontrollok felmérésére, minősítésére;
- a vezetői kontrollok felmérésére, minősítésére;
- az éves költségvetési beszámoló alátámasztását értékelő rendszeresen ismétlődő vizsgálati feladatok támogatására;
- az önkormányzat által felügyelt intézményeknél elvégzendő vizsgálati feladatok támogatására.

Az előre elkészített, kidolgozott munkapapírok megkönnyítik a vizsgálati feladatok elvégzését, lehetővé teszik, hogy kevésbé gyakorlott munkatársak is megfelelő minőségben végezzék el a vizsgálati feladatokat, ugyanakkor a munkavégzés minőségellenőrzésének eszközeként is szolgálnak. Az előre elkészített, standard munkapapírok kockázata, hogy a könyvvizsgálói munkát automatikussá tehetik. E hátrány kiküszöbölése minden esetben a könyvvizsgáló feladata, felelőssége.

A könyvvizsgálat hatékonyságának javítására a könyvvizsgáló felhasználhatja az államháztartás szervezete, az önkormányzat és az önkormányzat felügyelete/irányítása alá tartozó intézmények által összeállított táblázatokat, elemzéseket és egyéb dokumentációkat. Ilyen esetekben a könyvvizsgálónak feltétlenül meg kell győződnie arról, hogy ezeket az anyagokat szakszerűen készítették-e el.



---

A munkapapírokból rendszerint a következők szerepelnek:

- Az államháztartás szervezetének és környezetének (beleértve a belső kontrollokat is) megismerése során szerzett információk, például a következők:
  - információk az államháztartás szervezete jogi és szervezeti struktúrájáról;
  - fontos jogi okiratok, megállapodások és jegyzőkönyvek kivonatai vagy másolatai;
  - információk azon ágazat(ok)ról, gazdasági és jogi környezetről, amelyben a gazdálkodó működik,
  - a gazdálkodó belső ellenőrzési kézikönyvének kivonatai.
- Bizonyítékok a tervezési folyamatról, beleértve a könyvvizsgálati programokat és a bennük bekövetkezett változásokat is.<sup>8</sup>
- A belső ellenőrök által végzett munkának a könyvvizsgáló általi figyelembevételére vonatkozó bizonyítékok és a belőlük levont következtetések.
- Ügyletek és egyenlegek elemzései.
- Jelentős gazdasági mutatók és trendek elemzései.
- A pénzügyi kimutatások és az állítás szintjén felmerülő lényeges hibás állítás azonosított és felmért kockázatai.
- Feljegyzések a végrehajtott könyvvizsgálati eljárások jellegéről, ütemezéséről és terjedelméről, valamint ezen eljárások eredményeiről.
- Bizonyítékok arról, hogy a könyvvizsgálói asszisztensek munkájának felügyelete és felülvizsgálata megtörtént.
- Utalás arra, hogy ki és mikor végezte a könyvvizsgálati eljárásokat.
- Az alkalmazott eljárások részletezése azon egységeknél, amelyek pénzügyi kimutatásaikat más könyvvizsgáló auditálta.
- A más könyvvizsgálókkal, szakértőkkel és egyéb harmadik felekkel folytatott kommunikáció dokumentumai.
- Levél- vagy feljegyzésmásolatok olyan könyvvizsgálati témákat illetően, amelyeket az államháztartás szervezetével közöltek vagy megtárgyaltak, beleértve a megbízási feltételeket és a belső ellenőrzési rendszer súlyos hiányosságait is, ha voltak ilyenek.
- Az államháztartás szervezetétől kapott teljességi nyilatkozatok.
- A könyvvizsgáló által a könyvvizsgálat lényeges szempontjairól levont következtetések, beleértve az eltérések, hiányosságok, a könyvvizsgálati eljárások révén feltárt szokatlan ügyek – ha voltak ilyenek – hogyan kerültek tisztázásra vagy rendezésre.
- A pénzügyi kimutatások és a könyvvizsgálói jelentés aláírt példányai.

Ismétlődő könyvvizsgálatok esetében egyes munkapapír dossziék úgy minősíthetők, mint "állandó" könyvvizsgálati dokumentációk, amelyek aktualizálásra kerülnek, kiegészülnek olyan információkkal, amelyek hosszabb időn keresztül fontosak lehetnek – az adott beszámolási időszakra vonatkozó aktuális könyvvizsgálati dokumentumok dossziéjától eltérően, amely mindig csak az adott időszak könyvvizsgálatára vonatkozó információkat tartalmazza.

*A munkapapíroknak index(ek)et célszerű tartalmazniuk és olyan módon kell összeállítani a munkapapírokat, hogy lehetővé váljon a keresztreferenciák alkalmazása és a teljes körűségük is ellenőrizhető legyen. A munkapapírok szerkesztésének egyik lehetséges módja, hogy az államháztartás szervezeteinél alkalmazott költségvetési jelentés, maradványkimutatás, mérleg, eredménykimutatás fő sorai szerint kerüljenek rendezésre, indexelésre azok. Természetesen a munkapapírok egy része nem kapcsolható a beszámoló egyes kimutatásainak soraihoz, ezeket külön index alatt kell tartani, például az informatikai környezet felmérése, a könyvvizsgálat szervezése stb.*

---

*Azoknál a visszatérő feladatoknál, amelyek jól tipizálhatók és az ellenőrzés arra terjed ki, hogy valamely feltételnek, illetve kritériumnak a vizsgálat tárgya megfelel-e, érdemes formanyomtatványokat kialakítani és ezen formanyomtatványokon dokumentálni az ellenőrzési feladat elvégzését.*

*Egy államháztartási szervezetre vonatkozó munkapapírokat célszerű két részre bontani. Az elsőbe kerülnek azok az általános információk, amelyek rövid távon nem változnak és a szóban forgó költségvetési szervet jellemzik. A második csoportot a könyvvizsgálat adott évre vonatkozó, aktuális munkapapírai alkotják. A két dokumentáció (blokk)csoport közötti különbség az adatok aktualitása, illetve állandósága tekintetében jelenik meg.*

*Az állandó könyvvizsgálati dosszié tartalma célszerűen az alábbi (a teljesség igénye nélkül):*

- *a könyvvizsgálói megbízással, annak elfogadásával kapcsolatos dokumentum,*
- *alapítással, a szervezettel és működéssel kapcsolatos okmányok, a módosításokat is ideértve,*
- *a szervezeti struktúrára, valamint a vezetésre vonatkozó információk,*
- *helyi önkormányzatoknál a testületi (bizottsági) ülések jegyzőkönyvei, rendeletei, határozatai,*
- *több évre szóló szerződések, beleértve banki-, hitel-, illetve kölcsönszerződéseket is,*
- *székhellyel, illetve telephellyel, telephelyekkel kapcsolatos okmányok.*

*Az adott év munkájának dokumentálása külön dossziéba kell, hogy kerüljön. Ennek tartalmaznia kell az adott év lefolytatott könyvvizsgálatának olyan részletezettségű dokumentációját, amely megfelelően alátámasztja a könyvvizsgálói véleményt.*

*Az aktuális könyvvizsgálati dokumentumok dossziéjának célszerűen a következőket kell tartalmaznia (a felsorolások nem teljes körűek):*

- *a tárgyévre vonatkozó könyvvizsgálat adminisztrációs dokumentumait, úgymint megbízási szerződés stb.*
- *az audit kockázatbecslésének és tervezésének dokumentumait,*
- *a könyvvizsgálati munka ütemezését és munkamegosztását,*
- *az egyes területek könyvvizsgálatának munkaprogramjait,*
- *az egyes területek könyvvizsgálatára vonatkozó konkrét munkapapírokat,*
- *módosító tételek listáját,*
- *a könyvvizsgálói vélemény kialakításához szükséges minden egyéb információt.*

A munkapapírok, munkaokmányok rendszerezése tetszőleges lehet, de jól bevált, hatékony forma, ha a könyvvizsgáló külön csoportban, dossziékban gyűjti a folyamatosan szükséges dokumentumokat, illetve az éppen aktuális könyvvizsgálatok dokumentumait.

Az önkormányzati könyvvizsgálat sajátosságai miatt esetükben a dokumentálásban következő struktúra alkalmazása célszerű:

- *Az önkormányzatra, a polgármesteri (önkormányzati) hivatalra és az önkormányzat egészére vonatkozó, folyamatosan szükséges munkaokmányok;*
- *Az önkormányzat felügyelete/irányítása alá tartozó intézményekre vonatkozó, folyamatosan szükséges munkaokmányok;*

- Az önkormányzatra, a polgármesteri (önkormányzati) hivatalra és az önkormányzat egészére vonatkozó, az *aktuális könyvvizsgálattal kapcsolatos* munkaokmányok;
- Az önkormányzat felügyelete/irányítása alá tartozó intézményekre vonatkozó, az *aktuális könyvvizsgálattal kapcsolatos* munkaokmányok.

A folyamatosan szükséges és az aktuális könyvvizsgálathoz kapcsolódó munkaokmányok felépítése, tartalma többé-kevésbé azonos mindkét körben, amelyek konkrét tartalma természetesen eltér. (A helyi önkormányzatok könyvvizsgálatára alkalmazandó struktúra értelemszerűen részben azonos, részben bővebb, mint az önkormányzat által felügyelt intézményekre vagy az államháztartás más szervezeteire vonatkozó dokumentáció igény.)

A *folyamatosan szükséges* munkaokmányok és dokumentáció ajánlott tartalma a következő:

- a) Az államháztartás szervezeténél végzett könyvvizsgálati munkát meghatározó törvények, jogszabályok, állásfoglalások gyűjteménye.
- b) Az államháztartás szervezetének belső szabályzatai, a rá vonatkozó állásfoglalások, iránymutatások, az önkormányzati alrendszerben önkormányzati rendeletek, határozatok, beleértve a testületi, bizottsági működés rendjét, szabályait.
- c) Azoknak a dokumentumoknak a másolatai, amelyekre a könyvvizsgálati munkában bármikor, bármely témával kapcsolatban szükség lehet. Pl.

- A könyvvizsgálati elfogadó levél és a könyvvizsgálói megbízás (szerződés), illetve a megbízással kapcsolatos levelezés, emlékeztetők.
- A könyvvizsgálói munka átfogó stratégiája, éves (operatív) terve (munkaprogramja), amelyek aktualizálása is szükségessé válhat.

A fontosabb dokumentumok az alábbiak közül:

- Az államháztartás szervezetének olyan együttműködései megállapodásai más szervezetekkel, amelyek a főbb működési területeit érintik, érdemben befolyásolhatják gazdálkodását és pénzügyi helyzetének kondícióit.
- Helyi önkormányzatoknál olyan hosszú távú befektetések listája, legfontosabb ismérvei, adatai, amelyek meghatározóak az önkormányzat vagyoni helyzetében.
- Az államháztartás szervezete által kötött biztosítások tárgya és listája.
- Az államháztartás szervezetének bankszámlaszerződése(i).
- Különböző bérleti szerződések másolatai, akár bérbeadóként, akár bérbevevőként szerepel az államháztartás szervezete.
- Helyi önkormányzatok esetében az önkormányzat esetleges kezességvállalási dokumentumai.
- Támogatási pályázatok dokumentumainak másolatai, több évre visszatekintve, folyamatosan karbantartva.
- Helyi önkormányzatok esetében hosszú lejáratú hitel- és kölcsön szerződése az engedélyezés dokumentumaival együtt, pénzügyi befektetések dokumentációja.

Az állandó dokumentáció része lehet államháztartás szervezetei könyvvizsgálata esetében, az adott helyi önkormányzat, költségvetési szerv

- a) általános pénzügyi helyzetét befolyásoló döntések, feltételek leírása, listája;
- b) működésének stratégiája, helyi önkormányzatok esetén gazdasági programja, költségvetési koncepciója (ha van);

- 
- c) a vezetők, helyi önkormányzatoknál ideértve az önkormányzat tisztviselőit, érintett képviselőit, címmel és elérhetőséggel, beosztással, szükség szerint a munka- és tevékenységi kör rövid leírásával;
  - d) helyi önkormányzatok esetében az önkormányzat felügyelete/irányítása alá tartozó intézmények listája, vezetőinek cím- és telefonjegyzéke. (Abban az esetben, ha az intézmény(eke)t átszervezik, megváltoztatják jogi státusukat, ezek „historia” adatai);
  - e) az költségvetési beszámoló szempontjából fontos különböző (pénzügyi, számviteli, információs, belső kontroll) rendszerek, pénzügyi nyilvántartások listája, jellemzői azon a személynek a nevével, elérhetőségével, akik az egyes rendszerek működésével, a nyilvántartások tartalmával kapcsolatban felvilágosítást tudnak adni;
  - f) helyi önkormányzatok esetében az önkormányzat által felügyelt intézmények ellenőrzésének képviselő-testület által jóváhagyott éves terve és az éves ellenőrzési jelentés;
  - g) a belső kontrollrendszer működésének szabályzatai és dokumentumai, különös tekintettel a belső ellenőrzés kézikönyvére, éves tervére és a belső ellenőrzési tevékenységről készült éves jelentésre;
  - h) számlarendje, számviteli politikája, kiemelve a sajátos megoldásokat, az elszámolási szabályok esetleges megváltozása miatt szükséges információkat;
  - i) belső, munkafolyamatba épített kontroll-mechanismusai működésére vonatkozó dokumentumok, információk;
  - j) pénzügyi és vagyoni helyzetét, gazdálkodását reprezentáló mutatószámok, ellátottsági mutatók, évenként karbantartva;
  - k) azoknak a rendszerbéli gyengeségeknek, kockázatoknak a jegyzéke, listája, amelyek korábban feltárássra kerültek;
  - l) feladatai megoldásához rendszeresen foglalkoztatott külső szakértők jegyzéke, különös tekintettel a pénzügyi-számviteli területre.

Az előbbi dokumentumok jellege, terjedelme miatt általában több dosszié alkalmazása szükséges. A használhatóságához szükség van egy megfelelő tartalomjegyzékre, illetve a dokumentumok közötti hivatkozások felvezetésére.

*Az aktuális könyvvizsgálathoz kapcsolódó munkaokmányok és dokumentáció ajánlott tartalma a következő:*

- a) Annak az éves költségvetési beszámolónak, konszolidált beszámolónak, zárszámadásnak, költségvetésnek másolata, amelynek vizsgálata a könyvvizsgálói vélemény alapját képezte.
- b) A munkaokmányok tartalomjegyzéke, a szükséges hivatkozásokkal.
- c) A vizsgált államháztartási szervezet kontrollrendszerét minősítő felmérés eredménye, a rendszer működését reprezentáló folyamatábra.
- d) A rendszerben rejlő és a belső kontrollok működőképességéből adódó kockázatbecslés dokumentálása.
- e) A belső ellenőrzési munka kapcsolódási pontjai és az ezek alapján levont következtetések.
- f) A vizsgálati program, amely tartalmazza:
  - Könyvvizsgálókra (asszisztensekre) lebontva az ellenőrzési feladatokat.
  - Azoknak a tételes és teszt-szerű vizsgálatoknak a listáját, amelyeket el kell végezni.
  - A tételes és teszt-szerű vizsgálatok eredményét és az ezekből levonható következtetéseket.
  - A pénzügy, számviteli és informatikai rendszereikbe épített kontroll-mechanismusokra vonatkozó megfelelő hivatkozásokat.
  - A ciklikus rendszerességgel végzett rendszervizsgálatokra történő hivatkozásokat.(A vizsgálati programot szükség szerint módosítani, aktualizálni kell),

továbbá:

---

A mérleg, az eredménykimutatás, illetve a költségvetési jelentés és a maradványkimutatás sorainak valódiságát igazoló feljegyzések. Minden sorra vonatkozóan a következő utalásokat kell tartalmaznia a feljegyzésnek:

A mérlegnél:

- A tétel állománya az év elején és végén, a változás összege. A változás összege, a változás okának kiemelésével.
- Abban az esetben, ha a tulajdonjog, kezelői jog megváltozott, annak részletei, valamint annak módszere, ahogy a valódiság vizsgálata megtörtént.
- A valódiságot igazoló külső levelezés (visszaigazolások, megerősítések stb.)

Az eredménykimutatásnál:

- A bevételek és a ráfordítások tárgyévi és előző évi adatai, a változás összege.
- A mérleg szerinti eredmény levezetése

A költségvetési jelentés esetében:

- Az eredetileg tervezett és módosított előirányzatok (költségvetési bevételek, finanszírozási bevételek, illetve költségvetési kiadások, finanszírozási kiadások, együttesen a költségvetés) összege.
- A módosítások időpontjai, hivatkozással azok dokumentumaira, a vonatkozó döntésekre.
- A módosított előirányzat és a tényleges teljesítés összege, különbsége, a különbség indokolása, a következő évre áthúzódó kötelezettségek összefoglaló bemutatása/felsorolása.
- A követelésekre vonatkozó adatok, illetve azok változásai a költségvetési jelentés alapján.
- A kötelezettségekre vonatkozó adatok és azok változásai a költségvetési jelentés alapján.
- A teljesítési adatok alapján (általában) teszt-szerűen a felhasználás szabályszerűségének igazolása.
- Azoknál a tételeknél, amelyeknek alapadatai a főkönyvi rendszereken kívül keletkeznek, a valódiság és pontosság igazolása, illetve szükség szerint teszt-szerűen igazolva az adatok keletkezésének valódiságát.

A maradványkimutatásra vonatkozóan:

- A teljesített (költségvetési és finanszírozási) bevételek és kiadások összege az alaptevékenység és a vállalkozási tevékenység körében, hivatkozással az éves költségvetési beszámoló űrlapjaira, megjelölve az egyes adatok helyét.
- A maradvány levezetése.
- A kötelezettségvállalással terhelt (lekötött) és a szabadon felhasználható (szabad) maradvány összege, hivatkozással a vonatkozó dokumentumokra.

továbbá:

- a) Utalások, illetve lista-szerű felsorolások arra vonatkozóan, hogy a vizsgált dokumentumok milyen törvények, egyéb követelmények mely előírásait elégítik ki.
- b) Lista-szerű felsorolás, hogy a vizsgálat során milyen kiegészítő dokumentumokat, hivatalos nyilatkozatokat kértek meg az államháztartási szervezettől, illetve ezeket milyen módon, milyen szinten és határidőre teljesítették.

- 
- c) A vizsgálat kapcsán aktuális statisztikai adatok, mutatószámok, elemzési adatok. Abban az esetben, ha az lehetséges, összehasonlítás más hasonló szervezet (vagy helyi önkormányzat) adataival.
  - d) A könyvvizsgálat kapcsán/során lezajlott megbeszélések feljegyzései, emlékeztetői.
  - e) A könyvvizsgálat tárgykörével kapcsolatos számvevőszéki vagy egyéb ellenőrzés jelentés másolata, kivonata, vagy „letöltései”.
  - f) A könyvvizsgálattal kapcsolatban az államháztartás szervezetével és harmadik féllel (felekkel) történt levelezés.
  - g) Bizonyítékok arról, hogy a könyvvizsgálatban résztvevő könyvvizsgáló asszisztensek munkájának felügyelete és felülvizsgálata megtörtént.
  - h) Helyi önkormányzatok esetében az alkalmazott eljárásokról olyan intézményekre, önkormányzati tulajdonú társaságokra vonatkozóan, amelyek beszámolóját más könyvvizsgáló auditálta.
  - i) Példányok a más könyvvizsgálókkal, szakértőkkel és egyéb harmadik felekkel folytatott kommunikációról.
  - j) A könyvvizsgáló részéről levont következtetések a könyvvizsgálat lényeges szempontjairól, beleértve azt is, hogy az elvárásokat, illetve a könyvvizsgálati eljárások révén feltárt, szokásostól eltérő ügyeket – ha voltak ilyenek – hogyan sikerült tisztázni vagy rendezni.
  - k) A jelentések tervezetei, az egyeztetések dokumentálása, a végleges jelentés.
  - l) A jelentés megtárgyalását dokumentáló bizottsági és egyéb jegyzőkönyvek, emlékeztetők, határozatok.

Az aktuális könyvvizsgálat dokumentációja általában nem tartalmazza azokat a dokumentumokat, másolatokat, feljegyzéseket, amelyek a folyamatosan szükséges dokumentumok közé sorolhatók. Ezekkel megfelelő hivatkozásokkal kell megteremteni a szükséges kapcsolatot.

### **A munkaokmányok kezelése és megőrzése**

**A könyvvizsgálónak megfelelő módszereket kell alkalmaznia a munkapapírok bizalmas kezelése és biztonságos őrzése tekintetében. A munkapapírokat olyan időszakon keresztül kell megőriznie, amely elegendő ahhoz, hogy a könyvvizsgálói praxisból adódó igényeknek eleget tegyen és a bizonylatmegőrzést szabályozó törvényi és szakmai előírásokkal is összhangban legyen.**

**Az önkormányzati könyvvizsgálónak célszerű a munkaokmányokat, munkapapírokat az államigazgatási iratkezelési szabályok szerint megőriznie.**

**A könyvvizsgáló kötelessége, hogy a könyvvizsgálói munka kapcsán birtokába kerülő iratokat, információkat bizalmasan kezelje, különös figyelemmel mérlegelje az esetleges politikai érdekekből fakadó igények teljesítését. Ugyanakkor azt is mérlegelni kell, hogy a könyvvizsgálati díjazás az adófizetők által befizetett közpénzekből történik.**

*A jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység esetében a könyvvizsgálónak a könyvvizsgálói jelentést, beleértve a pénzügyi kimutatásokat, amelyekre vonatkoznak, 8 évig kell megőriznie (Hiv.: ISQC1.47. és ISQC1.A61. bekezdés.)*

*A jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység esetében a könyvvizsgálónak a könyvvizsgálati dokumentációt legalább 8 évig kell olvasható formában visszakereshető módon megőriznie. (Hiv.: ISQC1.47. és ISQC1.A61. bekezdés.)*

---

A munkapapírok a könyvvizsgáló tulajdonát képezik. Bár a munkapapírok egy részét vagy azok kivonatait a könyvvizsgáló saját belátása szerint a gazdálkodó számára hozzáférhetővé teheti, azok a gazdálkodó számviteli nyilvántartásait nem helyettesítik.

*A munkapapírok más könyvvizsgálónak történő átadása – betekintés céljára – az ügyfél (a megbízó) hozzájárulásával történhet, az Etikai Szabályzatban előírt titoktartási kötelezettség mellett.*

---

### 3. A KÖNYVVIZSGÁLAT FOLYAMATA

#### 3.1. A MEGBÍZÁS ELFOGADÁSA

##### **Megbízás elfogadása az államháztartás szervezetei könyvvizsgálatára**

A megbízás elfogadása az államháztartás szervezete, önkormányzatok esetében a képviselő-testület (közgyűlés), által meghirdetett pályázattal, ajánlattal együtt elfogadó nyilatkozat(levél) benyújtásával, vagy a megbízás elfogadásáról ennek megfelelő tartalmú dokumentummal történik.

**Közbeszerzési eljárás esetén a közbeszerzésnek megfelelő dokumentációk szerint kerül sor a megbízás elfogadására.**

A könyvvizsgálói megbízás első alkalommal való elfogadása előtt a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell a következő szempontokat:

- nincsenek-e törvényes, vagy etikai kizáró okai a megbízás elfogadásának (függetlenség),
- rendelkezik-e a megbízás elvégzéséhez szükséges speciális ismeretekkel és tapasztalatokkal,
- az ügyfél vezetésével, képviselétével kapcsolatos információkat.

Az ügyfél-elfogadásra vonatkozó döntéshez a könyvvizsgáló szükségesnek tarthatja beszerezni a korábbi időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatásokat, vagy kapcsolatba lépni a korábbi könyvvizsgálóval.

Ismétlődő könyvvizsgálat esetében a fentieket az előző megbízás elfogadása óta eltelt időszakban történt változások és a korábbi megbízás során tapasztalt figyelembevételével szükséges mérlegelni.

A Magyar Nemzetközi Könyvvizsgálati Standardok szerint magyar gyakorlatban az un. elfogadó levelet elfogadó nyilatkozat és a megbízási szerződés helyettesíti, az elfogadó levél ezek egyikével sem azonos. A megbízó levélre vonatkozó előírásokat és ajánlásokat a megbízási szerződésben kell figyelembe venni.

Az elfogadó levélben a megbízás elfogadása és a kizáró okok „nemléte” mellett egyes esetekben nyilatkozni kell a speciális feltételeknek való megfelelésről is, pl.: hogy a könyvvizsgáló rendelkezik költségvetési minősítéssel.

Az elfogadó nyilatkozatban a döntést hozó testület határozatával összhangban azt az időtartamot kell azonosítani, amelyekre a könyvvizsgáló a megbízást elfogadta.

Az elfogadó levél tartalmazza a könyvvizsgálat formáját (folyamatos, beszámoló felülvizsgálata), az összeférhetlenség kizárását, a könyvvizsgálói névjegyzékben való szereplést, illetve a költségvetési minősítés meglétét.

##### **A megbízás elfogadásának általános feltételei és szempontjai**

*A könyvvizsgálónak és az ügyfélnek (megbízónak) meg kell állapodniuk egymással a megbízás feltételeiben, amelynek lényeges elemeit szerződésükben is rögzíteni szükséges.*

*A könyvvizsgálói megbízás feltételeire vonatkozóan megbízási szerződést kell kötni.*



---

**Az államháztartás szervezetei könyvvizsgáló részéről a megbízás elfogadásának feltételeit általában a pályázat, a közbeszerzési dokumentáció mellékletét képező szerződéstervezet foglalja magában (megbízott jogai és köteleességei). Ennek során – a helyi önkormányzatok esetében a megbízó képviselője –, az önkormányzat megbízásából eljáró polgármester**

- biztosítja, hogy a könyvvizsgálat részére folyamatosan és kellő időben a szükséges adatok rendelkezésre állnak,
- helyi önkormányzatok esetében biztosítja, hogy a könyvvizsgálót a képviselő-testület (közgyűlés) zárszámadást és a költségvetést tárgyaló ülésére meghívják, a pénzügyi bizottság jegyzőkönyveit, határozatait átadják számára, s a kompetenciájába tartozó témákat tárgyaló bizottsági ülésekre is meghívást kap,
- nem korlátozza a könyvvizsgáló függetlenségét és nem fogalmaz meg olyan kikötéseket, amelyek a könyvvizsgálót a szerződésben foglaltakban korlátozhatják,
- elfogadja, hogy a könyvvizsgáló az éves költségvetési beszámoló könyvvizsgálatának részeként nem tekinti át részletesen az adók kiszámítását és az adóbevallásokat,
- teljességi nyilatkozatot tesz az éves költségvetési beszámoló átadása előtt (átadásával egy időben) arról, hogy minden szükséges információt a könyvvizsgáló rendelkezésére bocsátott,
- a könyvvizsgáló/k részére feladata ellátásához megfelelő munkakörülményt, irodát biztosít a vizsgálat helyszínén,
- tudomásul veszi, hogy az auditált éves költségvetési beszámolót nem változtatja meg a könyvvizsgáló tájékoztatása és az általa történt elfogadása nélkül.

**Megfelelés a szakmai, jogszabályi feltételeknek, követelményeknek (cégekre, egyéni könyvvizsgálókra, a könyvvizsgálatban résztvevőkre)**

**A helyi önkormányzatok és általában az államháztartás szervezetei könyvvizsgálatával, az éves költségvetési beszámoló felülvizsgálatával a Magyar Könyvvizsgáló Kamara által vezetett könyvvizsgálói névjegyzékben szereplő, költségvetési minősítésű könyvvizsgáló megbízása kívánatos. A könyvvizsgálói feladatot a könyvvizsgálati tevékenység folytatására jogosult, a Magyar Könyvvizsgálói Kamara által a társaságokról vezetett névjegyzékben szereplő szervezet is elláthatja. A könyvvizsgálói szervezet megbízásakor a könyvvizsgálatot elvégző természetes személyt is meg kell nevezni (bejegyzett, kamarai tag könyvvizsgáló). Ebben az esetben a folyamatos és az éves költségvetési beszámoló könyvvizsgálatára meghatározott előírások a bejegyzett könyvvizsgálóra vonatkoznak. A könyvvizsgáló megbízásakor, a pályázat elbírálásakor biztosítani kell, ne álljon fenn összeférhetetlenség, amely azt jelenti, hogy nem lehet könyvvizsgáló a helyi önkormányzat képviselője, képviselő-testületének tagja, költségvetési szervének dolgozója, és ezek közeli hozzátartozója, a minősége fennállása alatt, illetve annak megszűnésétől számított meghatározott ideig. (Az összeférhetetlenségi követelmények értelemszerűen fennállnak az államháztartás más szervezeteinél végzett könyvvizsgálatokra is.)**

A könyvvizsgálók költségvetési minősítése azt jelenti, hogy a könyvvizsgálók rendelkeznek költségvetési tapasztalattal, pénzügyi, szakmai, elméleti és gyakorlati felkészültséggel, beleértve az önkormányzati sajátosságokat is. Az önkormányzati gazdálkodás speciális feladatai, a számviteli előírások különleges esetei, a képviselő-testületek pénzügyi, költségvetési feladatainak biztosítása megköveteli, hogy önkormányzati könyvvizsgálatot csak önkormányzati pénzügyi, számviteli ismeretekkel, gyakorlattal rendelkező könyvvizsgálók vállaljanak.

---

## Tájékozódás a konkrét könyvvizsgálói feladatról

Az államháztartás szervezete által meghirdetett pályázat beadása előtt, a közbeszerzési ajánlattétel, a pályázat előkészítése során a könyvvizsgáló cégnek, illetve egyéni könyvvizsgálónak információkat, tájékoztatást kell szerezni a helyzetfelmérés során, hogy

- folyamatos könyvvizsgálatot kell-e végezni,
- alkalmazott-e az államháztartás szervezete már könyvvizsgálót.

A tájékozódás során két nagyobb tárgykört, feladatkört szükséges áttekinteni, és ezekre támaszkodva a helyzetelemzést elvégezni (a helyi önkormányzatoknál, ami értelemszerűen érvényes az államháztartás más szervezeteire is.)

### 1) Az előző évi dokumentációk, jelentések áttekintése:

- az államháztartás szervezete, a helyi önkormányzat és intézményei (beleértve az önkormányzati/polgármesteri hivatalt) éves költségvetési beszámolóit, illetve az önkormányzat konszolidált beszámolója,
- a helyi önkormányzat gazdálkodásával, pénzügyi helyzetével, folyamataival kapcsolatos rendeletei, határozatai,
- a pénzügyi bizottság és a külső (ÁSZ, Magyar Államkincstár), illetve a belső ellenőrzés jelentései, jegyzőkönyvei,
- a helyi önkormányzat, illetve intézményei alapító okiratai,
- a helyi önkormányzat, illetve intézményei szervezeti és működési szabályzata, ügyrendje,
- a tervezéssel és beszámolással kapcsolatos központi szabályozások, illetve az előbbiekből az intézményeket érintő feladatok,
- a helyi önkormányzati gazdálkodásra vonatkozó speciális szabályozók, egyéb információk.

### 2) A tárgyévre vonatkozó dokumentációk áttekintése:

- intézményi stratégiák, helyi önkormányzatok esetében legfontosabb célokat meghatározó gazdasági program és az éves költségvetés kapcsolata,
- helyi önkormányzatok esetében az önkormányzat kötelező és önként vállalt feladatainak meghatározása,
- az éves költségvetést megállapító rendelet, intézményeknél az éves elemi költségvetés jóváhagyása,
- a költségvetési rendelet módosítása a központi és a saját intézkedések következtében, figyelemmel az intézményvezetők saját hatáskörben történő előirányzatmódosításaira; intézményeknél az éves elemi költségvetés módosítása hatáskörönként, illetve mindezek dokumentumai,
- az I-III. negyedévi gazdálkodás értékelése (ahol készül, a költségvetési koncepció kapcsán),
- a helyi önkormányzat és intézményei, illetve más esetben az adott intézmény (pl. egészségügyi szolgáltató) pénzügyi helyzete, adósságállománya, illetve a fizetőképesség alakulása,
- külső forrás igénybevételének indokoltsága, szükségessége,
- az éves költségvetési beszámoló előkészítésének dokumentációja,
- az éves költségvetési beszámoló/k dokumentumai – „úrlap-garnitúrák”
- az államháztartásra, a helyi önkormányzatok működésére, gazdálkodására vonatkozó szabályok változása,

- 
- az államháztartásra vonatkozó számviteli előírások változása,
  - a helyi önkormányzatok esetében képviselő-testület (közgyűlései) rendeletei, határozatai, bizottságok gazdálkodásra vonatkozó határozatai.

### Ajánlattétel

A tájékoztató befejezése után állítható össze a pályázathoz kapcsolódóan a szerződéstervezet, amelyhez kapcsolódik az ajánlattétel.

Az ajánlat tartalmazza általában a következőket:

- az ajánlatot tevő könyvvizsgáló, illetve cég bemutatása. (A könyvvizsgáló bemutatása a szakmai önéletrajz ismertetésével történik, amely tartalmazza a szakmai pályafutás bemutatását, a feladatok elvégzését, a publikációkat, a társadalmi megbízásokat stb.),
- a könyvvizsgálatok során végzett munkák jegyzéke (referenciajegyzék),
- az elvégzendő feladat meghatározása, amelynek célja, hogy az államháztartás szervezete, a helyi önkormányzat éves költségvetési beszámolójáról, önkormányzatok esetében a konszolidált beszámolóról, a zárszámadásáról, a költségvetési rendeletéről az állam, a képviselő-testület, a pénzügyintézetek (hitelintézetek), az intézmények, az üzleti kapcsolatban lévő társaságok és az állampolgárok megbízható, valós képet kapjanak,
- a könyvvizsgálat végrehajtásának módja, bizonylati megalapozása,
- a könyvvizsgálat ellátásában közreműködő külső közreműködő(k) neve, adatai, szerepük,
- az éves költségvetési beszámoló, zárszámadás auditálása határidejének meghatározása, a költségvetési rendelettervezet véleményezésének ideje, figyelemmel a képviselő-testület (közgyűlés) által történő jóváhagyásra,
- a vállalási díj meghatározása figyelemmel az elvégzendő feladatokra, az időszükségletre. A vállalási díj ütemezése, figyelembe véve, hogy az éves költségvetési beszámoló felülvizsgálatát vagy folyamatos könyvvizsgálatot kell végezni,
- az elvégzett munka elfogadásának módja, a felelősségvállalás rendje,
- a megbízó közreműködésének részletezése, meghatározása.

### Az ajánlat elfogadásával kapcsolatos egyeztetés a megbízóval

A pályázat benyújtása előtt – a közbeszerzési eljárás keretein belül, annak jellegétől függően – és a pályázat elfogadása után az államháztartás szervezete képviselőjével, a képviselő-testület (közgyűlés) nevében eljáró önkormányzati tisztségviselővel szükséges a szerződéstervezet, a mellékelt ajánlat egyeztetése, a könyvvizsgálati program áttekintése. Az egyeztetésben az önkormányzat bizottságai közül a pénzügyi bizottságnak lehet szerepe.

A helyi önkormányzat által a könyvvizsgálói feladatok elvégzésére vonatkozó pályázatot az önkormányzat (fő)polgármesterével, a közgyűlés elnökével, a (fő)jegyzővel egyeztetni kell, amikor a könyvvizsgáló által elvégzendő feladatok részletes áttekintésére, a vállalási díj kalkulációjára is ki lehet térni, a versenysemlegesség keretei között.

Az egyeztetés azért is hasznos lehet, mivel több könyvvizsgáló, illetve könyvvizsgáló cég nyújt be általában pályázatot a feladatok ellátására, az egyeztetés egyben a kiválasztáshoz is megfelelő alapot, segítséget nyújthatnak.

---

Az előkészítő munkába, a pályázat elbírálásába, illetve a feladatok elvégzésébe, ütemezésébe az önkormányzat pénzügyi bizottságának bevonása azért szükséges, mert a pénzügyi bizottság a testület megbízásából látja el az ellenőrző, előkészítő, véleményező szerepét.

### **A megbízásra vonatkozó szerződés tartalmi és formai követelményei**

Az államháztartás szervezetének vezetője, helyi önkormányzat könyvvizsgálata esetében és az önkormányzat nevében, megbízásából eljáró (fő) polgármester, a közgyűlés elnöke (mint megbízó) és a könyvvizsgáló, könyvvizsgáló cég (mint megbízott) szerződést köt. A szerződés formai követelményei, felépítése a következő:

- a szerződő felek megnevezése és címe,
- a szerződés tárgyának megnevezése,
- a könyvvizsgálat tartalmának megállapítása,
- a szerződés határideje, meghatározása,
- a könyvvizsgálatról készített jelentés átadása a megbízónak,
- a vélemény (záradék) megadása,
- a feltárt problémákról folyamatos tájékoztatás;
- A megbízó kötelezettségei és jogai
  - biztosítja, hogy a könyvvizsgálat részére folyamatosan és kellő időben a szükséges adatok és információk rendelkezésre állnak,
  - helyi önkormányzatok esetében biztosítja, hogy a könyvvizsgálót a képviselő-testület éves költségvetési beszámolót, zárszámadást és a költségvetést jóváhagyó ülésére meghívják, a pénzügyi bizottság jegyzőkönyveit, határozatait átadják, kellő időben informálja a könyvvizsgálót szóban vagy írásban minden gazdálkodással kapcsolatos fontosabb döntésről és előkészítésről,
  - nem korlátozza a könyvvizsgáló függetlenségét,
  - nem kötelezi a könyvvizsgálót adószakértésre,
  - teljességi nyilatkozatot tesz az éves beszámoló átadása előtt, hogy minden szükséges információt rendelkezésre bocsát,
  - a könyvvizsgáló részére elfogadó nyilatkozatot ír alá abban az esetben is, ha a könyvvizsgáló hitelesítő vélemény (záradék) helyett korlátozó vagy elutasító záradékkal véleménnyel (záradékkal) látja el az éves költségvetési beszámolót/zárszámadást,
  - a könyvvizsgáló részére feladata elkészítéséhez megfelelő munkakörülményt biztosít a vizsgálat helyszínén,
  - bizalmasan kezeli a megbízás során tudomására jutott bármely információt,
  - tudomásul veszi, hogy az auditált éves beszámolót (éves költségvetési beszámolót, konszolidált beszámolót, zárszámadást) nem változtatja meg a könyvvizsgáló tájékoztatása – szükség szerint a vele történő egyeztetés – nélkül;
- A megbízott kötelezettségei, jogai és az együttműködés célja:
  - a megbízott nyilatkozik arról, hogy a szerződés megkötésének nincs akadálya,
  - a megismert adatokkal kapcsolatban titoktartás kötelezi,
  - folyamatosan tájékoztatja a megbízót azokról a megállapításokról, amelyek a jelentés készítéséig, illetve beszámoló hitelesítéséig kijavíthatók, módosíthatók,
  - a könyvvizsgálatról csak a törvényi, jogszabályi előírások és a standardokban foglaltak szerint adhat írásos és szóbeli tájékoztatást,
  - a szerződés teljesítése érdekében szükség esetén harmadik személyt (szakértőt) alkalmazhat a megbízóval történt egyeztetés alapján – a közreműködővel a szerződést a könyvvizsgáló köti meg,

- 
- a könyvvizsgálathoz felhasznált dokumentációt és az éves költségvetési beszámolót a jogszabályokban előírt időig megőrzi,
  - amennyiben a megbízottnak a jelentés elkészítése, illetve a beszámoló hitelesítése után olyan információk jutnak birtokába, amelyek ellentétesek a jelentéssel, vagy a véleménnyel (záradékkal) mérlegeli új vélemény (záradék) kiadását, és a régi viszszavonását;
  - A megbízási díj összege, a fizetés módja és ütemezése, utalva arra, hogy amennyiben a megbízó késedelmes információszolgáltatása vagy más okok miatt a könyvvizsgáló többletmunkára kényszerül, vagy egyéb, a könyvvizsgáló befolyásán kívül eső körülmény következtében a könyvvizsgálói feladatok határidőben nem kezdhetők meg, illetve nem teljesíthetők, a könyvvizsgáló tájékoztatja erről a megbízó vezetését, valamint jogosult a könyvvizsgálói jelentés elkészítését és a szerződést felfüggeszteni (amennyiben késedelem történik és/vagy többlet feladatok elvégzése válik szükségessé a fenti okok következtében, a könyvvizsgáló a szerződés teljesítéséhez szükséges többlet időráfordítás alapján további díjazásra jogosult);
  - a szerződés hatályba lépése,
  - a viták rendezése a szerződésben nem szabályozott kérdésekben.

A szerződés tartalmi követelményei szerint kell meghatározni:

- a könyvvizsgálat célját,
- milyen jogi előírások alapján történik a könyvvizsgálat,
- milyen főbb feladatokat tartalmaz a könyvvizsgálat,
- a szerződés felmondásának tartalmát.

Az ajánlatból, illetve a szerződésből ki kell tűnnie annak, hogy:

- *Az adóbevallások elkészítéséért és leadásáért a megbízó felel. A könyvvizsgáló az éves költségvetési beszámoló könyvvizsgálata részeként részletesen nem tekinti át az adók kiszámítását és az adóbevallásokat. Mindkét fél elismeri, hogy a magyar adóhatóság jogosult az összes adóbevallást hatósági revízió alá vonni, és hogy a magyar számviteli törvénnyel összhangban elkészített éves költségvetési beszámoló könyvvizsgálói záradéka nem nyújt biztosítékot arra, hogy a megbízó által benyújtott éves beszámolót és adóbevallásokat az adóhatóság elfogadja.*
- *A megbízó tudomásul veszi, hogy a könyvvizsgálói jelentés részére átadott példányai nem választhatók külön a hozzájuk kapcsolódó éves költségvetési beszámolótól/zárszámadástól, továbbá az abban foglaltak a teljes beszámolótól függetlenül nem használhatók fel, beleértve az interneten történő közzétételt is. Ha az önkormányzat a könyvvizsgálói jelentést bármely egyéb módon kívánja felhasználni – pl. az éve költségvetési beszámolótól/zárszámadástól függetlenül –, ahhoz a könyvvizsgáló előzetes írásbeli beleegyezése szükséges.*
- *A szerződésben utalni kell arra, hogy a pénzmosás megelőzéséről és megakadályozásáról szóló 2017. évi LIII. törvény (Pmt.) az ügyfél könyvvizsgáló általi azonosítását írja elő, részletezve a vonatkozó szabályokat.*
- *A megbízó tudomásul veszi, hogy az éves beszámoló fordulónapja utáni eseményekről tájékoztatni szükséges a könyvvizsgálót.*

---

A szerződés mellékletét képezi/képezheti:

- elfogadó nyilatkozat a könyvvizsgáló részéről,
- teljességi nyilatkozat (minta) az államháztartás szervezte, a helyi önkormányzat részéről,
- elfogadó nyilatkozat (minta) az államháztartás szervezete, a helyi önkormányzat részéről, a feladat teljesítéséről.

A szerződéssel egyidejűleg be kell szerezni a pénzmossással kapcsolatos nyilatkozatot.

Példa egy egészségügyi szolgáltató intézménnyel előkészített szerződésre:

## KÖNYVVIZSGÁLATI SZERZŐDÉS

amely létrejött a

.....Intézet

**Cím:**

**Adószáma:**

**Képviseli:** név, beosztás

(mint megbízó, a továbbiakban: „Intézmény/Intézet vagy „Megbízó”)

és a

..... Könyvvizsgáló Kft.

**Adószáma:**

**Magyar Könyvvizsgálói Kamara nyilvántartási száma:**

**Képviseli:** név, beosztás

(mint megbízott, a továbbiakban: „Könyvvizsgáló” vagy „Megbízott”)

között, a következő feltételek szerint:

### 1. A szerződés tárgya

- 1.1 Az egészségügyi ellátórendszer fejlesztéséről szóló 2006. évi CXXXII. törvény 12. §-ában foglaltak alapján az Intézmény 202.... december hó 31. napjával végződő költségvetési évre vonatkozó, a módosításokkal együtt hatályos magyar számviteli törvény (2000. évi C. törvény), valamint az államháztartás számviteléről szóló, többször módosított 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet előírásaival összhangban elkészített éves költségvetési beszámolójának könyvvizsgálata és arról könyvvizsgálói véleményt tartalmazó jelentés kibocsátása, valamint a 202.... évi éves költségvetési beszámoló könyvvizsgálatával kapcsolatos, folyamatos feladatok elvégzése a szerződés mellékletét képező éves munkaprogram alapján.
- 1.2. A Könyvvizsgáló az Intézmény által biztosított információk alapján, a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálói Standardokkal összhangban végzi feladatát.

---

1.3 Megbízott a Magyar Könyvvizsgálói Kamara nyilvántartásban szereplő könyvvizsgáló cég, amely jogosult az Intézet könyvvizsgálatának elvégzésére.

A Könyvvizsgáló részéről a könyvvizsgálat elvégzéséért személyében felelős kijelölt kamarai tag könyvvizsgáló:..... (kamarai nyilvántartási szám/tagszám:.....)

1.4 A Megbízott könyvvizsgáló cég, valamint a személyében felelős könyvvizsgáló egyaránt rendelkezik költségvetési minősítéssel. A könyvvizsgáló cég költségvetési minősítésének száma: KM....., ..... költségvetési minősítésének száma: KM.....

## **2. Jogok és kötelezettségek**

2.1. Az Intézmény felel számvetési nyilvántartásainak pontosságáért és teljes körűségéért, belső ellenőrzési rendszerének megbízhatóságáért, valamint a Magyarországon hatályos előírások szerinti éves költségvetési beszámoló (költségvetési jelentés, maradványkimutatás, mérleg, eredménykimutatás, kiegészítő melléklet) elkészítéséért. Ez a felelősség magában foglalja:

- az akár csalásból, akár hibából eredő hibás állítástól mentes pénzügyi kimutatások elkészítésére vonatkozó belső kontrollok, belső ellenőrzés kialakítását, bevezetését és fenntartását,
- megfelelő számvetési politika kiválasztását és alkalmazását, valamint
- az adott körülmények között megfelelő számvetési becslések elkészítését.

2.2. Az Intézmény a beszámolóval, pénzügyi, vagyoni, jövedelmi helyzetével kapcsolatos minden szükséges információt időben hozzáférhetővé tesz, illetve megad a Könyvvizsgáló részére. Megbízó a könyvvizsgálót e tisztségével összefüggésben nem utasíthatja.

2.3. A Könyvvizsgáló ezirányú igénye esetén az Intézmény vezetői és alkalmazottai teljességi nyilatkozat formájában megerősítik, hogy a megbízás teljesítéséhez írásban, illetve szóban közölt információk teljes körűek.

2.4. A megbízás folyamán a felek kölcsönösen együttműködnek. Mindkét fél a szerződés megszűnése után is bizalmasan kezeli a megbízás során tudomására jutott bármely ilyen információt.

2.5. A Könyvvizsgáló feladata, hogy a könyvvizsgálatot szabályszerűen elvégezze, és független könyvvizsgálói jelentésben foglaljon állást arról, hogy az Intézet éves költségvetési beszámolója megfelel-e a jogszabályoknak és megbízható, valós képet ad-e az Intézet vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről, működésének gazdasági eredményeiről, éves költségvetése teljesítéséről.

Jelen szerződés céljainak elérése érdekében a Könyvvizsgáló elsősorban a következőket vizsgálja, tekinti át:

- az Intézet belső szabályozottsága;
- összhang az Intézet éves költségvetési beszámolója és a kialakított számvetési nyilvántartásai között;

- 
- az éves költségvetési beszámoló számviteli alapelveknek és a vonatkozó jogszabályi előírásoknak való megfelelése;
  - a Könyvvizsgáló által a könyvvizsgálat elvégzéséhez kapott és összegyűjtött információk és magyarázatok összhangja az éves költségvetési beszámolóval;
  - fordulónap utáni események.
- 2.6. Az esetleges szabálytalanságok megelőzésének és feltárásának felelőssége az Intézményt terheli. A Könyvvizsgáló úgy tervezi meg a könyvvizsgálatot, hogy az valószínűsíthetően feltárja az éves költségvetési beszámolóban az esetleges szabálytalanságokból eredő jelentős hibákat, de a könyvvizsgálat fő célja nem a szabálytalanságok és a hibák teljes felderítése, hanem az, hogy megfelelő alapot nyújtson a pénzügyi kimutatásokról adott könyvvizsgálói záradékhoz (véleményhez) és az nem foglalja magában az olyan csalások, szabálytalanságok vagy hibák felderítését, amelyek nem eredményeznek lényeges téves állításokat az éves költségvetési beszámolóban.
- 2.7. A Könyvvizsgáló feladatai teljesítése során a következő írásos dokumentumokat készíti el és adja ki:
- független könyvvizsgálói jelentés (összefoglaló könyvvizsgálói jelentés): az Intézmény éves költségvetési beszámolójának elkészítésére meghatározott határidőhöz igazodóan;
  - a független könyvvizsgálói jelentés kiegészítése (részletes könyvvizsgálói jelentés): az Intézmény szöveges beszámolójának elkészítésére meghatározott határidőhöz igazodóan;
  - vezetői levél vagy vezetői levelek: szükség szerint, indokolt esetben.
- A Könyvvizsgáló által kibocsátott könyvvizsgálói vélemény (záradék) nem minősül arra vonatkozó könyvvizsgálói nyilatkozatnak, hogy az éves költségvetési beszámoló mentes minden hibától.
- 2.8. Adózással kapcsolatos kötelezettségek teljesítése ennek a szerződésnek nem tárgya, azokért a Megbízó felel. A Könyvvizsgáló az éves beszámoló könyvvizsgálata részeként részletesen nem tekinti át az adók kiszámítását és az adóbevallásokat. Mindkét fél elismeri, hogy a magyar adóhatóság jogosult az összes adóbevallást hatósági revízió alá vonni, és hogy a magyar számviteli törvénnyel összhangban elkészített éves költségvetési beszámoló könyvvizsgálói záradéka nem nyújt biztosítékot arra, hogy az Intézmény által benyújtott éves költségvetési beszámolót és adóbevallásokat az adóhatóság elfogadja.
- 2.9. Az Intézmény tudomásul veszi, hogy a könyvvizsgálói jelentés nem választható külön az éves költségvetési beszámólótól. Ha az Intézmény a könyvvizsgálói jelentést a jogszabályban előírt közzétételtől eltérő módon, illetve terjedelemben kívánja felhasználni – pl. az éves költségvetési beszámólótól függetlenül –, ahhoz a Könyvvizsgáló előzetes írásbeli beleegyezése szükséges.
- 2.10. A pénzmosás és a terrorizmus finanszírozása megelőzéséről és megakadályozásáról szóló 2017. évi LIII. törvény (továbbiakban: Pmt.) a könyvvizsgálóknak ügyfél-átvilágítási kötelezettséget ír elő. Ennek alapján a jelen szerződéskötéskor az Intézet, valamint annak képviselője (a képviselőjére jogosultak közül a szerződést aláírók és kapcsolattartók) és a tényleges tulajdonos azonosításra kerülnek, melynek során a Könyvvizsgáló a Pmt.-ben meghatározott adatok rögzítésére, továbbá az ott meghatá-



rozott okiratok bemutatásának kérésére kötelezett, valamint köteles a képviseleti jogsultságról, meghatalmazással történő eljárás esetén a meghatalmazás érvényességéről meggyőződni. Előzőeken túl, a Pmt.-ben foglaltak alapján a Könyvvizsgáló az ügyfél-átvilágítási intézkedések alkalmazása során a számára bemutatott okiratokról – a pénzmosás és a terrorizmus finanszírozása megelőzése és megakadályozása, a törvényben meghatározott kötelezettségek megfelelő teljesítése, az ügyfél-átvilágítási kötelezettség teljes körű végrehajtása, valamint a felügyeleti tevékenység hatékony ellátása céljából – köteles másolatot készíteni.

A Könyvvizsgáló a Pmt. értelmében köteles biztosítani, hogy az Intézményre és az üzleti kapcsolatra (jelen szerződésre) vonatkozóan előzőek alapján rendelkezésre álló adatok és okiratok naprakészek legyenek. Ezen kötelezettség teljesítése érdekében a Könyvvizsgáló köteles ellenőrizni az ügyfeleiről rendelkezésre álló adatokat. Ha az ellenőrzés során a Könyvvizsgálónak kétsége merül fel az adatok és a nyilatkozatok naprakészségét illetően, akkor ismételten elvégzi az ügyfél-átvilágítási intézkedéseket. Az Intézmény a szerződéses kapcsolat fennállása alatt köteles 5 munkanapon belül a Könyvvizsgálót értesíteni, ha az ügyfél-átvilágítás során rögzített adatokban (akár az Intézet, akár az azonosított képviselő, akár a tényleges tulajdonos vonatkozásában) változás következne be.

A Könyvvizsgáló az előzőek során birtokába jutott személyes adatokat kizárólag a pénzmosás és terrorizmus finanszírozása megelőzése és megakadályozása érdekében végrehajtandó feladatai céljából, az azok ellátásához szükséges mértékben ismeri meg és kezeli. A könyvvizsgáló az előzőek szerinti ügyfél-átvilágítási kötelezettségének teljesítése során birtokába jutott személyes adatokat a Pmt. rendelkezései értelmében az üzleti kapcsolat (jelen szerződés) megszűnésétől számított nyolc évig köteles és jogsult kezelni, az adatok ezt követően megsemmisítésre, törlésre kerülnek.

### **3. A megbízás díja:**

- 3.1. Az 1. pontban meghatározott munka elvégzéséért járó könyvvizsgálati díj a 202.... költségvetési évre..... Ft, azaz ..... + 27 % ÁFA, összesen ..... Ft, azaz .....forint.
- 3.2. A Felek kölcsönösen megállapodnak abban, hogy a 3.1. szakaszban meghatározott díjat az Intézet három részletben fizeti meg a Megbízási szerződés mellékletét képező Munkaprogramban foglalt feladatok teljesítés igazolását követően kiállított számlák alapján, a következő esedékesség szerint:
  - 202... december 31-én ..... Ft + 27 % ÁFA, azaz ..... Ft + 27 % ÁFA,
  - az éves költségvetési beszámoló irányítószervnek történő megküldési határideje alapján, 202.... február 28-án ..... Ft + 27 % ÁFA, azaz ..... forint + 27 % ÁFA,
  - az éves költségvetési beszámoló szöveges indoklására is kiterjedő könyvvizsgálói jelentés átvételének napján ..... Ft + 27 % ÁFA, azaz .....forint + 27 % ÁFA.

A teljesítés igazolására ..... (név, beosztás) jogosult.

- 3.3. A Felek kölcsönösen megállapodnak abban, hogy Megbízó a megbízási díj összegét – számla alapján – a számla beérkezését követő 30 napon belül átutalja a Megbízott bankszámlájára. A fizetést a számlában megjelölt bankszámlára kell teljesíteni, a

---

Megbízott .....-nál/nél vezetett .....számú bankszámlájára.

- 3.4. Amennyiben az Intézmény késedelme vagy más, az Intézménynek felróható okok miatt a Könyvvizsgáló többletmunkára kényszerül, vagy a Könyvvizsgáló befolyásán kívül eső körülmény következtében a könyvvizsgálói feladatok határidőben nem végezhetőek el, a Könyvvizsgáló tájékoztatja erről az Intézet vezetését. Ilyen esetben a Könyvvizsgáló a szerződés teljesítéséhez szükséges többlet időráfordítás alapján további díjazásra jogosult.

#### **4. Képviselő, felmondás, jogvita**

- 4.1. Kapcsolattartó és a munkáért felelős személyek:

Az Intézet részéről a kapcsolattartó:

..... (név, beosztás)

..... (név, beosztás)

A Könyvvizsgáló részéről kapcsolattartó:

..... (név, beosztás)

- 4.2. A Könyvvizsgáló és az Intézmény a jelen szerződés teljesítésével összefüggésben okozott bármilyen szerződésszegésért vagy kárért a Ptk. VI. könyvében meghatározott rendelkezések szerint felelnek.
- 4.3. A szerződést felmondani csak megfelelő okból lehet és meg kell indokolni. Az éves költségvetési beszámolóval vagy a könyvvizsgálói jelentéssel kapcsolatos véleményeltérés nem lehet felmondási ok. Amennyiben a szerződést jogszabály előírása miatt folytatni nem lehet vagy a Könyvvizsgáló felmondja a szerződést, a Könyvvizsgálót időarányos díjazás illeti meg.
- 4.4. Megbízó felmondása esetén, amennyiben a felmondásra nem Megbízott szerződésszegése miatt kerül sor, Könyvvizsgáló a már számlázotton felül három havi díjazásra tarthat igényt.

#### **5. A jelentések megírásához használt nyelv**

- 5.1. Az éves költségvetési beszámolót magyar nyelven kell elkészíteni. A könyvvizsgálói jelentést magyar nyelven kell kibocsátani.

#### **6. Adatvédelemre és titoktartásra vonatkozó rendelkezések**

6.1. A Könyvvizsgáló kizárólag a jelen szerződés tárgyát képező tevékenység teljesítésével összefüggésben, a Megbízó jogos érdekére alapítva kezeli a Megbízó által számára hozzáférhetővé tett személyes adatokat. A Megbízó szavatol az érintettek személyes adatai hozzáférhetővé tételének jogszerűségért.

6.2. A Könyvvizsgáló adatkezelése a szakmai előírásokban foglalt cél eléréséhez szükséges mértékig terjed. A Könyvvizsgáló az adatkezelést az adatvédelemre vonatkozó jogszabályi előírások, így különösen

---

a) az **Európai Parlament és a Tanács (Eu) 2016/679 Rendeletének** (2016. április 27.) a természetes személyeknek a személyes adatok kezelése tekintetében történő védelméről és az ilyen adatok szabad áramlásáról, valamint a 95/46/EK rendelet hatályon kívül helyezéséről (általános adatvédelmi rendelet, a továbbiakban: **GDPR**), valamint

b) az **információs önrendelkezési jogról és az információszabadságról szóló 2011. évi CXII. törvénynek** (a továbbiakban: **Infotv.**), továbbá az ezeken alapuló **belső adatkezelési rendjének** betartásával végzi.

6.3.A Könyvvizsgálót tevékenysége során a *Magyar Könyvvizsgálói Kamaráról, a könyvvizsgálói tevékenységről, valamint a könyvvizsgálói közfelügyeletről szóló 2007. évi LXXV. törvény* (a továbbiakban: **Kkt.**) 66. §-a szerinti titoktartás köti, amely értelmében az adatokhoz kizárólag az arra jogosultak férnek hozzá.

**6.4. Átláthatóság:** Felek rögzítik, hogy az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. tv. 41. § (6) bekezdés alapján jelen szerződés alapján nem teljesíthető kifizetés abban az esetben, ha az Intézettel szerződött partner nem minősül a 2011. évi CXCVI. tv. 3. § (1) 1. pontja szerinti átlátható szervezetnek. Az Intézettel szerződött partner jelen szerződés aláírásával kijelenti, hogy megfelel a 2011. évi CXCVI. tv. 3. § (1) 1. pontjában az átlátható szervezetekre meghatározott feltételeknek, továbbá kötelezi magát a szerződés fennállási ideje alatt történő változás esetén a változás haladéktalan bejelentésére a Intézet képviselőjére jogosult személy részére. Felek rögzítik, hogy az Intézettel szerződött partner jelen szerződés megkötésével egyidejűleg a Intézet rendelkezésre bocsátotta az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény 55. §-ban megjelölt adatokat, valamint tudomásul veszi, hogy ezen adatokat a Intézet az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény 41. § (6) bekezdése alapján a jelen szerződésből származó követelések elévüléséig jogosult kezelni. Az Intézettel szerződött partner tudomásul veszi, hogy valótlan tartalmú kijelentés alapján kötött visszterhes szerződést a kötelezettségvállaló Intézet azonnali hatállyal felmondja, vagy ha a szerződés teljesítésére még nem került sor, a szerződéstől azonnali hatállyal eláll.

## 7. Egyéb rendelkezések

- 7.1. A fenti feltételeket mindkét fél értelmezte, és mint akaratával mindenben egyezőt elfogadja. Megbízó kijelenti, hogy az e szerződésben meghatározott időszakra, illetve beszámolóra más könyvvizsgálóval nincs érvényes szerződése.
- 7.2. Könyvvizsgáló kijelenti, hogy a szerződés megkötésének nincs akadálya, s az előírásoknak megfelelő, érvényes felelősségbiztosítási szerződéssel rendelkezik.
- 7.3. Könyvvizsgáló jogosult az e szerződésben foglalt feladatai végrehajtására – saját költségére és felelősségére, teljes garancia mellett – harmadik személyt igénybe venni, akivel a szerződést Megbízott köti meg.
- 7.4. Megbízó hozzájárul ahhoz, hogy Megbízott a teljesített feladatot referenciái között feltüntesse.
- 7.5. A jelen szerződésben nem szabályozott kérdésekben a Ptk., a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény, a Pmt., a GDPR, az Infotv., valamint a Kkt. előírásai az irányadók.

- 
- 7.6. Jelen megbízási szerződés az aláírás napjával lép hatályba és a Könyvvizsgáló megbízásának megfelelően határozott időtartamig, az Intézmény 202.... év december hó 31. napjával végződő költségvetési évre vonatkozó éves költségvetési beszámolója elkészítésének és elfogadásának menetére tekintettel, 202.... év június hó 30. napjáig tart.

Keltezés: ....., 202.....

Intézmény nevében:

Könyvvizsgáló cég nevében:

.....  
név, beosztás

.....  
név, beosztás

---

**Minta helyi önkormányzattal kötendő megbízási szerződésre:**

**MEGBÍZÁSI SZERZŐDÉS**

**I. A szerződő felek:**

..... **Önkormányzata**  
(Cím:.....,  
képviseli: ..... polgármester),  
mint megbízó (továbbiakban: Megbízó/Önkormányzat)

és a .....  
(székhely: .....)  
cégjegyzékszám: Cg. ....,  
adószám: .....,  
Magyar Könyvvizsgálói Kamarai nyilvántartási száma: .....,  
képviseli: ..... ügyvezető igazgató,  
kamarai tagszám: .....),  
mint megbízott (továbbiakban: Megbízott/Könyvvizsgáló)

**II. A szerződés tárgya:**

Megbízó – miután Megbízottal közösen megállapította, hogy a szerződés megkötésének törvényes akadályja nincs, összeférhetetlenség nem áll fenn –, e szerződés keretében a 202.... költségvetési évre, valamint a 202.... költségvetési év első öt hónapjára vonatkozóan megbízza Megbízottat ..... Önkormányzata könyvvizsgálói feladatainak ellátásával, amely – a Polgármesteri Hivatalt, az Önkormányzatot és intézményeit tekintve – magában foglalja a következőket:

- a 202.... évi éves költségvetési rendelettervezet véleményezése, kitérve az elfogadott éves költségvetési koncepció/irányelvek érvényesülésére;
- a 202.... évi, illetve a 202.... évi költségvetési rendelet módosításainak véleményezése a szerződés hatálya idején;
- a 202.... évi éves költségvetési beszámoló, valamint a 202.... évi zárszámadási rendelettervezet könyvvizsgálói véleményezése;
- a 202.... évi, valamint a 202.... évi költségvetés teljesítésének, a pénzügyi helyzet alakulásának folyamatos figyelemmel kísérése, értékelése, továbbá
- a belső ellenőrzés és a belső kontrollrendszer felülvizsgálata;
- tanácsadás gazdálkodást érintő jogszabály-értelmezési kérdésekben;
- segítségnyújtás a belső és külső ellenőrzések által feltárt hibák és hiányosságok javításában, kiküszöbölésében.

Megbízott vizsgálja továbbá mindazt, amit a helyes véleményalkotás a könyvvizsgáló belátása szerint megkíván.

**III. A szerződés teljesítése:**

1. Megbízott az e szerződésben foglalt kötelezettségeit az alábbi feladatok végrehajtásával teljesíti:

- 
- a.) az Önkormányzat, a Polgármesteri Hivatal, illetve intézmények éves költségvetési beszámolójának – ezen belül kiemelten a költségvetési jelentés, a maradványkimutatás, illetve a mérleg, az eredménykimutatás és a kiegészítő melléklet –, valamint az Önkormányzat összevont (konszolidált) beszámolójának könyvvizsgálata és könyvvizsgálói véleményezése.
  - b.) az Önkormányzat pénzügyi helyzetének elemzése, különösen a kötelezettségvállalások és az adósságállomány tekintetében;
  - c.) a költségvetési és zárszámadási rendelettervezetek vizsgálata, véleményezése;
  - d.) a költségvetési rendelet módosításainak véleményezése;
  - e.) a belső ellenőrzés és a belső kontrollrendszer felülvizsgálata;
  - f.) tanácsadás – egyeztetés szerint – különösen számviteli és a belső kontrollal kapcsolatos kérdésekben.
2. Megbízott feladatait az államháztartásra, a helyi önkormányzatokra, valamint a könyvvizgálatra érvényes jogszabályi előírásokra tekintettel végzi, amelyek közül – a szerződés aláírásának időpontjában – a 202.... költségvetési évre a következők az irányadók:
- az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény;
  - az államháztartási törvény végrehajtásáról szóló 368/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet;
  - a Magyarország helyi önkormányzatairól szóló 2011. évi CLXXXIX. törvény;
  - a számvitelről szóló többször módosított 2000. évi C. törvény;
  - a Magyar Könyvvizsgálói Kamaráról, a könyvvizsgálói tevékenységről, valamint a könyvvizsgálói közfelügyeletről szóló 2007. évi LXXV. törvény;
  - az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet;
  - a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet.

Könyvvizsgáló a szerződésben foglaltak alapján – Megbízóval egyeztetve – a részletes feladatokra, azok ütemezésére feladattervet készít.

A könyvvizsgálói feladatok ellátásáért természetes személyként ....., kamarai tag, bejegyzett könyvvizsgáló felelős (Magyar Könyvvizsgálói Kamarai tagsági száma: .....), aki költségvetési minősítéssel rendelkezik (költségvetési minősítésének száma: KM.....).

#### **IV. A teljesítés módja, határideje:**

1. Megbízott e szerződésben vállalt kötelezettségét a Polgármesteri Hivatalnál, az Önkormányzatnál, valamint az intézményeinél végzett helyszíni vizsgálatokkal, illetve a rendelkezésére bocsátott információk, dokumentumok alapján, azok feldolgozásával, elemzésével – a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálói Standardok szerint – teljesíti.
2. Megbízott a véleményezési körébe tartozó előterjesztésekről a felek által megállapított határidőn belül írásos véleményt készít, amelyet az előterjesztés időpontjához igazodóan 2 példányban átad a Megbízónak.
3. Megbízott az Önkormányzat éves költségvetési beszámolójával, az összevont (konszolidált) beszámolójával, valamint a zárszámadási rendelettervezettel kapcsolatos megállapításairól 2 példányban könyvvizsgálói jelentést készít, amely magában foglalja a be-

---

számló hitelességével kapcsolatos állásfoglalását, illetve a rendelettervezet véleményezését.

## V. Felek jogai és kötelességei:

### 1. Megbízó jogai és kötelességei:

- a) felel számviteli nyilvántartásainak pontosságáért és teljes körűségéért, belső kontrollrendszerének megbízhatóságáért, valamint a magyar számviteli és egyéb vonatkozó előírások szerinti éves költségvetési beszámoló elkészítéséért, amely magában foglalja
- az akár csalásból, akár hibából eredő állítástól mentes pénzügyi kimutatások elkészítésére vonatkozó belső ellenőrzés kialakítását, bevezetését és fenntartását,
  - megfelelő számviteli politika kiválasztását és alkalmazását, valamint
  - az adott körülmények között megfelelő számviteli becslések elkészítését;
- b) a szabálytalanságok megelőzéséért és feltárásáért felelősség terheli;
- a megbízás folyamán a Megbízottal együttműködik, biztosítja a Megbízott feladatai teljesítéséhez szükséges feltételeket, különös tekintettel a helyszíni munkálatokat segítő koordinációra, mindezek kapcsán bizalmasan kezeli a megbízás során tudomására jutott bármely információt;
  - a könyvvizsgálathoz az Önkormányzat tevékenységéről, gazdálkodásáról minden szükséges adatokat és információkat – szükség szerint jegyzék kíséretében – időben hozzáférhetővé tesz a Könyvvizsgáló számára és nem tart vissza semmilyen információt, továbbá a Könyvvizsgáló által kért minden információt időben megad, kellő időben informálja a Könyvvizsgálót minden, a gazdálkodással kapcsolatos fontosabb döntés előkészítéséről, döntésről;
  - Megbízott részére az éves költségvetési beszámolót, illetve a könyvvizsgálói véleményezési kötelezettségi körbe tartozó más dokumentumokat köteles olyan időpontban átadni, hogy Megbízott véleményezését a II. pontban foglaltaknak megfelelően maradéktalanul elvégezhesse, beleértve független könyvvizsgálói jelentésének elkészítését is;
  - elfogadja, hogy az éves költségvetési beszámoló fordulónapja utáni eseményekről tájékoztatni szükséges a Könyvvizsgálót;
  - meghívja a Könyvvizsgálót a Képviselő-testület üléseire, illetve a meghívást biztosítja a pénzügyi és gazdasági (indokolt esetben más) bizottsági ülésekre, különös tekintettel a könyvvizsgálói véleményezési körbe tartozó témákra; az ezekről készült írásos dokumentumokat (jegyzőkönyvek, rendeletek, határozatok) Megbízott számára, kérésére átadja;
  - a Megbízottnak a megbízás időtartama alatt az Önkormányzat vezetői, illetve alkalmazottai által írásban vagy szóban közölt információk teljes körűségéről – a Könyvvizsgáló kérésének megfelelően – „Teljességi nyilatkozat”-ot ad;
  - tudomásul veszi, hogy a könyvvizsgálói jelentés részére átadott példányai nem választhatók külön a hozzájuk kapcsolódó éves költségvetési beszámolótól, illetve zárszámadási rendeletről, továbbá az abban foglaltak a teljes beszámolótól függetlenül nem használhatók fel, beleértve az interneten történő közzétételt is. Ha a Megbízó a könyvvizsgálói jelentést bármely egyéb módon kívánja felhasználni – pl. az éves költségvetési beszámolótól, illetve zárszámadási rendeletről függetlenül –, ahhoz a Könyvvizsgáló előzetes írásbeli beleegyezése szükséges;
  - megerősíti, hogy az adóbevallások elkészítéséért és leadásáért az Önkormányzat felel. A Könyvvizsgáló az éves költségvetési beszámoló könyvvizsgálata részeként részletesen nem tekinti át az adók kiszámítását és az adóbevallásokat. Mindkét fél elismeri, hogy a magyar adóhatóság jogosult az összes adóbevallást hatósági revízió alá vonni, és hogy a magyar számviteli törvénnyel, valamint a vonatkozó kormányrendelettel összhangban el-

---

készített éves költségvetési beszámoló könyvvizsgálói záradéka nem nyújt biztosítékot arra, hogy az Önkormányzat által benyújtott adóbevallásokat az adóhatóság elfogadja;

- a Megbízott feladatainak teljesítéséről évente, az éves zárszámadás véleményezését követően „Elfogadó nyilatkozat”-ot ad;
- köteles a szerződésben foglalt díjazást – a feladat határidőben történő maradéktalan teljesítése esetén – a megállapított összegben kifizetni;
- hozzájárul ahhoz, hogy Megbízott a teljesített feladatot referenciái között feltüntesse;
- A pénzmosás és terrorizmus finanszírozása megelőzéséről és megakadályozásáról szóló 2017. évi LIII. törvény (a továbbiakban: Pmt.) 7-12. §-ai a könyvvizsgálók számára ügyfél-átvilágítási kötelezettséget írnak elő. Ennek alapján a jelen szerződéskötéskor a Megbízó, valamint annak képviselője (a képviselőre jogosultak közül a szerződést aláírók és kapcsolattartók) és a tényleges tulajdonos azonosításra kerülnek, melynek során a Könyvvizsgáló a Pmt.-ben meghatározott adatok rögzítésére, továbbá az ott meghatározott okiratok bemutatásának kérésére kötelezett, valamint köteles a képviselői jogosultságról, meghatalmazással történő eljárás esetén a meghatalmazás érvényességéről meggyőződni. Előzőeken túl a Pmt.-ben foglaltak alapján a Könyvvizsgáló az ügyfél-átvilágítási intézkedések alkalmazása során a számára bemutatott okiratokról – a pénzmosás és a terrorizmus finanszírozása megelőzése és megakadályozása, a törvényben meghatározott kötelezettségek megfelelő teljesítése, az ügyfél-átvilágítási kötelezettség teljes körű végrehajtása, valamint a felügyeleti tevékenység hatékony ellátása céljából – köteles másolatot készíteni.

A Könyvvizsgáló a Pmt. értelmében köteles biztosítani, hogy a Megbízóra és az üzleti kapcsolatra (jelen szerződésre) vonatkozóan előzőek alapján rendelkezésre álló adatok és okiratok naprakészek legyenek. Ezen kötelezettség teljesítése érdekében a Könyvvizsgáló köteles ellenőrizni az ügyfélről rendelkezésre álló adatokat. Ha az ellenőrzés során a Könyvvizsgálónak kétsége merül fel az adatok és a nyilatkozatok naprakészségét illetően, akkor ismételten elvégzi az ügyfél-átvilágítási intézkedéseket. A Megbízó a szerződéses kapcsolat fennállása alatt köteles 5 munkanapon belül a Könyvvizsgálót értesíteni, ha az ügyfél-átvilágítás során rögzített adatokban (akár a Megbízó, akár az azonosított képviselő, akár a tényleges tulajdonos vonatkozásában) változás következne be.

A Könyvvizsgáló az előzőek során birtokába jutott személyes adatokat kizárólag a pénzmosás és terrorizmus finanszírozása megelőzése és megakadályozása érdekében végrehajtandó feladatai céljából, az azok ellátásához szükséges mértékben ismeri meg és kezeli. A Könyvvizsgáló az előzőek szerinti ügyfél-átvilágítási kötelezettségének teljesítése során birtokába jutott személyes adatokat a Pmt. rendelkezései értelmében az üzleti kapcsolat (jelen szerződés) megszűnésétől számított nyolc évig köteles és jogosult kezelni, az adatok ezt követően megsemmisítésre, törlésre kerülnek.

## **2. A Megbízott jogai és kötelességei:**

- a Megbízóval egyeztetve tevékenységére az III. pont szerint vizsgálati programot készít;
- úgy tervezi meg a könyvvizsgálatot, hogy az valószínűsíthetően feltárja a közzétételre kerülő éves költségvetési beszámolóban, konszolidált beszámolóban, zárszámadásban (együtt: beszámoló) az esetleges szabálytalanságokból eredő jelentős hibákat, de a könyvvizsgálat fő célja nem a szabálytalanságok és a hibák teljes felderítése, hanem az, hogy megfelelő alapot nyújtson a közzétételre kerülő beszámolóról, a képviselő-testület/közgyűlés elé kerülő zárszámadásról, illetve a véleményezési körébe tartozó előterjesztésekről adott könyvvizsgálói véleményhez. A Megbízott által kibocsátott könyvvizsgálói vélemény nem minősül arra vonatkozó könyvvizsgálói nyilatkozatnak, hogy a



---

közzétételre kerülő beszámoló, illetve az általa véleményezett előterjesztés mentes minden hibától;

- a jelen szerződésben meghatározottak szerint, a könyvvizsgálatra vonatkozó általános követelményekre, a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardokra, az államháztartás szervezeteinek könyvvizsgálatára érvényes kamarai módszertani útmutatásokra és az önkormányzati sajátosságokra tekintettel elvégzi a könyvvizsgálatot, valamint – elsősorban az államháztartásra, annak kontrollrendszerére vonatkozó szabályokra figyelemmel – a tanácsadással kapcsolatos feladatait;
- munkáját a jó szakember gondosságával, hatékonyan, a hazai (és a nemzetközi) könyvvizsgálati standardoknak megfelelően végzi és az ehhez igazodó technikákat, módszereket alkalmazza;
- a Megbízó által rendelkezésre bocsátott adatok és információk alapján, a hatályos jogszabályok ismeretében, azokat megtartva és alkalmazva végzi munkáját és határidőre elkészíti írásos véleményezéseit, jelentéseit (a Megbízó hibájából származó esetleges késedelemért a Megbízottat nem terheli felelősség). A könyvvizsgálói jelentésért és az írásos véleményezésért Megbízott felel;
- a Megbízóval a feladatok ellátása során köteles együttműködni, a vizsgálatok egyes fázisait a Megbízóval szükség szerint egyeztetni, a könyvvizsgálatról – a Megbízó kérésére – menet közben a szükséges tájékoztatást megadni, különös tekintettel azokra a megállapításokra, amelyek alapján az esetleges hibák a jelentések készítéséig, illetve a beszámoló hitelesítéséig kijavíthatók;
- a tudomására jutott adatokat és egyéb információkat bizalmasan, a vonatkozó jogszabályi előírásoknak, standardoknak, a titokvédelemnek megfelelően köteles kezelni, egyben vállalja, hogy a megbízás során az Önkormányzatról szerzett bármely információt bizalmasan kezeli jelen szerződés megszűnése után is;
- a jelen szerződésben meghatározottak szerint készíti el jelentéseit, a Megbízónak végzett szolgáltatásait a könyvvizsgálatra vonatkozó standardoknak, kamarai módszertani útmutatásoknak megfelelően dokumentálja, és köteles a könyvvizsgálathoz felhasznált dokumentációkat, az éves költségvetési beszámolót a jogszabályokban előírt időig megőrizni;
- jogosult feladatai végrehajtásához – saját költségére és felelősségére – harmadik személyt a Megbízó előzetes írásbeli hozzájárulásával igénybe venni;
- Megbízó e szerződésben megadott hozzájárulása alapján jogosult a szerződés szerint teljesített feladatot referenciái között feltüntetni;
- kijelenti, hogy a 2011. évi CXCVI. törvény 3. § (1) 1. pontja szerint átlátható szervezetnek minősül, s erről nyilatkozatot ad;
- kijelenti, hogy a szerződés megkötésének nincs akadálya, továbbá azt, hogy az előírásoknak megfelelő, érvényes könyvvizsgálói felelősségbiztosítási szerződéssel rendelkezik.

## **VI. A munka díjazása, fizetési feltételek:**

1. A szerződő felek az elvégzendő feladatok nagyságához mérten határozták meg a figyelembe veendő munkaidőt. Ennek megfelelően, a felek megállapodása alapján Megbízottat a II. pontban szereplő feladatok teljesítéséért 202.... évre (a 202.... június 1-től 202.... május 31-ig tartó időszakra) havi ..... Ft + 27 % ÁFA (azaz ..... forint + 27 % ÁFA) díj illeti meg.
2. A vállalási díj havonta esedékes. Megbízó a vállalási díj összegét – a teljesítés igazolásának megfelelően kiadott számla alapján – a teljesítést követő nyolc banki napon belül átutalja Megbízott .....Banknál vezetett ..... számú számlájára.

---

## VII. A munkáért felelős személyek:

A Könyvvizsgáló részéről a könyvvizsgálat elvégzéséért személyében felelős kijelölt kamarai tag könyvvizsgáló:

név:..... (lakcím:....., kamarai tagszám:.....)

Az Önkormányzat részéről a kapcsolattartó:

..... (név, beosztás)

## VIII. A jelentések megírásához használt nyelv

Az éves költségvetési beszámolót magyar nyelven kell kibocsátani. A könyvvizsgálói jelentést magyar nyelven kell elkészíteni.

## IX. Adatvédelemre és titoktartásra vonatkozó rendelkezések

**9.1.** A Könyvvizsgáló kizárólag a jelen szerződés tárgyát képező tevékenység teljesítésével összefüggésben, a Megbízó jogos érdekére alapítva kezeli a Megbízó által számára hozzáférhetővé tett személyes adatokat. A Megbízó szavatol az érintettek személyes adatai hozzáférhető tételének jogszerűségéért.

**9.2.** A Könyvvizsgáló adatkezelése a szakmai előírásokban foglalt cél eléréséhez szükséges mértékig terjed. A Könyvvizsgáló az adatkezelést az adatvédelemre vonatkozó jogszabályi előírások, így különösen

*a) az **Európai Parlament és a Tanács (Eu) 2016/679 Rendeletének** (2016. április 27.) a természetes személyeknek a személyes adatok kezelése tekintetében történő védelméről és az ilyen adatok szabad áramlásáról, valamint a 95/46/EK rendelet hatályon kívül helyezéséről* (általános adatvédelmi rendelet, a továbbiakban: **GDPR**), valamint

*b) az **információs önrendelkezési jogról és az információszabadságról szóló 2011. évi CXII. törvénynek** (a továbbiakban: **Infotv.**), továbbá az ezeken alapuló **belső adatkezelési rendjének** betartásával végzi.*

**9.3.** A Könyvvizsgálót tevékenysége során a *Magyar Könyvvizsgálói Kamaráról, a könyvvizsgálói tevékenységről, valamint a könyvvizsgálói közfelügyeletről szóló 2007. évi LXXV. törvény* (a továbbiakban: **Kkt.**) 66. §-a szerinti titoktartás köti, amely értelmében az adatokhoz kizárólag az arra jogosultak férnek hozzá.

## X. Egyéb rendelkezések:

10.1. Felek a szerződést átolvasták, közösen értelmezték, és a fenti feltételeket és összegeket, mint akaratukkal mindenben megegyezőt jóváhagyólag írják alá.

10.2. A Könyvvizsgáló, illetve a Megbízó által és a jelen szerződés teljesítésével összefüggésben okozott bármely szerződésszegéséért vagy kár esetében a Polgári Törvénykönyv rendelkezései az irányadók.

10.3. szerződést felmondani csak megfelelő okból lehet és meg kell indokolni. Az éves költségvetési beszámolóval, konszolidált beszámolóval vagy a zárszámadási rendelettervezettel kapcsolatos véleményeltérés nem lehet felmondási ok. Amennyiben a szerző-

---

dést jogszabály előírása miatt folytatni nem lehet vagy a Könyvvizsgáló felmondja a szerződést, a Könyvvizsgálót időarányos díj illeti meg.

- 10.4. Megbízó felmondása esetén, amennyiben a felmondásra nem Megbízott szerződésszegése miatt kerül sor, Könyvvizsgáló a már számlázotton felül három havi díjazásra tarthat igényt.
- 10.5. A jelen szerződésben nem szabályozott kérdésekben a Polgári Törvénykönyv, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény, a Pmt., a GDPR, az Infotv., valamint a Magyar Könyvvizsgálói Kamaráról, a könyvvizsgálói tevékenységről, valamint a könyvvizsgálói közfelügyeletről szóló 2007. évi LXXV. törvény előírásai az irányadók.
- 10.6. Jelen megbízási szerződés az aláírás napjával lép hatályba és a Könyvvizsgáló megbízásának megfelelően határozott időtartamra, az Önkormányzat 202..... év december hó 31. napjával végződő költségvetési évre vonatkozó zárszámadási rendelete elfogadásának időpontjáig, de legkésőbb 202..... május hó 31. napjáig szól.

Keltezés:....., 202.....

Az Önkormányzat nevében:

.....

polgármester  
Megbízó

.....  
Ellenjegyezte

A Könyvvizsgáló nevében:

.....

név, beosztás

Megbízott

.....  
Ellenjegyezte

---

## **A megbízás módosításának esetei, formája**

*Ismétlődő könyvvizsgálatok esetén a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell, a körülmények szükségessé teszik-e a megbízási feltételek módosítását, valamint szükséges-e emlékeztetni az ügyfelet a fennálló megbízási feltételekre.*

*Ha a megbízási feltételeket módosítják, a könyvvizsgálónak és az ügyfélnek meg kell állapodnia egymással az új feltételekben.*

*A könyvvizsgáló nem egyezhet bele a megbízás módosításába, ha annak nincs elfogadható indoka.*

*Ha a könyvvizsgáló nem tud egyetérteni a megbízás módosításával és nem áll módjában folytatni az eredeti megbízást, vissza kell lépnie (a megbízástól) és mérlegelnie kell, van-e olyan szerződéses vagy egyéb kötelezettsége, amelynek értelmében be kell számolnia a visszalépését szükségessé tevő körülményekről egyéb feleknek.*

### **A szerződés módosításának és felmondásának okai, módjai:**

- **A megkötött szerződést a megbízó (önkormányzatoknál a képviselő-testület) mondhatja fel az érvényesség ideje alatt, amennyiben a megbízott a szerződésben vállalt kötelezettségeit súlyosan megszegi. (Ennek elbírálására szakértőt vehetnek igénybe.)**
  - **A megbízott a szerződés ideje alatt felmondhatja, módosíthatja annak teljesítését, ha a megbízó a szerződésben foglalt kötelezettségeit nem teljesíti.**
  - **A szerződés felmondását, módosítását mindkét fél köteles írásban indokolni, megjelölve az okokat is.**
  - **A szerződő felek a felmondás idejében megállapodhatnak.**
  - **A tárgyév könyvvizsgálatára vonatkozó szerződés december 31. után csak különösen indokolt esetben mondható fel.**
- **A vállalási díj módosítása a szerződő felek részéről.**
- **A könyvvizsgálati feladatokat érintő jogszabályi változások.**
- **A megbízó, illetve a megbízott szervezeti struktúráját, képviseletét befolyásoló változások.**

## **3.2. A KÖNYVVIZSGÁLÓI TEVÉKENYSÉG TERVEZÉSE**

### **Az államháztartás területén végzett könyvvizsgálatok tervezése**

**A könyvvizsgálónak úgy kell megterveznie a könyvvizsgálati munkát, hogy azt hatékonyan el tudja végezni.**

*Az éves költségvetési beszámoló felülvizsgálatának megtervezésekor a könyvvizsgálónak meg kell szereznie vagy pedig aktualizálnia kell a megbízó tevékenységéről szerzett ismeretét, ezen belül figyelembe véve az államháztartás szervezete szervezeti felépítését, számviteli rendszerét, tevékenysége jellemzőit, valamint eszközeit, forrásait, bevételeit és ráfordításait jellegét.*

A könyvvizsgálat megtervezése magában foglalja a megbízásra vonatkozó átfogó könyvvizsgálati stratégia és könyvvizsgálati terv kidolgozását, aminek célja a könyvvizsgálati kockázat elfogadhatóan alacsony szintre történő csökkentése. A tervezésbe bevonják a megbízásért felelős partnert és a munkacsoport egyéb kulcsfontosságú tagjait is azért, hogy hasznosítsák tapasztalataikat és szakértelmüket, valamint, hogy javítsák a tervezési folyamat hatékonyságát és eredményességét.

---

## A megbízással kapcsolatos előzetes tevékenységek

A könyvvizsgálónak a következő tevékenységeket kell végrehajtania az aktuális könyvvizsgálati megbízás kezdetekor:

- az ügyfél-kapcsolat megfelelő kialakításához és a konkrét könyvvizsgálati megbízás teljesítéséhez, minőségbiztosításához kapcsolódó előzetes eljárások végrehajtása,
- az etikai követelményeknek való megfelelés értékelése, beleértve a függetlenséget is,
- a megbízás feltételeinek értelmezése.

A könyvvizsgálónak meg kell ismernie az államháztartás szervezetét és annak környezetét – a belső kontrollokat is beleértve – olyan mértékben, amely elegendő ahhoz, hogy azonosítsa és felmérje a pénzügyi kimutatások akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állításainak kockázatait, továbbá elegendő ahhoz, hogy a további könyvvizsgálati eljárásokat megtervezze és végrehajtsa.

A tervezési folyamat, feladat elemei:

- az államháztartás szervezete tevékenységének, feladatainak megismerése, valamint a lényeges hibás állítás kockázatának felmérése,
- átfogó könyvvizsgálati stratégia kidolgozása,
- könyvvizsgálati terv elkészítése.

A könyvvizsgálónak az államháztartás szervezetével és annak környezetével kapcsolatos ismeretei az alábbi aspektusok ismeretéből tevődnek össze:

- (a) ágazati, szabályozási és egyéb külső tényezők, beleértve a vonatkozó pénzügyi beszámolási alapelveket;
- (b) a feladatellátás, gazdálkodás jellege, beleértve a számviteli politika gazdálkodó általi kiválasztását és alkalmazását;
- (c) célok és stratégiák, valamint a kapcsolódó kockázatok, amelyek lényeges hibás állítást eredményezhetnek a pénzügyi kimutatásokban;
- (d) a gazdálkodó pénzügyi teljesítményének értékelése és áttekintése;
- (e) belső kontrollok, ezen belül a belső ellenőrzés.

Az államháztartás szervezete feladatainak vizsgálatát

- külső tényezők,
- belső tényezők,
- a könyvvizsgálat kockázatának becslése határozzák meg.

A külső tényezők összetevői a helyi önkormányzatoknál, illetve értelemszerűen az államháztartás más szervezeteinél:

- célok, stratégiák,
- a gazdasági növekedés szerepe,
- az államháztartás szervezetei, az önkormányzatok pénzügyi szabályozása,

- 
- az ágazati szabályozások hatása,
  - az államháztartás szervezetei, az önkormányzatok területén képződő vállalkozási és személyi jövedelmek alakulása,
  - az infláció hatása,
  - üzleti kapcsolatok,
  - más államháztartási szervezetekkel, helyi önkormányzatokkal való kapcsolat,
  - pályázatokon való részvétel lehetősége,
  - az alkalmazandó pénzügyi beszámolási alapelvek stb.

A belső tényezők összetevői:

- az államháztartás szervezetei, a helyi önkormányzat vagyoni helyzete,
- a helyi önkormányzat felügyelete alá tartozó intézmények száma, helyzete,
- a pénzügyi-gazdasági feladatokat ellátó szervezet felépítése, helye a szervezeti struktúrában,
- a személyi állomány létszáma, alakulása, szakmai felkészültsége,
- a költségvetés helyzete, összeállítása, jóváhagyása, végrehajtása, a költségvetés teljesítése, az államháztartás szervezetének (a helyi önkormányzat) pénzügyi teljesítménye,
- az államháztartás szervezete, a helyi önkormányzat számviteli rendszere,
- az adatfeldolgozás rendszere, helyzete és
- a belső kontrollok, ezen belül a kontrolltevékenyegyek és a belső ellenőrzés.

**A könyvvizsgálónak meg kell ismernie az államháztartás szervezetének a pénzügyi beszámolási célok szempontjából releváns kockázatok azonosítására, valamint az ilyen kockázatok kezelését célzó intézkedésekkel kapcsolatos döntések meghozatalára vonatkozó folyamatait és annak eredményeit.**

**A könyvvizsgálónak az alábbi kockázatbecslési eljárásokat kell elvégeznie az államháztartás szervezete és környezete (a belső kontrollokat, a belső ellenőrzését is beleértve) megismerése céljából:**

**(a) a vezetés és az államháztartás szervezete egyéb munkatársainak kikérdezése,**

**(b) elemző eljárások, valamint**

**(c) megfigyelés és szemrevételezés.**

A könyvvizsgálat kockázatának becslése jelenti az:

- **eredendő kockázat:** a pénzgazdálkodási feladatok szabályozása, végrehajtása stb., az
  - **ellenőrzési kockázat:** a belső kontrollok rendszere, a belső ellenőrzés működése mennyire segíti elő a pénzügyi, számviteli szabályok betartását, a bizonylati rendet és okmányfegyelmet, és a
  - **feltárási kockázat:** (annak kockázata, hogy a könyvvizsgálat nem tár fel egy jelentős hibát)
- számbavételét.

A könyvvizsgálónak ki kell dolgoznia és dokumentálnia kell az átfogó könyvvizsgálati stratégiát, amelyben le kell írnia a könyvvizsgálat várható hatókörét és lefolytatását.

Az átfogó könyvvizsgálati tervet elegendő olyan részletességgel, írásban elkészíteni, hogy iránymutatásként szolgáljon a könyvvizsgálati terv kidolgozásához, annak pontos formája és tartalma az államháztartás szervezetének mérete, a könyvvizsgálat összetettsége, valamint a könyvvizsgáló által alkalmazott specifikus módszer és technika függvényében változik.

---

Az átfogó könyvvizsgálati stratégia meghatározása magában foglalja:

- (a) a megbízás hatókörét meghatározó olyan jellemzők megadását, mint pl. az alkalmazott pénzügyi beszámoló-készítési alapelvek, specifikus beszámoló-készítési követelmények;
- (b) a megbízás jelentéstételi célkitűzéseinek meghatározása a könyvvizsgálat ütemezésének és a szükséges kommunikáció jellegének megtervezése érdekében, például az évközi és a végső jelentések határidőinek, valamint a vezetéssel és az irányítással megbízott személyekkel folytatandó megbeszélések fontosabb időpontjainak a meghatározása; továbbá
- (c) azoknak a fontos tényezőknek a figyelembevétele, amelyek meghatározzák majd a munkacsoport erőfeszítéseinek fókuszát, például a megfelelő lényegességi szintek meghatározása; azoknak a területeknek az előzetes beazonosítása, ahol a lényeges hibás állítás kockázata magasabb lehet; a lényeges komponensek és számlaegyenlegek előzetes beazonosítása; annak értékelése, hogy a könyvvizsgáló betervezheti-e a belső ellenőrzés hatékonyságára vonatkozó bizonyíték beszerzését;
- (d) az államháztartás szervezetéhez és a pénzügyi beszámoló-készítéshez kapcsolódó vagy egyéb friss fejlemények beazonosítása.

Az átfogó könyvvizsgálati stratégiának tartalmaznia kell:

- az adott szervezet tevékenységének, gazdasági, jogi stb. környezetének rövid ismertetését,
- utalást a speciális kockázatokra (pl. a megfelelő belső ellenőrzési rendszer hiánya),
- a (kritikus) könyvvizsgálati célok kijelölését,
- a (kritikus) könyvvizsgálati célokra vonatkozó könyvvizsgálati megközelítés összefoglalását, az ellenőrzési rendszer-tesztek és az alapvető vizsgálati eljárások tervezett terjedelmének és ütemezésének összefoglalását,
- a könyvvizsgálati munka ütemtervét,
- a pénzügyi kimutatások vizsgálatáról készítendő jelentés kívánt típusának és határidejének megjelölését, és
- a fontosabbnak ítélt logisztikai szempontokat.

**Az átfogó könyvvizsgálati stratégia magában foglal(hat)ja a következőket:**

- **a könyvvizsgálati feladat munkaszakaszai,**
- **a feladat végrehajtásához szükséges személyi feltételek meghatározása,**
- **a feladat időszükségletének megállapítása, a könyvvizsgáló cégek esetében a munkában résztvevő személyekre is lebontva.**

A könyvvizsgálati terv tartalmazza:

- azon tervezett kockázatbecslési eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének a leírását, amelyek elegendőek a lényeges hibás állítás kockázatainak felmérésére;
- az állítások szintjén végrehajtani tervezett, az egyes ügyletcsoportokra, számlaegyenlegekre és közzétételekre vonatkozó további könyvvizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének a leírását;

- 
- az olyan egyéb könyvvizsgálati eljárásokat, amelyeket azért kell végrehajtani a megbízás során, hogy a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardoknak eleget tegyenek (például közvetlen kommunikáció keresése a gazdálkodó ügyvédekkel).

### **Éves könyvvizsgálati terv (könyvvizsgálói program) a könyvvizsgálói feladatok ütemezéséhez**

A könyvvizsgálónak ki kell dolgoznia és dokumentálnia kell a könyvvizsgálati tervet, amelyben lefekteti az átfogó könyvvizsgálati stratégia végrehajtásához szükséges tervezett könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét. A könyvvizsgálati program egyrészt utasítások rendszerét képezi a könyvvizsgálatban közreműködő könyvvizsgáló asszisztensek számára, másrészt eszközül szolgál a munka pontos végrehajtásának ellenőrzéséhez és rögzítéséhez. A könyvvizsgálati terv tartalmazhatja minden egyes terület könyvvizsgálati céljait is, valamint a tervezett időráfordítást, amelynek keretében szakértői órákban számítva kell megtervezni a különböző könyvvizsgálati területeket vagy eljárásokat.

A rendszeres kapcsolattartás jegyében a könyvvizsgálat tervében a határidőket illetően figyelembe kell venni, hogy:

- folyamatosan történik, általában havonta ütemezve a helyszínen vizsgálat;
- érinti a költségvetéssel való gazdálkodást, a számviteli feladatok ellátását, a belső kontrollrendszer működését stb.;
- tervezhető-e testületi és pénzügyi bizottság üléseken tanácskozási joggal való részvétel;
- milyen időpontig kell elvégezni az éves költségvetési beszámoló auditálását, a zárszámadási és költségvetési rendelettervezet véleményezését.

Az éves költségvetési beszámoló felülvizsgálatára irányuló, illetve eseti döntés alapján végzett könyvvizsgálatok tervében figyelembe kell venni, hogy

- a könyvvizsgálat az éves költségvetési beszámoló felülvizsgálatára terjed ki, a tartalmát illetően viszont
- folyamatos könyvvizsgálattal több tekintetben egybeesik.

### **A helyi önkormányzatok tervezési, beszámolási rendszerének jogszabályok által előírt menetrendjéhez igazodó tervezés**

- Folyamatos könyvvizsgálat végzésekor a beszámoló felülvizsgálati határidejének megállapítása az önkormányzati törvényben és az államháztartási törvényben meghatározott nyilvánosságra hozatal és a képviselő-testület (közgyűlés) elé történő terjesztés időpontjának megfelelően történik.
- A költségvetési rendelettervezet véleményezési kötelezettsége esetén a rendelettervezet felülvizsgálatának időpontját a képviselő-testület (közgyűlés) elé terjesztés határidejét figyelembe véve kell meghatározni.



- 
- **A zárszámadási rendelettervezet felülvizsgálatának időpontját a képviselő-testület elé terjesztés határidejét figyelembe véve kell meghatározni.**

**Az átfogó könyvvizsgálati stratégiát és a könyvvizsgálati tervet szükséges esetben aktualizálni, valamint módosítani kell a könyvvizsgálat során.**

**A könyvvizsgálónak dokumentálnia kell az átfogó könyvvizsgálati stratégiát és a könyvvizsgálati tervet, beleértve bármely olyan jelentős módosítást is, amelyet a könyvvizsgálati megbízás során hajtottak végre.**

### **3.2.1. Az államháztartás szervezete tevékenységének megismerése**

A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának végrehajtása közben a könyvvizsgálónak olyan mértékű ismeretekkel kell rendelkeznie, vagy olyan mértékű ismereteket kell szereznie az államháztartási szervezet tevékenységéről, amelyek révén azonosítani tudja azokat az eseményeket, ügyleteket és módszereket, amelyek – megítélése szerint – jelentős hatással lehetnek a pénzügyi kimutatásokra, a vizsgálatra vagy a könyvvizsgálói jelentésre (véleményre).

#### **A könyvvizsgálati tevékenység szükséges ismeretanyaga az államháztartási szférában**

**Az államháztartás szervezete könyvvizsgálatának végrehajtásához a könyvvizsgálónak rendelkeznie kell, vagy meg kell szereznie a szervezet tevékenységének, feladatainak, feladatellátásának, gazdálkodásának, szervezeti felépítésének, intézményrendszerének ahhoz elegendő ismeretét, melynek alapján meg tudja határozni azokat az eseményeket, ügyleteket, módszereket, amelyek megítélése lényeges hatással lehet az éves beszámoló, önkormányzatoknál a képviselő-testület elé terjesztett költségvetés, zárszámadás, az önkormányzati vagyon kimutatása, a pénzügyi helyzet alakulása, továbbá a költségvetési maradvány elszámolása szempontjából.**

#### **A tevékenység ismeretanyagának sajátosságai az államháztartás szervezetei könyvvizsgálatában**

Az államháztartás szervezetei költségvetési gazdálkodása, a közszolgáltatások biztosítása a könyvvizsgálati tevékenység ellátásához széles körű általános és konkrét ismereteket tesz szükségessé. Az általános ismeretanyag az önkormányzatok, az egyes intézmények feladatait, gazdasági alapjait, a gazdálkodás szabályait, az éves költségvetési törvények előírásait foglalja magában.

A könyvvizsgálati tevékenység konkrét ismeretanyaga a szervezet, a helyi önkormányzat tulajdonosi, vagyoni helyzetének jellemzőire, működésére, pénzügyi helyzetére, szervezeti felépítésére, az ellátott feladatokra, a feladatellátás módjára, a fenntartott intézményhálózatra, a belső kontrollok működésére terjed ki.

A könyvvizsgálati tevékenység ismeretanyaga szükséges:

- a kockázatok becsléséhez, problémák felismeréséhez,
- a könyvvizsgálat hatékony és eredményes tervezéséhez, lefolytatásához,
- a könyvvizsgálati bizonyítékok értékeléséhez,
- jobb minőségű szolgáltatás nyújtásához az ügyfél számára.

A könyvvizsgálónak biztosítania kell, hogy a könyvvizsgálati megbízáson dolgozó könyvvizsgáló asszisztensek elegendő ismerettel rendelkezzenek az államháztartás, az önkormányzati szféra sajátosságairól a rájuk bízott könyvvizsgálati munka elvégzéséhez.

---

## **A helyi önkormányzatok és intézményeik gazdálkodása sajátosságainak ismeretanyaga**

Az önkormányzatok és intézményeik gazdálkodásának sajátosságai

- Az önkormányzati és intézményei gazdálkodási szabályait törvények és hozzájuk kapcsolódó kormányrendeletek határozzák meg, annak pénzügyi kereteit az éves költségvetési törvények határolják be.

Az önkormányzati és intézményi gazdálkodás magában foglalja a költségvetés tervezését, végrehajtását, az éves költségvetési beszámoló elkészítését és ellenőrzését, valamint az operatív gazdálkodást.

- Az önkormányzati gazdálkodás sajátosságainak ismeretanyaga a törvényi előírásokat, a működés környezeti hatásait, pénzügyi lehetőségeit és a működés, tevékenység belső jellemzőit jelenti.

Az önkormányzati gazdálkodás első szintje a gazdálkodás kereteit, az ellátandó feladatokat határozza meg, és döntéseivel befolyásolja a gazdálkodás biztonságát, így a könyvvizsgálónak ismernie kell a képviselő-testület (közgyűlés) gazdálkodásával kapcsolatos döntéseit.

- Az operatív gazdálkodás a költségvetési szervek (beleértve az önkormányzati /polgármesteri/ hivatalt), intézmények, illetve önkormányzati tulajdonú társaságok működése során valósul meg. Az intézményi gazdálkodás ismeretanyaga tartalmazza a gazdálkodásra vonatkozó törvények és ahhoz kapcsolódó kormányrendeletek előírásait, a fenntartó önkormányzat rendeletei mellett az intézmények belső működésének, gazdálkodásának szabályait.
- Az önkormányzat gazdálkodásával kapcsolatos döntései a konkrét feladatok meghatározására, a pénzügyi feltétek biztosítására, a bevételek és kiadások előírására vonatkoznak, melyek rendelet vagy határozat formájában kerülnek kiadásra. A helyi önkormányzat gazdálkodásával kapcsolatos döntései jellemzően:
  - az éves költségvetésről, zárszámadásról rendeletet alkot,
  - előirányzatokat módosít,
  - a költségvetés bevételeivel kapcsolatosan rendelkezik (támogatásra pályázat benyújtása, helyi adórendelet alkotása),
  - kötelezettségvállalásról intézkedik,
  - közbeszerzésekről intézkedik (szabályozás, szervezeti keretek),
  - szerződéseket köt,
  - költségvetési intézményt alapít, átszervez, megszüntet,
  - közalapítványt hoz létre,
  - gazdasági társaságot alapít, tulajdont szerez,
  - hitelt vesz fel (a jogszabályi keretek között),
  - veszteséges gazdálkodásból adódó kötelezettségeket teljesít,
  - szociális juttatásokat állapít meg.

---

## **Az államháztartás szervezetei számviteli, beszámolási és információs rendszerének ismeretanyaga**

A megbízás elfogadását megelőzően a könyvvizsgálónak általában ismereteket kell szereznie az auditálandó szervezet (önkormányzat, intézmény) számviteli, beszámolási és információs rendszerének sajátosságairól. A költségvetés alapján gazdálkodó szerv költségvetésének végrehajtásáról, vagyონának alakulásáról, a pénzügyi helyzetére ható eredményekről a számviteli törvény és az ahhoz kapcsolódó kormányrendelet előírásai alapján költségvetési és pénzügyi számvitelt vezet. Az általános szabályozások keretén belül a könyvvizsgálónak ismernie kell a vizsgált költségvetési szerv belső szabályzatait, szervezeti rendszerének felépítését, működését, a belső ellenőrzés tevékenységét.

Az államháztartás számviteli rendjével kapcsolatos fontosabb belső szabályzatok:

- számlarend, számviteli politika, számlatükör
- leltározási és leltárkészítési szabályzat,
- eszközök és források értékelési szabályzata,
- önköltségszámítási szabályzat,
- pénzkezelési szabályzat, továbbá a
- kötelezettségvállalási szabályzat,
- közbeszerzési szabályzat,
- bizonylati szabályzat (album),
- belső ellenőrzési kézikönyv,
- belső kontroll kézikönyv, a belső kontrollok szabályozása (ellenőrzési nyomvonal/ak, integritást sértő események kezelésének eljárásrendje kezelése, integrált kockázatkezelés).

Az államháztartás szervezetei beszámolási kötelezettségének és pénzügyi információs rendszerének felülvizsgálatához a könyvvizsgálónak ismereteket kell szereznie az auditálandó gazdálkodó szervezet költségvetési előirányzatainak alakulásáról, azok teljesítéséről, a vagyoni, pénzügyi és létszámhelyzetének, költségvetési feladatmutatók és normatívák alakulásáról.

A helyi önkormányzat konszolidált beszámolója, illetve zárszámadása az intézmények adatait is magában foglalja, így az ismeretszerzésnek arra is ki kell terjednie. Az államháztartás szervezetei, a helyi önkormányzat és intézményei beszámolója és pénzügyi információs rendszerére vonatkozóan a jogszabályi előírások mellett az államháztartásért felelős miniszter által megjelölt szempontokat, kitöltési útmutató tartalmát is figyelembe kell venni.

A könyvvizsgálónak biztosítani kell, hogy a könyvvizsgálati megbízáson dolgozó könyvvizsgáló munkatársak (asszisztensek) elegendő ismerettel rendelkezzenek az államháztartás számviteli, beszámolási és információs rendszeréről a rájuk bízott könyvvizsgálói tevékenység elvégzéséhez.

Specifikumok:

A költségvetési gazdálkodás alapidokumentumai az elemi költségvetés, illetve az éves költségvetési beszámoló.

A költségvetési gazdálkodásban speciálisan érvényesülő számviteli alapelvek:

- 
- vállalkozás folytatásának elve,
  - teljesség elve,
  - következetesség elve,
  - összemérés elve,
  - óvatosság elve,
  - bruttó elszámolás elve,
  - lényegesség elve,
  - költség-haszon összevetésének elve.

Az időbeli elhatárolás elve a naptári évre készülő költségvetés teljesítéséről összeállított költségvetési beszámoló miatt az államháztartás szervezeténél csak a pénzügyi számvitelben alkalmazható, a költségvetési számvitelben nem.

A valódiság, a világosság, a folytonosság, valamint a tartalom elsődlegessége a formával szemben elveket az államháztartás szervezetei a számviteli törvényben foglalt általános előírások szerint alkalmazzák.

(Az egyedi értékelés elve sajátosan alkalmazható az egyszerűsített értékelési eljárás alá vont követelések esetében.)

### **Az ismeretek megszerzése, forrásai**

**Az államháztartás szervezetei könyvvizsgálatánál a könyvvizsgálónak olyan ismeretekkel kell rendelkeznie az államháztartás szervezetei, a helyi önkormányzat(ok) feladatairól, intézményrendszeréről, vállalkozásairól, azok várható alakulásáról, amelyek segítségével megalapozható a vizsgálat eredményessége, a vizsgálati módszerekre, terjedelmére vonatkozóan.**

**A könyvvizsgáló megbízáshoz szükséges ismeretszintje magában foglalja az államháztartás egészére, ezen belül az önkormányzati szférára vonatkozó átfogó ismereteket, valamint az auditálandó szervezet működésével kapcsolatos konkrét ismereteket. Az ismeretek szintje nem lehet alacsonyabb, mint amely az adott szervezet döntéshozói, helyi önkormányzatnál a képviselő-testületének (közgyűlésének) rendelkezésére áll.**

### **Az ismeretek megszerzése**

A könyvvizsgáló a megbízás elfogadását megelőzően előzetes ismereteket szerezhet az auditálandó államháztartási szervezet működéséről, irányításáról, melyek alapján mérlegeli, hogy ismeri-e, meg tudja-e ismerni tevékenységét a könyvvizsgálat lebonyolításához megfelelő szinten.

A megbízás elfogadását követően a könyvvizsgáló további és részletesebb információikra tesz szert. A könyvvizsgálat folyamán ezeket az információkat értékeli, aktualizálja és újabb információkat szerez be.

A szükséges ismeretek megszerzése állandó és összegző folyamat, amelynek keretében a vizsgált területre vonatkozóan a könyvvizsgáló begyűjti és értékeli az információkat és a könyvvizsgálati információkhoz, bizonyítékokhoz viszonyítja a könyvvizsgálat valamennyi szakaszában. A könyvvizsgálat során a vizsgált szervezetre vonatkozóan az információk kiteljesednek.

---

Ismétlődő könyvvizsgálat esetén a könyvvizsgáló aktualizálja és újraértékeli a korábbi információkat is, és meghatározza a lényeges változásokat. Az információk megszerzésének súlypontjai:

- az államháztartás szervezete, az önkormányzat és intézménye(i) feladatai, szervezete, létszáma, irányítása;
- az államháztartás szervezete, az önkormányzat és intézménye(i) működési környezetének hatásai;
- az államháztartás szervezete, az önkormányzat és intézménye(i) könyvvezetésének, beszámolójának és pénzügyi információs rendszerének szabályozottsága;
- az államháztartás szervezete, az önkormányzat és intézménye(i) előző évi tevékenységének, működésének megítélése az éves költségvetési beszámoló alapján;
- az államháztartás szervezeténél, az önkormányzatnál és intézménye(i)nél végrehajtott előző évi vizsgálatok megállapításai.

A könyvvizsgáló számos forrásból szerezhet információkat és ismereteket az önkormányzati szféráról és az önkormányzatról. Pl.:

- törvények és jogszabályok, amelyek az önkormányzatok feladatait, jogállását határozzák meg;
- törvények és jogszabályok, amelyek az éves gazdálkodást és annak pénzügyi lehetőségeit határolják be;
- részvétel testületi, bizottsági üléseken;
- az önkormányzat és intézménye(i) által készített szabályzatok, testületi előterjesztések, rendeletek, határozatok, előző évek költségvetési beszámolóit, a pénzügyi információs rendszer adatszolgáltatásait, munkaköri leírások, ügyrendek;
- interjúk a polgármesterrel, munkatársaival, a költségvetési szervek vezetőivel, dolgozóival;
- megbeszélés más könyvvizsgálókkal, valamint tanácsadókkal, akik szolgáltatásokat nyújtottak az önkormányzatoknak, a költségvetési szervnek;
- látogatás az önkormányzat intézményeiben.

#### Az ismeretek felhasználása

Az ismeretek felhasználásával gyakorolja a könyvvizsgáló a szakmai ítéletalkotást. A könyvvizsgálati tevékenység ellátásához szükséges ismertek felhasználása segítséget nyújt:

- a könyvvizsgálat kockázatainak megállapításához, a lényegesség meghatározásához;
- a könyvvizsgálatok standard követelményeknek megfelelő, hatékony végrehajtásához;
- a megalapozott könyvvizsgálói véleményalkotáshoz;
- a könyvvizsgálat jó és eredményes kommunikációjához.

### **3.2.2. A számviteli és belső ellenőrzési rendszer elsődleges felmérése**

#### **Az államháztartás szervezetei számviteli információs rendszerének megismerése**

*A könyvvizsgálónak kellő ismereteket kell szereznie a számviteli rendszerről és a belső ellenőrzési rendszerről, amelyek elegendők a könyvvizsgálat megtervezéséhez és a hatékony vizsgálati módszer kialakításához. A könyvvizsgáló szakmai ítélőképességét veszi igénybe ahhoz, hogy megbecsülje a könyvvizsgálati kockázatot és kialakítsa azokat a vizsgálati eljárásokat,*

---

*amelyek megvalósítása révén biztosítani szándékozik a könyvvizsgálati kockázat elfogadhatóan alacsony szintre szorítását.*

**A könyvvizsgálónak meg kell ismernie az államháztartás szervezete által választott és alkalmazott számviteli politikákat, és mérlegelnie kell, hogy azok megfelelőek-e a gazdálkodó tevékenysége számára, valamint, hogy összhangban vannak-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási alapelvekkel és a költségvetési szférában alkalmazott számviteli politikákkal.**

*A könyvvizsgálónak olyan mértékben kell megismernie a számviteli rendszert, hogy meg tudja állapítani és érteni az alábbiakat:*

- *az államháztartás szervezete tevékenységeiben előforduló gazdasági események főbb csoportjait;*
- *ezek a gazdasági események hogyan indulnak;*
- *az éves költségvetési beszámolót (pénzügyi kimutatásokat) alátámasztó jelentős számviteli nyilvántartások, alátámasztó dokumentumok és könyvelési számlák; valamint*
- *a számviteli rend és az éves beszámolás folyamatát, a lényeges ügyletek és egyéb gazdasági események kezdetétől azok bekerüléséig az éves költségvetési beszámolóba.*

**A könyvvizsgálónak az államháztartás szervezeténél kellő ismereteket kell szereznie a számviteli, információs rendszer kialakításáról és működéséről, helyi önkormányzatok esetében figyelemmel az önkormányzat és intézményei számviteli információs kapcsolataira. Mindez szükséges az éves költségvetési beszámoló valódiságának megítéléséhez.**

*(A törvényi előírások alapján a számviteli rend kialakítása az államháztartás szervezete vezetőjének, a helyi önkormányzatoknál a jegyző feladata.)*

#### A számviteli, információs rendszer kialakítása, vizsgálata

A könyvvizsgáló a számviteli, információs rendszer kialakításának megítéléséhez az alábbiakat vizsgálja meg:

- A számviteli törvényben és a kapcsolódó kormányrendeletben foglalt követelmények teljesültek-e.
- A számviteli rendszer egyes elemeinek belső kiépítettségét, az elemek kapcsolatát. Ennek keretében a helyi önkormányzatoknál sor kell, hogy kerüljön a polgármesteri hivatal és az önkormányzatok számviteli információs kapcsolatainak megismerésére.

#### A számviteli, információs rendszer működése

A számviteli, információs rendszer működését tesztelni lehet az alábbi területeken:

- A kiemelt előirányzatokon belül a jellemző gazdasági események rendszerbeli követése, azok keletkezésétől a végső számviteli feljegyzésig.
- Fontos számviteli bizonylatok, dokumentumok tartalmi és formai követelményeinek érvényesülése.
- Sajátos költségvetési főkönyvi számlák vezetésének követése.  
(Például a saját tőke változásai, követelések, kötelezettségek esetében.)

- 
- A számviteli nyilvántartási rendszer egyes elemei közötti összefüggések, egyezőségek érvényesülése.
  - A kötelező ellenőrzési feladatok elvégzésének követése.

A számviteli, információs rendszer működésének vizsgálata keretében a könyvvizsgálónak ki kell térnie a zárlati teendők vizsgálatára, hogy azok adatai alátámasztják-e az éves költségvetési beszámolót.

(Például főkönyvi kivonat, leltár, készlet, követelés, szállító analitika.)

A könyvvizsgálónak a számviteli, információs rendszer kialakításáról és működéséről szerzett tapasztalatai hatással vannak további munkájának irányultságára, terjedelmére, mélységére.

### **Az államháztartás szervezetei belső kontroll rendszereinek megismerése és hasznosítása**

Az Áht. értelmében:

*Az államháztartási kontrollok alapvető célja az államháztartási pénzeszközökkel, vagyonnal történő szabályszerű, szabályozott, gazdaságos, hatékony és eredményes gazdálkodás.*

*Az államháztartás kontrollja – mely kiterjed az államháztartás mindkét alrendszerére - külső ellenőrzés, kormányzati ellenőrzés és a belső kontrollrendszer keretében történik.*

*Az államháztartás külső ellenőrzésével kapcsolatos feladatokat az Állami Számvevőszék, illetve a Magyar Államkincstár látja el.*

*Az államháztartásért felelős miniszter által központilag harmonizált államháztartási ellenőrzés a belső kontrollrendszer egyes elemein keresztül kerül végrehajtásra.*

Az államháztartás területén végzett könyvvizsgálatok eredményes végrehajtásához ismerni kell a külső és belső ellenőrzés rendszerét, az ellenőrzési standardokat és módszertanokat, szükség szerint hasznosítva azokat. A külső ellenőrzésre a Legfőbb Ellenőrzési Intézmények Nemzetközi Szervezete (INTOSAI) standardjai érvényesek, míg a belső ellenőrzésre Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezete (IIA) standardjai vonatkoznak, mindkét esetben kiegészülve etikai követelményekkel (kódex).

Az államháztartás hazai ellenőrzési rendszerében külső ellenőrzésnek az Állami Számvevőszék tevékenysége, valamint a Magyar Államkincstár által a helyi önkormányzatoknál végzett szabályszerűségi-pénzügyi ellenőrzés minősül, a kormányzati ellenőrzést a Kormányzati Ellenőrzési Hivatal, az Európai Unió Támogatásokat Ellenőrző Főigazgatóság és a Magyar Államkincstár végzi. A fejezetek, középírányító szervek, a helyi önkormányzatok, intézmények ellenőrzései a belső ellenőrzés körébe tartoznak.

A könyvvizsgálatok során, azok kapcsolatrendszerében az előzőekre figyelemmel kell lenni, beleértve a számvevőszéki és a Pénzügyminisztérium (korábban Nemzetgazdasági Minisztérium) által a belső kontrollokra, a belső ellenőrzésre közreadott szakmai szabályok, módszertani útmutatók és kézikönyvek megismerését és feldolgozását is.

### **A belső ellenőrzési rendszer értékelése a könyvvizsgálati kockázatok szempontjából**

- *Amikor a könyvvizsgáló a könyvvizsgálat tervezéséhez információkat gyűjt a számviteli rendszerről és a belső ellenőrzési rendszerről, kellő ismeretekre tesz szert azok kialakításáról és működéséről.*

- *A könyvvizsgálónak meg kell ismernie a könyvvizsgálat szempontjából releváns belső ellenőrzést. A könyvvizsgáló a belső ellenőrzésre vonatkozó ismereteket a potenciális hibás állítások típusainak azonosításához, a lényeges hibás állítás kockázatát érintő tényezők mérlegeléséhez, valamint a további könyvvizsgálati eljárások jellegének, időzítésének és terjedelmének megtervezéséhez használja fel.*
- *A külső könyvvizsgálónak át kell gondolnia a belső vizsgálati tevékenységeket és azok hatását – ha van ilyen – a külső könyvvizsgálói eljárásokra.*
- *A „belső ellenőrzési rendszer” szakkifejezés jelenti mindazon irányelveket és eljárásokat (belső ellenőrzések), amelyeket az államháztartás szervezete vezetősége működtet annak érdekében, hogy biztosítani tudja – amennyire az a gyakorlatban keresztülvihető – a szabályszerű és hatékony működést, ... az eszközök megóvását, csalások, hamisítások és hibák megelőzését, valamint a megbízható számviteli információk határidőre történő elkészítését.*
- *A belső ellenőrzés független, tárgyilagos bizonyosságot adó és tanácsadó tevékenység, amelynek célja, hogy az ellenőrzött szervezet működését fejlessze és eredményességét növelje. A belső ellenőrzés az ellenőrzött szervezet céljai elérése érdekében rendszerszemléletű megközelítéssel és módszeresen értékeli, illetve fejleszti az ellenőrzött szervezet kockázatkezelési, ellenőrzési és irányítási eljárásainak hatékonyságát.*
- *A jogszabályoknak és belső szabályzatoknak való megfelelést, valamint a gazdaságosságot, hatékonyságot és eredményességet vizsgálva a belső ellenőrzés megállapításokat és ajánlásokat fogalmaz meg a költségvetési szerv vezetője részére.*
- *A standardok megközelítésében a belső kontrollrendszer az alábbi összetevőkből áll:*
  - (a) *az ellenőrzési környezet (kontrollkörnyezet)*
  - (b) *az államháztartás szervezete kockázat-felmérési folyamata (integrált kockázatkezelés)*
  - (c) *a pénzügyi beszámoló-készítés és a kommunikáció szempontjából releváns információs rendszer, beleértve a kapcsolódó folyamatokat is (információ és kommunikáció)*
  - (d) *ellenőrzési tevékenységek (kontrolltevékenységek)*
  - (e) *a kontrollok figyelemmel kísérése (monitoring).*
- *A belső ellenőrzések hatékony működéséről szóló könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzésekor a könyvvizsgáló azt veszi figyelembe, hogyan, milyen következetességgel és kik alkalmazták azokat az adott időszakban. A hatékony működés fogalmába beletartozik, hogy néhány eltérés előfordulhatott. Eltérések feltárása esetén a könyvvizsgáló külön tájékozik, ezután biztosítania kell, hogy az ellenőrzési tesztek lefedjék az ilyen változással vagy ingadozással terhes időszakot.*
- *A könyvvizsgálónak oly mértékben kell megismernie az ellenőrzési eljárásokat, hogy ki tudja dolgozni könyvvizsgálati tervét. Ezen megismerés folyamán a könyvvizsgáló figyelembe veszi az ellenőrzési eljárások meglétéről vagy hiányáról az ellenőrzési környezet és a számviteli rendszer megismerésekor szerzett ismereteit annak eldöntéséhez, hogy szükséges-e még további ismereteket szereznie az ellenőrzési eljárásokról.*



- *A könyvvizsgáló dönthet úgy, hogy bizonyos ellenőrzési tesztek az időszak végét megelőzően közbenső látogatás(ok) alatt végez el. Mindazonáltal a könyvvizsgáló nem támaszkodhat az ilyen tesztek eredményeire anélkül, hogy figyelembe ne venné annak szükségességét, miszerint további bizonyítékokat kell szerezni a nem vizsgált időszakra vonatkozóan.*
- *Az átfogó könyvvizsgálati terv kidolgozásakor a könyvvizsgálónak a rendszerben rejlő kockázatot az éves költségvetési beszámoló szintjén kell felbecsülnie.*
- *Az éves költségvetési beszámoló (pénzügyi kimutatások) könyvvizsgálata során a könyvvizsgáló csak azokkal az irányelvekkel és eljárásokkal foglalkozik a számviteli rendszeren és a belső ellenőrzési rendszeren belül, amelyek az éves költségvetési beszámolóban szereplő állításokra vonatkoznak. A számviteli rendszer és a belső ellenőrzési rendszer érdemi szempontjainak megértése – a rendszerben rejlő kockázat és az ellenőrzési kockázat becslésével és egyéb megfontolásokkal együtt – lehetővé teszik a könyvvizsgáló számára, hogy:*
  - a) *meghatározza a lehetséges hibás állításoknak azokat a típusait, amelyek az éves költségvetési beszámolóban előfordulnak;*
  - b) *mérlegelje azokat a tényezőket, amelyek befolyással vannak a lényeges hibás állítások kockázatára; és*
  - c) *megtervezze, kialakítsa a megfelelő könyvvizsgálati eljárásokat.*
- *Könyvvizsgálati kockázat—A könyvvizsgálati kockázat annak a kockázata, hogy a könyvvizsgáló nem megfelelő záradékot (véleményt) ad ki, ha a pénzügyi kimutatások lényegesen hibás állításokat tartalmaznak. A könyvvizsgálati kockázat a lényeges hibás állítás kockázatának (vagy egyszerűen a „lényeges hibás állítás kockázatának”, vagyis annak a kockázatnak, hogy a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állítást tartalmaznak a könyvvizsgálatot megelőzően), valamint annak a kockázatnak a függvénye, hogy a könyvvizsgáló nem fogja feltárni az ilyen hibás állítást („feltárési kockázat”). A lényeges hibás állítás kockázatának két eleme van: eredendő kockázat és ellenőrzési kockázat (az állítás szintjén az alábbiakban leírtak szerint). A „feltárési kockázat” annak kockázata, hogy a könyvvizsgáló eljárásai nem tárnak fel az állításban fennálló olyan hibás állítást, amely önmagában vagy más hibás állításokkal együtt lényeges lehet.*

*Eredendő kockázat - Az „eredendő kockázat” valamely állítás olyan hibás állításnak való kitettsége, amely önmagában vagy más hibás állítással együtt lényeges lehet, feltételezve, hogy nincsenek kapcsolódó belső kontrollok.*

*Ellenőrzési (belső kontroll) kockázat - Az „ellenőrzési kockázat” annak kockázata, hogy egy olyan lényeges állítást, amely előfordulhat egy állításban és amely önmagában vagy más hibás állításokkal együtt lényeges lehet, a gazdálkodó belső ellenőrzése (belső kontroll mechanizmusa) nem előz meg, vagy nem tár fel és korigál időben.*
- *A könyvvizsgáló előzetes becslése a belső vizsgálati funkcióról befolyással lesz a könyvvizsgáló azon megítélése, mit fog tudni a belső vizsgálatból felhasználni a könyvvizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és körének módosítása során.*
- *A könyvvizsgálatról – az alapvető vizsgálati eljárás és a könyvvizsgáló által szerzett egyéb könyvvizsgálatait bizonyítékok alapján – levonandó következtetés előtt a könyvvizsgálónak figyelembe kell vennie, vajon az ellenőrzési kockázatról készített becslés megerősítést nyert-e.*

- *Az ellenőrzési tesztek eredményei alapján a könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy a belső ellenőrzési rendszereket annak megfelelően alakították-e ki és úgy működnek-e, amint azt az ellenőrzési kockázat előzetes becslésében gondolták. Az eltérések értékelése révén a könyvvizsgáló arra a következtetésre juthat, miszerint az ellenőrzési kockázat becsült szintjét módosítani szükséges. Ilyen esetekben a könyvvizsgáló módosítja a tervezett alapvető vizsgálati eljárások jellegét, ütemezését és körét.*
- *A rendszerben rejlő eredendő kockázat és az ellenőrzési kockázat becsült szintjei nem lehetnek eléggé alacsony fokúak ahhoz, hogy alapvető vizsgálati eljárások végrehajtását szükségesnek ne tartsa a könyvvizsgáló. Tekintet nélkül a rendszerben rejlő kockázat és az ellenőrzési kockázat becsült szintjeire, a könyvvizsgáló végezzen el bizonyos alapvető vizsgálati eljárásokat a lényeges számlaegyenlegek és ügylet-csoportok vonatkozásában.*

#### **Az államháztartás szervezeteinél:**

- ... **A könyvvizsgálónak az államháztartás szervezete, a helyi önkormányzat és intézményi belső ellenőrzési (belső kontroll) rendszerről megfelelő és elegendő ismeretet kell szereznie annak érdekében, hogy**
  - értékelhesse és megbecsülhesse a könyvvizsgálati kockázatokat, vagyis, hogy a belső ellenőrzési (belső kontroll) rendszer milyen biztonsággal képes a vizsgálat körében a lényeges és hibás állításokat, adatokat, információkat megelőzni, feltárni és helyesbíteni;
  - tapasztalatokat gyűjthessen a könyvvizsgálat megtervezéséhez, a megfelelő vizsgálati módszerek (eljárások) kiválasztásához és meghatározásához;
  - bizonyítékokat gyűjthessen, vagy azokat kiegészíthesse a könyvvizsgálattal érintett kérdések kapcsán.
- .. **A könyvvizsgálónak – tapasztalatai alapján – értékelnie kell a belső ellenőrzési rendszer (belső kontroll) által szolgáltatott információkat abból a szempontból, hogy azok milyen területeken és milyen vizsgálati szempontokból biztosítják a bizonyítékként való felhasználást, illetve milyen módon és mértékben szükséges azokat a könyvvizsgálat során ellenőrizni, kiegészíteni.**
- ... **A könyvvizsgálónak a rendszer értékelését – ha csak megbízása kifejezetten nem erre irányul – csupán a könyvvizsgálati kockázat megítélése szempontjából kell elvégeznie.**
- ... **A belső ellenőrzési (belső kontroll) rendszer vizsgálatát a könyvvizsgálónak olyan módon és mélységig kell elvégeznie, hogy megbecsülhesse az abból fakadó kockázatokat, ezeken belül**
  - a rendszerben rejlő, annak hiányos vagy nem kielégítő működésével összefüggő eredendő kockázatokat;
  - az ellenőrzési kockázatot, vagyis azt, hogy a rendszer nem képes a lényeges hatást kiváltó hibák megelőzését, kiszűrését és kijavíttatását biztosítani.

- 
- ... Azt, hogy a belső ellenőrzési (belső kontroll) rendszer nem kielégítő működésének következtében nő-e és milyen mértékben a könyvvizsgálati kockázat, szakmai ítélőképessége alapján – a vizsgálat célja, tárgya, a vizsgált gazdasági esemény, az esetleges hibák lehetséges kihatásának szempontjából – a könyvvizsgálónak kell megítélni.
- ... Lényeges hatást válthat ki a tény, a hibás adat, akár egyetlen esemény, hiba egyedi, akár nagyszámú esemény, hiba együttes kihatása folytán. Lényegesnek tekinthető tehát minden gazdasági eseményt rögzítő adat, amely közvetlenül, vagy más adatokkal történt összesítéssel félrevezető információt, megtévesztést eredményezhet. A lényegességet mindig az értékelendő információra gyakorolt hatás viszonylatában kell értékelni.
- ... A rendszerben rejlő eredendő, valamint az ellenőrzési kockázatok könyvvizsgáló által becsült mértékét a könyvvizsgálati terv, az eljárás és módszerek kialakításánál úgy kell figyelembe venni, hogy a feltárási kockázat a még elfogadható szintet ne haladja meg.
- ... Az ellenőrzési (belső kontroll) kockázat előzetes becslése az a folyamat, amelynek keretében a könyvvizsgáló értékeli, mennyire hatékonyan működik az államháztartás szervezete számviteli, információs rendszere és belső ellenőrzési (belső kontroll) rendszere a lényeges hibás állítások megelőzése vagy feltárása és a helyesbítése terén. Bizonyos ellenőrzési (belső kontroll) kockázat mindig létezik a számviteli rendszer és a belső ellenőrzési (belső kontroll) rendszer működésének korlátai következtében.
- ... A könyvvizsgáló általában akkor becsüli magasnak az ellenőrzési (belső kontroll) kockázatot több vagy minden állításnál, ha:
- az államháztartási szervezet számviteli rendszere és belső ellenőrzési (belső kontroll) rendszerének működése nem hatékony; vagy
  - az államháztartási szervezet számviteli rendszere és belső ellenőrzési (belső kontroll) rendszere működőképességének értékelése nem hatékony.
- ... A könyvvizsgálónak a könyvvizsgálati kockázat előzetesen becsült szintjét – a végleges következtetések levonása, megállapításainak, jelentésének véglegesítése előtt – a vizsgálat során folyamatosan szerzett tapasztalatok alapján ismételten értékelnie kell. Amennyiben a vizsgálat tapasztalatai azt indokolják, a könyvvizsgálati eljárások és módszerek eredetileg tervezett megoldásait korrigálni kell.
- ... Figyelembe kell venni, hogy a könyvvizsgálati kockázat becsült szintjei az egyes vizsgált területeken – egyedül a belső ellenőrzési (belső kontroll) rendszer hatékonyságának eltérő színvonala következtében is – különbözőek lehetnek. Ennek megfelelően a könyvvizsgálati eljárás, a vizsgálat módszerei és részletessége is differenciált lehet.
- ... Bizonyos hibafeltárási kockázat abban az esetben is fennáll, ha a könyvvizsgáló a vonatkozó eseményeket és elszámolásokat, az ezekre vonatkozó dokumentációt teljes körűen és tételesen megvizsgálja.

- 
- ... **A könyvvizsgálati kockázat egyes területekre becsült mértékei azonban nem lehetnek eléggé alacsonyak ahhoz, hogy a könyvvizsgáló az alapvető vizsgálati eljárásokat, az elégségesnek tartott módszerekkel el ne végezze.**
  - ... **A könyvvizsgálat keretében a könyvvizsgálónak a belső ellenőrzési (belső kontroll) rendszer csak azon vonatkozásaival kell foglalkozni, amelyek közvetlenül vagy közvetve az éves költségvetési beszámoló (illetve egyéb feladat, megbízás tárgya, célja) szerinti állításokat, tényeket érintik. A vizsgálat során megismert tényeket, a belső ellenőrzési (belső kontroll) rendszer működésével kapcsolatos tapasztalatokat a könyvvizsgálat a vizsgált szervezet vezetőségének tudomására kell, hogy hozza, függetlenül attól, hogy azokat saját vizsgálati céljának eléréséhez felhasználta, vagy sem.**
  - ... **A könyvvizsgálat tervének összeállításakor a belső ellenőrzési (belső kontroll) rendszer egyes alrendszerének vizsgálatát a könyvvizsgálónak helyes évközi megoldásként tervezni.**
  - ... A vezetés által ilyen célra használt, a gazdálkodón belül előállított információ közé tarthatnak például a (pénzügyi és nem pénzügyi) kulcsfontosságú teljesítménymutatók, tervek, eltéréselemzések, szegmensenkénti információk, a szervezeti egységek szintjén vagy egyéb szinteken készült teljesítménybeszámolók, valamint a gazdálkodó és a versenytársak teljesítményének összehasonlítása. Külső felek is értékelhetik és vizsgálhatják a gazdálkodó pénzügyi teljesítményét. Olyan külső információk például, mint az elemzői jelentések és a hitelminősítő irodák jelentései, hasznos adatokat szolgáltathatnak a könyvvizsgáló számára a gazdálkodó és környezete megismerése szempontjából. Az ilyen jelentéseket gyakran az auditált gazdálkodótól szerzik meg.

### **A belső ellenőrzési (belső kontroll) rendszer értékelésének módszerei és az ezzel kapcsolatos bizonyítékok**

**A könyvvizsgálónak meg kell ismernie az ellenőrzési környezetet (kontrollkörnyezet).** Az ellenőrzési környezet az irányítási és vezetési funkciókat, valamint az irányítással és vezetéssel megbízott személyeknek a gazdálkodó belső ellenőrzésével és annak fontosságával kapcsolatos hozzáállását, tudatosságát és intézkedéseit foglalja magában. Az ellenőrzési környezet megadja a szervezet alapszellemét, befolyásolva az ott dolgozók ellenőrzéssel kapcsolatos tudatosságát. Ez alapozza meg a hatékony belső ellenőrzést, fegyelmet és struktúrát biztosítva.

A csalás és hiba megakadályozása és feltárása elsődlegesen az irányítással megbízott személyek és a vezetés a felelőssége. Az ellenőrzési környezet kialakításának értékelése, valamint annak megállapítása során, hogy azt megvalósították-e, a könyvvizsgáló ismeretet szerez arról, hogy a vezetés – az irányítással megbízott személyek felügyelete mellett – hogyan hozta létre és tartja fenn a becsületesség és etikus viselkedés kultúráját, és hogyan épített ki megfelelő kontrollokat a csalás és hiba megakadályozására és feltárására a gazdálkodón belül.

- 
- *A könyvvizsgálónak mérlegelnie kell a rendszerben rejlő eredendő kockázat és az ellenőrzési kockázat becsült szintjeit a könyvvizsgálati kockázat elfogadható szintre történő csökkentéséhez szükséges alapvető vizsgálati eljárás jellegének, ütemezésének és körének meghatározásakor. Ebben a vonatkozásban a könyvvizsgálónak a következőket kell figyelembe vennie:*
    - *az alapvető vizsgálati eljárások jellege;*
    - *az alapvető eljárások ütemezése, például inkább az adott időszak végén kell elvégezni őket, semmint egy korábbi időpontban; és*
    - *az alapvető vizsgálati eljárások köre, például nagyobb minta alkalmazása.*
  - *A könyvvizsgálati módszer kialakításakor figyelembe veszi az ellenőrzési kockázat előzetes becslését (a rendszerben rejlő kockázat becslésével összefüggésben) annak meghatározására, hogy milyen megfelelő feltárási kockázat fogadható el az éves költségvetési beszámolóban (pénzügyi kimutatásokban) szereplő állítások esetében, valamint az alapvető vizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és körének meghatározására.*
  - *A könyvvizsgáló szakmai ítélőképességét veszi igénybe ahhoz, hogy megbecsülje a könyvvizsgálati kockázatot és kialakítsa azokat a vizsgálati eljárásokat, amelyek megvalósítása révén biztosítani szándékozik a könyvvizsgálati kockázat elfogadhatóan alacsony szintre szorítását.*
  - *Az „ellenőrzési eljárások” azokat az irányelveket és eljárásokat jelentik az ellenőrzési környezetben túlmenően, amelyeket a vezetés a gazdálkodó szervezet konkrét céljai elérése érdekében intézményesít.*
  - *A feltárási kockázat szintje közvetlenül a könyvvizsgáló alapvető vizsgálati eljárásával függ össze. A könyvvizsgáló részéről készített becslés befolyással van azon alapvető vizsgálati eljárások jellegére, ütemezésére és körére, amelyeket ... a könyvvizsgálati kockázat elfogadható szintre való csökkentése érdekében el kell végezni. Bizonyos feltárási kockázat még abban az esetben is fennáll, ha a számlaegyenlegeket és ügylet-csoportokat 100%-ban vizsgálja a könyvvizsgáló, mivel például a legtöbb könyvvizsgálati bizonyíték inkább meggyőző, mint döntő jellegű.*
  - *A könyvvizsgáló által a számviteli rendszer és a kapcsolódó belső ellenőrzési (belső kontroll) rendszer működésének megismerését célzó vizsgálati eljárások jellege, ütemezése és köre többek között az alábbiaktól függ:*
    - *a gazdálkodó szervezet és számítógépes rendszerének mérete és összetettsége;*
    - *lényegességgel kapcsolatos szempontok;*
    - *az alkalmazott belső ellenőrzések jellege;*
    - *az államháztartás szervezete konkrét belső ellenőrzésekről készülő dokumentációjának jellege;*
    - *a könyvvizsgáló becslése a rendszerben rejlő kockázatról.*

- Számítógépes adatfeldolgozás esetén az ellenőrzési tesztek célkitűzései ugyanazok, mint a kézi adatfeldolgozás esetében, de némely könyvvizsgálati eljárás módosulhat. A könyvvizsgáló szükségesnek vagy előnyösnek tarthatja számítógép használatára épülő könyvvizsgálati technikák alkalmazását, amikor a számviteli rendszer és a belső ellenőrzési rendszer nem állít elő olyan közvetlenül olvasható bizonylatokat, amelyek a számítógépes számviteli rendszerbe beprogramozott belső ellenőrzés végrehajtását dokumentálnák.
- Különböző módszereket lehet felhasználni a számviteli rendszerrel és a belső ellenőrzési (belső kontroll) rendszerrel kapcsolatos információk dokumentálására. A konkrét módszer kiválasztása és alkalmazása a könyvvizsgáló megítélésétől függ.
- Az ellenőrzési tesztek körébe tartozhatnak az alábbiak:
  - A gazdasági és egyéb eseményeket alátámasztó dokumentumok meg szemlélése olyan könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzése érdekében, amelyek tanúsítják, hogy a belső ellenőrzés szabályszerűen működik, például igazolják, hogy az adott ügyletet engedélyezték.
  - Tájékozódás a belső ellenőrzésekről, illetve ezek megfigyelése, ha nem készülnek könyvvizsgálat céljára felhasználható adatrögzítések, például „ügyviteli folyamatábrák”, ellenőrzési nyomvonal, annak meghatározására is, hogy ténylegesen ki lát el egyes funkciókat, nem csupán az, hogy feltehetően kinek kell ellátnia.
  - A belső ellenőrzések újbóli elvégzése, például a folyószámlák egyeztetése, az arról való megbizonyosodás végett, hogy a gazdálkodó szervezet szabályszerűen végezte azt el.
- A vizsgálati terv (program) kidolgozásakor a könyvvizsgálónak az ilyen jellegű becslést a lényeges számlaegyenlegekkel és ügylet-csoportokkal az adott állítás szintjén kell összefüggésbe állítania, vagy pedig abból a feltételezésből kell kiindulnia, hogy a rendszerben rejlő eredendő kockázat a szóba forgó állítás esetében magas.
- Ellenőrző tesztek végzése azért szükséges, hogy könyvvizsgálati bizonyítékokat szerezzünk arról, hogy mennyire hatékony:
  - a számviteli rendszer és a belső ellenőrzési rendszer kialakítása, azaz alkalmasak-e a lényeges hibás állítások megelőzésére vagy feltárására és helyesbítésére; valamint
  - szervezett és hatékony-e a belső ellenőrzések működése az egész időszakon keresztül.
- A könyvvizsgálónak bizonyítékokat kell beszereznie az ellenőrzési tesztek útján, hogy alátámassza az ellenőrzési kockázat becslését. Ha a magas fokúnál alacsonyabb szintűre becsülik az ellenőrzési kockázatot, annál több alátámasztó bizonyítékot kell szereznie arról, hogy a belső ellenőrzési rendszer kialakítása megfelelő és működése hatékony.
- Minél magasabb a rendszerben rejlő eredendő kockázat és az ellenőrzési kockázat becsült szintje, annál több könyvvizsgálati bizonyítékra kell a könyvvizsgálónak szert tennie az alapvető vizsgálati eljárások végrehajtása során. Mikor a kockázatot magas szintűnek becsüli, akkor a könyvvizsgálónak azt is figyelembe kell vennie, vajon az alapvető vizsgálati eljárások tudnak-e elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékokat szolgáltatni.
- A könyvvizsgáló részéről megszerzett bizonyítékok bizonyos típusai megbízhatóbbak, jobban lehet rájuk támaszkodni, mint más bizonyítékokra. Általában a közvetlen megfigyelés megbízhatóbb könyvvizsgálati bizonyítékot jelent, mint csupán a tájékozódások. Azok a

---

könyvvizsgálati bizonyítékok azonban, amelyeket valamilyen ellenőrzési tesztek, például megfigyelés révén szereznek, csupán arra az időpontra érvényesek, amikor az eljárást alkalmazták. A könyvvizsgáló ennél fogva úgy dönthet, hogy ezeket az eljárásokat kiegészíti más olyan ellenőrzési tesztekkel, amelyek alkalmasak más időszakokra vonatkozó könyvvizsgálati bizonyítékok szolgáltatására.

- *Az adatfeldolgozást végigkövető tesztek jellegük és körük folytán önmagukban nem szolgáltatnak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot az ellenőrzési kockázat becslésének alátámasztására, amikor az a magas fokúnál kisebb mértékű.*
- *A bizonyítékok meghatározásakor a könyvvizsgáló figyelembe veheti az előző könyvvizsgálat során szerzett könyvvizsgálati bizonyítékokat, de aktualizálnia kell megszerzett ismereteit, valamint mérlegelnie kell, szükséges-e további könyvvizsgálati bizonyítékokat szerezni az ellenőrzésben bekövetkezett változásokról.*
- *A könyvvizsgálónak kielégítő mértékben meg kell ismernie az ellenőrzési környezetet ahhoz, hogy képes legyen felbecsülni a vezetés és a vezető testületek hozzáállását, tájékozottságát és intézkedéseit a belső ellenőrzések területeit, valamint azok szerepét illetően a gazdálkodó szervezeten belül. Az „ellenőrzési környezet” a vezetés általános hozzáállást, tájékozottságát és intézkedéseit jelenti a belső ellenőrzési rendszert és annak szerepét tekintetbe véve. Az ellenőrzési környezet hatást gyakorolt a konkrét ellenőrzési eljárások hatékonyságára.*
- *A számviteli rendszer és a belső ellenőrzési (belső kontroll) rendszer nem tud meggyőző bizonyítékokat szolgáltatni a vezetés (menedzsment) számára arról, hogy céljai megvalósultak, mégpedig a működési korlátok miatt nem. Ilyen korlátoknak minősülnek a következők:*
  - *A vezetés rendszerint arra törekszik, hogy a belső ellenőrzés költsége ne haladja meg az abból származó haszon mértékét.*
  - *A belső ellenőrzések többsége a rutinszerű ügyletek felé irányul, nem pedig a szokatlan ügyletek felé.*
  - *Gondatlanságból, figyelmetlenségből, megítélésbeli tévedésből vagy az utasítások félreértéséből eredő emberi hibák lehetősége.*
  - *A belső ellenőrzések kijátszásának lehetősége azáltal, hogy a vezetés (menedzsment) egyik tagja vagy valamelyik alkalmazott összejátszik a gazdálkodó szervezeten kívüli vagy belüli felekkel.*
  - *Annak a lehetősége, hogy egy, a belső ellenőrzési rendszeréért felelős személy, visszaélhet beosztásával, például a vezetés (menedzsment) valamely tagja semmibe veszi a belső ellenőrzést.*
  - *Annak a lehetősége, hogy bizonyos eljárások már nem megfelelőek a feltételekben bekövetkező változásoknak tulajdoníthatóan, és romlik a helyzet az eljárások betartását illetően.*
- *A könyvvizsgáló könyvvizsgálati bizonyítékokat szerez be azon változások jellegét, idejét és körét illetően, amelyek a gazdálkodó szervezet, az államháztartás szervezete számviteli rendszerében és belső ellenőrzési rendszerében a szóban forgó eljárások végrehajtása óta*

---

*bekövetkeztek, majd felbecsüli, hogyan befolyásolják azon szándékokat, hogy ezekre támaszkodik. Minél hosszabb idő telt el az ilyen eljárások végrehajtása óta, annál több bizonyosságra lehet szert tenni általuk.*

**A belső ellenőrzés felmérésének részletes szempontjai az államháztartás szervezeteinél:**

- ... **Az államháztartás szervezeteinél könyvvizsgálónak a könyvvizsgálati kockázat elfogadható szintre csökkentése érdekében kell ellenőrzési eljárásait, a vizsgálat körét, részletességét és ütemezését kialakítani. A könyvvizsgálat célja és tárgya figyelembevételével a vizsgálandó területeket, az ellenőrzési módszereket, ezek fajtáit a részletességét a könyvvizsgáló állapítja meg.**
- ... **A könyvvizsgálónak a belső ellenőrzési rendszer (belső kontrollok) elemzése során kellő bizonyítékot kell szereznie arról, hogy a rendszer képes a lényeges hatásokat kiváltó hibák kiküszöbölésére. Amennyiben ilyen bizonyítékot nem, vagy csak részben (hiányosan) sikerül szereznie, ezt a könyvvizsgálati kockázat becslésénél a terv és eljárások meghatározásánál úgy kell figyelembe vennie, hogy a hibafeltérési kockázat az elfogadható szintre csökkenjen.**
- ... **A könyvvizsgálati eljárásokat más-más részletességgel kell lefolytatni az egyes ellenőrzési célok vonatkozásában annak függvényében, hogy a könyvvizsgáló a belső ellenőrzés hatékonyságát az adott területen miként minősítette, az értékelés alapján a vizsgálat részletessége növelendő, illetve csökkenthető.**
- ... **Ahol a belső ellenőrzési funkció nem minősíthető megbízhatónak, abból a feltételezésből kell kiindulni, hogy a rendszerből fakadó kockázat magas szintű és a vizsgálati eljárásokat ennek megfelelően kell kialakítani.**
- ... **A könyvvizsgálatnak elegendő bizonyítékot kell szereznie ahhoz, hogy az államháztartás szervezete belső ellenőrzési (belső kontroll) rendszeréről megfelelő véleményt alakíthasson ki. E bizonyítékokat**
  - **egyrészt a belső ellenőrzési rendszer (belső kontrollok) feltételeinek, szerveztségének és szabályozottságának vizsgálatával;**
  - **másrészt a belső ellenőrzés okmányainak (belső ellenőrzési kézikönyv, ellenőrzési stratégia, ellenőrzési tervek, programok, jelentések, intézkedések okmányai stb.) tanulmányozásával szerezheti meg.**
- ... **Az okmányok azonban a rendszer hatékonyságáról, hiánytalan és zavartalan működéséről nem nyújtanak maradéktalanul megbízható képet. Ezért a rendszer értékelését a gazdasági folyamatok valamilyen részletességű tesztelésével mindig szükséges kiegészíteni és szükséges esetben a kockázatra vonatkozó előzetes becsléseket korrigálni.**
- ... **A belső ellenőrzés működési korlátai folytán sem tud minden vonatkozásban maradéktalanul megbízható információkat szolgáltatni, mert**



- 
- az államháztartás szervezetének vezetése általában a belső ellenőrzéssel kapcsolatos költségek csökkentésére és a vezetési felelősséget érintő negatív jelenségek elfedésére törekszik;
  - az ellenőrzések jellemzően rutinszerűek lehetnek, a „megszokott” folyamatokra irányulnak és nem mindig figyelnek fel e folyamatok mögött, vagy mellett fellelhető tendenciákra;
  - a belső ellenőrzés jellegénél fogva „megértőbb” a megszokott folyamatokban rejlő „emberi, kollegiális” hibák iránt.
- ... A könyvvizsgáló bizonyítékként nemcsak a belső ellenőrzés által szolgáltatott adatokat, információkat, de az államháztartás szervezete tevékenységét, gazdálkodását érintő bármely más belső, vagy külső forrásból származó igazolt és hiteles adatot, információt fegyelembe vehet, annak eredetét feltüntetve.
- ... A belső ellenőrzési rendszer áttekintése a szervezeti és működési szabályzat tanulmányozásán alapulhat, behatárolva, hogy
- egyes gazdálkodási vagy arra lényeges hatást gyakorló szakmai feladatok, folyamatok milyen szervezeti egységek tevékenységét érintik;
  - a feladatok és a szervezeti egységek kapcsolatos felelősségi és jogkörei világosan és helyesen kerültek-e rögzítésre, az érintett szervezetek kapcsolatrendszere szabályozott és ellentmondástól mentes-e (összeférhetlenségek stb.).
- ... A tevékenységek folyamatába épített kontrollok akkor biztosítanak a könyvvizsgáló számára megnyugtató képet, ha
- a tevékenységi folyamatok, illetve ahol az szükséges, az ezekhez illesztett gazdálkodási folyamatok jól szervezettek, a rendszer egyes elemei hézagmentesen kapcsolódnak, az ellenőrzési pontok kijelölése megnyugtatóan biztosítja a hibák, hiányosságok kiszűrését és biztosított, hogy az ellenőrzések ténye a bizonylatokon és nyilvántartásokon is nyomon követhető;
  - az ellenőrzési pontokon az ellenőrzés tárgyi (kapcsolódó okmányok, egyeztetési feltételek stb.) feltételei és személyi (megfelelő létszám, szakképzettség stb.) feltételei adottak;
  - a szabályzatokban, a munkaköri leírásokban az ellenőrzési feladat megfelelően rögzítve van (mit, milyen alapon, milyen módon és gyakorisággal stb. kell ellenőrizni);
  - az egyes ellenőrzési pontokon dolgozó munkatársak számára világos, milyen esetekben kell és miért megszakítani a folyamatot és mi a visszacsatolás módja.
- ... A belső ellenőrzési szervezet az államháztartás szervezete sajátosságaihoz igazodóan kerül megszervezésre. Helyi önkormányzatoknál a törvényi szabályozás értelmében a belső ellenőrzési funkció működtetése kötelező. Ez megoldható

- egy vagy több személyes intézményi szervezettel, amelynek felügyeletét, irányítását közvetlenül az intézmény vezetője kell, hogy ellássa;
- több intézmény által működtetett közös ellenőrző szervezettel, e feladatokra irányuló társulással;
- önkormányzatoknál társulással;
- vagy külső személy, társaság megbízásával és esetleg e lehetséges megoldások kombinálásával.

Belső ellenőrzésnek bármely szervezet vagy személy által végzett azon vizsgálat minősül, amelyre a szervezet vezetője adott utasítást, megbízást.

... A belső ellenőri szervezet

- működési környezetét, felügyeletét, a vezetés és a szervezet kapcsolatrendszerét, e kapcsolatok jellegét és folyamatosságát, formáit stb. szükséges értékelni, amit
- a működés hatékonyságának, biztonságának ellenőrzésével, a személyi feltételek értékelésével is helyes kiegészíteni (létszámellátottság, szakképzettség, gyakorlati idő stb.).

... Az ellenőrzések tartalmi megítélése és a megállapítások könyvvizsgálati szempontokból való hasznosítása az ellenőrzési stratégia tervek, programok és jelentések tanulmányozása révén lehetséges. A könyvvizsgáló ezúton meggyőződhet arról, hogy

- az ellenőrzések kiterjedtek-e a kívánatos területekre és célokra, illetve más nem pénzügyi-gazdasági kérdéskörök vizsgálata során milyen, a könyvvizsgálat szempontjából hasznosítható megállapítások születtek;
- produkáltak-e a vizsgálatok a könyvvizsgálói szempontból figyelemre méltó egyedi, vagy átfogó intézkedéseket igénylő megállapításokat és ezeket a szükséges intézkedések valóban követték-e.

### **A felügyeleti/irányító szerv, az önkormányzat saját intézményeire irányuló ellenőrzéseinek (kölségvetési ellenőrzések) megismerése és hasznosítása**

... **A könyvvizsgáló a könyvvizsgálati kockázat becsléséhez és a módszerek kiválasztásához értékeli a költségvetési ellenőrzéseket,**

- **áttekinti az ezzel kapcsolatos szervezeti megoldásokat, és azt, hogy a feladatokhoz megfelelő létszámmal, iskolai- és szakképesítéssel rendelkező személyek állnak-e rendelkezésre;**

- 
- tájékoztató arról, hogy ellenőrzéseket tervszerűen, elfogadható gyakorisággal végzik-e.
- ...
- A költségvetési ellenőrzések megállapításainak hasznosításánál a könyvvizsgáló elvileg ugyanazokat a szempontokat kell, hogy kövesse, amelyek a belső ellenőrzési rendszer és a könyvvizsgálói kockázatok összefüggéseire érvényesek. Ennek megfelelően a költségvetési ellenőrzések szervezeti megoldásai alapján, tervszerűsége és színvonala alapján bizonyítékok szerezhetők
  - az államháztartás szervezetének működéséről és gazdálkodásáról, valamint
  - a belső ellenőrzési (belső kontroll) rendszer szervezetségéről és hatékonyságáról.

A felügyelet/irányító szerv által végzett költségvetési ellenőrzések alapján történhet többek között annak meghatározása, hogy az önkormányzat szintjén végzett könyvvizsgálói vizsgálat melyik intézmény, milyen részletességű kapcsolódó ellenőrzésével egészítendő ki.

- ...
- A könyvvizsgáló a költségvetési ellenőrzési terv, az ellenőrzési programok és az ellenőrzési megállapításokat rögzítő okmányok vizsgálatával győződhet meg arról, hogy az ellenőrzések megfelelő bizonyítékokat szolgáltatnak-e a könyvvizsgálói értékeléshez.

#### **Folyamatos kapcsolat a megbízóval, az államháztartás szervezete vezetésével, a helyi önkormányzattal (testületek, bizottságok)**

Az államháztartás szervezeténél végzett könyvvizsgálat esetén a megbízás feltételeihez szükséges rögzíteni a folyamatos kapcsolattartás módját, súlyát.

Korábban törvényi előírás volt, hogy a könyvvizsgáló tanácskozási joggal részt vehet a képviselő-testület nyilvános és zárt ülésén. A könyvvizsgálót a véleményezési körébe tartozó témákban a képviselő-testület ülésére a polgármester hívja meg.

A könyvvizsgálónak élnie kell ezekkel a lehetőségekkel, s szükség szerint célszerű bekapcsolódnia a bizottsági munkába, különös tekintettel a pénzügyi bizottságra.

#### **3.2.3. A könyvvizsgáló által a becsült kockázatokra adott válaszként alkalmazott eljárók összefoglalása**

A könyvvizsgáló kockázat elfogadhatóan alacsony szintre történő csökkentése érdekében a könyvvizsgálónak meg kell határoznia a pénzügyi kimutatások szintjén becsült kockázatokra adott átfogó válaszokat, valamint az állítások szintjén becsült kockázatokra reagáló további könyvvizsgáló eljárást.

A könyvvizsgálónak meg kell határoznia a pénzügyi kimutatások szintjén felmerülő lényeges hibás állítás kockázatára adott átfogó válaszokat.

A könyvvizsgálónak olyan további könyvvizsgáló eljárást kell megterveznie és végrehajtania, amelyek jellege, ütemezése és terjedelme reagál az állítások szintjén felmerülő lényeges hibás állítások becsült kockázatára.

---

Ha a könyvvizsgálónak az állítás szintjén felmerülő lényeges hibás állítások kockázataira vonatkozó becslése tartalmaz egy, az ellenőrzések hatékony működésére vonatkozó várakozást, akkor ellenőrzések teszteléseit kell végrehajtania ahhoz, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen arról, hogy az ellenőrzések hatékonyan működtek a vizsgált időszak megfelelő időpontjaiban.

Ha a könyvvizsgáló megállapította, hogy nem lehetséges vagy nem kivitelezhető az állítás szintjén felmerülő lényeges hibás állítás kockázatának egy elfogadhatóan alacsony szintre történő csökkentése olyan könyvvizsgálati bizonyítékkal, amelyet kizárólag alapvető vizsgálati eljárások során szereztek be, akkor a könyvvizsgálónak tesztelnie kell a kapcsolódó ellenőrzéseket ahhoz, hogy könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen be azok működési hatékonyságáról.

Ha a könyvvizsgáló egy évközi időszak során szerez be könyvvizsgálati bizonyítékot a kontrollok működési hatékonyságáról, akkor meg kell határoznia, hogy milyen további könyvvizsgálati bizonyítékot kell beszerezni a hátralévő időszakra.

Amikor a könyvvizsgáló megállapította, hogy az állítás szintjén felmerülő lényeges hibás állítás becsült kockázata jelentős, és olyan kontrollok működési hatékonyságára kíván támaszkodni, amelyek célja ennek a jelentős kockázatnak a csökkentése, akkor a könyvvizsgálónak a tárgyidőszakban elvégzett ellenőrzési tesztek révén kell megszereznie a könyvvizsgálati bizonyítékot a kontrollok működési hatékonyságáról.

Ha a könyvvizsgáló megállapította, hogy az állítás szintjén felmerülő lényeges hibás állítás becsült kockázata jelentős, akkor olyan alapvető vizsgálati eljárásokat kell végrehajtania, amelyek specifikusan válaszolnak arra az adott kockázatra.

A könyvvizsgáló alapvető vizsgálati eljárásainak a következő könyvvizsgálati eljárásokat kell tartalmaznia a pénzügyi kimutatások zárási folyamatához kapcsolódóan:

- a pénzügyi kimutatások egyeztetése a kapcsolódó számviteli nyilvántartásokkal; továbbá
- a pénzügyi kimutatások elkészítése során elszámolt lényeges naplótételek és egyéb helyesbítések vizsgálata.

Ha az alapvető vizsgálati eljárásokat év közben hajtják végre, akkor a könyvvizsgálónak olyan további alapvető vizsgálati eljárásokat vagy ellenőrzések teszteléseivel kombinált alapvető vizsgálati eljárásokat kell végrehajtania a hátralévő időszak vonatkozásában, amelyek kellő alapot nyújtanak a könyvvizsgálati következtetéseknek az évközi időponttól az időszak végéig történő kivetítéséhez.

A lényeges hibás állítás becsült kockázatától függetlenül a könyvvizsgálónak alapvető vizsgálati eljárásokat kell terveznie és végrehajtania mindegyik lényeges ügyletsoport, számlaegyenleg és közzététel tekintetében.

Az elvégzett könyvvizsgálati eljárások és a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján a könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy az állítás szintjén felmerülő lényeges hibás állítás kockázataira vonatkozó becslések továbbra is helytállóak-e.

---

**A könyvvizsgálónak el kell döntenie, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzett-e be ahhoz, hogy a pénzügyi kimutatásokban előforduló lényeges hibás állítás kockázatát elfogadhatóan alacsony szintre csökkentse.**

**Ha a könyvvizsgáló nem szerzett be elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot a pénzügyi kimutatások egy lényeges állítására vonatkozóan, akkor a könyvvizsgálónak meg kell próbálnia további könyvvizsgálati bizonyítékot beszerezni. Amennyiben a könyvvizsgáló nem tud elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni, korlátozott véleményt (záradékot) kell kiadnia vagy el kell utasítania a záradék megadását (vagy a véleménynyilvánítást vissza kell utasítania).**

**A könyvvizsgálónak dokumentálnia kell a pénzügyi kimutatások szintjén felmerülő lényeges hibás állítás becsült kockázatának a kezelésére adott átfogó válaszokat, valamint a további könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét, továbbá az ezen eljárások és az állítás szintjén becsült kockázatok közötti kapcsolatot és a könyvvizsgálati eljárások eredményeit. Emellett, ha a könyvvizsgáló a kontrollok működési hatékonyságáról korábbi könyvvizsgálatok során megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték felhasználását tervezi, dokumentálnia kell azokat a következtetéseket, amelyeket egy korábbi könyvvizsgálat során tesztelt ellenőrzésre való támaszkodás tekintetében vont le. A könyvvizsgáló szakmai megítélésétől függ, hogy ezeket a tényezőket milyen módon dokumentálja.**

### **3.2.4. A lényegesség az államháztartás könyvvizsgálatában**

#### **A lényegesség megítélése**

**A könyvvizsgálónak azonosítania kell és fel kell mérnie a lényeges hibás állítások kockázatát a pénzügyi kimutatások szintjén, valamint az állítás szintjén az ügyletcsoportok, számlaegyenlegek és közzétételek tekintetében. Ennek érdekében a könyvvizsgáló:**

- azonosítja a kockázatokat a gazdálkodó és környezete megismerési folyamata során, beleértve a kockázatokhoz kapcsolódó releváns ellenőrzéseket is, valamint az ügyletcsoportok, számlaegyenlegek és a pénzügyi kimutatásokban szereplő közzétételek mérlegelése révén;
  - a meghatározott kockázatokat ahhoz kapcsolja, hogy milyen hiba történhet az állítás szintjén;
  - mérlegeli, hogy a kockázatok olyan mértékűek-e, hogy lényeges hibás állításhoz vezethetnek a pénzügyi kimutatások szintjén; továbbá
- mérlegeli annak valószínűségét, hogy a kockázatok lényeges hibás állítást eredményezhetnek-e a pénzügyi kimutatásokban.

#### *Lényegesség a könyvvizsgálatban*

*A könyvvizsgálónak a könyvvizsgálat lefolytatása során figyelembe kell vennie a lényegességet és annak a könyvvizsgálati kockázattal való összefüggését.*

---

*Az információ lényeges, ha annak kihagyása, vagy hibás állítása befolyással lehet a felhasználóknak a pénzügyi kimutatások (beszámoló) alapján hozott gazdasági döntéseire. A lényegesség függ a tétel vagy a hiba nagyságától, amit annak hiánya, vagy hibás állítása konkrét körülményei között ítélnek meg. Tehát a lényegesség inkább egyfajta küszöbérték vagy határérték, semmint olyan sajátos minőségi jellemző, amivel az információnak rendelkeznie kell ahhoz, hogy használható legyen.*

*Annak megállapítása, hogy mi tekinthető lényegesnek, szakmai megítélés függvénye.*

*A könyvvizsgálónak a lényegességet figyelembe kell vennie:*

- *könyvvizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározásakor, valamint*
- *a hibás állítások hatásának értékelésekor.*

*A könyvvizsgáló lényegességre és a könyvvizsgálati kockázatra vonatkozó becslése más-más lehet az eredeti megbízás tervezésének időpontjában, illetve a könyvvizsgálati eljárások eredményei értékelésének időpontjában. Ez azért lehetséges, mert megváltoztak a körülmények, vagy mert a könyvvizsgálat eredményeként a könyvvizsgáló ismeretei változtak.*

**Az államháztartás szervezetei könyvvizsgálójának – tekintettel arra, hogy a gazdálkodásra, a könyvvezetésre és a beszámolásra viszonylag részletes előírásokat tartalmazó, szigorú törvényi és egyéb jogszabályi előírások vonatkoznak – lényegesnek kell tekintenie minden olyan információt, amelynek hiánya vagy hibás állítása lényegesen befolyásolná az államháztartás információs rendszere kertében benyújtott és feldolgozásra kerülő éves költségvetési beszámoló megbízhatóságát, a helyi önkormányzatoknál a zárszámadási rendeletet jóváhagyó testület döntéseit, továbbá a település lakosságának, vagy mindazoknak az ítéletalkotását, akik a nyilvános közzététel keretében megismerhetik az éves költségvetési beszámoló(k), a konszolidált beszámoló, valamint a zárszámadás adatait.**

**Azt, hogy az önkormányzati könyvvizsgáló mit tekint lényegesnek, szakmai megítélése és a körülmények döntenek el, ezek során azonban figyelemmel kell lenni a mindenkori költségvetési törvényre és a vonatkozó egyéb jogszabályi előírásokra. Így lényeges lehet a következő információk hibás állítása (téves bemutatása vagy kimaradása a beszámolóból):**

- más államháztartási alrendszerektől vagy államháztartáson kívülről átvett pénzeszközök előirányzatainak és felhasználásainak,
- a működési és felhalmozási célra ütemezett előirányzatok és felhasználások, az utóbbin belül a beruházásra és felújításra teljesített kifizetések,
- a működési kiadásokon/bevételeken belül a jogcímenkénti felhasználások/beszedések,
- a módosított előirányzatok összegének, az előző évi maradvány igénybevételeinek,
- az esetleges vállalkozási tevékenység elszámolásainak, alaptevékenységbe való visszaforgatásának,
- a számviteli politika hiányosságaiból eredően a befektetett eszközök értékcsökkenési leírásának, a befektetett pénzügyi eszközök értékvesztések szabálytalan elszámolása, ebből következően a mérlegben kimutatott nettó érték,
- az eszközök és források egyedi értékelésének elmulasztása miatti,
- a szakszerűtlen, szabálytalan leltározási eljárásokból és feldolgozásokból eredő hibák, vagy a leltározás hiánya miatti,
- a vagyronkezelésbe adott/vett eszközökkel kapcsolatban nem megfelelő konstrukció, nyilvántartások és elszámolások alkalmazása,

- 
- a követelés- és kötelezettségállomány nyilvántartási kötelezettségének elmulasztása, az állomány mérlegből való elhagyása miatti,
  - a számlaegyenlegek, pénztári állományok eltérése miatti,
  - az idegen pénzeszközök állományának mérlegből való kimaradása miatti,
  - az aktív, illetve a passzív időbeli elhatárolások nem megfelelő alkalmazása és/vagy elszámolása miatti,
  - az aktívák és passzívák szabálytalan könyvelése miatti,
  - a saját tőke helytelen elszámolásaiból adódó hibás állítások, amelyek lehetőségét, kockázatát a könyvvizsgálónak az általános elvek mellett mérlegelni kell.

A lényegesség meghatározása a jogszabályi előírások szerint az államháztartás szervezeti számára is kötelező. A vonatkozó kormányrendelet értelmében a számviteli politika keretében kell szabályozni azt, hogy a számviteli elszámolás és az értékelés szempontjából az államháztartás szervezete mit tekint lényegesnek, nem lényegesnek, továbbá jelentős összegnek, nem jelentős összegnek. Erre – a vizsgált szervezet számviteli politikája alapján – a könyvvizsgálónak is figyelemmel kell lennie.

### **3.2.5. A tervezési dokumentum elkészítése, a feladatok közötti súlypontozás**

#### **Az éves könyvvizsgálati terv jóváhagyása**

**Az éves könyvvizsgálati tervet az államháztartás szervezetével való egyeztetést is figyelembe véve állítja össze a könyvvizsgáló. Az éves terv időszükségletének megállapítása során egy-egy könyvvizsgálatot több könyvvizsgáló (asszisztens) által történő ellátásakor ki kell jelölni a vezető könyvvizsgálót, aki összefogja az ellenőrzést, megállapítja a könyvvizsgálók (asszisztensek) által elvégzendő részfeladatokat, elkészíti a részjelentések alapján a könyvvizsgálói jelentést, illetve a költségvetési és zárszámadási rendlettervezet véleményezését. A vezető könyvvizsgálónak egyben az államháztartás szervezete, a helyi önkormányzat részéről választott könyvvizsgálónak is kell lenni, aki elvégzi a beszámoló hitelesítését (záradékolását). A vezető könyvvizsgáló van közvetlen kapcsolatban az államháztartás szervezete vezetésével, vesz részt általában a képviselő-testületi, pénzügyi bizottsági üléseken, tartja a kapcsolatot az önkormányzat tisztségviselőivel, a pénzügyi feladatokat ellátó belső szervezeti egységgel, illetve az önkormányzat felügyelete/irányítása alá tartozó intézményekkel.**

#### **Programok a könyvvizsgálat egyes részletfeladataihoz**

**Az államháztartás szervezeteinél végzett könyvvizsgálatot részletes, a feladatokat meghatározó, a vizsgálat szervezését tartalmazó munkaprogramok alapján szükséges végrehajtani, amelynek során fontos alapelveként kell biztosítani a programfegyelmet, a programban szereplő feladatok pontos, határidőre történő végrehajtását.**

**Az éves költségvetési beszámoló felülvizsgálatára, hitelesítésére kialakítandó vizsgálati program részei a következők:**

- a könyvvizsgálat céljának megállapítása,
- a könyvvizsgálat részletes szempontjai,
- a lényegességi küszöbérték(ek) meghatározása,
- a vizsgálat szervezése.

---

## A könyvvizsgálat céljának megállapítása, hogy

- az államháztartás szervezete éves költségvetési beszámolója, a helyi önkormányzat és intézményei konszolidált beszámolója (konszolidált költségvetési jelentés, mérleg és eredménykimutatás) az államháztartás számviteléről szóló, illetve az államháztartási törvény végrehajtásáról szóló kormányrendeletek, a számviteli törvény, valamint az államháztartási törvény előírásai szerint készült-e,
- az éves költségvetési beszámoló megbízható valós képet ad-e az államháztartás szervezete, a konszolidált beszámoló, illetve a zárszámadás pedig a helyi önkormányzat és intézményei vagyoni és pénzügyi helyzetéről, a költségvetés teljesítéséről,
- az éves költségvetési beszámoló valós adatokat tartalmaz-e az államháztartás szervezete, a konszolidált beszámoló, illetve a zárszámadás pedig a helyi önkormányzat és intézményei gazdálkodásának eredményéről,
- biztosított volt-e a könyvvezetési, beszámoló-készítési előírások betartása, a számviteli alapelvek érvényesülése és ezen belül különösen a mérleg valódiságának, teljességének és világosságának elve.

## A könyvvizsgálat részletes tervének (programjának) elemei:

1. Előkészítési szakasz
2. A gazdálkodás rendszerének vizsgálata
  - a számviteli,
  - ellenőrzési (belső kontroll),
  - informatikai rendszer,
  - a számvitel szabályszerűségének értékelése,
  - a számviteli alapelvek érvényesülése
3. A tranzakciók ellenőrzése
4. Év végi zárlethez kapcsolódó vizsgálatok
5. Az éves költségvetési beszámoló felülvizsgálata
  - a mérlegben szereplő adatok valódiságának ellenőrzése, ehhez
    - a mérleg tételeinek könyvvitel alapján történő összeállítása,
    - a mérleg összeállítása előtt a leltár elkészítése és adatainak átvezetése,
    - a főkönyvi könyvelés és az analitikus nyilvántartás összhangjának ellenőrzése,
    - a mérleg és a főkönyvi kivonat egyezőségének vizsgálata,
    - a beszámoló adatainak határidőre történő továbbítása a Magyar Államkincstár rendszerébe,
  - Az eredménykimutatás adatainak (eredményszemléletű bevételek, költségek és ráfordítások, mérleg szerinti eredmény), alátámasztottságának ellenőrzése,
  - a költségvetési jelentés (bevételek és kiadások, követelések és kötelezettségek) vizsgálata, a költségvetési számvitel alapján,
  - a költségvetési maradvány megállapításának vizsgálata a tárgyévi alaptevékenység és vállalkozási tevékenység költségvetési és finanszírozási bevételei és kiadásai alapján,
  - a kiegészítő melléklet információinak ellenőrzése, feldolgozása.



---

**6. A könyvvizsgálói jelentés összeállítása, a mérleg hitelesítése, könyvvizsgálói záradék (vélemény)**

- az államháztartás szervezete, a helyi önkormányzat (és intézményei) pénzügyi helyzetének értékelése, elemzése,
- a gazdálkodás eredménye, a költségvetési maradvány alakulása, elemzése,
- a vagyoni helyzet alakulásának értékelése,
- vélemény (záradék) kialakítása.

**A vizsgálat szervezése:**

- a vizsgálatba bevont szervezeti egységek, helyi önkormányzatnál intézmények, kijelölése,
- a vizsgálat időbeosztása,
- a vizsgálat során készülő dokumentumok meghatározása (tanúsítványok, részjelentések, táblázatok)
- jelentés elkészítésének határideje,
- a jelentés átadása az államháztartás szervezete vezetőjének, polgármesternek a testületi tárgyalás, a leadási határnap időpontjához igazodóan,
- részvétel a pénzügyi bizottság ülésén,
- részvétel a képviselő-testület (közgyűlés) ülésén.

**A folyamatos könyvvizsgálat részletes szempontjai az éves költségvetési beszámoló felülvizsgálatának feladatain kívül tartalmazza az év közben ütemezett ellenőrzési feladatokat a következők szerint:**

- a könyvelés folyamatosságának és helyességének vizsgálata a számlarend alapján,
- az analitikus nyilvántartások vizsgálata, folyamatos vezetése,
- a pénztár ellenőrzése,
- az államháztartás szervezete, a helyi önkormányzat és a felügyelete/irányítása alá tartozó intézmények nyilvántartásainak vizsgálata,
- a működési kiadások és bevételek elszámolásának szabályszerűsége,
- a fejlesztési és felújítási kiadások, felhalmozási bevételek elszámolásának szabályszerűsége,
- a bizonylati rend és okmányfegyelem ellenőrzése,
- az előirányzatok nyilvántartása, a módosítások átvezetése,
- speciális elszámolások (lízing, befektetések stb.),
- kötelezettségvállalás érvényesülése, nyilvántartása, a következő évekre történő áthúzódó hatása,
- a kötelezettségvállalás ellenjegyzésének ellenőrzése,
- szakmai teljesítés-igazolás végrehajtása, szabályszerűsége,
- az érvényesítés szabályszerűségének vizsgálata,
- a teljesítések igazolásának szabályszerűsége,
- utalványozás végrehajtása, szabályszerűsége,
- a házipénztár és banki bizonylatok kezelése, könyvelése és egyeztetése a kapcsolódó főkönyvi számlával,
- bérkifizetések szabályszerűségének vizsgálata,
- hitelszerződések, egyéb pénzügyi szerződések,
- adósságot keletkeztető kötelezettségvállalások vizsgálata és elemzése,
- adók, illetékek,
- kötelezettségek teljesítése,
- a követelések számlázása, előírása,

- 
- a követelések és kötelezettségek analitikus nyilvántartása,
  - a helyi önkormányzat felügyelete alá tartozó intézményekkel kapcsolattartás,
  - a helyi önkormányzat által tárgyalt pénzügyi, számviteli előterjesztések véleményezése, felkérés alapján, a testületi üléseken részvétel,
  - a pénzügyi bizottsággal folyamatos kapcsolattartás, részvétel az üléseken.

### **Programok a helyi önkormányzat gazdálkodása különböző területeinek vizsgálatához**

A helyi önkormányzat különböző területeinek vizsgálata a költségvetési és zárszámadási rendelettervezetet érinti. A költségvetési rendelettervezet véleményezése, felülvizsgálata a helyi önkormányzatoknál felkérés (megbízás) alapján történik/történhet.

A költségvetési rendelettervezet felülvizsgálatának szempontjai:

- a jogszabályi előírások, a törvényesség érvényesítésének vizsgálata,
- a költségvetés szerkezetének ellenőrzése megfelel-e az államháztartási törvényben előírt szabályok alapján,
- az adatok valódiságának, megalapozottságának kontrollja,
- a pénzügyi helyzet értékelése.

A zárszámadási rendelettervezet véleményezése szerkezetének, felépítésének a beszámolóban lévő adatok összehasonlíthatósága, a kiemelt előirányzatok betartásának ellenőrzése, a különböző elemzések elvégzése miatt azonosnak kell lenni a költségvetési rendelettervezet véleményezésével. Ezért a végrehajtás, teljesítés alapján ugyanazokat a szempontokat kell a felülvizsgálatra alkalmazni, mint a költségvetési rendelettervezetnél.

### **Programok az intézmények ellenőrzéséhez**

A helyi önkormányzatok konszolidált beszámolójának könyvvizsgálata során az önkormányzat felügyelete alá tartozó reprezentatív módszerrel kiválasztott intézmények éves költségvetési beszámolójának ellenőrzését is el kell végezni. Az önkormányzat igénye, a megállapodásban, szerződésben foglaltak szerint az ellenőrzés valamennyi intézményre is kiterjedhet.

Az intézmények költségvetési beszámolójának felülvizsgálatát az önkormányzati szintű, az intézmények adatait is halmozódás nélkül tartalmazó (konszolidált) beszámoló véleményezése teszi szükségessé.

A felülvizsgálat az önkormányzatot érintő könyvvizsgálati munkaprogram szerint történhet.

### **A könyvvizsgálati programok jóváhagyása**

A helyi önkormányzatokra vonatkozó könyvvizsgálati programok jóváhagyásánál az önkormányzat tisztségviselőivel egyeztetve szükséges eljárni.

Első megbízás esetén a programot (könyvvizsgálati tervet) a pályázathoz kapcsolódóan előzetesen célszerű az önkormányzathoz benyújtani. Amennyiben ez nem történik meg, a vizsgálat elkezdésekor a jóváhagyott könyvvizsgálói programnak – ami lehet az előzetes program aktualizálása – rendelkezésre kell állnia.

Hasonló gyakorlat követendő az államháztartás más szervezeteinél is.

---

### **A kapcsolódó (intézményi) ellenőrzések beosztása**

**A reprezentatív módon kiválasztott intézményekben az éves beszámoló felülvizsgálata során legalább a következőkkel kell foglalkozni:**

- rendszervizsgálat,
- belső ellenőrzés (belső kontroll) vizsgálata,
- leltár felülvizsgálata,
- mérleg,
- költségvetési jelentés,
- maradványkimutatás,
- eredménykimutatás,
- kiegészítő melléklet.

**Az önkormányzat megbízása alapján a felülvizsgálat valamennyi intézményre kiterjedhet.**

**Több intézmény beszámolójának ellenőrzésekor az intézményeket a könyvvizsgálatot végzők (vezető könyvvizsgálók, asszisztensek között) a feladatok és határidők megjelölésével kell megosztani.**

### **3.3. A KÖNYVVIZSGÁLATI BIZONYÍTÉKOK MEGSZERZÉSE**

A bizonyíték megszerzésének általános módszerei:

- a nyilvántartások vagy dokumentumok szemrevételezése,
- a tárgyasult eszközök szemrevételezése,
- megfigyelés,
- információkérés,
- visszaigazolás,
- újraszámítás,
- újbóli végrehajtás,
- elemző eljárások.

### **A gazdasági folyamatok, tranzakciók vizsgálata**

**A könyvvizsgálónak elegendő és megfelelő bizonyítékot kell szereznie ahhoz, hogy olyan elfogadható következtetéseket tudjon levonni, amelyre a könyvvizsgálói záradékot (véleményt) alapozni tudja.**

A könyvvizsgáló különböző könyvvizsgálati eljárások végrehajtásával könyvvizsgálati bizonyítékot szerez be annak érdekében, hogy olyan ésszerű következtetéseket vonjon le, amelyekre a könyvvizsgálói véleményt (záradékot) alapozni lehet. Az eljárások célja:

- az államháztartás szervezetének és környezetének megismerése, beleértve a belső ellenőrzését is, a pénzügyi kimutatások vagy az állítások szintjén jelentkező lényeges hibás állítás kockázatának felmérése érdekében (az ebből a célból végrehajtott könyvvizsgálati eljárásokra a könyvvizsgálói standardok „kockázatbecslési eljárásokként” hivatkoznak);

- amennyiben szükséges, vagy ha a könyvvizsgáló ennek végrehajtásáról határozott, a lényeges hibás állításoknak az állítás szintjén történő megelőzésére, vagy kiszűrésére és korrigálására szolgáló kontrollok működési hatékonyságának tesztelése (az ebből a célból végrehajtott könyvvizsgálati eljárásokra a könyvvizsgálati standardok „ellenőrzések teszteléseiként” hivatkoznak); és
- az állítás szintjén előforduló lényeges hibás állítások feltárása (az ebből a célból végrehajtott könyvvizsgálati eljárásokra a könyvvizsgálati standardok „alapvető vizsgálati eljárásokként” hivatkoznak, és ezek magukban foglalják az ügyletcsoportok, számlaegyenlegek és közzétételek részleteinek tesztelését, és az alapvető elemző eljárásokat).

**A könyvvizsgálónak meg kell ismernie a gazdasági folyamatokat, követve azokat, hatásuk minősítése, értékelése érdekében.**

### **A bizonyíték megszerzésének konkrét területei**

#### Szabályozottság

A könyvvizsgálónak ismernie kell az adott terület általános és szakmai jogi szabályozásának előírásait.

A költségvetési gazdálkodás specifikus területeire irányuló vizsgálat külön felkészültséget igényel.

(Ilyen specifikus terület például: az egészségügy sajátos finanszírozási rendszere.)

A gazdasági folyamatok vizsgálatához elengedhetetlen követelmény a gazdálkodás vonatkozó belső szabályzatainak tanulmányozása.

Ennek során megítélést kíván a belső szabályzatok

- jogszabályi megfelelése,
- a tevékenység jellegéhez való illeszkedése,
- a helyi viszonyok, sajátosságok megjelenítése.

#### Illeszkedés

A könyvvizsgáló feladta a gazdasági folyamatok, tranzakciók összevetése a szabályozásban előírt követelményekkel.

Ennek során meg kell állapítani az alkalmazott gyakorlat és a szabályozás összhangját, illetve eltéréseit.

Eltérés esetén tovább kell mélyíteni a vizsgálatot, annak megítélése érdekében, hogy:

- az alkalmazott gyakorlat helytelen-e a megfelelő szabályozás mellett,
- az alkalmazott gyakorlat helyes-e a meg nem felelő szabályozás ellenére,
- az alkalmazott gyakorlat és a belső szabályozás egyaránt helytelen a jogi szabályozáshoz viszonyítva.

A könyvvizsgálónak a fenti megállapításaira ki kell térnie a dokumentációban.

---

## Valódiság és számviteli rögzítés

A gazdasági folyamatok valódiságának megítéléséhez a könyvvizsgálónak tanulmányoznia kell a számviteli rendszer keretében rögzített dokumentumokat, valamint helyszínen kell meggyőződnie egyes folyamatok megtörténtéről.

A vizsgálat során ki kell térni arra, hogy valamennyi megtörtént tranzakció teljes körűen számviteli rögzítésre került-e az államháztartás számvitelének szabályai szerint (a költségvetési és a pénzügyi számvitelben egyaránt, csak a költségvetési számvitelben, vagy csak a pénzügyi számvitelben.)

Ellenőrzést kíván az is, hogy a gazdasági folyamatok, tranzakciók az adott költségvetési évhez rendelhetők-e, azaz január 1. és december 31. közötti időszakban történtek meg.

A könyvvizsgálónak a költségvetés végrehajtási szakaszaihoz kapcsolódóan figyelemmel kell lennie arra, hogy az egyes szakaszokhoz kapcsolódó előírások betartásra kerültek-e.

Ebből következően: a kötelezettségvállalás, teljesítés, érvényesítés, utalványozás foganatosítása megfelelően dokumentált-e, jogszabályhoz, belső szabályzatokhoz illeszkedik-e.

Külön figyelmet kell szentelni arra, hogy a tranzakciók a valóságnak megfelelő adatokkal kerültek-e rögzítésre.

A könyvvizsgáló feladata az is, hogy meggyőződjön a belső ellenőrzés működéséről és annak hatékonyságáról.

## **Elegendő és megfelelő bizonyíték az államháztartás szervezeteinél (önkormányzatoknál és intézményeiknél)**

**A könyvvizsgálói bizonyítékok nélkülözhetetlenek a könyvvizsgálói vélemény kialakításához, annak alapját és alátámasztását képezik.**

Az „elegendőség” a könyvvizsgálói bizonyíték mennyiségének mértéke. A „megfelelőség” pedig a könyvvizsgálói bizonyíték minőségének mértéke; azaz a bizonyíték relevanciája és megbízhatósága ahhoz, hogy alátámassza az ügyletszabályokat, számlaegyenlegeket, közzétételeket és a kapcsolódó állításokat, valamint, hogy rámutasson az ezekben rejlő hibás állításokra.

A könyvvizsgálói bizonyíték szükséges mennyiségét befolyásolja a hibás állítás kockázata (minél nagyobb a kockázat, valószínűleg annál több könyvvizsgálói bizonyítékra lesz szükség), valamint az ezen könyvvizsgálói bizonyíték minősége (minél magasabb minőségű, annál kevesebb lehet szükséges). Ennek megfelelően a könyvvizsgálói bizonyíték elegendősége és megfelelősége kapcsolódik egymáshoz.

### **A könyvvizsgálói véleményhez**

- **az elegendő, azaz mennyiségében kielégítő, valamint**
- **a megfelelő, azaz megbízható, pontos könyvvizsgálói bizonyíték szükséges.**

---

Fontosságukra, bizonyító erejükre tekintettel a könyvvizsgálói tevékenység szükséges – el nem hagyható – eleme a megszerzésükre irányuló eljárás. A bizonyítékok felkutatása során törekedni kell a költségek és a szerzett információk hasznosságának ésszerű arányára, de ez nem lehet kizárólagos megítélési szempont.

Az elegendő és megfelelő bizonyítékokra vonatkozó könyvvizsgálói döntést

- az államháztartás szervezetei, önkormányzatok és intézményeik működésének bizonyos tényezői, jellemzői, és
- a könyvvizsgálói tapasztalatok egyaránt befolyásolják.

A bizonyítékok megszerzésére irányuló eljárás keretében a könyvvizsgáló tevékenysége meghatározott feltételezések, állítások igazolására összpontosít.

### Elegendő bizonyíték

Elegendő a bizonyítékok azon köre, amely az államháztartás szervezetei könyvvizsgálatánál lehetőséget ad arra, hogy a könyvvizsgáló állításait megbízható módon igazolja.

A helytálló következtetések levonásához a helyi önkormányzatok körében nem feltétlenül szükséges minden esetben az önkormányzat felügyelete alá tartozó valamennyi intézménynek vizsgálati körbe való bevonása.

### Megfelelő bizonyítékok

Megfelelő bizonyítékoknak tekinthetők azok, amelyek a könyvvizsgáló állításaihoz:

- közvetve, vagy közvetlenül kapcsolódnak,
- minőségükben, tartalmukban hozzá rendelhetők,
- megbízhatóak,
- meggyőző, döntő módon igazolnak.

A megfelelő bizonyítékokkal szembeni elvárások fontosságát hangsúlyozni kell az államháztartás könyvvizsgálata területén, mivel az államháztartás szervezetei, a helyi önkormányzatok államháztartási, a helyi közösségi érdekek megvalósítói.

### Elegendő és megfelelő bizonyítékok kezelése

A könyvvizsgáló döntését az elegendő és megfelelő bizonyítékok körének kialakításához az alábbiak befolyásolják:

- a költségvetési gazdálkodás törvényekkel, kormányrendeletekkel és helyi önkormányzati rendeletekkel történő széles körű szabályozása;
- a költségvetési szervek alaptevékenységükkel társadalmi közszükségleteket elégítenek ki,
- így az azonos feladatot ellátók gazdálkodásában fellelhető számtalan hasonlóság;
- az önkormányzati rendszer működésének sajátosságában rejlő kockázatok;
- a költségvetés alapján gazdálkodók beszámoló-készítési és könyvvezetési sajátosságai;
- mivel a helyi önkormányzatnak törvényi kötelezettség alapján gondoskodnia kell gazdálkodása belső ellenőrzéséről, a könyvvizsgáló számára fontos mérlegelési szempont az ellenőrzés működésének hatékonysága;
- minden olyan tényező, amely lényeges voltára tekintettel jelentős befolyást gyakorol az államháztartás szervezetei, a helyi önkormányzatok és intézményeik gondolkodására;

- 
- a könyvvizsgálói tapasztalat, amelyet egyrészt költségvetési területen szerzett a könyvvizsgáló, másrészt az adott szervezethez, a helyi önkormányzathoz kapcsolódik, korábbi időszakokra vonatkozóan;
  - a könyvvizsgálati munka során szerzett pozitív és negatív tartalmú információk;
  - az információ eredeti származási helye, valamint valóságtartalma.

A könyvvizsgáló feladata elegendő és megfelelő bizonyítékok megszerzése az államháztartás szervezete állításainak megítéléséhez, az alapbizonylatokon alapuló vizsgálati eljárások keretei között.

Az államháztartás szervezete állításainak kiemelt területei:

(a) az auditált időszak során előforduló ügyletsoportokkal és eseményekkel kapcsolatos állítások:

- (i) előfordulás – a rögzített ügyletek és események előfordultak, és a gazdálkodóhoz kapcsolódnak;
- (ii) teljesség – mind rögzítendő ügyletet és eseményt rögzítettek;
- (iii) pontosság – a rögzített ügyletekhez és eseményekhez kapcsolódó összegeket és egyéb adatokat megfelelően rögzítették;
- (iv) időszakok közötti elhatárolás (cut off) – az ügyleteket és eseményeket a helyes számviteli időszakban rögzítették;
- (v) besorolás – az ügyleteket és eseményeket a megfelelő számlákon rögzítették.

(b) az időszak végi számlaegyenlegekkel kapcsolatos állítások:

- (i) létezés – az eszközök, a kötelezettségek és a tőkeelemek léteznek;
- (ii) jogok és kötelezettségek – az eszközökhöz való jogot a gazdálkodó birtokolja vagy ellenőrzi, a kötelezettségek pedig a gazdálkodó kötelmei;
- (iii) teljesség – minden rögzítendő eszközt, kötelezettséget és tőkeelemet rögzítettek;
- (iv) értékelés és felosztás – az eszközök, a kötelezettségek és a tőkeelemek a megfelelő összegben szerepelnek a pénzügyi kimutatásokban, és bármely ebből fakadó értékelési vagy felosztási helyesbítést megfelelően rögzítettek.

(c) a bemutatással és közzététellel kapcsolatos állítások:

- (i) előfordulás, valamint jogok és kötelezettségek – a közzétett események, ügyletek és egyéb tényezők előfordultak és a gazdálkodóhoz kapcsolódnak;
- (ii) teljesség – a pénzügyi kimutatásokban szerepel az összes közzététel, amelyet szerepeltetni kell;

---

(iii) besorolás és érthetőség – a pénzügyi információkat megfelelően mutatják be és nevezik meg, valamint a közzétételeket világosan fogalmazták meg;

(iv) pontosság és értékelés – a pénzügyi és egyéb információkat valósan és a megfelelő összegekben mutatják be.

Az elegendő és megfelelő bizonyítékok megszerzésének másik útja olyan ellenőrző tesztek kidolgozása, amelyeket a megfelelőségi vizsgálati eljárás keretében a belső kontrollok, a belső ellenőrzés és a számviteli rendszer működésének megítélésére alkalmaz a könyvvizsgáló.

**A könyvvizsgálónak az elegendő és a megfelelő bizonyítékokat egy vagy több eljárás keretében kell megszereznie, megalapozott következtetések levonásához, az államháztartás szervezeteire vonatkozóan.**

A bizonyítékok megszerzésére vonatkozó eljárás azt a módot jelenti, aminek segítségével a könyvvizsgáló az egyes állításokra vonatkozóan információhoz jut.

#### Eljárások, bizonyítékok megszerzésére

A könyvvizsgáló a bizonyítékokat egy vagy több eljárással, módszerrel szerzi meg. Ilyen eljárások: összevetés jogszabályi előírásokkal, szemle, megfigyelés, információ-bekérés és visszaigazolás, számszaki felülvizsgálat, elemző eljárások.

#### Összevetés a jogszabályi előírásokkal

A költségvetési gazdálkodás szabályozottsága befolyással van egyrészt a könyvvizsgálati tevékenységre, másrészt a költségvetési szervek működésének körülhatárolására.

Korábban törvényi szintű szabályozás vonatkozott a helyi önkormányzati könyvvizsgálat követelményeire, amelynek hasonló szintű szabályozására nincsenek hatályos előírások.

Az államháztartás szervezetei, a helyi önkormányzatok és intézményeik gazdálkodásának jogi szabályozása a jogforrási hierarchia releváns jogszabályaival történik.

A jogszabályi előírásokkal való összevetés keretében a könyvvizsgáló megállapítja a megfelelőséget, illetve meg nem felelőséget.

Megállapításai alapján mérlegelési lehetősége van a lényegesség elvére alapozva, az alkalmazandó vizsgálati eljárás jellegére és kiterjedtségére vonatkozóan.

Mindezek fontosak ahhoz, hogy az államháztartás szervezeteinek gazdálkodására vonatkozóan megalapozott következtetésekre jusson.

#### Nyilvántartások vagy dokumentumok szemrevételezése

A megsemlélés

- dokumentumokra,
- adatokra és
- vagyontárgyakra irányul.

Az államháztartás szervezeteinél a dokumentumok szemrevételezése széles kört ölel fel, amely a kormányrendeleti szinten előírt szabályzatoktól a részletező nyilvántartásokig terjed.

A könyvvizsgálat területén az adatok megsemlélése azok utolérhetőségének és valóságtartalmának megítélésére irányul az államháztartás szervezeteinek körében is.



---

A vagyontárgyakra vonatkozó szemle a szervezet eszközeinek meglétéről vagy hiányáról ad bizonyítékot. Nem feltétlenül nyújt azonban bizonyítékot az egyes eszközök tulajdonosi hovatartozásáról és értékéről.

Kiemelten fontos a szemrevételezés önkormányzati területen azon vagyontárgyaknál, amelyek kezelésével külső szervet bíz meg. A leggyakrabban előforduló esetek az értékpapírok portfólió-kezelése, valamint a közművek üzemeltetésre, kezelésre történő átadása.

Az egyedi készlettételek szemrevételezése rendszerint együtt jár a leltározás megfigyelésével.

Az írásos könyvvizsgálati bizonyítékok három csoportba sorolhatók:

Olyan bizonyítékok, amelyeket:

- harmadik fél készített és az ő tulajdonában vannak; (ilyenek például a helyi önkormányzat képviselő-testülete által hozott – az adott intézményt érintő döntések komplett dokumentációi);
- harmadik fél állított elő, de az államháztartás szervezetének (helyi önkormányzat, illetve intézményeinek) tulajdonában vannak, mint például a kezelésbe adott vagyronról a kezelő által kiállított dokumentumok, Állami Számvevőszék jelentései az önkormányzat és intézményei tevékenységéről, gazdálkodásáról;
- az államháztartás szervezetei által előállított (írásba foglalt) és náluk található bizonyítékok; (ilyenek például önkormányzati szinten a vagyoneleltár, vagyonkimutatás, a központi költségvetésből folyósított támogatások, hozzájárulások kapcsolódó bizonyítékai);

### Megfigyelés

A megfigyelés a költségvetési gazdálkodás egyes, mások által végrehajtott folyamatainak, eljárásainak a könyvvizsgáló részéről tényleges jelenléttel történő nyomon követését jelenti. Ezen folyamatok, eljárások kapcsolódhatnak az államháztartás szervezeteinél a költségvetés tervezésének, végrehajtásának és a költségvetés végrehajtásáról szóló beszámoló elkészítésének folyamatához.

A könyvvizsgáló megfigyeli az államháztartási szervezetek, helyi önkormányzatok döntési folyamatait – képviselő-testületi, pénzügyi bizottsági (egyéb bizottsági) –, amelyeknek eredményeit bizonyítékként kezeli.

A megfigyelés a fentiekben túl kiterjedhet a belső ellenőrzés (belső kontroll) folyamataira, eljárásaira is.

### Információ-bekérés, visszaigazolás

Az információ-bekérés jelenti egyrészt az államháztartás szervezetein, a helyi önkormányzat és intézményein belüli információ-kérést, másrészt a költségvetési szervet kívülről álló féltől kapott felvilágosítást. A kérésre történő információ-adás írásban vagy szóban realizálódik. Az információ-kérés módjai széles kört ölelnek fel, a hivatalos írásbeli kéréstől az informális információkig.

A bizonyítékok megszerzésére vonatkozó ezen eljárás keretében a könyvvizsgáló a kapott válaszokon keresztül olyan információkhoz juthat, amelyekről egyrészt nem volt tudomása, másrészt megerősítik megalapozott következtetés levonásában.

Önkormányzati területen sajátos információforrást jelenthet például a közmeghallgatáson, lakossági fórumokon való részvétel.

---

A visszaigazolás keretében az államháztartás szervezetei számviteli rendszerében feljegyzett egyes adatok írásbeli megerősítése történik. A megerősítés történhet harmadik fél által, például követelések és kötelezettségek elismerésének tekintetében.

A könyvvizsgáló kiemelt feladata lehet a helyi önkormányzatoknál, de intézményeknél (pl. egészségügyi szolgáltatóknál) is, az adósságállomány vizsgálata, amelyre leginkább visszaigazolással szerezhet megbízható bizonyítékot.

A visszaigazolás formája lehet az egyenlegközlő levél.

### Számszaki felülvizsgálat (újraszámítás, újbóli végrehajtás)

A számszaki felülvizsgálat a dokumentumokra, adatokra vonatkozóan jelent pontosságvizsgálatot.

Ezen bizonyíték-szerzési eljárás keretében az önkormányzati gazdálkodás területén jelentkezik az egyes gazdálkodásra vonatkozó helyi költségvetési, azt módosító, valamint a zárszámadási rendeletek vizsgálata is: az előterjesztés, normaszöveg, megalapozó mellékletek számszaki egyezőségének összevetése, beleértve az eredeti, módosított előirányzatok és teljesítések egyezőségeinek felülvizsgálatát is.

Az éves költségvetési beszámoló adatainak pontosság-ellenőrzésére a könyvvizsgáló alkalmazhatja a számviteli nyilvántartási rendszer egyes elemei között megjelenő kötelező egyezőségi követelményeket.

### Elemző eljárások

Az elemző eljárások az államháztartás szervezetei alapbizonylatainak adataira épülnek.

Az elemzés keretében kiemelt szerepet kap a vagyonstruktúra összetételének bemutatása, a bevételek és kiadások előirányzatainak és teljesítési adatainak összevetése, a tevékenységek fajlagos mutatói, a maradvány-elszámoláson belüli tételek összehasonlítása, s mindezek változásának nyomon követése. Külön figyelmet kell szentelni a szokatlanul ingadozó tételek, azaz az esetenként, lökésszerűen jelentkező bevételek, kiadások elemzésének.

Az elemző eljárások segítik a könyvvizsgálót a pénzügyi helyzetelemzésben.

### Bizonyítékok speciális tételekre, esetekre

**A költségvetési gazdálkodás jellemzőiből, a működés sajátosságaiból eredően az államháztartás szervezeteinél előfordulnak olyan speciális esetek, tételek, amelyekre vonatkozóan a bizonyítékok megszerzésére a könyvvizsgálónak külön figyelmet kell fordítania.**

Az önkormányzati gazdálkodás területén jellemzően előforduló speciális körülmények pl.: vagyonskimutatás készítési kötelezettség; kötelező és önként vállalt, az alap- és vállalkozási tevékenység végzésének lehetősége; a helyi kisebbségi önkormányzatok sajátos pénzügyi kapcsolatrendszere; peres ügyletek; rendkívüli események; az önkormányzat felügyelete/irányítása alatt működő költségvetési szerv átszervezése, megszüntetése.

### A könyvvizsgálói bizonyítékok köre

Az államháztartás szervezeteinél, a helyi önkormányzatoknál előforduló speciális esetek, helyzetek megítéléséhez felhasználható bizonyítékok köréből a könyvvizsgálónak a legmegfelelőbbet kell választani.

---

Igy például a könyvvizsgáló a vagyonkimutatás alátámasztottságának, a mérleg, a vagyonkimutatás és az ingatlankataszter egyezőségének ellenőrzésére legmegfelelőbb bizonyítékként a telekkönyvi tulajdoni lapokat használja. A vagyonkataszter adatai, információi is szolgálják a vagyonkimutatás vizsgálatát.

Az alap- és vállalkozási tevékenység elkülönített elszámolási rendszerének követésére bizonyítékkul szolgálhatnak a könyvvizsgáló számára az alapító okirat, a számviteli politika, számlarend, a számviteli, információs-rendszer kapcsolódó dokumentumai.

A költségvetési maradványának felhasználása önkormányzati körben testületi döntéssel alapul. Ez esetben tehát a zárszámadási és a költségvetési rendelet nyújt megfelelő bizonyítékot a könyvvizsgáló számára.

A helyi kisebbségi önkormányzatok önkormányzathoz fűződő pénzügyi kapcsolatrendszerének áttekintéséhez a képviselő-testületi döntések és a kisebbségi önkormányzati határozatok szolgálnak bizonyítékkul a könyvvizsgáló számára.

A könyvvizsgáló a peres ügyletek bizonyítékaiként a periratokat, a jogi képviselő információit használja fel. A peres követelések és kötelezettségek vizsgálata körültekintő eljárást igényel, esetleges több éves pénzügyi kihatásaik, mérlegbeni helyzetük szempontjából.

A rendkívüli események, például káresemények, természeti csapások alátámasztottságának megítéléséhez a könyvvizsgáló külső fél által kiállított dokumentumokat (jegyzőkönyvek, hatósági eljárások dokumentumai) használhat fel.

A helyi önkormányzat felügyelete/irányítása alatt működő költségvetési szerv átszervezése, megszüntetése testületi döntéssel alapul. A könyvvizsgáló számára ez a döntés a kiinduló bizonyíték, amely mellett az ezen helyzetekre vonatkozó jogszabályi előírásokat is fel kell használni.

Az átszervezés, a megszűnés folyamatát kísérő elszámolásoknál a könyvvizsgálónak figyelemmel kell lennie olyan körülményekre, mint pl. az értékcsökkenés időarányos elszámolása, a beszámolási kötelezettség teljesítése.

### **A mintavétel megtervezése az államháztartás szervezeteinél végzett könyvvizsgálatoknál**

A könyvvizsgálati eljárások megtervezésekor a könyvvizsgálónak meg kell határoznia a vizsgálathoz szükséges tételek kiválasztásának megfelelő módját. A könyvvizsgáló számára a következő módszerek állnak rendelkezésre:

- az összes tétel kiválasztása (teljes körű vizsgálat),
- a konkrét tételek kiválasztása, és
- a könyvvizsgálati mintavételezés.

Arra vonatkozóan, hogy melyik módszer – a statisztikai vagy nem statisztikai mintavételezés – alkalmazása a leghatékonyabb az adott körülmények között az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzésére, a könyvvizsgáló megítélésének függvénye.

*Mind a statisztikai, mind a nem statisztikai mintavételi módszerek alkalmazásakor a könyvvizsgálónak ki kell alakítania, illetve ki kell választania a könyvvizsgálati mintát, alkalmaznia kell az azzal kapcsolatos könyvvizsgálati eljárásokat és értékelnie kell a mintavételi eredményeket annak érdekében, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékokhoz jusson.*

---

*A könyvvizsgálati mintavétel megtervezésénél a könyvvizsgálónak figyelembe kell vennie a sajátos könyvvizsgálati célokat, azt a sokaságot, amelyből mintát kíván venni, és a mintanagyságot.*

**A könyvvizsgáló a mintavétel megtervezésénél az államháztartás, az önkormányzati gazdálkodás egyes területeire vonatkozó sajátos célokat, a mintavétel alapjául szolgáló sokaságot, és a könyvvizsgálati minta terjedelmét veszi figyelembe.**

A könyvvizsgálói mintavétel megfelelőségi és alapbizonylatokon alapuló eljárások alkalmazása olyan esetekben, amikor az egyes területek ellenőrzése során nem teljes körű és tételes vizsgálat történik.

#### A mintavétel megtervezésének elemei, könyvvizsgálati célok

A költségvetési gazdálkodás meghatározott területére vonatkozó körültekintően megfogalmazott könyvvizsgálati célok szolgálják a könyvvizsgálói vélemény kialakítását.

A célok kijelölésével összhangban sor kerülhet a megfelelő vizsgálati módszerek kialakítására.

Sajátos könyvvizsgálati cél lehet például a házi pénztár működésének vizsgálata, amelynél az alapbizonylatokon alapuló eljárás keretében a kiadási és bevételi pénztárbizonylatok formai és tartalmi követelményeinek betartása vizsgálandó.

Ugyanezen bizonylatok felhasználhatók más vizsgálati célok esetében is, pl. amikor azok feloldozottsága a beszámoló alátámasztottságát szolgálja.

#### Sokaság

A könyvvizsgálat területén a költségvetési gazdálkodás teljes körű adatállományából kerül kiválasztásra a sokaság. A könyvvizsgálónak a sokaság meghatározásánál – a megfelelőség elvére figyelemmel – körültekintően kell eljárnia, annak érdekében, hogy az kielégítően szolgálja a sajátos könyvvizsgálati célokat.

A sokaság definiálása azért is fontos, mert különböző sokaság szolgálhatja az adott könyvvizsgálati cél elérését.

Például a tervezés megalapozottságának vizsgálatához meghatározható sokaság lehet

- az eredeti előirányzatok és a teljesített adatok állománya, valamint
- az évközi előirányzat-megváltoztatások szükségessége (alátámasztása), volumene, terjedelme.

A sokaság meghatározását követően ki kell jelölni a mintavételi egységet.

A mintavételi egységnek a céloknak alárendelten definiált sokaság egyedi tételeit tekintjük.

Ha például a könyvvizsgáló a helyi önkormányzat bevétele körében az adókövetelések (hátralékok) valódiságát vizsgálja, mintavételi egységnek választhatja az adónemenkénti követelések egyenlegét, vagy az adófizetőkre vonatkozó analitikát.

A sajátos költségvetési, könyvvizsgálati célnak megfelelő sokaságon belül célszerű rétegezésel részsokaságokat, csoportokat képezni, azért, hogy a vizsgálat lényeges, jelentős területre irányuljon.

A csoportképzésnél figyelemmel kell lenni arra, hogy

- egy mintavételi egység csak egy csoporthoz tartozzon,
- a csoportba tartozó egységek azonos jellemzőkkel rendelkezzenek.

---

A csoportképzés alapjául általában értékadatok szolgálnak, de pl. kötelezettségek esetében lényeges szempont a lejárati idő is.

### Mintanagyság

**A minta nagyságának meghatározásakor a könyvvizsgálónak fel kell mérnie, hogy a mintavételezési kockázat elfogadhatóan alacsony szintre csökkent-e.**

A könyvvizsgálat során a körültekintő mintavétel mellett is tekintettel kell lenni a kockázatra, a hibákra.

A mintavételi kockázat magában foglalja a rendszerben lévő eredendő kockázatot, az ellenőrzési rendszer kockázatát, valamint a feltárási kockázatot.

Az államháztartás területén a könyvvizsgálónak a rendszerbeli kockázat megítélésénél mérlegelnie kell a sajátos szervezeti felépítést, a gazdálkodás jellemzőit.

Az ellenőrzési rendszer kockázatának felmérésekor a belső ellenőrzési rendszer működésének lényeges jellemzőit szükséges megismerni.

A mintavétel bizonytalanságával függ össze a feltárási kockázat.

A sokaságban várható hiba felméréséhez a könyvvizsgáló az előző időszak vizsgálati tapasztalatait, valamint az ellenőrzési rendszer megállapításait használja fel. A várható hiba megítélése befolyásolja a mintavétel nagyságát.

Helyi önkormányzatok esetében pl. ha az önkormányzat felügyelete/irányítása alatt működő költségvetési intézmények ellenőrzése szervezett, folyamatos, megállapításai az elfogadható hibahatáron belüliek, ez kisebb mintavételt tesz lehetővé. Ellenkező körülmények esetén a mintanagyságot növelni kell.

### **Mintavétel a helyi önkormányzatoknál lefolytatandó ellenőrzésekre**

**A könyvvizsgálónak a helyi önkormányzatoknál lefolytatandó ellenőrzésekre, a könyvvizsgálati céljaihoz illeszkedő kiválasztási szempontok szerint, összetételében és volumenében megfelelő mintát kell kijelölnie.**

#### A minta kiválasztásának szempontjai

A mintavétel irányulhat adatok, információk, intézmények sokaságára.

A könyvvizsgálónak figyelembe kell venni a költségvetésből eredő gazdasági folyamatok, események nagyságrendjét, arányait, azoknak az önkormányzat pénzügyi helyzetére gyakorolt hatását.

A helyi önkormányzat feladatstruktúrájában az adott tevékenység szerepe, jelentősége lényeges szempont a kiválasztás számára. A jelentős arányt képviselő tevékenységek nagyobb arányú mintába illesztése indokolt.

Figyelemmel kísérendő a kiválasztásnál a jelentős változást mutató adatok, információk, jelenségek köre. A mintába történő bevonás indoka a változás okának feltárása.

Bizonyos esetekben a kiválasztás szempontjai között megjelenhetnek sajátos, speciális tételekhez kapcsolódó elszámolások. (Például általános forgalmi adó elszámolása, a beruházások könyvviteli rendezése.)

---

A könyvvizsgálónak ki kell terjeszteni a kiválasztás szempontjait olyan tételek, jelenségek bevonására, amelyek rendkívüli, szokatlan jellegükkel tűnnek ki. Figyelemfelhívó lehet a számviteli nyilvántartásnak ellentmondó állapotuk (negatív követelések, negatív kötelezettségek), önkormányzati környezetbe nem illő helyzetük (aktív, passzív időbeli elhatárolások körében szabálytalanul kezelt tételek), indokolatlanul magas év végi záró egyenleg (adóbeszedési számlák esetében).

A könyvvizsgáló számára további szempont az elvégzett ellenőrzések megállapításainak figyelembevétele. E vonatkozásban a belső és a külső (számvevőszéki) ellenőrzések dokumentumaira, korábbi könyvvizsgálati jelentésekre támaszkodhat.

Indokolt az újként jelentkező feladatok mintába történő bevonása. A könyvvizsgáló ezáltal információt nyerhet e feladatok gazdálkodási, elszámolási rendszerbe történő illesztéséről, jövőbeni pénzügyi hatásáról.

A kiválasztás szempontjai közé bevehetők az önkormányzati körből kapott ajánlások, kezdeményezések, felvetések. Ezek ráirányíthatják a figyelmet olyan területekre, amelyek lényegesek lehetnek a vizsgálat szempontjából. Például általános tartalék felhasználására, a költségvetési maradvány igénybevételeire irányuló figyelemfelhívások.

Nem zárhatja ki a könyvvizsgáló a mintavételből az állampolgároktól származó jelzéseket, például a közmeghallgatás keretében elhangzott felvetéseket.

A fenti szempontok érvényesítése biztosítja, hogy a könyvvizsgáló ne szubjektív szempontok alapján válasszon mintát.

### A minta nagysága

**Az adott mintához tartozó tételeket a könyvvizsgálónak úgy kell kiválasztania, hogy a sokaságban szereplő minden mintavételezési egységnek esélye legyen a kiválasztásra.** A statisztikai mintavételezés során a mintában szereplő tételeket véletlenszerűen választjuk ki, oly módon, hogy minden mintavételezési egységnek ismert esélye legyen a kiválasztásra. A mintavételezési egységek lehetnek fizikai tételek (például számlák) vagy pénzben kifejezett egységek. A nem-statisztikai mintavételezésnél a könyvvizsgáló szakmai értékítélete alapján választja ki a tételeket a mintába.

A minta nagyságának meghatározásánál arra kell figyelni, hogy az biztosítsa megalapozott következtetések levonását.

A könyvvizsgáló a minta nagyságát úgy határozza meg, hogy annak összetétele fedje le az alapsokaság valós jellemzőit.

A minta nagyságát befolyásolhatja a megbízónak a szerződésben foglalt igénye.

### Kiegészítő szempont

A rögzített minta nagysága meghatározza a vizsgálat idő- és munkaterjedelmét, amelyre a könyvvizsgálónak fel kell készülnie.

---

## A vizsgálandó intézményi kör kiválasztása

**A helyi önkormányzat könyvvizsgálata során a vizsgálat terjedelmére vonatkozóan a könyvvizsgálónak meg kell határoznia azon szempontokat, amelyek alapján az intézményi kört kiválasztja, annak érdekében, hogy átfogó képet kapjon a gazdálkodásról, annak dokumentáltságáról.**

Az intézményi körbe az önkormányzat felügyelete alá tartozó azon költségvetési szervek értendők, amelyek beszámoló adatai beépülnek az önkormányzat és intézményei összevont (konszolidált) beszámolójába.

### Kiválasztási szempontok

A könyvvizsgálónak a kiválasztásnál figyelembe kell venni a gazdálkodás szervezési módját és ennek megfelelően az ellenőrizendő intézményi körbe önállóan és nem önállóan gazdálkodó költségvetési szerveket is bevon(hat), amelyek közé feltétlenül indokolt bevonni a polgármesteri (önkormányzati) hivatalt, fontosságára, sajátos pénzügyi elszámolási feladataira tekintettel.

Ügyelni kell arra, hogy a közszolgáltatások helyi önkormányzatnál előforduló minden területéről kerüljenek kijelölésre költségvetési szervek.

Erre szükség van annak érdekében, hogy az egyes szakmai területek sajátosságait minősíteni lehessen, továbbá megteremtse az elemzés lehetőségeit.

Mérlegelési szempont a könyvvizsgáló számára a költségvetési szerv gazdálkodásának volumene, a feladatellátás nagysága, aránya.

Kiválasztási szempontként kell figyelembe venni olyan körülményeket, amelyek az intézmény gazdálkodásában jelentős, rendkívüli eseményekre utalnak, például felújítás, rekonstrukció, beruházás.

Fontos, hogy a képviselő-testületi döntésen alapuló intézmény-racionalizálásban érintett intézmények is (a megszűnő intézmények mindenképpen) kerüljenek be az ellenőrzöttek közé, annak érdekében, hogy a folyamat megvalósításáról képet kapjon a könyvvizsgáló.

A korábbi időszakra vonatkozó vizsgálati, ellenőrzési tapasztalatokat vegye figyelembe a könyvvizsgáló, úgy mint:

- belső ellenőrzési,
- előző időszaki könyvvizsgálói tapasztalatok;
- Állami Számvevőszék ellenőrzési megállapításai.

Az önkormányzat szerveinek, bizottságainak felkérései, ajánlásai, információinak figyelembevételével tágítható a vizsgálandó intézményi szegmens.

A kiválasztási szempontokhoz hozzájárulhat az egyéb (külső) forrásokból származó információk köre is.

### Intézményi kör

A jó súlyozással összeállított intézményi kör reprezentáns mintája lesz az önkormányzat intézményei gazdálkodásának.

---

Összességében biztosítani kell, hogy könyvvizsgáló által kiválasztott intézményi kör nagysága elegendő információt nyújtson a megalapozott vélemény kialakításához.

### **A vezetés nyilatkozatai**

A könyvvizsgálónak megfelelő nyilatkozatokat kell szereznie a vezetéstől.

A könyvvizsgálónak bizonyítékot kell szereznie arról, hogy a vezetés elismeri saját felelősségét az éves költségvetési beszámolónak (pénzügyi kimutatásoknak) a beszámoló-készítési elvekkel összhangban való, szabályszerű összeállításáért és jóváhagyásáért.

A könyvvizsgálónak írásbeli nyilatkozatokat kell kapnia a vezetéstől azokról az ügyekről, amelyek lényegesek a pénzügyi kimutatásokra nézve, és amelyekre elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték létezése indokoltan nem várható.

**A helyi önkormányzat könyvvizsgálójának meg kell szereznie az önkormányzat gazdálkodását érintő, pénzügyi kihatású testületi előterjesztéseket, bizottsági és testületi határozatokat, rendeleteket és rendelet-módosításokat véleménye kialakításához. A könyvvizsgáló további írásos nyilatkozatot kérhet a helyi önkormányzat jegyzőjétől arra vonatkozóan, hogy az önkormányzati fenntartású költségvetési intézmények éves költségvetésének és beszámolójának felülvizsgálatát a vonatkozó kormányrendelet előírásai alapján elvégezték.**

### **Felelősség az éves költségvetési beszámolóért, a véleményezett rendeletekért**

*Miközben a könyvvizsgáló feladata az éves költségvetési beszámolóhoz fűzött záradék (vélemény) kialakítása és elkészítése, az éves költségvetési beszámoló elkészítéséért és bemutatásáért az államháztartás szervezetének vezetése felel. Az éves költségvetési beszámoló könyvvizsgálata nem mentesíti a vezetést a rá háruló felelősségek alól.*

*A könyvvizsgálónak bizonyítékot kell szereznie arról, hogy a vezetés elismeri saját felelősségét a pénzügyi kimutatásoknak a beszámoló-készítési elvekkel összhangban való, szabályszerű összeállításáért és jóváhagyásáért.*

*A könyvvizsgálónak írásbeli nyilatkozatokat kell beszereznie a vezetéstől azokról az ügyekről, amelyek lényegesek a pénzügyi kimutatásokra nézve, ha egyéb elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték létezése indokoltan nem várható.*

*Ha a vezetés megtagadja olyan nyilatkozat tételét, amelyet a könyvvizsgáló szükségesnek ítél, ez a vizsgálati hatókör korlátozásának minősül és a könyvvizsgálónak korlátozott véleményt (záradékot) vagy ellenvéleményt (elutasító záradékot) vagy a záradék megadásának elutasítását (véleménynyilvánítás visszautasítását) tartalmazó jelentést kell adnia.*

*Ha a vezetés nyilatkozatai ellentmondanak egyéb könyvvizsgálati bizonyítéknak, akkor a könyvvizsgálónak ki kell vizsgálnia a körülményeket és, ha szükséges, meg kell fontolnia a vezetés által tett egyéb nyilatkozatok megbízhatóságát.*



---

**Az államháztartás szervezete könyvvizsgálójának feladata és felelőssége az, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékok alapján alakítsa ki a könyvvizsgálói véleményt (a záradékot). A beszámolási kötelezettség teljesítéséért, az adatok teljességéért és hitelességéért az államháztartás szervezete, helyi önkormányzatok esetében az önkormányzat, illetve a költségvetési szerv(ek) vezetése a felelős.**

Az államháztartási törvény vonatkozó előírásai pontosan – át nem hárítható módon – határozzák meg a költségvetési szerv vezetőjének felelősségét. Az intézmény vezetője, továbbá a (fő)polgármester, a közgyűlés elnöke felel – operatív módon a (fő)jegyző – többek között:

- a tervezési, beszámolási, információszolgáltatási kötelezettség teljesítéséért, annak teljességéért és hitelességéért,
- a gazdálkodási lehetőségek és kötelezettségek összhangjáért,
- a számviteli rendért,
- a belső kontrollrendszer működéséért,
- a belső ellenőrzés megszervezéséért és működéséért.

A benyújtott éves költségvetési beszámolót a vonatkozó kormányrendelet alapján a költségvetési szerv vezetője és a beszámoló elkészítéséért kijelölt felelős személy köteles aláírni. A kijelölt felelős személy az intézményeknél általában a gazdasági vezető, az önkormányzati hivatalokban a (fő)jegyző. A zárszámadási rendelettervezetet – a (fő)jegyző előkészítésében – a (fő)polgármester írja alá. **A könyvvizsgálónak az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzése érdekében – mint az önkormányzat vezetőinek nyilatkozatát – a könyvvizsgálat dokumentumait fel kell dolgozni és meg kell őrizni a Magyar Államkincstárhoz benyújtott hivatali (és intézményi beszámolók), továbbá a konszolidált beszámoló és a zárszámadási rendelettervezet aláírt egy példányát. (Az intézményi beszámolókra ez a célszerűség mérlegelésével érvényes.)**

**A dokumentumokon ellenőrizni kell az aláírók jogosultságát. Az önkormányzati – (fő)polgármesteri – hivatal és a vizsgált költségvetési szervek beszámolóit teljes körűen felül kell vizsgálni abból a szempontból, hogy azok a vonatkozó jogszabályok és egyéb előírások szerinti szerkezetben, tartalommal készültek-e, a mérleg egyes sorai dokumentálisan alátámasztottak-e, fennállnak-e a mérleg, az eredménykimutatás, a pénzforgalmi adatok – a költségvetési jelentés és a maradványkimutatás – és a kiegészítő melléklet belső összefüggései.**

**Az utólag bekövetkező események minősítése az önkormányzatok sajátos (több lépcsős – államháztartási információ, konszolidált beszámoló, zárszámadási rendelet) beszámolási rendszerében**

**A könyvvizsgálónak olyan eljárásokat kell alkalmaznia, amelyek révén elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezhet arról, hogy minden olyan, a könyvvizsgálói jelentés dátumáig bekövetkezett, eseményt azonosítottak, amely szükségessé teheti a pénzügyi kimutatások módosítását, vagy az azokban való közzétételt.**

**Amikor a könyvvizsgáló olyan eseményekről szerez tudomást, amelyek lényeges hatással vannak a pénzügyi kimutatásokra, meg kell vizsgálnia, hogy ezeket az eseményeket helyesen számolták-e el és tették-e közzé a pénzügyi kimutatásokban.**

**Az államháztartás számviteli rendszerében a költségvetési szervek önkormányzatok és intézményeik a pénzforgalmi gazdasági műveletekről és ezeknek az eszközökre és forrásokra gyakorolt hatásáról kettős könyvvitelt vezetnek.**

---

**Az egyéb gazdasági műveletek eszközökre és forrásokra gyakorolt hatását a mérleg fordulónapjáig teljeskörűen kell rögzíteni. Rövid lejáratú kötelezettségként a mérleg fordulónapjáig esedékes állományt kell kimutatni. A pénzforgalmi szemlélet miatt – a mérleg fordulónapját követően, a könyvvizsgálói jelentés keltezéséig – a költségvetési számvitelben elvileg nem fordulhatnak elő olyan utólag bekövetkező események, amelyek szükségessé tehetik az éves költségvetési beszámoló módosítását.**

Az önkormányzatok az éves beszámolójukat három lépcsőben készítik el. Az első lépcsőben – az államháztartási információ keretében – az önkormányzatok önálló intézményei az éves költségvetési beszámolójukat a vonatkozó kormányrendelet alapján a tárgyévet követő év február 28-ig kötelesek benyújtani a felügyeleti szervük részére. Az önkormányzati/polgármesteri hivatal a saját gazdálkodásáról ugyancsak önálló beszámolót készít. A helyi önkormányzatok a saját és intézményeik felülvizsgált beszámolóját ezt követően nyújtják be a Magyar Államkincstárhoz. **A beszámoló(k) bekerül(nek) az államháztartás információs rendszerébe, a továbbiakban nem módosítható(k), az esetlegesen utólag bekövetkezett események hatását sem lehet azo(ko)n átvezetni. A könyvvizsgáló a benyújtott költségvetési beszámoló(k) módosítására auditálási eltérés esetén sem tehet javaslatot.**

A második lépcsőben a helyi önkormányzat (fő)jegyzőjének el kell készítenie a zárszámadási rendelettervezetet, amelyet a (fő)polgármester előterjesztésében kell a képviselő-testület (közgyűlés) elé benyújtani, úgy, hogy zárszámadásról hozott döntés, a rendelet május végéig hatályba léphessen. **A zárszámadási rendelettervezet adatai az államháztartási információs rendszerében készített és benyújtott költségvetési beszámoló(k) adatain alapulnak.**

A zárszámadási rendelettervezet véleményezésénél figyelemmel kell lenni arra, hogy az alapvetően pénzforgalmi adatokat tartalmaz, a zárszámadásnak nem kötelező része a pénzügyi számvitel alapján készülő mérleg.

A beszámolás harmadik mozzanataként a Magyar Államkincstár elkészíti a helyi önkormányzat konszolidált beszámolóját, amelynek határideje a tárgyévet követő év április 15-e. **Az összevont adatokat tartalmazó beszámoló adatai az államháztartási információs rendszer keretében benyújtott költségvetési beszámolók adatain alapulnak.**

**A szakaszolt, de szorosan összetartozó beszámolási rendszer keretében a három típusú beszámolás fő adatai között elvileg nem lehetnek eltérések. Eltérés csak akkor merülhet fel, ha a benyújtott költségvetési beszámoló(k) előzetes – teljes körű – felülvizsgálatára nem volt mód és a könyvvizsgáló a benyújtást követő könyvvizsgálati eljárásai során tárja fel a hibát.**

A három típusú beszámoló fő adatainak egyezőségét segíti, ha a könyvvizsgáló úgy ütemezi könyvvizsgálati eljárásainak időbeliségét, hogy benyújtás előtt felülvizsgálja az államháztartási információrendszer keretében készített beszámolókat, illetve azt megelőzően a beszámolót megalapozó eljárásokat, dokumentációkat, leltárakat.

A folyamatos könyvvizsgálat során év közben, illetve a zárlati munkák során le lehet folytatni azokat a könyvvizsgálati eljárásokat, amelyek keretében a könyvviteli nyilvántartások naprakészsége, megbízhatósága, a leltár, a szükséges helyesbítések elvégzése felülvizsgálható. A felülvizsgálatot – az intézményeknél is – a helyszínen kell elvégezni.

Jelentős számú önálló intézmény esetén azokat az intézményeket kell ellenőrizni, amelyek a választott mintába bekerültek, mert pl. az önkormányzati költségvetéshez és vagyonhoz viszonyítva meghatározó éves költségvetéssel, eszköz- és forrásállománnyal rendelkeznek.

---

Az önkormányzati/polgármesteri hivatalhoz benyújtott intézményi beszámolót úgy kell bekérni, hogy azzal együtt a mérlegben kimutatott minden egyes eszköz- és forrásállományhoz az összesítő leltári dokumentációt, illetve a szükséges egyéb dokumentációkat is benyújtsák. (Pl.: összesítő leltárérték-kimutatás a befektetett eszközökről eszközcsoportonként, részletező leltár az adott kölcsönökről évenkénti bontásban, összesítő leltárérték-kimutatás a készletekről, készletfajtanként, részletező leltár a követelésállományról, leltárfelvételi jegyzőkönyv a pénztárakról és betétszámlákról, a pénztárjelentés zárásának és a záró bankszámla-kivonatnak a másolatával együtt, részletező leltár az aktív és passzív időbeli elhatárolásokról, a kötelezettségállományról, a saját tőke főkönyvi számlái, a zárás előtti és utáni főkönyvi kivonatok stb.)

A könyvvizsgálati eljárás során feltárt esetleges eltérések még a beszámoló benyújtása előtt átvezethetők, ezért ebben az esetben az államháztartási beszámoló, így a konszolidált beszámoló alapadatai, illetve a zárszámadási rendelettervezet és a beszámoló fő adatai között korrigálható az eltérés.

### **Az ún. „auditálási eltérések” értelmezése, kezelése**

A könyvvizsgálónak olyan eljárásokat kell alkalmaznia, amelyek révén elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezhet arról, hogy feltárára került-e a könyvvizsgálói jelentés keltezéséig bekövetkezett minden olyan esemény, amely szükségessé teheti a pénzügyi kimutatások módosítását vagy az abban való bemutatását.

**Ha – a könyvvizsgálói jelentés dátumát követően, de a pénzügyi kimutatások nyilvánosságra hozatalának dátumát megelőzően – a könyvvizsgáló olyan tényről szerez tudomást, amely lényeges hatással lehet a pénzügyi kimutatásokra, mérlegelnie kell, hogy szükséges-e a pénzügyi kimutatások módosítása, meg kell tárgyalnia az ügyet a vezetéssel, valamint meg kell tennie a körülményeknek megfelelő intézkedést.**

**Ha a vezetés nem módosítja a pénzügyi kimutatásokat, amikor az a könyvvizsgáló megítélése szerint szükséges, és a könyvvizsgáló még nem adta át jelentését a megbízónak, a könyvvizsgálónak a 705. témaszámú, „A független könyvvizsgálói jelentésben szereplő vélemény minősítései” témaszámú Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standard szerinti korlátozott záradékot (véleményt), vagy elutasító záradékot (ellenvéleményt) kell kiadnia.**

**Ha a pénzügyi kimutatások nyilvánosságra hozatalát követően a könyvvizsgáló olyan tényről szerez tudomást, amely fennállott a könyvvizsgálói jelentés dátumakor, és amelynek ismeretében esetleg minősített jelentést adott volna ki, mérlegelnie kell, hogy szükséges-e módosítani a pénzügyi kimutatásokat, meg kell tárgyalnia az ügyet a vezetéssel és meg kell tennie az adott körülményeknek megfelelő lépéseket.**

**A könyvvizsgáló – a beszámolók elkészítésének időbeli eltérése miatt – a könyvvizsgálati eljárás során eltérést állapíthat meg az éves költségvetési beszámoló, illetve a konszolidált beszámoló és a valóságos állapot között, amelyet auditálási eltérésként lehet minősíteni.**

A könyvvizsgálatnak időbeli korlátjai vannak, mivel a különböző típusú beszámolók benyújtási ideje közel két hónappal eltér egymástól. Jelentős számú önálló intézmény esetén előfordulhat, hogy a könyvvizsgáló a legmegfelelőbb eljárások, mintavétel mellett sem tudja felülvizsgálni az egyedi beszámolókat.

---

Az előbbiekből eredően a könyvvizsgálati eljárásokra az éves költségvetési beszámoló(k) Kincstárhoz való benyújtása után kerülhet sor, ezért nem előzhető meg az esetleges téves állítások kimutatása a beszámolóban. A nyilvántartások pontatlan vezetése, a leltárérték helytelen megállapítása, az értékcsökkenési leírások téves elszámolása, a helytelen zárlati tételek, a helyesbítések átvezetésének hiánya stb. vezethet, többek között, ehhez a helyzethez

**A könyvvizsgáló az auditálási eltérés mértéke alapján a könyvvizsgálói záradékát (véleményt) annak függvényében állapítja meg, hogy lényeges hibás állításról van-e szó, vagy a hiba nem befolyásolja a felhasználók ítéletalkotását.**

Az előző évet érintő auditálási eltérésekből eredő módosításokat a tárgyévi könyvekben kellett rögzíteni, a tárgyévet érintő módosításokat a könyvekben a következő évben kell rögzíteni. Ez azt jelenti, hogy az auditálási eltéréssel a tárgyévi költségvetési beszámoló nem módosítható, azt csak következő év forgalmi könyvelésében kell rögzíteni. A könyvvizsgálónak tehát felül kell vizsgálnia, hogy megtörtént-e az előző évet érintő eltérések átvezetése, de nem tehet javaslatot a költségvetési beszámoló módosítására. A zárszámadási rendelet azonban – mivel az jellemzően a konszolidált beszámoló elkészültével egy időben, vagy azt követően kerül a terület elé benyújtásra – fő adataiban a konszolidált beszámolóval közvetlenül egyeztethető, amelynek viszont a benyújtott költségvetési beszámoló(k)ra kell épülnie.

### **A könyvvizsgáló felelőssége szabálytalanságok, hibák (csalás, hamisítás) előfordulása esetén**

**A könyvvizsgálati eljárások megtervezésénél és végrehajtásánál, valamint az eredmények értékelésénél és jelentésbe foglalásánál a könyvvizsgálónak figyelembe kell vennie a pénzügyi kimutatásokban csalás és hiba miatt előforduló lényeges hibás állítások kockázatát.**

A csalás és hiba megelőzésének és feltárásának elsődleges felelőssége az irányítással megbízott személyeké és a vezetése.

Az a tény, hogy könyvvizsgálatot hajtanak végre, lehet visszatartó erejű, de a könyvvizsgáló nem felelős, és nem is tehető felelőssé a csalás és hiba megelőzéséért.

**A könyvvizsgáló felelőssége az éves beszámoló auditálására és a megfelelő könyvvizsgálói vélemény (záradék) kiadására terjed ki.** A számviteli rendért, a beszámolási, információszolgáltatási kötelezettség teljesítéséért, annak teljességéért és hitelességéért, a belső kontrollok, a belső ellenőrzési rendszer megszervezéséért és működéséért az államháztartási törvény értelmében a költségvetési szerv vezetője – az önkormányzati/polgármesteri hivatalnál a jegyző, illetve a polgármester – felel. Az előbbieket oly módon kötelesek megszervezni és működtetni, hogy ezáltal megelőzzék a csalásokat, hamisításokat és hibákat. A könyvvizsgálat az államháztartás szervezeteinél rendszeres jelenlétével, a könyvvizsgálati eljárások lefolytatásával visszatartó hatású lehet, a meglévő hibák feltárásával jelentős módon hozzájárulhat a gazdálkodási rendszer szabályszerű működéséhez, a csalások, hamisítások és hibák megelőzéséhez.

**Amikor a könyvvizsgáló csalásból vagy gyanított csalásból, vagy hibából eredő hibás állítást azonosít be, akkor fontolóra kell vennie azt a felelősségét, hogy ezt az információt közölnie kell a vezetéssel, az irányítással megbízott személyekkel és – bizonyos körülmények között – a szabályozó és végrehajtó hatóságokkal is.**

---

### **Ha a könyvvizsgáló:**

- (a) csalást észlelt, akár lényeges hibás állításhoz vezet az a pénzügyi kimutatásokban, akár nem, vagy
- (b) olyan bizonyítékot szerzett be, amely azt jelzi, hogy csalás esete állhat fenn (még ha a pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatása nem is jelentős),

akkor a könyvvizsgálónak ezeket az ügyeket kommunikálnia kell a vezetés megfelelő szintjével megfelelő időben, és fontolóra kell vennie, szükséges-e beszámolnia az ilyen ügyekről az irányítással megbízott személyeknek.

A könyvvizsgálónak közölnie kell a vezetéssel a csalások és hibák kiküszöbölésére vagy feltárására hivatott belső ellenőrzés bármely olyan lényeges gyengeségét, amely a könyvvizsgáló tudomására jutott a könyvvizsgálat végrehajtása során. A könyvvizsgálónak arról is meg kell győződnie, hogy az irányítással megbízott személyek értesültek-e a csalások és hibák kiküszöbölésére vagy feltárására hivatott belső ellenőrzés bármely olyan lényeges gyengeségéről, amelyre vagy a vezetés hívta fel a könyvvizsgáló figyelmét, vagy a könyvvizsgálat során azonosították be azokat.

**Ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a könyvvizsgálatot nem lehet folytatni csalásból vagy gyanított csalásból eredő hibás állítás miatt, akkor:**

- fontolóra kell vennie a körülmények között vonatkozó szakmai és jogi kötelezettségeit, beleértve azt is, kell-e jelentést tennie a könyvvizsgálói megbízást adó szervezetnek vagy személyeknek, vagy bizonyos esetekben a szabályozó szervezetnek;
- fontolóra kell vennie a megbízástól való visszalépés lehetőségét.

### **Kockázatbecslés az államháztartás szervezeteire**

Az átfogó könyvvizsgálati stratégia kidolgozásakor a könyvvizsgálónak az eredendő kockázatot a pénzügyi kimutatások szintjén kell felbecsülnie. A vizsgálati terv kidolgozásakor a könyvvizsgálónak az ilyen jellegű becslést a lényeges számlaegyenlegekre és ügyletsoportokra kell vonatkoztatnia az adott állítás szintjén, vagy pedig abból a feltételezésből kell kiindulnia, hogy az eredendő kockázat a szóban forgó állítás esetében magas.

Első könyvvizsgálati megbízás esetében a könyvvizsgálónak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie a következőkről:

- a nyitó egyenlegek nem tartalmaznak olyan téves állításokat, amelyek lényeges hatással vannak a tárgyidőszak pénzügyi kimutatásaira, így
- az előző időszak záró egyenlegeit helyesen hozták át a tárgyidőszakra, vagy megfelelően végezték el a szükséges átrendezést, valamint
- a megfelelő számviteli politikát következetesen alkalmazták, illetve a számviteli politikában bekövetkezett változásokat megfelelően mutatták be és indokolták.

A könyvvizsgálónak olyan mértékben kell megismernie a számviteli rendszert, hogy azonosítani és értelmezni tudja a következőket:

- az államháztartás szervezete tevékenységeiben előforduló főbb ügyletsoportokat,
- az ügyletek kezdeményezésének módját,
- pénzügyi kimutatásokat alátámasztó jelentős számviteli nyilvántartások, dokumentumok és könyvelési számlák, valamint
- a számviteli és beszámoló-készítési rendszer folyamatát, a jelentősebb gazdasági események és más ügyletek kezdeményezésétől a beszámolóban történő megjelenítésükig.

---

*A könyvvizsgálónak oly mértékben meg kell ismernie a belső kontrollokat, az ellenőrzési eljárásokat, hogy ki tudja dolgozni könyvvizsgálati tervét.*

*A számviteli rendszer és a belső ellenőrzési rendszer megismerését követően a könyvvizsgálónak el kell végeznie az ellenőrzési kockázat előzetes becslését – állítások szintjén – minden egyes lényeges számlaegyenleg vagy ügyletcsoport esetében.*

*Az ellenőrzési kockázat előzetes becslése az éves költségvetési beszámolóban (pénzügyi kimutatásokban) szereplő állítást illetően magas, kivéve, ha a könyvvizsgáló:*

- *fel tudja ismerni az adott állításra vonatkozóan azokat a belső kontroll pontokat, amelyek révén valószínűleg megelőzhető vagy feltárható és helyesbíthető valamely lényeges hibás állítás, valamint*
- *tervezi az ellenőrzési rendszer tesztelését, a becslés alátámasztására.*

*A könyvvizsgálónak mindezek kapcsán a következőket kell munkapapírokon dokumentálni:*

- *az államháztartás szervezete számviteli rendszerének és belső ellenőrzési megismerését, és*
- *az ellenőrzési kockázat becslését. Amikor az ellenőrzési kockázatot magas fokúnál alacsonyabb szintűre becsüli, a könyvvizsgálónak következtetéseinek alapját is dokumentálnia kell.*

*A könyvvizsgálat befejezése előtt a könyvvizsgálónak az alapvető vizsgálati eljárások és a könyvvizsgáló által szerzett egyéb könyvvizsgálati bizonyítékok alapján meg kell fontolni, hogy az ellenőrzési kockázatról készített becslése megerősítést nyert-e.*

*A könyvvizsgálónak mérlegelnie kell az eredendő kockázat és az ellenőrzési kockázat becsült szintjeit a könyvvizsgálati kockázat elfogadható szintre történő csökkentéséhez szükséges alapvető vizsgálati eljárás jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározásakor.*

*Minél magasabb a rendszerben rejlő kockázat és az ellenőrzési kockázat becsült szintje, annál több könyvvizsgálati bizonyítékra kell a könyvvizsgálónak szert tennie az alapvető vizsgálati eljárások végrehajtása során. Ha a könyvvizsgáló azt állapítja meg, hogy az éve költségvetési beszámolóban (pénzügyi kimutatásokban) szereplő állítások kapcsán a feltárási kockázatot lényeges számlaegyenleg vagy ügyletcsoport esetében nem lehet elfogadhatóan alacsony szintre csökkenteni, akkor korlátozott véleményt (záradékot) kell adnia, vagy a véleménynyilvánítást vissza kell utasítania (el kell utasítania a záradék megadását).*

**A könyvvizsgálónak meg kell ismernie az államháztartás szervezete, az önkormányzati/polgármesteri hivatal és – kapcsolódóan – az intézmények számviteli rendszerét és belső ellenőrzési rendszerét ahhoz, hogy megtervezzék a könyvvizsgálatot és kialakítsák a hatékony vizsgálati módszereket.**

A könyvvizsgálati kockázat megbecslése azoknál az önkormányzatoknál különösen figyelmet érdemel, amelyek jelentős számú intézményt működtetnek. A becsléshez a következőkről kell ismereteket szerezni:

- *kialakították-e és megfelelően alkalmazták-e a számviteli politikát és az egyéb belső szabályozásokat,*
- *adott-e ki az önkormányzat jegyzője számviteli irányelveket,*
- *tapasztalhatók-e egységesítési törekvések az önkormányzati/polgármesteri hivatal és az intézmények nyilvántartásait, elszámolásait illetően,*

- milyen rendszerben történik a kisebbségi önkormányzatok költségvetési gazdálkodása, kötöttek-e együttműködési megállapodást a testülettel,
- egységes számítógépes programot alkalmaznak-e a gépi adatfeldolgozáshoz,
- az önkormányzati/polgármesteri hivatal és az intézmények szabályozták-e a belső ellenőrzést, foglalkoztatnak-e függetlenített belső ellenőröket, készültek-e írásos anyagok, elvégezték-e a realizálásokat, milyen tipikus és egyedi hibákat tárt fel a belső ellenőrzés,
- elvégezték-e rendszeresen az intézményekre irányuló pénzügyi ellenőrzéseket, realizálták-e az ellenőrzések megállapításait, milyen tipikus és egyedi hibákat tártak fel az ellenőrzés,
- a könyvvizsgálatot megelőzően érintették-e külső ellenőrzések (ÁSZ, Magyar Államkincstár) az önkormányzati gazdálkodást és azok milyen területeket fogtak át, feltártak-e lényeges hibákat, mulasztásokat.

**A könyvvizsgálónak az ismeretek megszerzéséhez az államháztartás szervezete, az önkormányzati testület, az önkormányzati/polgármesteri hivatal belső dokumentációit szükséges áttekintenie. A könyvvizsgálati kockázat magas, ha hiányos a belső szabályozás, lényeges hibás állítások vélelmezhetők a beszámolóban, a belső kontrollok, a belső ellenőrzés rendszere kialakulatlanok, alacsony hatékonyságúnak minősíthető, nem foglalkoztatnak függetlenített belső ellenőrt, elmaradt az intézmények ellenőrzése. A könyvvizsgálónak meg kell becsülnie a rendszerben az eredendő kockázatot, az ellenőrzési kockázatot és a feltárási kockázatot. A rendszer áttekintéséhez a könyvvizsgáló a következő dokumentációkat használhatja fel:**

- a szervezeti és működési szabályzatot,
- a gazdasági szervezet ügyrendjét, a munkaköri leírásokat,
- az előző évi költségvetési beszámolót, annak leltári dokumentációit, helyi önkormányzatoknál a költségvetési és zárszámadási rendeletet, a tárgyévi költségvetési rendeletet, szükség szerint egyéb testületi döntéseket (határozatokat), bizottsági jegyzőkönyveket,
- a költségvetési gazdálkodást érintő belső szabályzatokat (számviteli politika, számlarend, leltározási és leltárkészítési szabályzat, eszközök és források értékelésének szabályzata, pénzkezelési szabályzat, felesleges vagyontárgyak selejtezésének és hasznosításának szabályzata, a kötelezettségvállalás, az ellenjegyzés, az utalványozás és érvényesítés, a szakmai teljesítésigazolás szabályozását, a vagyongazdálkodás szabályzatát, vállalkozási tevékenység – szolgáltatás, esetleg termékértékesítés – esetén az önköltségszámítás szabályzatát), valamint
- a gazdálkodást érintő vezetői utasításokat, körleveleket,
- a belső ellenőrzés szabályzatát (kézikönyvet), a belső ellenőri jelentéseket, intézkedési terveket,
- külső szervezetek vizsgálati anyagait és az ezek alapján készített intézkedési terveket,
- az előző évi ellenőrzési tevékenységről a testület elé terjesztett beszámolót.

**A folyamatba épített és a vezetői ellenőrzés hézagos működése, hiányos leltári dokumentációk, továbbá az intézményi költségvetési beszámolók jelentős hibái esetén a rendszerben rejlő kockázat magas. A vizsgálati program kidolgozásakor ilyenkor a könyvvizsgálónak az alapvető eljárási technikákra kell helyezni nagyobb hangsúlyt.**

**A könyvvizsgálónak meg kell ismernie az ellenőrzési környezetet (kontrollkörnyezetet) ahhoz, hogy felbecsülje az önkormányzati vezetők (polgármester, jegyző) és az intézményvezetők (igazgató, gazdasági vezető) hozzáállását és tájékozottságát a belső ellenőrzési rendszer működéséről, a tett intézkedésekről, az intézkedések végrehajtásáról, a pénzügyi ellenőrzések hatásáról.**

---

A könyvvizsgáló az ellenőrzési környezetet – az ellenőrzési jelentéseken kívül, ha vannak, továbbá egyes munkafolyamatok megfigyelésén túl – a vezetőkkal folytatott megbeszélésekből ismerheti meg leginkább. Kedvezőtlen tapasztalatokat kell leszűrnie például akkor, ha a polgármester nem tartja szükségesnek függetlenített belső ellenőrzés megfelelő funkcionálását annak ellenére, hogy azt az önkormányzati törvény kötelezettségként írja elő. Negatív az ellenőrzési környezet akkor is, ha az intézmények egyike sem foglalkoztat belső ellenőrt és azt nem is tartja fontosnak, vagy az intézményvezető kifogást támaszt a költségvetési ellenőrzéssel kapcsolatban. Fontos ismeretekre tehet szert a könyvvizsgáló abban az esetben, ha valamennyi intézménynél kérdőíven tájékozódik a belső ellenőrzési (a belső kontroll) rendszer működéséről.

**A könyvvizsgálónak a könyvvizsgálati terv kidolgozásához meg kell ismernie az ellenőrzési eljárásokat.** Ezeket az ismereteket az előzőek során megszerezte az áttekintett dokumentumokból, egyes munkafolyamatok megfigyelése, illetve a vezetőkkal folytatott megbeszélések alkalmával.

**Az ellenőrzési kockázat előzetes becslését a könyvvizsgálónak a számviteli rendszer és a belső ellenőrzési (belső kontroll) rendszer megismerését követően kell elvégeznie. Az ellenőrzési kockázat előzetes becslése magas, ha az államháztartás szervezete, az önkormányzati/polgármesteri hivatal, az intézmény/ek számviteli rendszere nem megfelelően kialakított, a belső ellenőrzés működése nem hatékony.** Helyi önkormányzatok esetében az önkormányzati/polgármesteri hivatal mellett célszerű a becslést egy-két nagyobb költségvetéssel gazdálkodó intézménynél is elvégezni a főbb számlacsoportok és tranzakciók szintjén. Csökken az előzetesen becsült ellenőrzési kockázat, ha felismerhetők azok a belső ellenőrzési eljárások, amelyek révén a lényeges hibás állítások feltárhatók, helyesbíthetők, illetve megelőzhetők. Az ellenőrzési tesztek tervezése ugyancsak segítheti az ellenőrzési kockázat előzetes becslését.

**A könyvvizsgálónak dokumentálnia kell a számviteli rendszer és a belső ellenőrzési (belső kontroll) rendszer megismerését és az ellenőrzési kockázat becslését. A dokumentálás céljára készíthet szöveges leírásokat, kérdőíveket, ellenőrző formalapokat, folyamatábrákat. A jelentős számú intézményt működtető helyi önkormányzatoknál a dokumentálás kiterjedtebb. A könyvvizsgálónak a következtetések levonásának alapját is dokumentálnia kell akkor, ha az ellenőrzési kockázatot alacsony fokúra becsüli.**

**Az alapvető eljárások elvégzésével a könyvvizsgálónak megfelelő és elegendő bizonyítékokat kell beszereznie ahhoz, hogy alátámassza az ellenőrzési kockázat becslését. Az ellenőrzési tesztek alapján mérlegelni kell, hogy az ellenőrzési kockázat előzetes becslése megerősítést nyert-e vagy módosítania kell a tervezett alapvető vizsgálati eljárások jellegét, ütemét és körét.** Ellenőrző teszt lehet többek között:

- az okmányfegyelem vizsgálata, amelynek során megfigyelhető, hogy betartják-e a kötelezettségvállalás, az érvényesítés, utalványozás és ellenjegyzés rendjét,
- a szerződések felülvizsgálata annak érdekében, hogy a kötelezettségvállalást ellenjegyezték-e, feljegyezték-e azt a nyilvántartásokba, figyelemmel kísérik-e az előirányzatok felhasználását,
- az analitikus nyilvántartások és a főkönyvi számlák, kivonatok egyeztetése annak bizonyítására, hogy az egyeztetéseket elvégezték-e,
- a követelések nyilvántartásának ellenőrzése abból a szempontból, hogy év közben megtették-e a szükséges intézkedéseket a kintlévőségek behajtására stb.



---

**Az eredendő kockázat és az ellenőrzési kockázat magas becsült szintje esetén a könyvvizsgálónak meg kell határoznia, hogy a könyvvizsgálati kockázat csökkentéséhez milyen alapvető vizsgálati eljárásokat, milyen ütemben és körben kell elvégeznie.**

Helyi önkormányzatoknál kevés számú önkormányzati intézmény esetén az alapvető vizsgálati eljárásokat minden intézménynél el lehet végezni, míg jelentős számú intézmény esetén az összetett gazdálkodást folytató önálló intézményeket célszerű kiválasztani. Megfelelő minta kijelölésénél a hibafeltárási kockázat szintje csökken az intézmények körében, így összességében az önkormányzatra vonatkoztatva is. A minta nagyságát a könyvvizsgálónak a könyvvizsgálati kockázat előzetes vagy módosított becslése alapján, a körülményektől függően kell kijelölnie. Az azonban nem fordulhat elő, hogy egyetlen intézményre sem terjeszti ki az alapvető eljárásokat és következtetéseit kizárólag az önkormányzati/polgármesteri hivatal felülvizsgálataból vonja le.

Az alapvető vizsgálati eljárások során a könyvvizsgálónak az előbbiek szerint kell elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szereznie következtetéseit levonásához és megalapozásához.

### **Számviteli és egyéb becslések értékelése**

*A könyvvizsgálónak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie a számviteli becslések helyességéről.*

**A könyvvizsgálónak könyvvizsgálati eljárásokat kell terveznie és végrehajtania annak érdekében, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen arra vonatkozóan, hogy a számviteli becslések elfogadhatók-e az adott körülmények között és hogy – amikor szükséges – megfelelően tették-e közzé azokat.** A számviteli becslésekben felmerülő lényeges hibás állítás feltáráására szolgáló könyvvizsgálati bizonyítékok gyakran nehezebben szerezhetők meg és kevésbé bizonyító jellegűek, mint a pénzügyi kimutatásokban megjelenített egyéb tételekben felmerülő lényeges hibás állítás feltáráására szolgáló hozzáférhető könyvvizsgálati bizonyítékok.

**A számviteli becslés könyvvizsgálatánál a könyvvizsgálónak a következő módszerek valamelyikét vagy ezek kombinációját kell alkalmaznia:**

- a becslés kialakításához a vezetés által alkalmazott eljárás felülvizsgálata és tesztelése;
- független becslés felhasználása a vezetés által készítetttel való egybevetés céljára; vagy
- azon utólag bekövetkező események felülvizsgálata, amelyek könyvvizsgálati bizonyítékot szolgáltatnak az elkészített becslés ésszerűségére.

**A könyvvizsgálónak végleges értékelést kell készítenie a gazdálkodó számviteli becsléseinek elfogadhatóságáról az államháztartás szervezetéről és környezetéről szerzett ismereteiből kiindulva, valamint arról, hogy a becslés összhangban van-e a könyvvizsgálat folyamán szerzett egyéb könyvvizsgálati bizonyítékkal.**

**A könyvvizsgáló a könyvvizsgálati eljárások során és az éves költségvetési beszámolóban, ezáltal a konszolidált beszámolóban a pénzforgalommal kapcsolatban nem fogadhat el becsült adatokat. Az államháztartás szervezetei költségvetési számvitelében és így az éves költségvetési beszámoló költségvetési jelentésében a költségvetési előirányzatokkal és azok felhasználásával kapcsolatban nem fordulhat elő számviteli becslés.**

---

A mérlegben kimutatott egyes értékek meghatározása előtt a számviteli törvény vonatkozó előírásai alapján értékvesztést kell, illetve visszairással lehet elszámolni. Az értékvesztés és visszairás meghatározása valójában becült adat, de hasonlóak azok az esetek is, amikor az értékelés forgalmi, piaci értéken történik.

### **Eljárások a lényeges téves állítások feltárására**

A könyvvizsgálati terv készítésekor a könyvvizsgáló úgy állapítja meg az elfogadható lényegességi szintet, hogy fel lehessen tární a mennyiségileg jelentős hibás állításokat. Ugyanakkor a hibás állítások összegét (mennyiség) és jellegét (minőség) egyaránt szükséges figyelembe venni. A minőségi szempontból hibás állításra példaként említhető a számviteli politika nem megfelelő vagy nem pontos leírása olyankor, amikor valószínűsíthető, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználóját félrevezetné a leírás, valamint a jogszabályok megsértéséről való beszámolás elmulasztása olyankor, amikor valószínűsíthető, hogy a jogszabályi korlátozások következetes betartása lényegesen csökkentené a működőképességet.

A könyvvizsgálónak figyelembe kell vennie, hogy a viszonylag kis összegű hibás állítások összegződve lényeges hatással lehetnek a pénzügyi kimutatásokra. Egy hó végi zárlati munka során mutatkozó kisebb hiba például potenciális, lényeges hibás állításra utalhat, ha ez a hiba minden egyes hónapban megismétlődik.

A könyvvizsgáló a lényegességet a pénzügyi kimutatások átfogó szintjén, illetve az egyes számlaegyenlegek, ügyletcsoportok és közzétételek vonatkozásában egyaránt mérlegeli. A lényegességre befolyással lehetnek például a törvényi és jogszabályi előírások, valamint a pénzügyi kimutatásokban megjelenített egyes számlaegyenlegekre és -kapcsolatokra irányuló szempontok. Ez az eljárás különböző lényegességi szinteket eredményezhet attól függően, hogy a pénzügyi kimutatásoknál milyen szempontot vesznek figyelembe.

**A könyvvizsgálónak a lényegességet figyelembe kell vennie:**

- **könyvvizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározásakor, valamint**
- **a hibás állítások hatásának értékelésekor.**

### **A csalás, hamisítás és a hibák összefüggései**

A hibás állítások a pénzügyi kimutatásokban származhatnak csalásból és hibából. A „hiba” kifejezés a pénzügyi kimutatásokban szereplő nem szándékos hibás állításra utal, beleértve egy összeg vagy közzététel kihagyását is, mint például:

- Hiba azoknak az adatoknak az összegyűjtésénél vagy feldolgozásánál, amelyekből a pénzügyi kimutatásokat összeállítják.
- Figyelmetlenségből vagy tények félreértelmezéséből származó helytelen számviteli becslés.
- Hiba az értékeléshez, kimutatáshoz, besoroláshoz, bemutatáshoz vagy közzétételhez kapcsolódó számviteli alapelvek alkalmazásánál.

A „csalás” kifejezés a vezetés egy vagy több tagja, az irányításért felelős személyek, a munkavállalók vagy harmadik felek közül valamely személy(ek) által szándékosan elkövetett cselekedetre utal, amelybe beletartozik a méltánytalan vagy illegális előny szerzése céljából alkalmazott megtévesztés is.

Bár a csalás igen tág jogi fogalom, a könyvvizsgáló azokkal a tisztességtelen cselekedetekkel foglalkozik, amelyek lényeges hibás állításhoz vezetnek a pénzügyi kimutatásokban.

A szándékos hibás állítások két típusa releváns a csalásnak a könyvvizsgáló általi mérlegelése szempontjából: a csalási szándékú beszámoló-készítésből eredő hibás állítások és az eszközök elsikkasztásából származó hibás állítások.

---

A csalási szándékú beszámoló-készítés összegeknek vagy közzétételeknek a szándékos hibás beállítását vagy kihagyását jelenti a pénzügyi kimutatásokban, a pénzügyi kimutatások felhasználóinak megtévesztésére. A csalási szándékú beszámoló-készítés magában foglalhatja a következőket:

- Megtévesztés, úgymint a számviteli nyilvántartások vagy az azok alapjául szolgáló alátámasztó dokumentumok manipulációja, meghamisítása vagy megváltoztatása.
- Események, tranzakciók vagy egyéb jelentős információ elferdítése a pénzügyi kimutatásokban vagy szándékos kihagyása a pénzügyi kimutatásokból.
- A számviteli alapelvek szándékos helytelen alkalmazása az értékelés, megjelenítés, besorolás, bemutatás vagy közzététel tekintetében.

Az eszközök elsikkasztása magában foglalja a gazdálkodó szervezet eszközeinek ellopását. Az eszközöket többféle módon el lehet sikkasztani (pl. nyugták elsikkasztása, fizikailag létező vagy immateriális javak ellopása, meg nem kapott áruk vagy szolgáltatások kifizettetése az államháztartás szervezetével). Gyakran velejárója a hamis vagy félrevezető nyilvántartás vagy dokumentálás, amelynek célja annak a ténynek az elfedése, hogy az eszközök hiányoznak.

A csalással és hibával kapcsolatos felelősségére összpontosít, a csalás és hiba megelőzéséért és feltárásáért elsődlegesen az államháztartás szervezete irányításával megbízott személyek és a vezetés tartozik felelősséggel.

Az államháztartás szervezete vezetésének felelőssége az ellenőrzési környezet létrehozása és a politikák és eljárások fenntartása a gazdálkodó szervezet rendes és hatékony szakmai tevékenységének lehetőség szerinti elősegítése érdekében. Ez a felelősség magában foglalja a csalások és hibák kiküszöbölésére és feltárására megtervezett számviteli és belső ellenőrzési (belső kontroll) rendszerek bevezetését és folyamatos működésük biztosítását is. Az ilyen rendszerek csökkentik, de nem küszöbölik ki az akár csalásból, akár hibából eredő hibás állítások kockázatát. Ennek megfelelően a felelősség minden egyéb fennmaradó kockázat tekintetében a vezetésé.

*A könyvvizsgálat tervezésénél a könyvvizsgáló feladata felbecsülni annak kockázatát, hogy csalás, hamisítás és hibák miatt lényeges hibás állítások lehetnek a pénzügyi kimutatásokban, valamint tájékozódjon a vezetésnél arról, hogy felderítettek-e csalást, hamisítást vagy jelentős hibákat.*

*A kockázatbecslés alapján a könyvvizsgálónak úgy kell kialakítania a könyvvizsgálati eljárásokat, hogy elfogadható szintű bizonyosságra tegyen szert arra nézve, hogy a pénzügyi kimutatások egésze szempontjából lényeges, csalásból, hamisításból és hibákból származó hibás állításokat feltárják.*

A csalásból eredő lényeges hibás állítások fel nem tárásának kockázata nagyobb, mint a hibából eredő lényeges hibás állítások fel nem tárásának kockázata, mert a csalás magában foglalhat kifinomult és gondosan kidolgozott, a csalás elfedésére szolgáló terveket, eljárásokat is (pl. hamisítás, az ügyletek rögzítésének szándékos elmulasztása vagy a könyvvizsgáló felé szándékos téves állítások tétele). Még nehezebb lehet az elfedésre irányuló próbálkozás feltárása, ha az összejátszással párosul. Az összejátszás miatt a könyvvizsgáló adott esetben úgy véli, hogy a bizonyíték meggyőző, holott az valójában hamis. A könyvvizsgálónak a csalás felfedésére irányuló képessége olyan tényezőktől függ, mint az elkövető ügyessége, a manipuláció gyakorisága és mértéke, az összejátszás mértéke, a manipulált összegek relatív nagysága és az érintettek beosztási szintje. A hiba feltárásánál hatékony könyvvizsgálati eljárások a csalás feltárásánál adott esetben már nem hatékonyak.

---

**A könyvvizsgálónak a lényeges hibás állítások feltárása érdekében a könyvvizsgálat során a kockázatbecslés alapján meghatározott – eredeti, vagy felülvizsgált és módosított – könyvvizsgálati munkaterve szerinti ütemezésben és módszerek alapján kell eljárnia, jelentős hangsúlyt helyezve az alapvető eljárásokra. A lényeges hibás állítások éves költségvetési beszámolóra való kihatását számszerűsíteni kell.** A könyvvizsgálónak a könyvvizsgálati eljárás során az államháztartás szervezeténél, az önkormányzati/polgármesteri hivatalnál és az intézményeknél – az első megbízás során különös figyelemmel – elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékokat kell szereznie arra vonatkozóan, hogy

- helyesen történt-e a tárgyidőszak nyitása, beleértve az esetlegesen szükséges átrendezéseket, átvezetéseket,
- helyesen történt-e a számviteli politika kialakítása és alkalmazása, betartották-e az általános és sajátos számviteli alapelveket,
- elvégezték-e a leltározást, a mérleget leltárral, főkönyvi kivonattal alátámasztották-e,
- kialakították-e az analitikus nyilvántartások rendjét, azok megbízhatóan, egyeztetett és egyező módon tartalmazzák-e az információkat,
- rendszeresen elvégzik-e a főkönyvvel való egyeztetéseket, a számlaegyenlegek ellenőrzését, átvezették-e a szükséges helyesbítéseket,
- dokumentáltak és nyomon követhetők-e a vezetői és a munkafolyamatba épített ellenőrzések,
- kidolgozták-e az érdekeltek tájékoztatásnak rendszerét a számviteli változásokról, kialakították-e az információk bekérésének és feldolgozásának megbízható rendjét,
- az intézményi beszámolók felülvizsgálata és feldolgozása során gyakori és jelentős volt-e a hibák száma, nagyságrendje, melyek voltak a tipikus hibák,
- az alapvető és a kiegészítő vizsgálati eljárás során feltárt lényeges hibák nem utalnak-e valótlan tranzakciók rögzítésére, a nyilvántartások manipulálására, az eszközök eltulajdonítására, összességében a csalás, hamisítás valószínűsíthető jelenlétére.

### **Eljárási szabályok hibák (csalás, hamisítás) feltárása esetén – a folyamatos évközi tevékenység során, illetve az éves költségvetési beszámoló vizsgálata kapcsán**

**Már a könyvvizsgálat tervezésekor a könyvvizsgálónak meg kell vitatnia a könyvvizsgálati munkacsoport többi tagjával, hogy mennyire fogékony az államháztartás szervezete a csalásból vagy hibából eredő lényeges hibás állításokra.**

Más körülmények között a könyvvizsgáló arra a következtetésre juthat, hogy a beazonosított csalási kockázatok kezeléséhez szükség van az alapvető vizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének módosítására. Ilyen körülmények között a könyvvizsgálónak figyelembe kell venni, hogy a lényeges hibás állítás kockázatának becslése átfogó választ igényel-e, vagy egy olyan választ, amely adott számlaegyenlegre, ügyletcsoportra vagy állításra vonatkozik, vagy mindkét választípust. A könyvvizsgáló fontolóra veszi, hogy a könyvvizsgálati eljárások jellegének (nem pedig a terjedelmének) a megváltoztatása hatékonyabb-e a beazonosított csalási kockázati tényezők kezelésére.

A végrehajtandó eljárások jellege, ütemezése és terjedelme attól függ, hogyan ítéli meg a könyvvizsgáló a jelzett csalás vagy hiba típusát, az előfordulás valószínűségét, és annak valószínűségét, hogy egy bizonyos típusú csalásnak vagy hibának lényeges hatása lehet a pénzügyi kimutatásokra.

A könyvvizsgáló rendszerint képes elegendő eljárást végezni azon gyanú megerősítéséhez vagy eloszlatásához, hogy a pénzügyi kimutatások csalásból vagy hibából eredő lényeges hibás állításokat tartalmaznak. Ha ezeket nem tudja elvégezni, akkor figyelembe veszi a könyvvizsgálói jelentésre gyakorolt hatást.

---

**Amikor a könyvvizsgáló egy hibás állítást azonosít be, fontolóra kell vennie, jelezhet-e csalást az ilyen hibás állítás, és ha igen, akkor figyelembe kell vennie a hibás állításnak a könyvvizsgálat más aspektusával kapcsolatos hatásait is, különös tekintettel a vezetés nyilatkozatainak megbízhatóságára.**

**Amikor a könyvvizsgáló megerősíti azt, vagy amikor nem képes következtetést levonni arról, hogy a pénzügyi kimutatások csalásból vagy hibából eredő lényeges hibás állításokat tartalmaznak, akkor mérlegelnie kell a könyvvizsgálatra gyakorolt hatásokat.**

**A könyvvizsgálónak dokumentálnia kell a csalási kockázatnak a könyvvizsgálói értékelési folyamat során beazonosított tényezőit és dokumentálnia kell az ilyen tényezőkre adott válaszát. Ha a könyvvizsgálat elvégzése során a csalási kockázat olyan tényezőit azonosítják, amelyek révén a könyvvizsgáló úgy véli, további könyvvizsgálati eljárásokra van szükség, a könyvvizsgálónak dokumentálnia kell az ilyen kockázati tényezők meglétét, és a könyvvizsgáló ezekre adott válaszát.**

A könyvvizsgálónak dokumentálnia kell azokat a kérdéseket, amelyek fontosak a könyvvizsgálói vélemény alátámasztásául szolgáló bizonyíték szempontjából, továbbá a munkapapíron szerepelnie kell a könyvvizsgáló indoklásának minden olyan jelentős ügyet illetően, amely megköveteli a könyvvizsgáló megítélését, a könyvvizsgáló ezekkel kapcsolatos következtetéseivel együttesen. A csalási kockázat tényezőinek a lényeges hibás állítások eredendő és ellenőrzési kockázata becslésénél való fontossága miatt a könyvvizsgáló dokumentálja a csalási kockázat beazonosított tényezőit és a könyvvizsgáló által megfelelőnek ítélt válaszokat.

A csalásból vagy gyanított csalásból, vagy hibából eredő hibás állításoknak a vezetés megfelelő szintjével történő rendszeres kommunikálása fontos, mert lehetővé teszi a vezetés számára, hogy szükség szerinti intézkedést hozzon.

**A könyvvizsgálónak a kockázatbecslésből kiindulva kialakított könyvvizsgálati eljárások alkalmazása során meg kell győződnie arról, hogy azok utalnak-e csalások, hamisítások és hibák lehetséges létezésére. A könyvvizsgálónak figyelembe kell vennie azok lehetséges kihatását az éves költségvetési beszámolóra. Ha a könyvvizsgáló elvégezte a módosított vagy kiegészítő eljárásokat, továbbá a jelzett csalás, hamisítás vagy hiba véleménye szerint lényeges hatással lehet az éves költségvetési beszámolóra, a körülmények alapján meg kell tennie a szükséges intézkedéseket.**

**Ha a könyvvizsgáló az államháztartás szervezeténél meggyőződött a hibák (csalások, hamisítások) létezéséről, tájékoztatni köteles a vezetést, helyi önkormányzat esetében a polgármestert, hogy tegye meg a szükséges intézkedéseket. A tájékoztatást írásban (vezetői levélben) kell megadni. Fontos annak közlése is, hogy a könyvvizsgáló csak a könyvvizsgálati eljárások során általa feltárt hiányosságokról tesz jelentést. A vezetői levélben ilyen esetekben közölni kell azt is, hogy vizsgálat nem terjedt ki a belső ellenőrzési (belső kontroll) rendszer megfelelőségének megállapítására.**

**Ha a könyvvizsgáló meggyőződött arról, hogy a hibák, csalások, hamisítások lényeges hatással lehetnek az éves költségvetési beszámolóra és/vagy önkormányzati tisztségviselő törvényben meghatározott felelősségre vonását vonhatják maguk után, indítványozhatja a polgármesternél a képviselő-testület összehívását. Amennyiben a polgármester nem hívja össze a képviselő-testület ülését, vagy, ha a képviselő-testület nem hozta meg a szükséges döntéseket, a könyvvizsgálónak erre fel kell hívnia a figyelmet.**

---

**Ha a könyvvizsgáló a könyvvizsgálati eljárásai alapján év közben állapítja meg a hibákat, akkor haladéktalanul az előbbieken foglaltak szerint kell eljárnia. A könyvvizsgálónak az előbbieket szerint kell eljárnia akkor is, ha a hibákat, csalásokat és hamisításokat az éves költségvetési beszámoló vizsgálata során tárja fel.**

*Azokban az esetekben, amikor a könyvvizsgáló olyan információk birtokába jut a könyvvizsgálat során, amelyek alapján állampolgárként feljelentési kötelezettség terheli, intézkedése megtétele előtt vegye igénybe jogi szakértő segítségét.*

### **A téves állítások, szabálytalanságok és azok hatásának értékelése**

*A könyvvizsgálónak fontolóra kell vennie a csalás, hamisítás és a lényeges hiba kihatásait a könyvvizsgálat egyéb szempontjaira, mindenekelőtt a vezetés nyilatkozatainak megbízhatóságára. Ebből a szempontból a könyvvizsgáló újból áttekinti a kockázatbecslést és a vezetés nyilatkozatainak érvényességét abban az esetben is, ha a csalást, hamisítást és a hibát nem tárták fel a belső ellenőrzési eljárások vagy nem tartalmazzák a vezetés nyilatkozatait. A könyvvizsgáló által felfedezett csalás, hamisítás és hiba konkrét eseteinek következményei attól függenek, hogy milyen összefüggés állapítható meg a csalás, hamisítás vagy hiba elkövetése és eltitkolása kapcsán a specifikus ellenőrzési eljárások és az érintett vezetők vagy alkalmazottak szintje (beosztása) között.*

*A könyvvizsgálónak meg kell ítélnie, hogy lényeges-e a nem helyesbített hibás állítások összessége. Amennyiben arra a következtetésre jut, hogy a hibás állítások lényegesek lehetnek, akkor mérlegelnie kell a könyvvizsgálati kockázat csökkentését a könyvvizsgálati eljárások kibővítése által, vagy a pénzügyi kimutatások helyesbítésére való felkérése révén. A vezetésnek bármely esetben szándékában állhat a megállapított hibás állításoknak a pénzügyi kimutatásokban történő helyesbítése.*

**Ha a könyvvizsgáló beazonosított egy hibából eredő hibás állítást, akkor azt közölnie kell a vezetés megfelelő szintjével megfelelő időben, és fontolóra kell vennie, szükséges-e beszámolnia az ilyen ügyekről az irányítással megbízott személyeknek.**

**A könyvvizsgálónak informálnia kell az irányítással megbízott személyeket az általa a könyvvizsgálat során összesített nem helyesbített hibás állításokról, amelyeket a vezetés a pénzügyi kimutatások egésze szempontjából lényegtelennek ítél mind külön-külön, mind együttesen.**

*Ha a vezetés megtagadja az éves költségvetési beszámoló (pénzügyi kimutatások) helyesbítését és a kibővített könyvvizsgálati eljárások eredményei alapján a könyvvizsgáló nem vonhat le olyan következtetéseket, hogy a nem helyesbített téves állítások összessége nem lényeges, akkor mérlegelnie kell a könyvvizsgálói jelentés megfelelő módosítását.*

**A könyvvizsgálónak meg kell győződnie arról, hogy a pénzügyi kimutatásokkal együtt bemutatott bármely, a könyvvizsgálói vélemény (záradék) által le nem fedett kiegészítő információ világosan el van különítve az auditált pénzügyi kimutatásoktól.**

**Amennyiben a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy bármely auditálatlan kiegészítő információnak az államháztartás szervezete általi bemutatása nem különbözteti meg az információt kellőképpen az auditált pénzügyi kimutatásoktól, akkor a könyvvizsgálónak a könyvvizsgálói jelentésben el kell magyaráznia, hogy azt az információt nem auditálták.**

---

*„Lényeges ellentmondás” akkor áll fenn, ha az egyéb információk ellentmondanak az auditált éves költségvetési beszámolóban (pénzügyi kimutatásokban) foglalt információknak. A lényeges ellentmondás megkérdőjelezi a korábban szerzett könyvvizsgálati bizonyítékokból levont könyvvizsgálói következtetéseket és esetleg az éves beszámolóra adott könyvvizsgálói vélemény (záradék) alapját is.*

*Ha az egyéb információk áttekintésekor a könyvvizsgáló lényeges ellentmondásokat állapít meg, akkor el kell döntenie, hogy az auditált éves költségvetési beszámolót (pénzügyi kimutatásokat) vagy az egyéb információkat szükséges-e módosítani.*

*Ha az auditált éves költségvetési beszámoló módosítása szükséges és az államháztartás szervezete megtagadja a módosítás elvégzését, akkor a könyvvizsgáló köteles korlátozott véleményt (záradékot) vagy ellenvéleményt (elutasító záradékot) kiadni.*

*Ha az egyéb információk módosítása szükséges és az államháztartás szervezete megtagadja a módosítás elvégzését, a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell, hogy figyelemfelhívó megjegyzést tegyen-e a könyvvizsgálói jelentésben a lényeges ellentmondás ismertetésére, vagy pedig egyéb intézkedésekhez folyamodjon. A részéről teendő intézkedések, mint például az, hogy nem ad ki könyvvizsgálói jelentést vagy visszalép a könyvvizsgálói megbízástól, a konkrét körülményektől, valamint az ellentmondás természetétől és jelentőségétől függenek. Ajánlott, hogy a könyvvizsgáló mérlegelje azt is, hogy jogi tanácsot kérjen a további intézkedést illetően.*

*Ha a könyvvizsgálónak tudomására jut, hogy az egyéb információk valószínűleg hibás módon beállított tényeket tartalmaznak, amelyeknek hatása lényeges, kommunikálnia kell az ügyet az államháztartás szervezete vezetésével.*

*Ha a könyvvizsgáló még mindig úgy véli, hogy nyilvánvalóan a tények hibás módon való beállításának esete forog fenn, amelynek hatása lényeges, akkor fel kell kérnie a vezetést, hogy a vezetés tanácskozzon megfelelő szakértővel, például az államháztartás szervezete jogi képviselőjével, a maga részéről pedig mérlegelnie kell a kapott tanácsot.*

*Ha a könyvvizsgáló arra a végkövetkeztetésre jut, hogy olyan tény szerepel az egyéb információkban, amely hibás módon került beállításra és amely hatása lényeges, továbbá amely helyesbítését a vezetés megtagadja, akkor mérlegelnie kell további megfelelő intézkedések megtételét.*

**A könyvvizsgálónak a feltárt hiba minősítését az államháztartás szervezete, helyi önkormányzatok esetében az önkormányzati/polgármesteri hivatal és az intézmények számviteli politikájában meghatározott alapelvek figyelembevételével kell elvégezni. Ha a hiba megítélésében véleményeltérés van a könyvvizsgáló és az önkormányzati/intézményi vezetés között, a könyvvizsgálónak – elegendő és megfelelő bizonyítékok és a könyvvizsgálói kockázat alapján – saját szakmai megítélése szerint kell eljárnia.**

Előfordulhat, hogy az önkormányzati hivatal/intézmény a számviteli politikájában csak nagy általánosságban határozta meg a lényegesség elvét, nem határozta meg a lényeges téves állítás küszöbértékét. A könyvvizsgálónak meg kell ítélnie, hogy lényeges-e a könyvvizsgálat folyamán megállapított, nem helyesbített téves állítások összessége. Ha a könyvvizsgáló úgy ítéli meg, hogy a feltárt hiba lényeges téves állítás és annak kijavítására nincs mód, korlátozott véleményt (záradékot), vagy elutasító véleményt (záradékot), ellenvéleményt adhat.

---

**A könyvvizsgálónak csalás, hamisítás és a lényeges hiba esetén azok kihatásait a könyvvizsgálat egyéb szempontjaira vonatkozóan is fontolóra kell vennie.** Vonatkozik ez a vezetés nyilatkozatainak megbízhatóságára (pl. teljességi nyilatkozat). A könyvvizsgálónak újból át kell tekinteni a kockázatbecslését és a nyilatkozatok érvényességét. Az általa feltárt csalás, hamisítás és hiba konkrét eseteinek következményei attól függenek, hogy milyen összefüggés állapítható meg az elkövetés és eltitkolás, az ellenőrzési eljárások és az érintett vezetők/alkalmazottak beosztása között.

### **A téves állítások, szabálytalanságok jelentése**

*Ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a csalás, hamisítás vagy a hiba lényeges hatással van az éves költségvetési beszámolóra (pénzügyi kimutatásokra) és nem került pontos bemutatásra vagy helyesbítésre az éves költségvetési beszámolóban, akkor – korlátozott vagy elutasító záradékkal – korlátozott véleményt, vagy ellenvéleményt kell kibocsátania.*

Mivel a vezetés felel a pénzügyi kimutatásokban szereplő lényeges hibás állítások kijavításáért, fontos, hogy a könyvvizsgáló írásos nyilatkozatokat szerezzen be a vezetéstől arra vonatkozóan, hogy bármely, akár csalásból, akár hibából eredő ki nem javított hibás állítás a vezetés véleménye szerint lényegtelen, mind egyenként, mind együttesen.

Szakmai megítélés kérdése annak eldöntése, hogy a könyvvizsgálónak mely ügyeket kell közölnie az irányítással megbízott személyekkel, és ezt befolyásolja a felek arról szóló megállapodása is, mely ügyeket kell kommunikálni. Rendszerint az ilyen ügyek a következők:

- A vezetés kompetenciájával és integritásával kapcsolatos kérdések.
- A vezetést is érintő csalás.
- Egyéb csalás, amely a pénzügyi kimutatásokban lényeges hibás állításokhoz vezet.
- Hibából eredő lényeges hibás állítások.
- Téves állítások, amelyek a belső ellenőrzés lényeges gyengeségeit jelzik, beleértve a gazdálkodó szervezet beszámoló-készítési folyamatának megtervezését vagy működését is.
- Téves állítások, amelyek oda vezethetnek, hogy a jövőbeni pénzügyi kimutatások lényeges hibás állításokat tartalmaznak majd.

*Ha a könyvvizsgálót az államháztartás szervezete eleve megakadályozza abban, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékokra szerezzen be annak értékelése céljából, hogy történtek-e, vagy valószínűsíthetően történhetek-e olyan csalások, hamisítások vagy hibák, amelyek lényeges hatásúak az éves költségvetési beszámolóra (pénzügyi kimutatásokra), akkor a könyvvizsgálat hatókörének korlátozása miatt korlátozott véleményt (záradékot), vagy ellenvéleményt (elutasító záradékot) kell kibocsátania.*

*Ha a könyvvizsgáló inkább a körülmények, semmint az államháztartás szervezete okozta korlátok miatt képtelen meghatározni, vajon történtek-e csalások, hamisítások vagy hibák, akkor figyelembe kell vennie ennek hatását a könyvvizsgálói jelentésre.*

*A könyvvizsgáló titoktartási kötelezettsége eleve kizárja azt, hogy csalásról, hamisításról vagy hibákról harmadik feleknek jelentést tegyen. Bizonyos esetekben azonban titoktartási kötelezettsége alól feloldja törvény, jogszabály vagy bíróság. A könyvvizsgáló szükségesnek ítélheti, hogy jogi tanácsadást kérjen ilyen esetekben, kellőképpen szem előtt tartva a könyvvizsgálónak a közérdek iránti felelősségét.*



---

*A titoktartás körét a Kkt., a Polgári Törvénykönyv, a Büntető Törvénykönyv, valamint egyes ágazati jogszabályok szabályozzák, és ugyanezen jogszabályok nevesítik azokat az eseteket is, amikor az információ, tény vagy adat megkeresésre történő kiadása nem minősül titoktartási kötelezettség megszegésének. Adat, információ meghatározott kivételekkel csak megkeresésre adható ki. (Hiv.: 240. témaszámú standard.40-43. bekezdés és 250.témaszámú standard 22-28. bekezdés, MNKS A2. bekezdés)*

*A könyvvizsgáló szolgáltatót illetően bűncselekményre vonatkozóan feljelentési- és nyilvánosságra hozatali kötelezettséget nem ír elő jogszabály. A pénz- és tőkepiaci tevékenységet szabályozó jogszabályok nevesítenek olyan eseteket, amelyekben a könyvvizsgálónak haladéktalanul tájékoztatnia kell a pénzügyi közvetítőrendszer felügyeletével kapcsolatos feladatkörében eljáró Magyar Nemzeti Bankot. A pénzmosás és a terrorizmus finanszírozása megelőzéséről és megakadályozásáról szóló törvény alapján pénzmosásra utaló adat, tény vagy körülmény felmerülése esetén a könyvvizsgálót bejelentési kötelezettség terheli a pénzügyi információs egységként működő hatóság felé. A könyvvizsgáló ezen bejelentési kötelezettségének teljesítése nem minősül az üzleti titok megsértésének, még akkor sem, ha utólag a bejelentés alaptalannak bizonyul. (Hiv.: 240. témaszámú standard 40-43. bekezdés és 250. témaszámú standard 22-28. bekezdés).*

*Azokban az esetekben, amikor a könyvvizsgáló olyan információk birtokába jut a könyvvizsgálat során, amelyek alapján állampolgárként feljelentési kötelezettség terheli, intézkedése előtt szükséges lehet jogi szakértő segítségét igénybe vennie. (Hiv.: 240. témaszámú standard 40-43. bekezdés és 250. témaszámú standard 22-28. bekezdés.)*

*A pénzmosás és a terrorizmus finanszírozása megelőzéséről és megakadályozásáról szóló törvény alapján pénzmosásra utaló adat, tény vagy körülmény felmerülése esetén a könyvvizsgálót bejelentési kötelezettség terheli, ugyanakkor a bejelentési kötelezettség teljesítéséről, annak tartalmáról és a kijelölt személyről – a büntetőeljárást folytató hatóság kivételével – harmadik személynek vagy szervezetnek, ideértve az ügyfelet (annak vezetését és az irányítással megbízott személyeket) is, tájékoztatást nem adhat, és köteles biztosítani, hogy a bejelentés megtörténte, annak tartalma és a bejelentő személye titokban maradjon. (Hiv. 240.témaszámú standard 40-43. bekezdés és 250. témaszámú standard.22-28, bekezdés.)*

A könyvvizsgálónak különösen mérlegelni kell azokat az eseteket, ha:

- a gazdálkodó szervezet nem teszi meg a könyvvizsgáló által az adott körülmények között szükségesnek vélt helyesbítő intézkedéseket a csalást illetően, még akkor is, amikor a csalás nem lényeges a pénzügyi kimutatások szempontjából;
- a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatának és a könyvvizsgálói tesztek eredményeinek könyvvizsgáló általi mérlegelése lényeges és átfogó csalás jelentős kockázatát jelzi;
- a könyvvizsgálónak jelentős aggályai vannak a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek kompetenciáját vagy becsületességét illetően.

A felsorolt esetekben a megbízástól való visszalépés is mérlegelendő lehet.

**Amint azt a Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége által kiadott *Könyvvizsgálók Etikai Kódexe* (a Kódex) is leszögezi, a javasolt követő könyvvizsgálótól kapott érdeklődésre az aktuális könyvvizsgálónak közölnie kell, vannak-e olyan szakmai okok, amelyek miatt a javasolt követő könyvvizsgálónak nem kellene elfogadnia a megbízást.**

---

**Ha az ügyfél megtagadja az aktuális könyvvizsgálótól az engedélyt arra, hogy az ügyeket megvitassa a követő könyvvizsgálóval, vagy korlátozza azt, hogy az aktuális könyvvizsgáló mit mondhat, ezt a tényt kell közölni a javasolt követő könyvvizsgálóval.**

A könyvvizsgálót megkeresheti a javasolt követő könyvvizsgáló, és kérdéseket tehet fel arra vonatkozóan, vannak-e olyan szakmai okok, amelyek miatt a javasolt követő könyvvizsgálónak nem kellene elfogadnia a megbízást.

**Ha a könyvvizsgáló a lényeges hibás állítást (a hibát, csalást és hamisítást) az éves költségvetési beszámoló benyújtása előtt tárta fel és az vezetés megtagadja az éves beszámoló helyesbítését, valamint ennek alapján állítja össze a zárszámadási rendeltetvezetet és így készül a konszolidált beszámoló, a könyvvizsgálónak korlátozott véleményt (záradékot) vagy ellenvéleményt (elutasító záradékot) kell kiadnia.**

**Ha az államháztartás szervezete eleve megakadályozza abban a könyvvizsgálót, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékokat szerezzen annak értékelése céljából, vajon történtek-e, vagy valószínűsíthetően történhetek-e az éves költségvetési beszámolóra lényeges hatású csalások, hamisítások vagy hibák, akkor a könyvvizsgálat hatókörének korlátozása miatt korlátozott véleményt (záradékot) vagy ellenvéleményt (elutasító záradékot) kell kiadnia, vagy élnie kell a véleménynyilvánítás elutasításával.**

**Ha az államháztartás szervezete nem akadályozza a könyvvizsgálót az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzésében, de a könyvvizsgáló – a számviteli rendszer szabályozatlansága, a nyilvántartások, leltárak hiánya, a belső ellenőrzés működésképtelensége miatt – nem tudja egyértelműen megállapítani, hogy történtek-e vagy történhetek-e csalások, hamisítások vagy hibák, akkor ellenvéleményt (elutasító záradékot) kell kiadnia.**

**A könyvvizsgáló titoktartási kötelezettsége eleve kizárja harmadik fél tájékoztatását. Lényeges téves állítások – csalások, hamisítások vagy hibák – esetén azonban a könyvvizsgálónak a kivételes szabályokban meghatározott hatáskörében kell eljárnia.**

**Amennyiben a könyvvizsgáló asszisztensek bevonásával végzi a munkáját, meg kell győződnie arról, hogy az asszisztensek ismerik a csalásra, hamisításra utaló jeleket és biztosítani kell, hogy tudatában legyenek annak, hogy a könyvvizsgálat során feltárt ilyen jeleket a könyvvizsgáló tudomására kell hozni.**

**Már a könyvvizsgálat tervezésekor a könyvvizsgálónak meg kell vitatnia a könyvvizsgálati munkacsoport többi tagjával, hogy mennyire fogékony az államháztartása szervezete a csalásból vagy hibából eredő lényeges hibás állításokra.**

### **3.4. ÁTTEKINTÉS, AZ EREDMÉNYEK ÉRTÉKELÉSE**

#### **Elfogadható bizonyosság az államháztartás szervezetei könyvvizsgálatban**

*A bizonyosság a keretelvek összefüggésében arra utal, hogy a könyvvizsgáló meggyőződik az egyik fél által egy másik fél részére adott állítás megbízhatóságáról. Ilyen bizonyosság szolgáltatása céljából a könyvvizsgáló értékeli a lefolytatott eljárások eredményeképpen összegyűjtött bizonyítékokat és következtetést von le belőlük. Az elért meggyőződés mértékét és következtetésképpen az adható bizonyossági szintet az alkalmazott eljárások és azok eredményei határozzák meg.*

---

*Az a kijelentés, hogy „kellő bizonyosságot nyújt” azt jelenti, hogy a könyvvizsgálat más szolgáltatásokkal összehasonlítva magas, de nem teljes körű bizonyosságot nyújt arról, hogy az auditált pénzügyi kimutatások nem tartalmaznak lényeges hibás állításokat.*

*A könyvvizsgálói vélemény (záradék) kialakításakor a könyvvizsgálónak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie, hogy képes legyen az adott véleményt (záradékot) megalapozó következtetéseket levonni.*

*A könyvvizsgáló véleménye (záradéka) fokozza az éves költségvetési beszámoló (pénzügyi kimutatások) hitelességét azáltal, hogy magas fokú – de nem abszolút – bizonyosság szintet szolgáltat. Abszolút, teljes bizonyosság a könyvvizsgálat terén nem érhető el olyan tényezők miatt, mint a megítélés szükségessége, tesztelés alkalmazása, a számviteli és belső ellenőrzési rendszerek belső korlátai, valamint az a tény, hogy a könyvvizsgáló által megszerzhető bizonyítékok többsége természeténél fogva inkább meggyőző, mintsem bizonyító jellegű.*

*A könyvvizsgáló akkor azonosul a pénzügyi-számviteli információkkal (kimutatásokkal), ha csatolja azokhoz jelentését, véleményét (záradékát) vagy hozzájárul ahhoz, hogy könyvvizsgálóként nevét szakmai összefüggésbe hozza az információkkal. Ha a könyvvizsgáló nem juttatja kifejezésre azonosulását, akkor harmadik fél nem tételezheti fel, hogy a könyvvizsgáló az információkért felelős.*

*Bár a könyvvizsgálói vélemény (záradék) növeli az éves költségvetési beszámoló (pénzügyi kimutatások) hitelességét, a felhasználó nem tekintheti a véleményt (záradékot) bizonyosságnak a vizsgált szervezet jövőbeni működőképességét, illetve azon hatékonyságát vagy eredményességét illetően, amellyel a vezetés a vizsgált szervezet ügyeit vezette.*

*A Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardok alapján végbemenő könyvvizsgálat az államháztartásban arra szolgál, hogy kellő bizonyosságot szolgáltatson arra nézve, miszerint az éves költségvetési beszámoló (pénzügyi kimutatások) egészében véve nem tartalmaznak lényeges hibás állításokat. A kellő bizonyosság, mint fogalom azon összegyűjtött könyvvizsgálati bizonyítékokra vonatkozik, amelyek a könyvvizsgáló számára annak a következtetésnek a levonásához szükségesek, hogy egészében véve az éve költségvetési beszámolóban lényeges hibás állítások nincsenek. Az elfogadható szintű bizonyosság az egész könyvvizsgálati folyamatra vonatkozik.*

*A kellő bizonyosság nem a bizonylatok, tranzakciók és rendszerek teljes körű vizsgálatát jelenti. A könyvvizsgálatnak vannak belső korlátai, amelyek miatt lehetséges, hogy annak ellenére, hogy a könyvvizsgáló a tőle elvárható gondossággal tervezte meg és hajtotta végre eljárásait és ezek alapján záradékot bocsátott ki, a pénzügyi kimutatások tartalmaznak hibás állításokat, amelyek azonban nem befolyásolják lényegesen a megbízható és valós képet.*

*A könyvvizsgálónak a könyvvizsgálat belső korlátai ellenére úgy kell megterveznie és végrehajtania a vizsgálatot, hogy a kellő bizonyosságot szolgáltatson arra, hogy az éves költségvetési beszámoló mentes a lényeges hibáktól.*

*Ha a fentebb vázoltakat is magában foglaló eljárások végrehajtása után a könyvvizsgáló nem képes elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékokhoz jutni, akkor a könyvvizsgálói jelentést a következő záradékokkal kell ellátnia:*

- *korlátozott vélemény (záradék)),*
- *ellenvélemény (elutasító záradék),*

- 
- *a véleménynyilvánítás elutasítása (a záradék megadásának elutasítása).*

*Ha a tévedés hatását nem megfelelően indokolták és mutatták ki, a könyvvizsgálónak korlátozott véleményt (záradékot) vagy ellenvéleményt (elutasító záradékot) kell adnia, a körülményeknek megfelelően.*

*Ha a tárgyidőszak számviteli politikáját nem következetesen alkalmazták a nyitó egyenlegekkel kapcsolatosan és ha a változását nem megfelelően indokolták és mutatták ki, a könyvvizsgálónak korlátozott véleményt (záradékot) vagy ellenvéleményt (elutasító záradékot) kell adnia, a körülményeknek megfelelően.*

*Ha az előző időszak éves költségvetési beszámolójára vonatkozó minősítés releváns marad és lényeges hatású a tárgyidőszakra készített éves költségvetési beszámolóra (pénzügyi kimutatásokra), akkor a könyvvizsgáló tartozik ugyanúgy minősített véleményt (záradékot) fűzni a tárgyidőszakra vonatkozó könyvvizsgálói jelentéshez.*

*Amikor a könyvvizsgálati bizonyítékokat ellenőrzési rendszer tesztekkel nyeri a könyvvizsgáló, figyelembe kell vennie a könyvvizsgálati bizonyítékok elegendő és megfelelő voltát az ellenőrzési kockázat becsült szintjének alátámasztására.*

*Amikor a könyvvizsgálati bizonyítékokat alapvető vizsgálati eljárásokból nyeri a könyvvizsgáló, akkor az ezen eljárásokból nyert könyvvizsgálati bizonyítékok elegendő és megfelelő voltát az ellenőrzési rendszer tesztekkel kapott bármely bizonyítékokkal együtt kell figyelembe vennie az éves költségvetési beszámolóban (pénzügyi kimutatásokban) szereplő állítások alátámasztására.*

*A könyvvizsgáló a bizonyítékokat a következő egy vagy több eljárással szerzi meg: szemrevételezés, megfigyelés, információk bekérése és visszaigazolás, újraszámítás, számszaki felülvizsgálat és elemző eljárások. Ezen eljárások ütemezése részben attól az időtartamtól függ, amely a szükséges könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzéséhez rendelkezésre áll.*

**Helyi önkormányzatok esetében a könyvvizsgálónak meg kell győződnie arról, hogy az önkormányzati/polgármesteri hivatal és az önkormányzat felügyelete/irányítása alá tartozó önálló intézmények a Magyar Államkincstárhoz benyújtott éves költségvetési beszámolóit, továbbá az ezek alapján összeállított zárszámadási rendelettervezet, valamint az így készült konszolidált beszámoló megbízható adatokat tartalmaz-e.**

A zárszámadási rendeletet és a konszolidált beszámolót illetően a két beszámoló fő adatainak meg kell egyeznie. Tekintettel arra, hogy mindkét beszámoló az egyedi költségvetési beszámolók (hivatali és intézményi) alapadataira épül, nyilvánvaló ez utóbbi beszámolók megbízhatóságának követelménye is.

**A könyvvizsgáló a vonatkozó kormányrendeletek szerinti tartalommal és formában elkészített intézményi és hivatali költségvetési beszámolók, a konszolidált beszámoló, továbbá a zárszámadási rendelettervezet, valamint az azokat alátámasztó dokumentációk és eljárások felülvizsgálata során – a könyvvizsgálati eljárások keretében – magas fokú, de nem abszolút bizonyosságot szerez arról, hogy a bemutatott információk lényeges hibás állításoktól mentesek.**

---

Amennyiben a könyvvizsgáló a könyvvizsgálat keretében meggyőződik arról, hogy az éves költségvetési beszámoló(ka)t, a konszolidált beszámolót, mindezek alapján az önkormányzat zárszámadási rendeletervezetét a számviteli törvényben foglalt általános alapelvek, valamint a költségvetés alapján gazdálkodó szervek beszámolási és könyvvezetési kötelezettségére vonatkozó sajátos alapelvek és előírások alapján állították össze, az megbízható és valós összképet ad az önkormányzat vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről, könyvvizsgálói véleményét (záradékát) – mint kellő bizonyosságot – pozitív formában fejezi ki.

A könyvvizsgálónak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékkal kell rendelkeznie ahhoz, hogy következtetéseit levonhassa, könyvvizsgálói véleményét (záradékát) kialakíthassa. A könyvvizsgálói vélemény fokozza az éves költségvetési beszámoló hitelességét, azonban – a könyvvizsgálat belső korlátai miatt – nem szolgálhat abszolút, teljes bizonyossággal a testület és más felhasználók részére.

Ha a könyvvizsgáló véleménnyel látta el az államháztartás szervezete éves költségvetési beszámolóját, a helyi önkormányzat konszolidált beszámolóját, illetve zárszámadási rendeletervezetét, és könyvvizsgálói jelentését átadta a testület részére, akkor hozzájárult ahhoz, hogy könyvvizsgálóként nevét összefüggésbe hozzák a konszolidált beszámolóban, illetve a zárszámadásban szereplő információkkal.

Az államháztartás szervezetei könyvvizsgálata akkor szolgáltat elfogadható bizonyosságot arra nézve, hogy az éves költségvetési beszámoló, a konszolidált beszámoló, illetve a zárszámadási rendeletervezet egészében nem tartalmaz lényeges hibás állításokat, ha a könyvvizsgáló elegendő és megfelelő bizonyítékokkal rendelkezik arról, hogy:

- betartották az államháztartási törvényben, a Magyarország helyi önkormányzatairól szóló törvényben, a számviteli törvényben, a mindenkori éves költségvetési törvényben, egyéb szakmai törvényekben, továbbá az államháztartási törvény végrehajtására, az államháztartás számvitelére vonatkozó kormányrendeletekben, egyéb jogszabályokban foglalt előírásokat,
- a vonatkozó jogszabályok alapján alakították ki számviteli rendszerüket, számviteli politikájukat, leltározási és leltárkészítési eljárásaikat, értékelési elveiket és eljárásaikat, az operatív gazdálkodást elősegítő egyéb belső szabályaikat és ezeknek az eljárási gyakorlatuk is megfelel,
- a kötelezettségvállalás, az ellenjegyzés, az utalványozás jogköreit – a vonatkozó jogszabályi előírásokat betartva – csak az arra felhatalmazottak gyakorolják, az érvényesítés a szakmai teljesítés igazolásán alapul,
- könyvvezetésük és a beszámoló készítése során betartották az általános és sajátos számviteli alapelveket, ezért a nyilvántartásaik teljes körűek és megbízható adatokat tartalmaznak, a bizonylati rendet és okmányfegyelmet betartják,
- az intézmények vezetői és a polgármester, illetve a jegyző – az államháztartási törvény, a Magyarország helyi önkormányzatairól szóló törvény és a hatásköri törvény vonatkozó előírásai, továbbá a belső ellenőrzést szabályozó kormányrendelet alapján – kialakították és megfelelően működtetik a belső ellenőrzés (belső kontrollok) rendszerét, a helyi önkormányzat az önkormányzati törvény szerint gondoskodott a belső ellenőrzés funkcionálásáról,
- a helyi önkormányzatok eleget tesznek a Magyarország helyi önkormányzatairól szóló törvény szerinti ellenőrzési kötelezettségüknek és rendszeresen elvégzik saját intézményeik pénzügyi ellenőrzéseit,
- a pénzügyi bizottság – ahol kötelező a működése – eleget tesz a Magyarország helyi önkormányzatairól szóló törvényben meghatározott ellenőrzési feladatainak.

---

**Elfogadható bizonyosság esetén – vagyis államháztartás szervezete, helyi önkormányzatok esetében a testületi döntések, az önkormányzati hivatal és az intézmények tevékenységének, beszámolóinak és dokumentációinak felülvizsgálata alapján, a megfelelő könyvvizsgálati technikákat alkalmazva – a könyvvizsgáló hitelesítő véleményt (záradékot) ad, ennek hiányában a könyvvizsgálói összegzése korlátozott vélemény vagy ellenvélemény (elutasító záradék) lehet, esetleg a véleménynyilvánítás elutasításával kell élni.**

Az államháztartás alrendszereit, ezen belül az önkormányzatok és intézményeik állami feladatait, tervezési, gazdálkodási, könyvvezetési, beszámolási és ellenőrzési kötelezettségét törvények, kormányrendeletek határozzák meg. A vonatkozó előírások részben sajátos, részben szigorú feltételeit jelentik a gazdálkodásnak. A könyvvizsgálat során ezeknek az előírásoknak a betartására kell elsősorban figyelemmel lenni, vagyis a könyvvizsgálati technikákkal ellenőrizni szükséges, hogy a testület, az önkormányzati/polgármesteri hivatal és az intézmények betartották-e a jogszabályi előírásokat, kialakították-e a megfelelő számviteli rendet, alkalmazzák-e a szükséges és a megbízhatóságot növelő technikákat eljárásaik során.

Az önkormányzati és intézményi gazdálkodás lényeges láncszeme az operatív gazdálkodás szabályozása és a belső ellenőrzési (belső kontroll) rendszer kialakítása, megfelelő működtetése, továbbá az önállóan működő és gazdálkodó intézmények ellenőrzése. A megfelelő könyvvizsgálati eljárásokkal tehát – az ellenőrzési kockázatok csökkentése érdekében – meg kell győződni arról, hogy a helyi önkormányzat költségvetési gazdálkodása milyen mértékben van lefedve ellenőrzésekkel.

Az államháztartás területén a könyvvizsgálói vélemény (záradék) típusa háromféle lehet: hitelesítő vélemény, korlátozott vélemény (záradék), vagy ellenvélemény (elutasító záradék).

Hitelesítő vélemény (záradék) esetében a vizsgált önkormányzat (költségvetési szerv, alap) éves beszámolója "minden tekintetben" megfelelt a vonatkozó előírásoknak, s lényeges hibás állításoktól mentes.

Korlátozott vélemény (záradék) esetében ugyan a könyvvizsgálat nem tárt fel lényeges hibás állításokat, azonban a számviteli rendszer és a belső ellenőrzési rendszer nem megfelelő kialakítása, működése miatt a rendszerben rejlő kockázat olyan magas, hogy a könyvvizsgálattechnikái, belső korlátai miatt az ellenőrzési kockázatot nem lehet kellően alacsony szintre szorítani.

Az ellenvélemény (elutasító záradék) egyértelmű, ha a hibás állítások nagyságrendje meghaladja az elfogadható szintet. Tekintettel a helyi önkormányzatok költségvetési beszámolási rendszerének határidőire, előállhat az a helyzet, hogy az éves költségvetési beszámoló(k), a konszolidált beszámoló és a zárszámadási rendelethez feldolgozott költségvetési beszámoló(k) egyes adatai eltérnek egymástól.

Amennyiben a könyvvizsgáló nem tud záradékot adni, mert ahhoz nem tudott elegendő, illetve megfelelő könyvvizsgálói bizonyítékot szerezni, akkor a vélemény (záradék) elutasításával kell élnie, az elutasítás okainak részletes feltüntetésével.

---

### 3.5. JELENTÉSKÉSZÍTÉS

#### **A könyvvizsgálat alapján készült írásos dokumentumokkal kapcsolatos követelmények (alapelemek, formai, tartalmi szempontok)**

**A könyvvizsgálónak a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján levont következtetéseket a pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan kiadandó záradék (vélemény) alapjaként értékelnie kell.**

*A jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység során kibocsátott független könyvvizsgálói jelentések vélemény szakaszában a pénzügyi kimutatásokat, a vonatkozó nemzeti standardokban előírtakon túlmenően, a számviteli törvény 156. § (5) bekezdésének b) pontja szerinti követelmények figyelembevételével, a pénzügyi kimutatások főbb pénzügyi adatainak (de legalább a mérlegfőösszegnek és az adózott/mérleg szerinti eredménynek) megadásával is azonosítani kell. (Hiv.: 700. témaszámú standard 24. bekezdés, MNKS A5. bekezdés.)*

*A jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység során kibocsátott független könyvvizsgálói jelentésben ki kell jelenteni, hogy a könyvvizsgálatot a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardoknak megfelelően hajtották végre. (Hiv.:700. témaszámú standard 28. bekezdés, MNKS A5. bekezdés.)*

*A Kkt. 3. § (1) bekezdésének a) pontja szerinti könyvvizsgálatok vonatkozásában a minősítés nélküli könyvvizsgálói vélemény kibocsátásakor az alábbi megfogalmazást kell használni:*

*„Véleményem(ünk) szerint a (pénzügyi kimutatások megnevezése) megbízható és valós képet ad a (társaság/gazdálkodó szervezet) megnevezése (mérlegfordulónap dátuma)-on fennálló vagyoni és pénzügyi helyzetéről, valamint az ezen időponttal végződő üzleti évre vonatkozó jövedelmi helyzetéről a Magyarországon hatályos, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvényvel összhangban.” (Hiv.: 700. témaszámú standard 25. bekezdés, MNKS A5. bekezdés.)*

*A jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység során kibocsátott könyvvizsgálói jelentésben a könyvvizsgáló, valamint a könyvvizsgáló cég adatait a számviteli törvény 156. § (5) bekezdésének l) és m) pontjában foglalt tartalommal kell feltüntetni (Hiv.: 700. témaszámú standard 47-48. bekezdés, MNKS A5. bekezdés.)*

*A könyvvizsgálónak az éves beszámolóra, illetve az összevont (konszolidált) éves beszámolóra vonatkozó könyvvizsgálói jelentésében a számviteli törvény alapján az üzleti jelentés és az éves beszámoló, illetve az összevont (konszolidált) éves beszámoló és más jogszabály vonatkozó előírásainak összhangjára vonatkozó véleményét, valamint arra vonatkozó nyilatkozatát, hogy tudomására jutott-e bármely lényegesnek tekinthető hibás állítás az üzleti jelentésben, illetve az összevont (konszolidált) üzleti jelentésben, és ha igen, akkor a szóban forgó hibás állítás milyen jellegű, a könyvvizsgálói jelentés elkülönült, az egyéb információkkal foglalkozó részében kell szerepeltetni. „A vezetés felelőssége az éves beszámolóért” című bekezdés előtt. (Hiv.: 700. témaszámú standard 32. bekezdés.)*

**A könyvvizsgálói véleményt (záradékot) magában foglaló jelentésben csak olyan megállapítások, állítások szerepelhetnek, amelyek valódiságáról a könyvvizsgáló kellő bizonyosságot szerzett.**

---

**Az írásos dokumentumok összeállításakor a könyvvizsgálónak úgy kell a dokumentumokat megfogalmazni, elkészíteni, hogy a bennük lévő megállapítások, adatok:**

- feleljenek meg a valós helyzetnek (pénzügyi kimutatások),
- tartalmazzanak minden a beszámoló minősítéséhez szükséges adatot, következtést,
- hűen tükrözzék, minősítsék az államháztartás szervezete, az önkormányzat (és intézményei) vagyoni, pénzügyi helyzetét,
- legyenek könnyen értelmezhetőek, áttekinthetőek,
- az előző években végzett könyvvizsgálat dokumentumaival legyenek összehasonlíthatók.

**A dokumentumok felépítése, összetétele:**

- az államháztartás melyik szervezetét érinti a könyvvizsgálat,
- mire terjedt ki, milyen módszerrel történt a vizsgálat,
- megfelelnek-e az államháztartási törvényben, a számviteli törvényben, a vonatkozó kormányrendeletekben meghatározott tartalmi követelményeknek,
- alkalmasak-e arra, hogy az éves költségvetési beszámolóval kapcsolatos megbízható, valós összkép megnyugtatóan megállapítható legyen.

**Jelentés az éves költségvetési beszámolóról, az éves beszámoló egyes elemeiről (költségvetési jelentés, maradványkimutatás, mérleg, eredménykimutatás, kiegészítő melléklet)**

*A könyvvizsgálónak át kell tekintenie és összegeznie kell a könyvvizsgálati bizonyítékokból következtetéseket, amelyeket az éves költségvetési beszámolóra (pénzügyi kimutatásokra) adandó vélemény (záradék) alapjául szolgálnak.*

*Ez az áttekintés és összegezés magával hozza annak mérlegelését, hogy az éves költségvetési beszámoló (pénzügyi kimutatások) az általános beszámoló-készítési elvekkel összhangban készültek-e, gondoljunk itt akár a Nemzetközi Számviteli Standardokra, akár az érvényes nemzeti standardokra vagy elfogadott gyakorlatra. Szükséges azt is figyelembe venni, hogy az éves költségvetési beszámoló megfelel-e a törvényi előírásoknak.*

*A könyvvizsgálói jelentésnek tartalmaznia kell az éves költségvetési beszámoló (pénzügyi kimutatások) egészéről alkotott vélemény világos és egyértelmű írásba foglalását.*

*A magyar jogszabályokon alapuló vizsgálatok esetében a könyvvizsgálónak a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardokra kell hivatkoznia, a véleményező szakaszban a hatályos számviteli törvény szerinti értelemszerűen alkalmazott véleményt és a könyvvizsgáló címe mellett a könyvvizsgáló kamarai tagsági, illetve nyilvántartásbavételi számát kell feltüntetni.*

A könyvvizsgálói jelentés következő alapelemeihez kapcsolódó követelmények arra az esetre, amikor a könyvvizsgálatot a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardoknak megfelelően hajtották végre:

- (a) megnevezés;
- (b) a címzett;
- (c) a bevezető szakasz;
- (d) a vezetés felelőssége a pénzügyi kimutatások elkészítéséért;
- (e) a könyvvizsgáló felelőssége;



- 
- (f) a könyvvizsgálói záradék (vélemény);
  - (g) egyéb jelentéstételi felelőségek;
  - (h) a könyvvizsgáló aláírása;
  - (i) a könyvvizsgálói jelentés dátuma; és
  - (j) a könyvvizsgáló címe.

### **A könyvvizsgálói záradékot (véleményt) érintő tényállások**

A könyvvizsgáló nem adhat korlátozás nélküli véleményt (záradékot) olyankor, amikor a következő tényállások bármelyike fennáll és – a könyvvizsgáló megítélése szerint – annak kihatása a pénzügyi kimutatásokra lényeges vagy lényeges lehet:

(a) a könyvvizsgálói munka hatóköre korlátozva van; vagy

(b) véleményeltérés van a vezetéssel a kiválasztott számviteli politikák elfogadhatóságát, azok alkalmazásának módszerét vagy a pénzügyi kimutatásokban szereplő közzétételek megfelelőségét illetően.

Az (a) bekezdésben leírt körülmények korlátozott véleményt (záradékot) vagy a záradék megadásának elutasítását (véleménynyilvánítás visszautasítását) eredményezhetik. A (b) bekezdésben leírt körülmények korlátozott véleményt (záradékot) vagy pedig ellenvéleményt (elutasító záradékot) eredményezhetnek.

***Korlátozott véleményt (záradékot) kell adni akkor, amikor a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy korlátozás nélküli vélemény (záradék) nem adható, de a vezetéssel való egyet nem értés, vagy a hatókör-korlátozás hatása nem annyira lényeges és átfogó, hogy az ellenvéleményt (elutasító záradékot) vagy a véleménynyilvánítás visszautasítását (záradék megadásának elutasítását) követelné meg. A korlátozott véleményt (záradékot) olyan szöveggel kell kifejezni, hogy „kivéve” azon tényezők hatásait, amelyekre a korlátozás vonatkozik.***

***Vissza kell utasítani a véleménynyilvánítást (a záradék megadását el kell utasítani), ha olyan lényeges és átfogó a hatókör-korlátozás hatása, hogy a könyvvizsgáló nem tudott elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni, és így nem áll módjában a pénzügyi kimutatásokról véleményt mondani.***

***Ellenvéleményt (elutasító záradékot) kell adni, ha a véleményeltérés annyira lényeges és átfogó hatással van a pénzügyi kimutatásokra, hogy a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a jelentés korlátozása nem fejezi ki kellőképpen a pénzügyi kimutatások félrevezető vagy hiányos jellegét.***

**Ha a könyvvizsgáló a korlátozás nélküli véleménytől eltérő véleményt (záradékot) ad, a jelentésben szerepeltetni kell az összes alapvető ok egyértelmű ismertetését, és amennyiben kivitelezhető, azok pénzügyi kimutatásokra gyakorolt kihatásának a számszerűsítését.**

---

Szokásosan ezeket az információkat a vélemény (záradék) vagy a véleménynyilvánítás visszautasítása (a záradék megadásának elutasítás) előtt, külön bekezdésben fejtik ki a könyvvizsgáló, és az információ hivatkozhat a pénzügyi kimutatásokhoz fűzött megjegyzésekben található részletesebb kifejtésre, ha van ilyen.

**Körülmények, amelyek korlátozás nélküli véleménytől (záradéktól) eltérő véleményt (záradékot) eredményezhetnek:**

**A vélemény (záradék) a nyilvánosságnak szól arról, hogy a szervezet éves költségvetési beszámolója részleteiben és egészében megfelel-e a törvényes előírásoknak, és a beszámólót az államháztartás szervezete, helyi önkormányzatok esetében az önkormányzat számviteli politikájára figyelemmel és a sajátosságaira tekintettel állították-e össze.**

**A vélemény (záradék) igen tömör, csak a leglényegesebb tényeket tartalmazza. A számviteli törvény ezért pontosan előírja a hitelesítő vélemény (záradék) szó szerinti szövegét, valamint meghatározott esetekben az ettől való eltérés lényegét a korlátozás, illetve megtagadás eseteiben.**

*A magyar törvényi előírásoknak megfelelő, hitelesítő véleményt (záradékot) tartalmazó könyvvizsgálói jelentéseket a következő minták szemléltetik:*

**Példa az éves költségvetési beszámolóra vonatkozó könyvvizsgálói jelentésre**

## **FÜGGETLEN KÖNYVVIZSGÁLÓI JELENTÉS**

**Az ABC intézmény vezetésének, irányító szervének**

### **Vélemény**

Elvégeztem(ük) az ABC intézmény („az Intézmény”) <sup>1</sup> 202.... évi éves költségvetési beszámolójának könyvvizsgálatát, amely éves költségvetési beszámoló a 202.... évre vonatkozó költségvetési jelentésből, amelyben a teljesített költségvetési bevételek összege ..... Ft, a teljesített költségvetési kiadások összege ..... Ft, maradványkimutatásból, amelyben az összes maradvány ..... Ft, további adatszolgáltatásokból, (elszámolásokból), valamint a 202.... december 31-i fordulónapra készített mérlegből – melyben az eszközök és források egyező végösszege ..... Ft, a mérleg szerinti eredmény ..... Ft (nyereség/veszteség) –, és az ugyanezen időponttal végződő költségvetési évre vonatkozó eredménykimutatásból, valamint a kiegészítő mellékletből áll. <sup>2</sup>

Véleményem(ünk) szerint a mellékelt éves költségvetési beszámoló megbízható és valós képet ad az Intézmény 202.... évi éves költségvetésének teljesítéséről, az Intézmény 202.... december 31-én fennálló vagyoni és pénzügyi helyzetéről, valamint az ezen időponttal végződő költségvetési évre vonatkozó jövedelmi helyzetéről a Magyarországon hatályos, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvénnyel (a továbbiakban: számviteli törvény), valamint az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelettel (a továbbiakban: az államháztartás számviteléről szóló kormányrendelet) összhangban.

---

<sup>1</sup> Az intézmény („az Intézmény”) megjelölés helyett költségvetési szerv („a Költségvetési szerv”) vagy önkormányzat („az Önkormányzat”) megnevezés is alkalmazható a megbízásnak megfelelően.

<sup>2</sup> A költségvetési beszámoló beazonosításához további adatok (teljesített finanszírozási bevételek, összes bevétel, teljesített finanszírozási kiadások, összes kiadás) is alkalmazhatók.

---

## A vélemény alapja

Könyvvizsgálatomat(unkat) a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardokkal összhangban és a könyvvizsgálatra vonatkozó – Magyarországon hatályos – törvények és egyéb jogszabályok alapján hajtottam(tuk) végre. Ezen standardok értelmében fennálló felelősségem(ünk) bővebb leírását jelentésem(ünk) „*A könyvvizsgáló éves költségvetési beszámoló könyvvizsgálatáért való felelőssége*” szakasza tartalmazza.

Független(ek) vagyok(unk) az Intézménytől a vonatkozó, Magyarországon hatályos jogszabályokban és a Magyar Könyvvizsgálói Kamara „A könyvvizsgálói hivatás magatartási (etikai) szabályairól és a fegyelmi eljárásról szóló szabályzat”-ában, valamint az ezekben nem rendezett kérdések tekintetében a Nemzetközi Etikai Standardok Testülete által kiadott „Könyvvizsgálók Etikai Kódexe”-ben (az IESBA Kódex-ben) foglaltak szerint, és megfelelek(ünk) az ugyanezen normákban szereplő további etikai előírásoknak is.

Meggyőződésem(ünk), hogy az általam(unk) megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték elegendő és megfelelő alapot nyújt véleményemhez(ünkhöz).

## A vezetés és az irányítással megbízott személyek felelőssége az éves költségvetési beszámolóért

A vezetés felelős az éves költségvetési beszámolóért a számviteli törvénnyel, valamint az államháztartás számviteléről szóló kormányrendelettel összhangban történő és a valós bemutatás követelményének megfelelő elkészítéséért, valamint az olyan belső kontrollért, amelyet a vezetés szükségesnek tart ahhoz, hogy lehetővé váljon az akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítástól mentes éves költségvetési beszámoló elkészítése.

Az éves költségvetési beszámoló elkészítése során a vezetés felelős azért, hogy felmérje az Intézménynél a vállalkozás folytatása elvének érvényesülését – különös tekintettel a beszámolóval érintett időszakban bekövetkezett, illetve a beszámolóval követő költségvetési évre tervezett szervezeti és feladatváltozásokra –, és az adott helyzetnek megfelelően tegye közzé a vállalkozás folytatása elvének érvényesülésével kapcsolatos információkat, valamint a vezetés felel a vállalkozás folytatásának elvén alapuló éves költségvetési beszámoló összeállításáért. A vezetésnek a vállalkozás folytatásának elvéből kell kiindulnia, ha ennek az elvnek az érvényesülését eltérő rendelkezés nem akadályozza, illetve a tevékenység folytatásának elmenthető tényező, körülmény nem áll fenn.

Az irányítással megbízott személyek felelősek az Intézmény pénzügyi beszámolóval kapcsolatos felülvizsgálataért.

---

## A könyvvizsgáló éves költségvetési beszámoló könyvvizsgálataért való felelőssége

A könyvvizsgálat során célom(unk) kellő bizonyosságot szerezni arról, hogy az éves költségvetési beszámoló egésze nem tartalmaz akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást, valamint az, hogy ennek alapján a véleményemet(ünket) tartalmazó független könyvvizsgálói jelentést bocsássak(sunk) ki. A kellő bizonyosság magas fokú bizonyosság, de nem garancia arra, hogy a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardokkal összhangban elvégzett könyvvizsgálat mindig feltárja az egyébként létező lényeges hibás állítást. A hibás állítások eredhetnek csalásból vagy hibából, és lényegesnek minősülnek, ha ésszerű lehet az a várakozás, hogy ezek önmagukban vagy együttesen befolyásolhatják a felhasználók adott éves költségvetési beszámoló alapján meghozott gazdasági döntéseit.

A Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardok szerinti könyvvizsgálat egésze során szakmai megítélést alkalmazok(unk), és szakmai szkepticizmust tartok(unk) fenn.

Továbbá:

- Azonosítom(juk) és felmérem(jük) az éves költségvetési beszámoló akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állításainak kockázatait, kialakítom(juk) és végrehajtom(juk) az ezen kockázatok kezelésére alkalmas könyvvizsgálati eljárásokat, valamint elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzek(ünk) a véleményem(ünk) megalapozásához. A csalásból eredő lényeges hibás állítás fel nem tárásának kockázata nagyobb, mint a hibából eredőé, mivel a csalás magában foglalhat összejátszást, hamisítást, szándékos kihagyásokat, téves nyilatkozatokat, vagy a belső kontroll felülírását.
- Megismerem(jük) a könyvvizsgálat szempontjából releváns belső kontrollt annak érdekében, hogy olyan könyvvizsgálati eljárásokat tervezzek(ünk) meg, amelyek az adott körülmények között megfelelőek, de nem azért, hogy az Intézmény belső kontrolljának hatékonyságára vonatkozóan véleményt nyilvánítsak(unk).
- Értékelem(jük) a vezetés által alkalmazott számviteli politika megfelelőségét és a vezetés által készített számviteli becslések és kapcsolódó közzétételek ésszerűségét.
- Következtetést vonok(unk) le arról, hogy helyénvaló-e a vezetés részéről a vállalkozás folytatásának elvén alapuló éves költségvetési beszámoló összeállítása, valamint a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján arról, hogy fennáll-e lényeges bizonytalanság olyan eseményekkel vagy feltételekkel kapcsolatban, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel az Intézménynél a vállalkozás folytatása elvének érvényesülését illetően, különös tekintettel a beszámolási időszakban bekövetkezett, illetve a beszámolási időszakot követő költségvetési évre tervezett szervezeti és feladatváltozásokra. Amennyiben azt a következtetést vonom(juk) le, hogy lényeges bizonytalanság áll fenn, független könyvvizsgálói jelentésemben(ünkben) fel kell hívnom(unk) a figyelmet az éves költségvetési beszámolóban lévő kapcsolódó közzétételekre, vagy ha a közzétételek e tekintetben nem megfelelőek, minősítenem(ünk) kell véleményemet(ünket). Következtetéseim(nk) a független könyvvizsgálói jelentésem(ünk) dátumáig megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékon alapulnak. Jövőbeli események vagy feltételek azonban érinthetik az Intézménynél a vállalkozás folytatása elvének érvényesülését.
- Értékelem(jük) az éves költségvetési beszámoló átfogó bemutatását, felépítését és tartalmát, beleértve a kiegészítő mellékletben tett közzétételeket, valamint értékelem(jük) azt is, hogy az éves költségvetési beszámolóban teljesül-e az alapul szolgáló ügyletek és események valós bemutatása.

- 
- Az irányítással megbízott személyek tudomására hozom(zuk) – egyéb kérdések mellett – a könyvvizsgálat tervezett hatókörét és ütemezését, a könyvvizsgálat jelentős megállapításait, beleértve az Intézmény által alkalmazott belső kontrollnak a könyvvizsgálatom(unk) során általam(unk) azonosított jelentős hiányosságait is, ha voltak ilyenek.

#### *Dátum*

*Könyvvizsgáló cég képviselőjének aláírása*  
*Képviselőre jogosult neve*  
*Könyvvizsgáló cég neve*  
*Könyvvizsgáló cégszékhelye*  
*Nyilvántartási szám*  
*Költségvetési minősítés száma*

*Kamarai tag könyvvizsgáló aláírása*  
*Kamarai tag könyvvizsgáló neve*  
*Nyilvántartási szám (tagszám)*  
*Költségvetési minősítés száma*

(A minősítés feltüntetése opcionális.)

**Példa az éves költségvetési beszámolóra vonatkozó könyvvizsgálói jelentésre (van melléklet)**

### **FÜGGETLEN KÖNYVVIZSGÁLÓI JELENTÉS**

**Az ABC intézmény vezetésének, irányító szervének**

#### **Vélemény**

Elvégeztem(ük) az ABC intézmény („az Intézmény”) <sup>3</sup> 202..... évi éves költségvetési beszámolójának könyvvizsgálatát, amely éves költségvetési beszámoló a 202.... évre vonatkozó költségvetési jelentésből, amelyben a teljesített költségvetési bevételek összege ..... Ft, a teljesített költségvetési kiadások összege ..... Ft, maradványkimutatásból, amelyben az összes maradvány ..... Ft, további adatszolgáltatásokból, (elszámolásokból), valamint a 202....december 31-i fordulónapra készített mérlegből –, melyben az eszközök és források egyező végösszege ..... Ft, a mérleg szerinti eredmény..... Ft (nyereség/veszteség) –, és az ugyanezen időponttal végződő költségvetési évre vonatkozó eredménykimutatásból, valamint a kiegészítő mellékletből áll. <sup>4</sup>

Véleményem(ünk) szerint a mellékelt éves költségvetési beszámoló megbízható és valós képet ad az Intézmény 202.... évi éves költségvetésének teljesítéséről, az Intézmény 202..... december 31-én fennálló vagyoni és pénzügyi helyzetéről, valamint az ezen időponttal végződő költségvetési évre vonatkozó jövedelmi helyzetéről a Magyarországon hatályos, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvénnyel (a továbbiakban: számviteli törvény), valamint az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelettel (a továbbiakban: az államháztartás számviteléről szóló kormányrendelet) összhangban.

---

<sup>3</sup> Az intézmény („az Intézmény”) megjelölés helyett költségvetési szerv („a Költségvetési szerv”) vagy önkormányzat („az Önkormányzat”) megnevezés is alkalmazható a megbízásnak megfelelően.

<sup>4</sup> A költségvetési beszámoló beazonosításához további adatok (teljesített finanszírozási bevételek, összes bevétel, teljesített finanszírozási kiadások, összes kiadás) is alkalmazhatók.

---

## A vélemény alapja

Könyvvizsgálatomat(unkat) a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardokkal összhangban és a könyvvizsgálatra vonatkozó – Magyarországon hatályos – törvények és egyéb jogszabályok alapján hajtottam(tuk) végre. Ezen standardok értelmében fennálló felelősségem(ünk) bővebb leírását jelentésem(ünk) „*A könyvvizsgáló éves költségvetési beszámoló könyvvizsgálatáért való felelőssége*” szakasza tartalmazza.

Független(ek) vagyok(unk) az Intézménytől a vonatkozó, Magyarországon hatályos jogszabályokban és a Magyar Könyvvizsgálói Kamara „A könyvvizsgálói hivatás magatartási (etikai) szabályairól és a fegyelmi eljárásról szóló szabályzat”-ában, valamint az ezekben nem rendezett kérdések tekintetében a Nemzetközi Etikai Standardok Testülete által kiadott „Könyvvizsgálók Etikai Kódexe”-ben (az IESBA Kódex-ben) foglaltak szerint, és megfelelek(ünk) az ugyanezen normákban szereplő további etikai előírásoknak is.

Meggyőződésem(ünk), hogy az általam(unk) megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték elegendő és megfelelő alapot nyújt véleményemhez(ünkhöz).

## A vezetés és az irányítással megbízott személyek felelőssége az éves költségvetési beszámolóért

A vezetés felelős az éves költségvetési beszámolóért a számviteli törvénnyel, valamint az államháztartás számviteléről szóló kormányrendelettel összhangban történő és a valós bemutatás követelményének megfelelő elkészítéséért, valamint az olyan belső kontrollért, amelyet a vezetés szükségesnek tart ahhoz, hogy lehetővé váljon az akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítástól mentes éves költségvetési beszámoló elkészítése.

Az éves költségvetési beszámoló elkészítése során a vezetés felelős azért, hogy felmérje az Intézménynél a vállalkozás folytatása elvének érvényesülését – különös tekintettel a beszámolóval érintett időszakban bekövetkezett, illetve a beszámolóval követő költségvetési évre tervezett szervezeti és feladatváltozásokra –, és az adott helyzetnek megfelelően tegye közzé a vállalkozás folytatása elvének érvényesülésével kapcsolatos információkat, valamint a vezetés felel a vállalkozás folytatásának elvén alapuló éves költségvetési beszámoló összeállításáért. A vezetésnek a vállalkozás folytatásának elvéből kell kiindulnia, ha ennek az elvnek az érvényesülését eltérő rendelkezés nem akadályozza, illetve a tevékenység folytatásának elmentendő tényező, körülmény nem áll fenn.

Az irányítással megbízott személyek felelősek az Intézmény pénzügyi beszámolóval kapcsolatos felügyeletéért.

---

## A könyvvizsgáló éves költségvetési beszámoló könyvvizsgálataért való felelőssége

A könyvvizsgálat során célom(unk) kellő bizonyosságot szereznünk arról, hogy az éves költségvetési beszámoló egésze nem tartalmaz akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást, valamint az, hogy ennek alapján a véleményemet(ünket) tartalmazó független könyvvizsgálói jelentést bocsássak(sunk) ki. A kellő bizonyosság magas fokú bizonyosság, de nem garancia arra, hogy a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardokkal összhangban elvégzett könyvvizsgálat mindig feltárja az egyébként létező lényeges hibás állítást. A hibás állítások eredhetnek csalásból vagy hibából, és lényegesnek minősülnek, ha ésszerű lehet az a várakozás, hogy ezek önmagukban vagy együttesen befolyásolhatják a felhasználók adott éves költségvetési beszámoló alapján meghozott gazdasági döntéseit.

Az éves költségvetési beszámoló könyvvizsgálataért való további felelősségem(ünk) leírását a jelen független könyvvizsgálói jelentésem(ünk) melléklete tartalmazza, ami a független könyvvizsgálói jelentés elválaszthatatlan része és a könyvvizsgáló aláírását tartalmazó oldal után következik.

### *Dátum*

*Könyvvizsgáló cég képviselőjének aláírása*

*Képviselőre jogosult neve*

*Könyvvizsgáló cég neve*

*Könyvvizsgáló cégszékhelye*

*Nyilvántartási szám*

*Költségvetési minősítés száma*

*Kamarai tag könyvvizsgáló aláírása*

*Kamarai tag könyvvizsgáló neve*

*Nyilvántartási szám (tagszám)*

*Költségvetési minősítés száma*

(A melléklet a könyvvizsgáló könyvvizsgálataért való felelősségét magában foglaló pontokat tartalmazza; a minősítés feltüntetése opcionális.)

*A könyvvizsgálói jelentés formáját és tartalmát, célszerű bizonyos mértékben egységesíteni, elősegítve a jobb megértést és a szokásostól esetleg eltérő körülmények értelmezését.*

**Az államháztartás szervezetei, mint megbízó részéről általában igény van az ún. hosszú formátumú jelentésre (amelynek magában kell foglalnia a könyvvizsgálói jelentés minden alapelemét).**

Tekintettel arra, hogy egy adott beszámolóról, vagy csak rövid, vagy csak hosszú formátumú jelentés készülhet, a hosszú változatnak magában kell foglalnia a rövid jelentés kötelező tartalmát.

Elterjedt (a szakmai álláspontok szerint elfogadható) az a megoldás, mely szerint rövid formátumú jelentés készül, a részleteket pedig egy „Kiegészítés a független könyvvizsgálói jelentéshez” című dokumentum tartalmazza. A kiegészítő jelentés alkalmazásánál is figyelemmel kell lenni arra a követelményre, hogy a közzétételből azonos tájékoztatást kell kapnia a felhasználói kör – a „piac” – valamennyi szereplőjének. Az előbbieket miatt a célszerűségi szempontok inkább a kiegészítés nélküli rövid jelentés alkalmazása mellett szólnak.

---

**A hosszú formátumú könyvvizsgáló jelentés a programban meghatározott feladatoknak megfelelő szerkezetben tartalmazza az államháztartás szervezete költségvetési beszámolójának megítélését, és ennek megfelelően tartalma a következő:**

- a)
- A könyvvizsgálói jelentés megnevezés, az államháztartás szervezetének és a vizsgált időszak megjelölése,
  - a vizsgálat céljának közlése, szervezési információk (ki végezte a könyvvizsgálatot stb.);
- b) a gazdálkodás rendszerének vizsgálati tapasztalatai, különös tekintettel:
- a számviteli alapelvek érvényesülésére,
  - a számviteli politikára, illetve annak megvalósulására,
  - a pénzgazdálkodási feladatokra, a kapcsolódó döntési, hatásköri rendszer működésére,
  - a (belső kontrollok) belső ellenőrzés helyzetére, biztonságára,
  - a számítástechnikai, információs rendszer működésére;
- c) a gazdasági tranzakciók, a számviteli munka minősítése;
- d) az éves zárlati munkák vizsgálatának tapasztalatai – kiemelten –:
- a leltározás, leltár elkészítése,
  - a leltár értékelése,
  - az értékcsökkenések elszámolása,
  - az év végi zárlati munkák végrehajtása;
- e) az éves beszámoló elkészítésének, valóságának minősítése
- a mérleg felülvizsgálatának megállapításai, kitérve a befektetett eszközökre, a készletállományra, a pénzeszközökre, a követelésekre, illetve a kötelezettségekre,
  - a költségvetési jelentés megalapozottságának minősítése (a kimutatott eredeti, módosított előirányzatok felülvizsgálata, a költségvetéssel történő összehasonlítása alapján, a testületi és a központi döntések szerint elvégzett módosításokra figyelemmel, illetve a követelések és kötelezettségek állománya),
  - a költségvetési maradvány vizsgálatának tapasztalatai, a maradványkimutatás értékelése,
  - a gazdálkodás eredményének alakulása, az eredménykimutatás vizsgálata;
- f) a vagyoni, pénzügyi helyzet értékelése, mutatók felhasználásával;
- g) vélemény a beszámoló hitelességéről, a vélemény (záradék) közlése;
- h) (a jelentés kiegészítésének részeként vagy külön anyagként:
- a zárszámadási rendlettervezet előterjesztése és összeállítása megfelel-e a jogszabályi előírásoknak (az eltéréseket tételesen, megfelelő hivatkozással részletezni kell),
  - az előterjesztés adatai kellően megalapozottak-e, valósak-e (ha vannak ilyenek, utalva a lényeges hiányosságokra, lehetőség szerint számszerűsítve azok hatását) – ez szorosan kapcsolódik a beszámoló értékeléséhez,
  - az államháztartás pénzügyi helyzetének elemzése, különös tekintettel az adósság állományára.



A zárszámadási rendelettervezetről kialakított írásos véleményt a következő szerkezetben célszerű összeállítani:

- a rendelettervezet előkészítése, ezen belül a beszámolásra, zárszámadásra vonatkozó határidők betartása, az egyeztetési kötelezettség teljesítése (a helyi kisebbségi önkormányzatokkal),
- a rendelettervezet tartalmi megfelelése a vonatkozó jogszabályi előírásoknak, ezen belül: az államháztartásról szóló törvénynek, a mindenkori költségvetési törvénynek, a Magyarország helyi önkormányzatairól szóló törvénynek,
- a rendelettervezet megfelelése a számviteli törvénynek és a vonatkozó kormányrendeleteknek,
- a rendelettervezet adatainak megalapozottsága, a kiadások és bevételek alakulása,
- a vagyoni helyzet alakulása,
- javaslatok a zárszámadási rendelettervezet törvényi, jogszabályi előírásokhoz való megfelelésének kiegészítésére,
- javaslatok a beszámolási évet követő, tárgyévi gazdálkodásra vonatkozóan az elemzések-ből levont következtetések alapján.

A könyvvizsgálói jelentésben összefoglalóan kell utalni a zárszámadási rendelettervezet felülvizsgálata során kialakított véleményre.

A folyamatos megbízást teljesítő könyvvizsgálóknál feladatuk részét képezheti a költségvetési rendelettervezet véleményezése is. Amennyiben a beszámolási időszak költségvetési rendelettervezetének véleményezését a könyvvizsgáló végezte el, a zárszámadási rendelettervezet írásos véleményében arra is utalni kell, hogy az önkormányzat az éves gazdálkodás során figyelembe vette-e a könyvvizsgáló költségvetési rendelettervezethez fűzött megjegyzéseit, milyen összefüggés van a költségvetési rendelet előirányzatainak megalapozottsága és a zárszámadási rendelettervezetben kimutatott teljesítési adatok között.

A könyvvizsgálói jelentés a képviselő-testület (közgyűlés) részére készül.

A képviselő-testület számára kevésbé fontos, a beszámoló hitelességét lényegesen nem befolyásoló hiányosságok feltárására és megszüntetésére az önkormányzat polgármesterének megfogalmazott ún. vezetői levél könyvvizsgáló által való átadásával hívható fel a figyelem.

### **A könyvvizsgálói vélemény (záradék)**

A könyvvizsgálói jelentésnek világosan ki kell fejeznie a könyvvizsgáló véleményét arról, hogy az éves költségvetési beszámoló (pénzügyi kimutatások) megbízható és valós képet ad-e (vagy minden lényeges összefüggést a valóságnak megfelelően mutat-e be), a beszámoló megfelel-e a törvényi előírásoknak.

Minősítés nélküli véleményt (záradékot) kell adni akkor, ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a pénzügyi kimutatások valóságnak megfelelő és korrekt képet adnak (vagy minden lényeges szempontból korrekt módon mutatnak be) a meghatározott beszámoló-készítési elvekkel összhangban. A minősítés nélküli vélemény (záradék) azt is magában foglalja, hogy a számviteli elvekben vagy azok alkalmazási módszereiben bekövetkezett változásokat, valamint azok kihatásait kellő módon vették-e figyelembe és mutatták be a pénzügyi kimutatásokban.

**A könyvvizsgálói véleményt (záradékot) nem érintő tényezők:**

Bizonyos esetekben a könyvvizsgálói jelentést minősíthetik úgy is, hogy abba belefoglalnak egy figyelemfelhívó bekezdést, hogy kiemeljenek egy olyan, a pénzügyi kimutatásokat érintő kérdést, amelyet a pénzügyi kimutatásokhoz kapcsolódó megjegyzések tartalmazznak és részletesebben kifejtnek. Egy ilyen figyelemfelhívó megjegyzés hozzáfűzése nem érinti a könyvvizsgálói véleményt (záradékot). A figyelemfelhívó megjegyzés lehetőleg a vélemény (záradék) után, de az esetleges egyéb jelentéstételi felelősségről (ha volt ilyen) szóló rész előtt szerepel. A figyelemfelhívó megjegyzés lehetőleg utal arra, hogy a könyvvizsgálói vélemény (záradék) ebben a vonatkozásban nem korlátozott.

### **A költségvetési rendeletervezet írásos véleményezése**

A költségvetési rendeletervezet felülvizsgálatáról készült jelentés (vélemény) olyan „igazolás”, mely nem jelent záradékot, de dokumentuma annak az értékelő munkának, mellyel a könyvvizsgáló minősíti a testület elé terjesztett rendeletervezetet. A könyvvizsgáló eltérő álláspontra helyezkedhet a jegyző által elkészített és a polgármester által beterjesztett előterjesztéssel kapcsolatban. Amennyiben ezen nézetbeli különbségek lényegesek az előterjesztett éves költségvetési rendeletervezettel kapcsolatban, a könyvvizsgálónak az összegző megállapításában ezt tömören meg kell fogalmaznia. A könyvvizsgálói minősítés tartalma – ami nem záradék – a következő lehet:

#### ***Egyetértő vélemény a könyvvizsgálói jelentésben***

Egyetértő véleményt kell nyilvánítani akkor, amikor a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a költségvetési rendeletervezet minden lényeges összefüggést a valóságnak megfelelően mutat be, és az alkalmazott eljárások megfelelnek az előírt követelményeknek. Az egyetértő vélemény arra is utal, hogy a jogszabályi előírásokat minden esetben helyesen alkalmazták, s a tervezett előirányzatok biztosítják a költségvetés egyensúlyát.

A költségvetési rendeletervezet felülvizsgálatáról készült írásos vélemény – jelentés, illetve kiegészítés – szerkezete:

#### **A jogszabályi előírások betartása, a törvényesség, különös tekintettel**

- az eljárási szabályokra,
- a költségvetési koncepció (ha készül), valamint a költségvetési rendeletervezet előterjesztésére,
- az intézményi, bizottsági stb. egyeztetésekre, véleményekre,
- az átmeneti rendelkezésekre.

#### **A költségvetés szerkezetének, tartalmának értékelése az Áht. és az Ámr. alapján**

##### **A pénzügyi helyzet értékelése, így**

- a költségvetési egyensúly biztosítása (összevetések az előző évvel, évekkel),
- a költségvetési és finanszírozási bevételek és kiadások, a felhalmozási és a működési célú bevételek és kiadások alakulása (nincs-e a tervben „vagyonfelélés”, azaz felhalmozású célú bevételek működésre való felhasználásának szándéka stb.),
- a tervezett előirányzatok megalapozottsága, alátámasztottsága (realitás, teljesíthetőség, a tervezés adatbázisának valóságosága).

**Vélemény** arról, hogy a rendeletervezet vitára és rendeletalkotásra alkalmas-e.

A költségvetési rendeletervezet véleményezéséről is készülhet rövid formátumú jelentés, amelyre példa:

## JELENTÉS

### A..... ÖNKORMÁNYZAT 202.... ÉVI KÖLTSÉGVETÉSÉRŐL SZÓLÓ RENDELETERVEZET VIZSGÁLATÁRÓL

a..... Önkormányzat Képviselő-testülete részére

Elvégeztük a..... **Önkormányzat** (a továbbiakban: Önkormányzat) 202.... évi költségvetési rendeletervezetének vizsgálatát, amely a *Javaslat a ..... Önkormányzat 202.... évi költségvetésére* című, a Képviselő-testület 202....-ai/ei ülésére készült mellékelt előterjesztésben található, s amelyben a **bevételek és kiadások tervezett együttes főösszege egyezően..... Ft**, ezen belül a **költségvetési bevételi főösszeg..... Ft**, a **költségvetési kiadási főösszeg ..... Ft**, a **költségvetési egyenleg (hiány/többlet) ..... Ft**, amelynek finanszírozása...

Az Önkormányzat 202.... évi költségvetési rendeletervezete az előterjesztésben részletezett feltevések és információk alapján készült.

A költségvetési rendeletervezet előkészítése az Önkormányzat jegyzőjének feladata és felelőssége, előterjesztése az Önkormányzat polgármesterének feladatkörébe, a költségvetési rendelet elfogadása a Képviselő-testület hatáskörébe tartozik, beleértve azokat a költségvetési rendeletervezetben, annak előterjesztésében ismertetett feltevéseket, információkat, illetve adatokat, számításokat és becsléseket, amelyeken az előterjesztett előirányzatok és más pénzügyi információk alapulnak.

#### ***A vizsgálat hatóköre***

A vizsgálatot a jövőre vonatkozó pénzügyi információk vizsgálatára vonatkozó 3400. témaszámú Nemzeti Bizonyosságot Nyújtó Szolgáltatási Standard alapján hajtottuk végre. Ezen standard értelmében a vizsgálat tervezése és elvégzése révén megfelelő bizonyosságot kell szereznünk arról, hogy az előterjesztés szerinti feltevések, információk, adatok, számítások és becslések a költségvetési rendeletervezet megfelelő alapját képezik, valamint kellő bizonyosságot arról, hogy a költségvetési rendeletervezetet a bemutatott feltevésekkel, információkkal, adatokkal, számításokkal és becslésekkel összhangban készítették el.

#### ***Következtetés és vélemény***

A Önkormányzat 202.... évi költségvetési rendeletervezetének, annak előterjesztésében bemutatott feltevéseknek, az azokat alátámasztó bizonyítékoknak a vizsgálata alapján semmi nem jutott tudomásunkra, ami miatt úgy kellene megítélnünk, hogy ezek a feltevések nem képezik az előterjesztett előirányzatok és más pénzügyi információk elfogadható alapját. Továbbá véleményünk szerint a költségvetési rendeletervezetet a hivatkozott feltevések alapján készítették el, s bemutatására, előterjesztésére a vonatkozó jogszabályokkal összhangban került sor.

Megítélésünk szerint a költségvetési rendeletervezet rendeletalkotásra alkalmas.

## **Megjegyzés**

A költségvetés végrehajtásának tényleges feltételei a tervszámok elfogadását követően eltérhetnek a költségvetési rendelettervezet előterjesztésében foglaltaktól, ami szükségessé teheti az előterjesztett előirányzatok, illetve ezzel összefüggésben a költségvetés más pénzügyi információinak későbbi módosítását.

## **Felhasználás korlátozása**

Jelen jelentés kizárólag .....Önkormányzat Képviselő-testülete tájékoztatására készült, az kizárólag a jogszabályokban meghatározott célra és módon használható fel.

*Dátum*

*Könyvvizsgáló cég képviselőjének aláírása*

*Képviselőre jogosult neve*

*Könyvvizsgáló cég neve*

*Könyvvizsgáló cégszékhelye*

*Nyilvántartási szám*

*Költségvetési minősítés száma*

*Kamarai tag könyvvizsgáló aláírása*

*Kamarai tag könyvvizsgáló neve*

*Nyilvántartási szám (tagszám)*

*Költségvetési minősítés száma*

(A minősítés feltüntetése opcionális.)

## **JELENTÉS**

### **A ÖNKORMÁNYZAT 202.... ÉVI KÖLTSÉGVETÉSÉRŐL SZÓLÓ ..... ÖNKORMÁNYZATI RENDELET MÓDOSÍTÁSÁRÓL**

**A ..... Önkormányzat Képviselő-testülete részére**

Elvégeztük a .....**Önkormányzat** (a továbbiakban: Önkormányzat) 202..... évi költségvetéséről szóló ..../... (... ..) **önkormányzati rendelet módosítására** (... sz. módosításként) a **Képviselő-testület 202...-ai/ei ülésére** előterjesztett rendelettervezet vizsgálatát. A mellékelt előterjesztésben található rendelettervezet szerint az Önkormányzat 202.. évi költségvetésének **kiadási és bevételi főösszege (konszolidált főösszege)** a módosítás hatására ..... **Ft-ra** változik, a **költségvetési bevételek összege** .....**Ft-ra**, a **költségvetési kiadások összege** ..... **Ft-ra** módosul. A **költségvetési hiány**, illetve a **finanszírozási többlet összege** ..... **Ft**.

Az Önkormányzat 202... évi költségvetésének módosításáról szóló rendelettervezet az előterjesztésben részletezett feltevések és információk alapján készült.

A költségvetési rendelet módosítására vonatkozó rendelettervezet előkészítése az Önkormányzat jegyzőjének feladata és felelőssége, előterjesztése az Önkormányzat polgármesterének feladatkörébe, a költségvetési rendelet módosításának elfogadása a Képviselő-testület hatáskörébe tartozik, beleértve azokat a rendelettervezetben, annak előterjesztésében ismertett feltevéseket, információkat, illetve adatokat, számításokat és becsléseket, amelyeken az előterjesztett előirányzatok és más pénzügyi információk alapulnak.

## **A vizsgálat hatóköre**

A vizsgálatot a jövőre vonatkozó pénzügyi információk vizsgálatára vonatkozó 3400. témaszámú Nemzeti Bizonyosságot Nyújtó Szolgáltatási Standard alapján hajtottuk végre. Ezen standard értelmében a vizsgálat tervezése és elvégzése révén megfelelő bizonyosságot kell szereznünk arról, hogy az előterjesztés szerinti feltevések, információk, adatok, számítások és becslések a költségvetési rendelet módosításának megfelelő alapját képezik, valamint kellő bizonyosságot arról, hogy a költségvetési rendelet módosítására előterjesztett rendelettervezet a bemutatott feltevésekkel, információkkal, adatokkal, számításokkal és becslésekkel összhangban készítették el.

### ***Következtetés és vélemény***

A..... Önkormányzat 202.... évi költségvetésének módosításáról szóló rendelettervezetnek, annak előterjesztésében bemutatott feltevéseknek, az azokat alátámasztó bizonyítékoknak a vizsgálata alapján semmi nem jutott tudomásunkra, ami miatt úgy kellene megítélnünk, hogy ezek a feltevések nem képezik az előterjesztett előirányzatok és más pénzügyi információk elfogadható alapját.

Továbbá véleményünk szerint a rendelettervezetet a hivatkozott feltevések alapján készítették el, s bemutatására, előterjesztésére a vonatkozó jogszabályokkal összhangban került sor.

Megítélésünk szerint az Önkormányzat 20... évi költségvetésének módosítására (... sz. módosításként) előterjesztett rendelettervezet rendeletalkotásra alkalmas.

### ***Megjegyzés***

A költségvetés végrehajtásának tényleges feltételei a módosított tervszámok elfogadását követően eltérhetnek a költségvetési rendelettervezet előterjesztésében foglaltaktól, ami szükségessé teheti az előterjesztett előirányzatok, illetve ezzel összefüggésben a költségvetés más pénzügyi információinak későbbi módosítását.

### ***Felhasználás korlátozása***

Jelen jelentés kizárólag a..... Önkormányzat Képviselő-testülete tájékoztatására készült, azt kizárólag a jogszabályokban meghatározott célra és módon használható fel.

### ***Dátum***

*Könyvvizsgáló cég képviselőjének aláírása*

*Képviselőre jogosult neve*

*Könyvvizsgáló cég neve*

*Könyvvizsgáló cégszékhelye*

*Nyilvántartási szám*

*Költségvetési minősítés száma*

*Kamarai tag könyvvizsgáló aláírása*

*Kamarai tag könyvvizsgáló neve*

*Nyilvántartási szám (tagszám)*

*Költségvetési minősítés száma*

(A minősítés feltüntetése opcionális.)

Megjegyzés: az azonosításhoz a módosításról szóló, illetve a költségvetési rendelettervezetről készült jelentésben az intézmények finanszírozását tartalmazó kiadási és bevételi főösszeg vagy nélküli (konszolidált) főösszeg – esetleg mindkettő – egyaránt megadható.

## Példa helyi önkormányzat összevont (konszolidált) beszámolójára vonatkozó könyvvizsgálói jelentésre

### FÜGGETLEN KÖNYVVIZSGÁLÓI JELENTÉS

**Az ABC Önkormányzat Képviselő-testületének/Közgyűlésének vagy  
Az ABC Önkormányzat Vezetésének<sup>5</sup>**

#### Vélemény

Elvégeztem(ük) az ABC Önkormányzat (az Önkormányzat) mellékelt 202... évi összevont (konszolidált) beszámolójának könyvvizsgálatát, amely összevont (konszolidált) beszámoló a 202... december 31-i fordulónapra készített konszolidált mérlegből –, melyben az eszközök és források egyező végösszege ..... Ft –, az ugyanezen időponttal végződő 202.... költségvetési évre vonatkozó konszolidált költségvetési jelentésből – melyben a teljesített költségvetési bevételek összege ..... Ft, a teljesített költségvetési kiadások összege ..... Ft –, és az ugyanezen költségvetési évre vonatkozó konszolidált eredménykimutatásból – melyben a mérleg szerinti eredmény ..... Ft (nyereség/vesztés) – áll. <sup>6</sup>

Véleményem(ünk) szerint a mellékelt összevont (konszolidált) beszámoló megbízható és valós képet ad az Önkormányzat 202.... december 31-én fennálló vagyoni és pénzügyi helyzetéről és az ugyanezen időponttal végződő 202.... év költségvetésének teljesítéséről, valamint az ugyanezen időponttal végződő költségvetési évre vonatkozó jövedelmi helyzetéről a Magyarországon hatályos, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvénnyel (a továbbiakban: „számviteli törvény”) és az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelettel (a továbbiakban: „az államháztartás számviteléről szóló kormányrendelet”) összhangban.

#### A vélemény alapja

Könyvvizsgálatomat(unkat) a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálói Standardokkal összhangban és a könyvvizsgálatra vonatkozó – Magyarországon hatályos – törvények és egyéb jogszabályok alapján hajtottam(tuk) végre. Ezen standardok értelmében fennálló felelősségem(ünk) bővebb leírását jelentésem(ünk) „*A könyvvizsgáló összevont (konszolidált) beszámoló könyvvizsgálatáért való felelőssége*” szakasza tartalmazza.

Független(ek) vagyok(unk) az Önkormányzattól a vonatkozó, Magyarországon hatályos jogszabályokban és a Magyar Könyvvizsgálói Kamara „A könyvvizsgálói hivatás magatartási (etikai) szabályairól és a fegyelmi eljárásról szóló szabályzat”-ában, valamint az ezekben nem rendezett kérdések tekintetében a Nemzetközi Etikai Standardok Testülete által kiadott „Könyvvizsgálók Etikai Kódexe”-ben ( az IESBA Kódex-ben) foglaltak szerint, és megfelelek(ünk ) az ugyanezen normában szereplő további etikai előírásoknak is.

Meggyőződésem(ünk), hogy az általam(unk) megszerzett könyvvizsgálói bizonyíték elegendő és megfelelő alapot nyújt véleményemhez(ünkhöz).

<sup>5</sup> A jelentést akkor kell a képviselő-testületnek/közgyűlésnek címezni, ha azt a testület tárgyalja, amennyiben nem, akkor az önkormányzat vezetése a címzett.

<sup>6</sup> Az összevont konszolidált beszámoló beazonosítására további adatok is (teljesített finanszírozási bevételek, összes bevétel, teljesített finanszírozási kiadások, összes kiadás) is alkalmazhatók

## **A vezetés és az irányítással megbízott személyek felelőssége az összevont (konszolidált) beszámolóért**

A vezetés felelős az összevont (konszolidált) beszámoló alapjául szolgáló éves költségvetési beszámolóknak a számviteli törvénnyel, valamint az államháztartás számviteléről szóló kormányrendelettel összhangban történő és a valós bemutatás követelményének megfelelő elkészítéséért, valamint az olyan belső kontrollért, amelyet a vezetés szükségesnek tart ahhoz, hogy lehetővé váljon az akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítástól mentes összevont (konszolidált) beszámoló elkészítése.

Az összevont (konszolidált) beszámoló elkészítéséhez kapcsolódóan a vezetés felelős azért, hogy felmérje az Önkormányzatnál és intézményeinél a vállalkozás folytatása elvének érvényesülését – különös tekintettel a beszámolással érintett időszakban bekövetkezett, illetve a beszámolási időszakot követő költségvetési évre tervezett szervezeti és feladatváltozásokra –, figyelemmel arra is, hogy a vállalkozás folytatásának elvén alapuló éves költségvetési beszámolóik összeállításáért az egyes költségvetési szervek vezetése a felelős. A vezetésnek a vállalkozás folytatásának elvéből kell kiindulnia, ha ennek az elvnek az érvényesülését eltérő rendelkezés nem akadályozza, illetve a tevékenység folytatásának ellentmondó tényező, körülmény nem áll fenn.

Az irányítással megbízott személyek felelősek az Önkormányzat és intézményei pénzügyi beszámolási folyamatának felügyeletéért.

### **A könyvvizsgáló összevont (konszolidált) beszámoló könyvvizsgálataért való felelőssége**

A könyvvizsgálat során célom(unk) kellő bizonyosságot szerezni arról, hogy az összevont (konszolidált) beszámoló egésze nem tartalmaz akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást, valamint az, hogy ennek alapján a véleményemet(ünket) tartalmazó független könyvvizsgálói jelentést bocsássak(sunk) ki. A kellő bizonyosság magas fokú bizonyosság, de nem garancia arra, hogy a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardokkal összhangban elvégzett könyvvizsgálat mindig feltárja az egyébként létező lényeges hibás állítást. A hibás állítások eredhetnek csalásból vagy hibából, és lényegesnek minősülnek, ha ésszerű lehet az a várakozás, hogy ezek önmagukban vagy együttesen befolyásolhatják a felhasználók adott összevont (konszolidált) beszámoló alapján meghozott gazdasági döntéseit.

A Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardok szerinti könyvvizsgálat egésze során szakmai megítélést alkalmazok(unk) és szakmai szkepticizmust tartok(unk) fenn.

Továbbá:

- Azonosítom(juk) és felmérem(jük) az összevont (konszolidált) beszámoló akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állításainak kockázatait, kialakítom(juk) és végrehajtom(juk) az ezen kockázatok kezelésére alkalmas könyvvizsgálati eljárásokat, valamint elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzek(ünk) a véleményem(ünk) megalapozásához. A csalásból eredő lényeges hibás állítás fel nem tárásának kockázata nagyobb, mint a hibából eredőé, mivel a csalás magában foglalhat özszejátszást, hamisítást, szándékos kihagyásokat, téves nyilatkozatokat, vagy a belső kontroll felülírását.
- Megismerem(jük) a könyvvizsgálat szempontjából releváns belső kontrollt annak érdekében, hogy olyan könyvvizsgálati eljárásokat tervezzek(ünk) meg, amelyek az adott körülmények között megfelelőek, de nem azért, hogy az Önkormányzat belső kontrolljának hatékonyságára vonatkozóan véleményt nyilvánítsak(unk).
- Értékelem(jük) a vezetés által alkalmazott számviteli politika megfelelőségét és a vezetés által készített számviteli becslések és kapcsolódó közzétételek ésszerűségét.
- Következtetést vonok(unk) le arról, hogy az összevont (konszolidált) beszámoló alapjául szolgáló éves költségvetési beszámolók kapcsán helyénvaló volt-e a vezetés ré-

széről a vállalkozás (a tevékenység) folytatásának elvén alapuló éves költségvetési beszámoló összeállítása, valamint a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján arról, hogy fennáll-e lényeges bizonytalanság olyan eseményekkel vagy feltételekkel kapcsolatban, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel az Önkormányzatnál a vállalkozás folytatása elvének érvényesülését illetően, különös tekintettel a szervezeti és feladatváltozásokra. Amennyiben azt a következtetést vonom(juk) le, hogy lényeges bizonytalanság áll fenn, független könyvvizsgálói jelentésben(ünkben) fel kell hívnom(unk) a figyelmet az összevont (konszolidált) beszámolóban lévő kapcsolódó közzétételekre, vagy ha a közzétételek e tekintetben nem megfelelőek, minősítenem(ünk) kell véleményemet(ünket). Következtéseim(nk) a független könyvvizsgálói jelentésem(ünk) dátumáig megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékon alapulnak. Jövőbeli események vagy feltételek azonban érinthetik az Önkormányzatnál a vállalkozás folytatása elvének érvényesülését.

- Értékelem(jük) az összevont (konszolidált) beszámoló átfogó prezentálását, felépítését és tartalmát, valamint értékelem(jük) azt is, hogy az összevont (konszolidált) beszámolóban teljesül-e az alapul szolgáló ügyletek és események valós bemutatása.
- Az irányítással megbízott személyek tudomására hozom(zuk) – egyéb kérdések mellett – a könyvvizsgálat tervezett hatókörét és ütemezését, a könyvvizsgálat jelentős megállapításait, beleértve az Önkormányzat által alkalmazott belső kontrollnak a könyvvizsgálatom(unk) során általam(unk) azonosított jelentős hiányosságait is, ha voltak ilyenek.

### **Egyéb kérdések**

A jelen könyvvizsgálói jelentés, a Magyar Államkincstár által az államháztartás számviteléről szóló kormányrendeletben foglaltak alapján elkészített és az Önkormányzatnak megküldött, összevont (konszolidált) beszámólóról készült.

#### *Dátum*

*Könyvvizsgáló cég képviselőjének aláírása*

*Képviselőre jogosult neve*

*Könyvvizsgáló cég neve*

*Könyvvizsgáló cégszékhelye*

*Nyilvántartási szám*

*Költségvetési minősítés száma*

*Kamarai tag könyvvizsgáló aláírása*

*Kamarai tag könyvvizsgáló neve*

*Nyilvántartási szám (tagszám)*

*Költségvetési minősítés száma*

(A minősítés feltüntetése opcionális.)



## Példa helyi önkormányzat összevont (konszolidált) beszámolójára vonatkozó könyvvizsgálói jelentésre (van melléklet)

### FÜGGETLEN KÖNYVVIZSGÁLÓI JELENTÉS

#### Az ABC Önkormányzat Képviselő-testületének/Közgyűlésének vagy Az ABC Önkormányzat Vezetésének<sup>7</sup>

#### Vélemény

Elvégeztem(ük) az ABC Önkormányzat (az Önkormányzat) mellékelt 202.... évi összevont (konszolidált) beszámolójának könyvvizsgálatát, amely összevont (konszolidált) beszámoló a 202.... december 31-i fordulónapra készített konszolidált mérlegből –, melyben az eszközök és források egyező végösszege ..... Ft –, az ugyanezen időponttal végződő 202.... költségvetési évre vonatkozó konszolidált költségvetési jelentésből – melyben a teljesített költségvetési bevételek összege .....Ft, a teljesített költségvetési kiadások összege ..... Ft –, és az ugyanezen költségvetési évre vonatkozó konszolidált eredménykimutatásból – melyben a mérleg szerinti eredmény ..... Ft (nyereség/veszteség) – áll. <sup>8</sup>

Véleményem(ünk) szerint a mellékelt összevont (konszolidált) beszámoló megbízható és valós képet ad az Önkormányzat 202.... december 31-én fennálló vagyoni és pénzügyi helyzetéről és az ugyanezen időponttal végződő 202.... év költségvetésének teljesítéséről, valamint az ugyanezen időponttal végződő költségvetési évre vonatkozó jövedelmi helyzetéről a Magyarországon hatályos, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvénnyel (a továbbiakban: „számviteli törvény”) és az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelettel (a továbbiakban: „az államháztartás számviteléről szóló kormányrendelet”) összhangban.

#### A vélemény alapja

Könyvvizsgálatomat(unkat) a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálói Standardokkal összhangban és a könyvvizsgálatra vonatkozó – Magyarországon hatályos – törvények és egyéb jogszabályok alapján hajtottam(tuk) végre. Ezen standardok értelmében fennálló felelősségem(ünk) bővebb leírását jelentésem(ünk) „A könyvvizsgáló összevont (konszolidált) beszámoló könyvvizsgálatáért való felelőssége” szakasza tartalmazza.

Független(ek) vagyok(unk) az Önkormányzattól a vonatkozó, Magyarországon hatályos jogszabályokban és a Magyar Könyvvizsgálói Kamara „A könyvvizsgálói hivatás magatartási (etikai) szabályairól és a fegyelmi eljárásról szóló szabályzat”-ában, valamint az ezekben nem rendezett kérdések tekintetében a Nemzetközi Etikai Standardok Testülete által kiadott „Könyvvizsgálók Etikai Kódexe”-ben ( az IESBA Kódex-ben) foglaltak szerint, és megfelelek(ünk ) az ugyanezen normában szereplő további etikai előírásoknak is.

<sup>7</sup> A jelentést akkor kell a képviselő-testületnek/közgyűlésnek címezni, ha azt a testület tárgyalja, amennyiben nem, akkor az önkormányzat vezetése a címzett.

<sup>8</sup> Az összevont konszolidált beszámoló beazonosítására további adatok is (teljesített finanszírozási bevételek, összes bevétel, teljesített finanszírozási kiadások, összes kiadás) is alkalmazhatók

Meggyőződésünk, hogy az általam(unk) megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték elegendő és megfelelő alapot nyújt véleményemhez(ünkhöz).

### **A vezetés és az irányítással megbízott személyek felelősége az összevont (konszolidált) beszámolóért**

A vezetés felelős az összevont (konszolidált) beszámoló alapjául szolgáló éves költségvetési beszámolóknak a számviteli törvénnyel, valamint az államháztartás számviteléről szóló kormányrendelettel összhangban történő és a valós bemutatás követelményének megfelelő elkészítéséért, valamint az olyan belső kontrollért, amelyet a vezetés szükségesnek tart ahhoz, hogy lehetővé váljon az akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítástól mentes összevont (konszolidált) beszámoló elkészítése.

Az összevont (konszolidált) beszámoló elkészítéséhez kapcsolódóan a vezetés felelős azért, hogy felmérje az Önkormányzatnál és intézményeinél a vállalkozás folytatása elvének érvényesülését – különös tekintettel a beszámolással érintett időszakban bekövetkezett, illetve a beszámolási időszakot követő költségvetési évre tervezett szervezeti és feladatváltozásokra –, figyelemmel arra is, hogy a vállalkozás folytatásának elvén alapuló éves költségvetési beszámolóik összeállításáért az egyes költségvetési szervek vezetése a felelős. A vezetésnek a vállalkozás folytatásának elvéből kell kiindulnia, ha ennek az elvnek az érvényesülését eltérő rendelkezés nem akadályozza, illetve a tevékenység folytatásának ellentmondó tényező, körülmény nem áll fenn.

Az irányítással megbízott személyek felelősek az Önkormányzat és intézményei pénzügyi beszámolási folyamatának felügyeletéért.

### **A könyvvizsgáló összevont (konszolidált) beszámoló könyvvizsgálataért való felelősége**

A könyvvizsgálat során célom(unk) kellő bizonyosságot szerezni arról, hogy az összevont (konszolidált) beszámoló egésze nem tartalmaz akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást, valamint az, hogy ennek alapján a véleményemet(ünket) tartalmazó független könyvvizsgálói jelentést bocsássak(sunk) ki. A kellő bizonyosság magas fokú bizonyosság, de nem garancia arra, hogy a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardokkal összhangban elvégzett könyvvizsgálat mindig feltárja az egyébként létező lényeges hibás állítást. A hibás állítások eredhetnek csalásból vagy hibából, és lényegesnek minősülnek, ha ésszerű lehet az a várakozás, hogy ezek önmagukban vagy együttesen befolyásolhatják a felhasználók adott összevont (konszolidált) beszámoló alapján meghozott gazdasági döntéseit.

### **Egyéb kérdések**

A jelen könyvvizsgálói jelentés, a Magyar Államkincstár által az államháztartás számviteléről szóló kormányrendeletben foglaltak alapján elkészített és az Önkormányzatnak megküldött, összevont (konszolidált) beszámolóról készült.

#### *Dátum*

*Könyvvizsgáló cég képviselőjének aláírása*

*Képviselőre jogosult neve*

*Könyvvizsgáló cég neve*

*Könyvvizsgáló cégszékhelye*

*Nyilvántartási szám*

*Költségvetési minősítés száma*

*Kamarai tag könyvvizsgáló aláírása*

*Kamarai tag könyvvizsgáló neve*

*Nyilvántartási szám (tagszám)*

*Költségvetési minősítés száma*

(A melléklet a könyvvizsgáló könyvvizsgálatért való felelősségét magában foglaló pontokat tartalmazza; a minősítés feltüntetése opcionális.)

## JELENTÉS

a ..... Önkormányzat Képviselő-testülete részére

a ..... Önkormányzat 202.... évi költségvetéséről szóló rendeletervezet vizsgálatáról

Elvégeztük a ..... Önkormányzat 202....-ei kelezéssel, a Képviselő-testület 202....-ei ülésére előterjesztett költségvetési rendeletervezetének vizsgálatát, amelyben a **bevételek és kiadások tervezett összege egyezően ..... Ft, ezen belül a költségvetési bevételi főösszeg ..... Ft, a költségvetési kiadási főösszeg ..... Ft, ..... Ft finanszírozási bevétel és ..... Ft finanszírozási kiadás mellett, a költségvetési hiány ..... Ft.**

A költségvetés előterjesztése az Önkormányzat polgármesterének feladatkörébe, a költségvetési rendeletervezet elfogadása a Képviselő-testület hatáskörébe tartozik.

A könyvvizsgálat feladata a költségvetési rendeletervezet véleményezésére terjed ki.

A könyvvizsgálatot a magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardok alapján, valamint a költségvetési rendeletervezet összeállítására vonatkozó jogszabályi előírásokra figyelemmel hajtottuk végre. Mindezek értelmében az éves költségvetés véleményezése során meg kell győződnünk arról, hogy az éves költségvetési rendeletervezet nem tartalmaz-e jogszabállyal ellentétes rendelkezéseket, kiadási és bevételi előirányzatai biztosítják-e a költségvetés egyensúlyát. A könyvvizsgálat magában foglalta a tervezett előirányzatokat megalapozó számítások vizsgálatát, valamint az éves költségvetés átfogó bemutatásának értékelését. Meggyőződésünk, hogy munkánk megfelelő alapot nyújtott könyvvizsgálói véleményünk kialakításához.

*Könyvvizsgálói vélemény:*

*Véleményünk szerint a ..... Önkormányzat 202..... évi költségvetési rendeletervezetének előterjesztése a vonatkozó előírásoknak megfelelően történt, tartalma összhangban van a jogszabályi követelményekkel. Nem jutott a tudomásunkra olyan lényeges információ, amely a bevételi és kiadási előirányzatok megalapozottságát érintené.*

*A könyvvizsgálat megítélése szerint a rendeletervezet rendeletalkotásra alkalmas.*

*Dátum*

könyvvizsgáló” (teljes, „cégszerű”, aláírás)

*Eltérő vélemény a könyvvizsgálói jelentésben*

Amikor a költségvetési rendeletervezet a könyvvizsgáló megítélése szerint tartalmi, vagy formai követelményeknek nem mindenben tesz eleget, eltérő véleményét a jelentés összegző részében fogalmazza meg. Ezek a következők lehetnek:

- „A költségvetési rendeletervezet felülvizsgálatát elvégeztük. A rendeletervezet „X” pontja – melyet a jelentés.... része részletesen tartalmaz, megítélésünk szerint nincs összhangban a ..... jogszabály által előírt követelményekkel. „

- „A költségvetési rendelettervezet felülvizsgálata során megállapítottuk, hogy az megfelel a jogszabályi előírásoknak, de a kiadási és bevételi előirányzatok között „X” címen tervezett előirányzat a jelentésben részletesen kifejtettek miatt nem megalapozott.

*Dátum*

*Könyvvizsgáló cég képviselőjének aláírása*

*Képviselőre jogosult neve*

*Könyvvizsgáló cég neve*

*Könyvvizsgáló cégszékhelye*

*Nyilvántartási szám*

*Költségvetési minősítés száma*

*Kamarai tag könyvvizsgáló aláírása*

*Kamarai tag könyvvizsgáló neve*

*Nyilvántartási szám (tagszám)*

*Költségvetési minősítés száma*

(A minősítés feltüntetése opcionális.)

## A zárszámadási rendeletervezet írásos véleményezése

A zárszámadási rendeletervezet véleményezése egybeesik az éves költségvetési beszámoló/k, a konszolidált beszámoló felülvizsgálatával, illetve feldolgozásával, így azokat együtt célszerű értékelni. A költségvetési beszámoló/k, a konszolidált beszámoló minősítése a zárszámadás megalapozottságát is érinti számviteli szempontból, ezért külön kell a jegyző által elkészített előterjesztés vizsgálatára kitérni, mely nem képezi részét az éves költségvetési beszámoló felülvizsgálatának. A könyvvizsgálói jelentés, valamint az összegző megállapítás jellegében megegyezik a költségvetési rendeletervezet szerkezetével és tartalmi követelményeivel. Ennek megfelelően a könyvvizsgálói jelentésben megjelenhet:

- egyetértő vélemény,
- eltérő vélemény

a tekintetben, hogy a tervezet rendeletalkotásra megfelel-e.

Mind az egyetértő, mind az eltérő vélemény esetében a szövegrész hasonló a költségvetési rendeletervezet véleményezéséhez.

A zárszámadási rendeletervezetről kialakított írásos véleményt/annak kiegészítését a következő szerkezetben célszerű összeállítani:

- a rendeletervezet előkészítésének minősítése, ezen belül a beszámolásra, zárszámadásra vonatkozó határidők betartása, az egyeztetési kötelezettség teljesítése (pl. a helyi kisebbségi önkormányzatokkal),
- a rendeletervezet tartalmi megfeleltetése a vonatkozó jogszabályi előírásoknak, ezen belül: az államháztartásról szóló törvénynek, a mindenkori költségvetési törvénynek, a Magyarország helyi önkormányzatairól szóló törvénynek, az államháztartási törvény végrehajtásáról szóló kormányrendeletnek,
- a rendeletervezet megfelelése a számviteli törvénynek és a vonatkozó kormányrendeleteknek,
- a rendeletervezet adatainak megalapozottsága, a pénzügyi helyzet, kiadások és bevételek alakulásának értékelése,
- a vagyoni helyzet alakulásának értékelése,
- javaslatok a beszámolási évet követő, tárgyévi gazdálkodásra vonatkozóan az elemzésekből levont következtetések alapján.

## Példa helyi önkormányzat zárszámadási rendeletervezetére vonatkozó könyvvizsgálói jelentésre (van melléklet)

### FÜGGETLEN KÖNYVVIZSGÁLÓI JELENTÉS

#### A(z) ABC Önkormányzat Képviselő-testülete/Közgyűlése részére

#### Vélemény

Elvégeztem(ük) a(z) ABC Önkormányzat (továbbiakban: Önkormányzat) 202.... évi költségvetésének végrehajtásáról szóló – 202..... kelezéssel előterjesztett rendeletervezete (a továbbiakban: zárszámadási rendeletervezet) – amely szerint a teljesített bevételek összege ..... Ft, a teljesített kiadások összege ..... Ft –, a benne foglalt számviteli információk (továbbiakban: számviteli információk) könyvvizsgálatát, amely számviteli információk a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: számviteli törvény), valamint az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet (a továbbiakban: az államháztartás számviteléről szóló kormányrendelet) alapján kerültek meghatározásra.

Véleményem(ünk) szerint a(z) ABC Önkormányzat 202.... december 31-ével végződő költségvetési évre vonatkozó mellékelt zárszámadási rendeletervezete és az abban közölt számviteli információk minden lényeges szempontból a Magyarország helyi önkormányzatairól szóló 2011. évi CLXXXIX. törvénynek és az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvénynek megfelelően, a számviteli törvénnyel, valamint az államháztartás számviteléről szóló kormányrendelettel összhangban kerültek összeállításra és előterjesztésre, és ezért véleményem(ünk) szerint a zárszámadási rendeletervezet rendeletalkotásra alkalmas.

#### A vélemény alapja

Könyvvizsgálatomat(unkat) a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardokkal összhangban és a könyvvizsgálatra vonatkozó – Magyarországon hatályos – törvények és egyéb jogszabályok alapján hajtottam(uk) végre. Ezen standardok értelmében fennálló felelősségem(ünk) bővebb leírását jelentésem(ünk) „*A könyvvizsgáló zárszámadási rendeletervezet könyvvizsgálatáért és véleményezéséért való felelőssége*” szakasza tartalmazza.

Független(ek) vagyok(unk) az Önkormányzattól a vonatkozó, Magyarországon hatályos jogszabályokban és a Magyar Könyvvizsgálói Kamara „A könyvvizsgálói hivatás magatartás (etikai) szabályairól és a fegyelmi eljárásáról szóló szabályzat”-ában, valamint az ezekben nem rendezett kérdések tekintetében a Nemzetközi Etikai Standardok Testülete által kiadott „Könyvvizsgálók Etikai Kódexe”-ben (az IESBA Kódex-ben) foglaltak szerint, és megfelel(ünk) az ugyanezen normában szereplő további etikai előírásoknak is.

Meggyőződésem(ünk), hogy az általam(unk) megszerzett könyvvizsgálói bizonyíték elegendő és megfelelő alapot nyújt véleményemhez(ünkhöz).

## **Egyéb információk**

Az egyéb információk a zárszámadási rendeletervezetben, illetve annak előterjesztésében foglalt nem számviteli információkból állnak, beleértve azok mellékleteinek tartalmát is. A(z) ABC Önkormányzat vezetése (továbbiakban: „vezetés”) felelős az egyéb információk elkészítéséért és bemutatásáért. A zárszámadási rendeletervezetben közölt számviteli információkról a jelentésem(ünk) „Vélemény” szakaszában adott véleményem(ünk) nem vonatkozik az egyéb információkra, és az egyéb információkra vonatkozóan nem bocsátok(unk) ki semmilyen formájú bizonyosságot nyújtó következtetést. A zárszámadási rendeletervezetben, annak előterjesztésében, valamint mellékleteikben közölt számviteli információk általam(unk) végzett könyvvizsgálatával kapcsolatban az én felelősségem (a mi felelősségünk) az egyéb információk áttekintése (átolvasása) és ennek során annak mérlegelése, hogy a zárszámadási rendeletervezetben, annak előterjesztésében, valamint mellékleteikben foglalt egyéb információk ellentmondanak-e a közölt számviteli információknak vagy a könyvvizsgálat során szerzett ismereteim(ink) alapján, vagy egyébként úgy tűnik-e, hogy azok lényeges hibás állítást tartalmaznak. Ha az elvégzett munkánk alapján arra a következtetésre jutunk, hogy az egyéb információk lényeges hibás állítást tartalmaznak, kötelességünk ezt a tényt jelenteni. Ebben a tekintetben nincsen jelentenivalóm(ónk).

## **A vezetés és az irányítással megbízott személyek felelőssége a zárszámadási rendeletervezetért**

A vezetés felelős az éves zárszámadási rendeletervezetnek a Magyarország helyi önkormányzatairól szóló 2011. évi CLXXXIX. törvénynek, valamint az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvénynek megfelelő összeállításáért és előterjesztésért, az abban szereplő számviteli információknak a számviteli törvényben és az államháztartás számviteléről szóló kormányrendeletben foglaltakkal összhangban történő elkészítéséért és bemutatásáért, valamint az olyan belső kontrollokért, amelyeket a vezetés szükségesnek tart ahhoz, hogy lehetővé váljon az akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állításoktól mentes éves zárszámadási rendeletervezet elkészítése.

A zárszámadási rendeletervezet elkészítése során az Önkormányzat vezetése felelős azért, hogy felmérje az Önkormányzatnál és intézményeinél a vállalkozás folytatása elvének érvényesülését – különös tekintettel a beszámolóval érintett időszakban bekövetkezett, illetve a beszámolási időszakot követő költségvetési évre tervezett szervezeti és feladatváltozásokra –, figyelemmel arra, hogy a vállalkozás folytatásának elvén alapuló éves költségvetési beszámolóik összeállításáért az egyes költségvetési szervek vezetése a felelős. A vezetésnek a vállalkozás folytatásának elvéből kell kiindulnia, ha ennek az elvnek az érvényesülését eltérő rendelkezés nem akadályozza, illetve a tevékenység folytatásának ellentmondó tényező, körülmény nem áll fenn.

Az irányítással megbízott személyek felelősek az Önkormányzat pénzügyi beszámolási folyamatának felügyeletéért.

## **A könyvvizsgáló zárszámadási rendelettervezet könyvvizsgálataért és véleményezéséért való felelőssége**

A könyvvizsgálat során célom(unk) kellő bizonyosságot szerezni arról, hogy a zárszámadási rendelettervezetbe belefoglalt számvetési információk egésze nem tartalmaz akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást, valamint az, hogy ennek alapján a véleményemet(ünket) tartalmazó független könyvvizsgálói jelentést bocsássak(unk) ki. A kellő bizonyosság magas fokú bizonyosság, de nem garancia arra, hogy a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálói Standardokkal összhangban elvégzett könyvvizsgálat mindig feltárja az egyébként létező lényeges hibás állítást. A hibás állítások eredhetnek csalásból vagy hibából, és lényegesnek minősülnek, ha ésszerű lehet az a várakozás, hogy ezek önmagukban vagy együttesen befolyásolhatják a felhasználók adott zárszámadási rendelettervezetbe belefoglalt számvetési információk alapján meghozott gazdasági döntéseit.

A zárszámadási rendelettervezet könyvvizsgálataért való további felelősségem(ünk) leírását a jelen független könyvvizsgálói jelentésem(ünk) melléklete tartalmazza, ami a független könyvvizsgálói jelentés elválaszthatatlan része és a könyvvizsgáló aláírását tartalmazó oldal után következik.

*Dátum*

*Könyvvizsgáló cég képviselőjének aláírása*  
*Képviselőre jogosult neve*  
*Könyvvizsgáló cég neve*  
*Könyvvizsgáló cégszékhelye*  
*Nyilvántartási szám*  
*Költségvetési minősítés száma*

*Kamarai tag könyvvizsgáló aláírása*  
*Kamarai tag könyvvizsgáló neve*  
*Nyilvántartási szám (tagszám)*  
*Költségvetési minősítés száma*

(A minősítés feltüntetése opcionális.)



## Példa helyi önkormányzat zárszámadási rendeletervezetére vonatkozó könyvvizsgálói jelentésre

### FÜGGETLEN KÖNYVVIZSGÁLÓI JELENTÉS

#### A(z) ABC Önkormányzat Képviselő-testülete/Közgyűlése részére

#### Vélemény

Elvégeztem(ük) a(z) ABC Önkormányzat (továbbiakban: Önkormányzat) 202... évi költségvetésének végrehajtásáról szóló – 202.... ..... keltezéssel előterjesztett – rendeletervezete (a továbbiakban: zárszámadási rendeletervezet), amely szerint a teljesített bevételek összege ..... Ft, a teljesített kiadások összege ..... Ft –, a benne foglalt számviteli információk (továbbiakban: számviteli információk) könyvvizsgálatát, amely számviteli információk a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: számviteli törvény), valamint az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet (a továbbiakban: az államháztartás számviteléről szóló kormányrendelet) alapján kerültek meghatározásra.

Véleményem(ünk) szerint a(z) ABC Önkormányzat 202.... december 31-ével végződő költségvetési évre vonatkozó mellékelt zárszámadási rendeletervezete és az abban közölt számviteli információk minden lényeges szempontból a Magyarország helyi önkormányzatairól szóló 2011. évi CLXXXIX. törvénynek és az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvénynek megfelelően, a számviteli törvénnyel, valamint az államháztartás számviteléről szóló kormányrendelettel összhangban kerültek összeállításra és előterjesztésre, és ezért véleményem(ünk) szerint a zárszámadási rendeletervezet rendeletalkotásra alkalmas.

#### A vélemény alapja

Könyvvizsgálatomat(unkat) a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardokkal összhangban és a könyvvizsgálatra vonatkozó – Magyarországon hatályos – törvények és egyéb jogszabályok alapján hajtottam(uk) végre. Ezen standardok értelmében fennálló felelősségem(ünk) bővebb leírását jelentésem(ünk) „*A könyvvizsgáló zárszámadási rendeletervezet könyvvizsgálatáért és véleményezéséért való felelőssége*” szakasza tartalmazza.

Független(ek) vagyok(unk) az Önkormányzattól a vonatkozó, Magyarországon hatályos jogszabályokban és a Magyar Könyvvizsgálói Kamara „A könyvvizsgálói hivatás magatartás (etikai) szabályairól és a fegyelmi eljárásáról szóló szabályzat”-ában, valamint az ezekben nem rendezett kérdések tekintetében a Nemzetközi Etikai Standardok Testülete által kiadott „Könyvvizsgálók Etikai Kódexe”-ben (az IESBA Kódex-ben) foglaltak szerint, és megfelel(ünk) az ugyanezen normában szereplő további etikai előírásoknak is.

Meggyőződésem(ünk), hogy az általam(unk) megszerzett könyvvizsgálói bizonyíték elegendő és megfelelő alapot nyújt véleményemhez(ünkhöz).

## **Egyéb információk**

Az egyéb információk a zárszámadási rendeletervezetben, illetve annak előterjesztésében foglalt nem számviteli információkból állnak, beleértve azok mellékleteinek tartalmát is. A(z) ABC Önkormányzat vezetése (továbbiakban: „vezetés”) felelős az egyéb információk elkészítéséért és bemutatásáért. A zárszámadási rendeletervezetben közölt számviteli információkról a jelentésem(ünk) „Vélemény” szakaszában adott véleményem(ünk) nem vonatkozik az egyéb információkra, és az egyéb információkra vonatkozóan nem bocsátok(unk) ki semmilyen formájú bizonyosságot nyújtó következtetést. A zárszámadási rendeletervezetben, annak előterjesztésében, valamint mellékleteikben közölt számviteli információk általam(unk) végzett könyvvizsgálatával kapcsolatban az én felelősségem (a mi felelősségünk) az egyéb információk áttekintése (átolvasása) és ennek során annak mérlegelése, hogy a zárszámadási rendeletervezetben, annak előterjesztésében, valamint mellékleteikben foglalt egyéb információk ellentmondanak-e a közölt számviteli információknak vagy a könyvvizsgálat során szerzett ismereteim(ink) alapján, vagy egyébként úgy tűnik-e, hogy azok lényeges hibás állítást tartalmaznak. Ha az elvégzett munkánk alapján arra a következtetésre jutunk, hogy az egyéb információk lényeges hibás állítást tartalmaznak, kötelességünk ezt a tényt jelenteni. Ebben a tekintetben nincsen jelentenivalóm(ónk).

## **A vezetés és az irányítással megbízott személyek felelőssége a zárszámadási rendeletervezetért**

A vezetés felelős az éves zárszámadási rendeletervezetnek a Magyarország helyi önkormányzatairól szóló 2011. évi CLXXXIX. törvénynek, valamint az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvénynek megfelelő összeállításáért és előterjesztésért, az abban szereplő számviteli információknak a számviteli törvényben és az államháztartás számviteléről szóló kormányrendeletben foglaltakkal összhangban történő elkészítéséért és bemutatásáért, valamint az olyan belső kontrollokért, amelyeket a vezetés szükségesnek tart ahhoz, hogy lehetővé váljon az akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állításoktól mentes éves zárszámadási rendeletervezet elkészítése.

A zárszámadási rendeletervezet elkészítése során az Önkormányzat vezetése felelős azért, hogy felmérje az Önkormányzatnál és intézményeinél a vállalkozás folytatása elvének érvényesülését – különös tekintettel a beszámolással érintett időszakban bekövetkezett, illetve a beszámolási időszakot követő költségvetési évre tervezett szervezeti és feladatváltozásokra –, figyelemmel arra, hogy a vállalkozás folytatásának elvén alapuló éves költségvetési beszámolóik összeállításáért az egyes költségvetési szervek vezetése a felelős. A vezetésnek a vállalkozás folytatásának elvéből kell kiindulnia, ha ennek az elvnek az érvényesülését eltérő rendelkezés nem akadályozza, illetve a tevékenység folytatásának ellentmondó tényező, körülmény nem áll fenn.

Az irányítással megbízott személyek felelősek az Önkormányzat pénzügyi beszámolási folyamatának felügyeletéért.

## A könyvvizsgáló zárszámadási rendelettervezet könyvvizsgálataért és véleményezéséért való felelőssége

A könyvvizsgálat során célom(unk) kellő bizonyosságot szerezni arról, hogy a zárszámadási rendelettervezetbe belefoglalt számviteli információk egésze nem tartalmaz akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást, valamint az, hogy ennek alapján a véleményemet(ünket) tartalmazó független könyvvizsgálói jelentést bocsássak(unk) ki. A kellő bizonyosság magas fokú bizonyosság, de nem garancia arra, hogy a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardokkal összhangban elvégzett könyvvizsgálat mindig feltárja az egyébként létező lényeges hibás állítást. A hibás állítások eredhetnek csalásból vagy hibából, és lényegesnek minősülnek, ha ésszerű lehet az a várakozás, hogy ezek önmagukban vagy együttesen befolyásolhatják a felhasználók adott zárszámadási rendelettervezetbe belefoglalt számviteli információk alapján meghozott gazdasági döntéseit.

A Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardok szerinti könyvvizsgálat egésze során szakmai megítélést alkalmazok(unk) és szakmai szkepticizmust tartok(unk) fenn.

Emellett:

- Azonosítom(juk) és felmérem(jük) a zárszámadási rendelettervezetbe belefoglalt számviteli információk akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állításainak kockázatait, kialakítom(juk) és végrehajtom(juk) az ezen kockázatok kezelésére alkalmas könyvvizsgálati eljárásokat, valamint elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzek(ünk) a véleményem(ünk) megalapozásához. A csalásból eredő lényeges hibás állítás fel nem tárásának kockázata nagyobb, mint a hibából eredőé, mivel a csalás magában foglalhat összejátszást, hamisítást, szándékos kihagyásokat, téves nyilatkozatokat, vagy a belső kontroll felülírását.
- Megismerem(jük) a könyvvizsgálat szempontjából releváns belső kontrollt annak érdekében, hogy olyan könyvvizsgálati eljárásokat tervezzek(ünk) meg, amelyek az adott körülmények között megfelelőek, de nem azért, hogy a belső kontrollok hatékonyságára vonatkozóan véleményt nyilvánítsak(unk).
- Értékelem(jük) az Önkormányzatnál és intézményeinél a vezetés által alkalmazott számviteli politika megfelelőségét és a vezetés által készített számviteli becslések és kapcsolódó közzétételek ésszerűségét.
- Következtetést vonok(unk) le arról, hogy a zárszámadási rendelettervezet számviteli információinak alapjául szolgáló éves költségvetési beszámoló kapcsán helyénvaló volt-e a vezetés részéről a vállalkozás (tevékenység) folytatásának elvén alapuló éves költségvetési beszámoló összeállítása, valamint a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján arról, hogy fennáll-e lényeges bizonytalanság olyan eseményekkel vagy feltételekkel kapcsolatban, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel az Önkormányzatnál és intézményeinél a vállalkozás folytatása elvének érvényesülését illetően, különös tekintettel a szervezeti és feladatváltozásokra, beleértve jövőbeli események, valamint a feltételek változásának hatásait is. Amennyiben azt a következtetést vonom(juk) le, hogy lényeges bizonytalanság áll fenn, független könyvvizsgálói jelentésemben(ünkben) fel kell hívnom(unk) a figyelmet a zárszámadási rendelettervezetben lévő kapcsolódó közzétételekre, vagy ha a közzétételek e tekintetben nem megfelelőek, mi-

nősítenem(ünk) kell véleményemet(ünket). Következtetésem(nk) a független könyvvizsgálói jelentésem(ünk) dátumáig megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékon alapulnak. Jövőbeli események vagy feltételek azonban érinthetik az Önkormányzatnál és intézményeinél a vállalkozás folytatása elvének érvényesülését.

- Megvizsgálom(juk) a zárszámadási rendelőtervezetbe belefoglalt számviteli információkat, különös tekintettel az Önkormányzatnak a zárszámadás keretében bemutatott költségvetési mérlegére, pénzeszközeinek változására, adósságállományára, vagyonskimutatására, továbbá a többéves kihatással járó döntések számszerűsített hatásaira, a közvetett támogatásokra és az Önkormányzat tulajdonában álló szervezetek működéséből származó kötelezettségek, részesedések alakulására.
- Az irányítással megbízott személyek tudomására hozom(zuk) – egyéb kérdések mellett – a könyvvizsgálat tervezett hatókörét és ütemezését, a könyvvizsgálat jelentős megállapításait, beleértve az Önkormányzat által alkalmazott belső kontrollnak a könyvvizsgálatom(unk) során általam(unk) azonosított jelentős hiányosságait is, ha voltak ilyenek.

*Dátum*

*Könyvvizsgáló cég képviselőjének aláírása*  
*Képviselőre jogosult neve*  
*Könyvvizsgáló cég neve*  
*Könyvvizsgáló cégszékhelye*  
*Nyilvántartási szám*  
*Költségvetési minősítés száma*

*Kamarai tag könyvvizsgáló aláírása*  
*Kamarai tag könyvvizsgáló neve*  
*Nyilvántartási szám (tagszám)*  
*Költségvetési minősítés száma*

(A minősítés feltüntetése opcionális.)

## A könyvvizsgálat egyéb írásos dokumentációi

A könyvvizsgáló folyamatos megbízása esetén az évközi munka során feltárt hiányosságokról, egyéb észrevételekről vezetői levélben tájékoztatja a szervezet vezetőjét, a polgármestert. A vezetői levél kizárólag a (fő)polgármester (közgyűlés elnöke), az önkormányzati hivatal, illetve az intézmény vezetése részére készül. A vezetői levél feladata, hogy felhívja a vezetés figyelmét azokra a hiányosságokra, tendenciákra, amelyek a jövőben jelentenek potenciális hibaforrást. Ezen túlmenően olyan észrevételek megtételére ad módot, amelyek az adott évben még nem jelentik a hitelesítő záradék (vélemény) korlátozását, elutasítását vagy annak megtagadását, azonban ezek az észrevételek fontosak lehetnek a jövőbeni működés szempontjából.

A vezetői levél felépítésére a következő példa szolgál mintául:

„Fejléc

*X Y asszonynak/úrnak*  
**Önkormányzat polgármestere**

**Tárgy:** vezetői tájékoztatás

*Község, város*

*Tisztelt Polgármester Asszony/ Úr !*

Az Önkormányzat gazdálkodásának folyamatos és éves beszámolójának könyvvizsgálatára kötött szerződésünk alapján elvégeztem(tük) az Önkormányzat gazdálkodásának szabályszerűségi követelményekre vonatkozó vizsgálatát. A vizsgálatok általános tapasztalatairól – a szükséges intézkedések megtétele céljából – a következőkben tájékoztatom.

(Pl. A működés szabályosságával, a bizonylatolással, a beszámoló bizonylatokkal történő alátámasztásával kapcsolatos jelzések.)

## **M e g á l a p í t á s o k**

### **Kockázatok**

### **Javaslatok**

### **(A vezetés reagálása/válasza)**

Bízom benne, hogy tájékoztatásommal segítettem Polgármester Asszony/Úr munkáját a szükséges intézkedések megtétele érdekében.

Dátum

Tisztelettel:

Könyvvizsgáló/társaság  
teljes aláírás

### **Megjegyzés:**

Jelen módszertani útmutató egy lehetséges könyvvizsgálati megoldást tartalmaz, amelyet a könyvvizsgáló a helyi sajátosságokra figyelemmel alkalmazhat adott megbízása teljesítése során.

## **MUNKALAPOK**

### **Megjegyzés:**

A munkalapok struktúráját és mintáit külön dokumentáció tartalmazza

## Megjegyzések

1. A következő (külön dokumentációban megtalálható) munkalapok segítséget kívánnak adni a könyvvizsgálói feladatok végrehajtásához, dokumentálásához, alkalmazásuk azonban nem kötelező.  
Az ajánlott munkalapok helyett e módszertani útmutatóra támaszkodó, az adott megbízáshoz igazodó más munkalapok, illetve más megoldások is alkalmazhatók.
2. A munkalapok olyan választékot nyújtanak a saját dokumentáció kialakításához, amely – a jogszabályi változásokra és az újabb tapasztalatokra figyelemmel – rugalmasan alakíthatók. (Az ajánlott munkalapok elsősorban az éves költségvetési beszámoló fő részeinek – mérleg, költségvetési jelentés, maradványkimutatás, eredménykimutatás, kiegészítő melléklet – vizsgálatához, egyes speciális teendőköz – pl. önkormányzati rendelettervezetek véleményezése –, valamint általában a könyvvizsgálatok szervezéséhez adnak támaszt, s ez egyben meghatározza a továbbfejlesztés irányát, lehetőségeit is.)
3. A munkalapok jelölése, a kamarai módszertanokban már alkalmazott, jól bevált számozása a kisvállalkozások könyvvizsgálatának speciális szempontjaira már elfogadott „kódolást” követi. A módszertani útmutató felépítéséből, illetve az ajánlott dokumentációra is ható sajátosságokból adódóan azonban a betűjel, valamint a sorszám nem minden esetben folyamatos.
4. A dokumentáció állandó részéhez kapcsolódóan a munkalapok csak a szerződések feldolgozásához, valamint a szervezeti felépítés összefoglalásához tartalmazznak mintát, a további dokumentumokra (alapítással kapcsolatos okiratok, a törzskönyvi nyilvántartás adatai, a fontosabb szerződések, szabályzatok) jellegükből következően csak utal a tartalomjegyzék.
5. A számviteli ellenőrző listák tartalmazzák az adott kérdéskörhöz tartozó hatályos jogszabályi előírásokat, ugyanakkor a „Tájékoztató” megjelölésű blokkban mindazon fontos követelményeket, amelyek az éves költségvetési beszámoló könyvvizsgálatához a Pénzügyminisztérium (Nemzetgazdasági Minisztérium) tájékoztatója alapján figyelembe veendőek.



## **FÜGGELÉKEK**

**A MAGYAR NEMZETI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARDOK, 2020.**

**A Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati és Minőségellenőrzési Standardok részét képező Nemzetközi Könyvvizsgálati és Minőségellenőrzési Standardok listája**

(A Magyar Könyvvizsgálói Kamara elnöksége által 2020. szeptember 25-én elfogadott és a közfelügyeleti hatóság által jóváhagyott MNKS)

<b>Téma-szám</b>	<b>Dokumentum címe</b>
<b>ISA 200</b>	A független könyvvizsgáló átfogó céljai és a könyvvizsgálatnak a Nemzetközi Könyvvizsgálati Standardokkal összhangban történő végrehajtása
<b>ISA 210</b>	Megegyezés a könyvvizsgálati megbízások feltételeiről
<b>ISA 220</b>	A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának minőségellenőrzése
<b>ISA 230</b>	Könyvvizsgálati dokumentáció
<b>ISA 240</b>	A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál
<b>ISA 250</b>	A jogszabályok és szabályozások figyelembe vétele a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál
<b>ISA 260</b>	Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel
<b>ISA 265</b>	A belső kontroll hiányosságainak kommunikálása az irányítással megbízott személyek és a vezetés felé
<b>ISA 300</b>	A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának tervezése
<b>ISA 315</b>	A lényeges hibás állítás kockázatának azonosítása és felmérése a gazdálkodó egység és környezetének megismerésén keresztül
<b>ISA 320</b>	Lényegesség a könyvvizsgálat tervezésében és végrehajtásában
<b>ISA 330</b>	A könyvvizsgáló válaszai a becsült kockázatokra
<b>ISA 402</b>	Szolgáltató szervezetet igénybe vevő gazdálkodó egységre vonatkozó könyvvizsgálati szempontok
<b>ISA 450</b>	A könyvvizsgálat során azonosított hibás állítások értékelése
<b>ISA 500</b>	Könyvvizsgálati bizonyítékok
<b>ISA 501</b>	Könyvvizsgálati bizonyítékok – egyes tételekre vonatkozó speciális szempontok
<b>ISA 505</b>	Külső megerősítések
<b>ISA 510</b>	Első könyvvizsgálati megbízások – Nyitóegyenlegek
<b>ISA 520</b>	Elemző eljárások
<b>ISA 530</b>	Könyvvizsgálati mintavételezés
<b>ISA 540</b>	Számviteli becslések – beleértve a valós értékre vonatkozó számviteli becsléseket is – és a kapcsolódó közzétételek könyvvizsgálata
<b>ISA 550</b>	Kapcsolt felek
<b>ISA 560</b>	Fordulónap utáni események
<b>ISA 570</b>	A vállalkozás folytatása
<b>ISA 580</b>	Írásbeli nyilatkozatok

<b>ISA 600</b>	Speciális szempontok— Csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatai (beleértve a komponensek könyvvizsgálóinak munkáját)
<b>ISA 610</b>	A belső auditorok munkájának felhasználása
<b>ISA 620</b>	A könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkájának felhasználása
<b>ISA 700</b>	A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítása és jelentéskészítés
<b>ISA 701</b>	Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása a független könyvvizsgálói jelentésben
<b>ISA 705</b>	A független könyvvizsgálói jelentésben szereplő vélemény minősítései
<b>ISA 706</b>	Figyelemfelhívó bekezdések és egyéb kérdések, bekezdések a független könyvvizsgálói jelentésben
<b>ISA 710</b>	Összehasonlító adatok – Előző időszak megfelelő adatai és összehasonlító pénzügyi kimutatások
<b>ISA 720</b>	A könyvvizsgáló egyéb információkkal kapcsolatos felelőssége
<b>ISA 800</b>	Speciális szempontok – Speciális célú keretelvekkel összhangban készített pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatai című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard és kapcsolódó módosítások a 700. témaszámú, „A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítása és jelentéskészítés” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardhoz
<b>ISA 805</b>	Speciális szempontok — Egyedüli pénzügyi kimutatásoknak és egy pénzügyi kimutatás konkrét elemeinek, számláinak vagy tételeinek könyvvizsgálatai című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard és kapcsolódó módosítások a 700. témaszámú, „A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítása és jelentéskészítés” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardhoz
<b>ISA 810</b>	Összesített pénzügyi kimutatásokra vonatkozó jelentések kibocsátására vonatkozó megbízások
<b>ISQC1</b>	Minőségellenőrzés a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatával és átvilágításával, valamint az egyéb bizonyosságot nyújtó és kapcsolódó szolgáltatási megbízások végrehajtásával foglalkozó társaságok esetében

**A KÖNYVVIZSGÁLÓ ÁLTAL VÉGZETT – KÖNYVVIZSGÁLATON KÍVÜLI –  
KÖNYVVIZSGÁLÓI TEVÉKENYSÉG KÖRÉBE TARTOZÓ SZAKMAI  
SZOLGÁLTATÁSOK NYÚJTÁSÁRA VONATKOZÓ STANDARDOK**

(Az alábbi 1-3. pont alatti magyar nemzeti standardok 2018. szeptember 15-én léptek hatályba azzal, hogy ezeket a standardokat az egyes standardokban meghatározottak szerinti időponttól kezdődően kell alkalmazni)

<b>1.</b>	<b>Átvilágítási megbízásokra vonatkozó magyar nemzeti standardok (ISRE)</b>
<b>Téma-szám</b>	<b>Dokumentum címe</b>
<b>2400</b>	Múltra vonatkozó pénzügyi kimutatások átvilágítására szóló megbízások
<b>2410</b>	Az évközi pénzügyi információknak a gazdálkodó független könyvvizsgálója által végrehajtott átvilágítása
<b>2.</b>	<b>A múltbeli pénzügyi információk könyvvizsgálatán vagy átvilágításán kívüli, bizonyosságot nyújtó szolgáltatási megbízásokra vonatkozó magyar nemzeti standardok (ISAE)</b>
<b>Téma-szám</b>	<b>Dokumentum címe</b>
<b>3000</b>	Múltbeli pénzügyi információk könyvvizsgálatán vagy átvilágításán kívüli, bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások
<b>3400</b>	Jövőre vonatkozó pénzügyi információk vizsgálata
<b>3402</b>	Szolgáltató szervezetnél működő kontrollokra vonatkozó bizonyosságot nyújtó jelentések
<b>3.</b>	<b>Kapcsolódó szolgáltatásokra vonatkozó magyar nemzeti standardok (ISRS)</b>
<b>Téma-szám</b>	<b>Dokumentum címe</b>
<b>4400</b>	Megbízás pénzügyi információk megállapodás szerinti vizsgálatának végrehajtására
<b>4410</b>	Összeállítására vonatkozó megbízások

## MAGYAR NEMZETI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD (MKNS)

### A NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI ÉS MINŐSÉGELLENŐRZÉSI STANDARDOK ALKALMAZÁSÁRÓL, 2020.

#### Állami szektorbeli sajátosságok

##### *200. témaszámú standard*

Az állami szektorban végzett könyvvizsgálatokra jellemző szempontok

- A11. Az állami szektorban működő gazdálkodó egységek pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatára szóló megbízás szélesebb körű lehet, mint a más gazdálkodó egységekre vonatkozó megbízások. Ennek eredményeképpen a vezetés felelősségére vonatkozó alapfeltételezés, amelyre alapozva egy állami szektorbeli gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatát végrehajtják, tartalmazhat további felelősséget, mint például az ügyletek és események jogszabállyal, szabályozással vagy más autoritással összhangban történő végrehajtásáért való felelősség.

Az állami szektorban végzett könyvvizsgálatokra jellemző szempontok

- A59. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok relevánsak az állami szektorban végzett megbízások szempontjából. Az állami szektor könyvvizsgálójának felelősségét azonban érintheti a könyvvizsgálati megbízás, vagy érinthetik az állami szektorban működő gazdálkodó egységek számára jogszabályból, szabályozásból vagy más autoritásból (például minisztériumi utasítások, kormányzati politikai követelmények vagy törvényhozási határozatok) fakadó kötelek, amelyek nagyobb hatókört ölelhetnek fel, mint a pénzügyi kimutatások nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő könyvvizsgálata. Ezzel a pótlólagos felelősséggel a nemzetközi könyvvizsgálati standardok nem foglalkoznak. Ezzel lehet, hogy az Állami Számvevőszékek Nemzetközi Szervezete (INTOSAI) vagy nemzeti standardalkotók által kiadott nyilatkozatok vagy kormányzati könyvvizsgálati hivatalok által kidolgozott útmutatások foglalkoznak.

##### *210. témaszámú standard*

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A29. Az állami szektorban végrehajtott könyvvizsgálatokat szabályozó jogszabály vagy szabályozás általában állami szektorbeli könyvvizsgáló kinevezését írja elő és általánosan kifejti az állami szektorban dolgozó könyvvizsgáló felelősségeit és jogosítványait, beleértve a gazdálkodó egység nyilvántartásaihoz és egyéb információihoz történő hozzáférésre való jogosultságot is. Ha jogszabály vagy szabályozás kellő részletességgel előírja a könyvvizsgálati megbízás feltételeit, az állami szektorban dolgozó könyvvizsgáló ennek ellenére vélheti úgy, hogy előnyös a 11. bekezdésben megengedtnél teljesebb könyvvizsgálati megbízólevelet kibocsátani.

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A39. Az állami szektorban létezhetnek speciális követelmények a könyvvizsgálati megbízást szabályozó jogszabályi előírásokon belül; a könyvvizsgáló számára előírhatják például, hogy közvetlenül valamelyik miniszternek, a törvényhozásnak vagy a nyilvánosságnak tegyen jelentést arról, ha a gazdálkodó egység korlátozni próbálja a könyvvizsgálat hatókörét.

## 220. témaszámú standard

### Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A7. Az állami szektorbeli könyvvizsgálók függetlenségét védhetik törvény által meghatározott intézkedések. Ugyanakkor az állami szektorbeli könyvvizsgálókat a törvény által kijelölt könyvvizsgáló nevében végrehajtó állami szektorbeli könyvvizsgálóknak vagy könyvvizsgáló társaságoknak – egy adott joghatóság területén érvényes rendelkezés feltételeitől függően – lehet, hogy módosítaniuk kell a megközelítésüket a 11. bekezdés szellemének való megfelelés elősegítése érdekében. Ha az állami szektorbeli könyvvizsgáló megbízása nem engedi a megbízástól való visszalépést, ez magában foglalhatja a nyilvános jelentés általi közzétételét azoknak a körülményeknek, amelyek felmerültek, és amelyek a magánszektorban a megbízástól való visszalépésre vezetnék a könyvvizsgálót.

### Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A9. Az állami szektorban a könyvvizsgálókat a törvény által előírt eljárásoknak megfelelően jelölhetik ki. Ennek megfelelően az ügyfélkapcsolatok és konkrét megbízások elfogadására és megtartására vonatkozó, a 12-13. és A8. bekezdésekben meghatározott bizonyos követelmények és szempontok lehet, hogy nem relevánsak. Mindazonáltal a leírt folyamat eredményeképpen összegyűjtött információk értékesek lehetnek az állami szektorbeli könyvvizsgálók számára a kockázatbecslések és a jelentéstételi felelősségek végrehajtása során.

### Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A12. Az állami szektorban a további megfelelő kompetencia magában foglalhat olyan készségeket, amelyek szükségesek a könyvvizsgálói megbízás feltételeinek egy adott joghatóság területén való teljesítéséhez. Az ilyen kompetencia magában foglalhatja a vonatkozó jelentéstételi megállapodások ismeretét is, beleértve a törvényhozás vagy egyéb irányító testület felé vagy a köz érdekében történő jelentéstételt is. Az állami szektorbeli könyvvizsgáló szűlesebb hatóköre magában foglalhatja például a teljesítményauditot vagy a jogszabálynak, szabályozásnak vagy egyéb autoritásnak való megfelelés átfogó felmérését, továbbá a csalás és korrupció megelőzését és felderítését is.

### Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A31. Az állami szektorban a törvény által kijelölt könyvvizsgáló (például a fő könyvvizsgáló vagy a nevében kijelölt megfelelően képzett egyéb személy) felléphet a megbízásért felelős partnernek megfelelő szerepben, az állami szektorbeli könyvvizsgálókatért való teljes körű felelősséggel. Ilyen körülmények között a megbízáshoz kapcsolódó minőségellenőr kiválasztása adott esetben magában foglalja az auditált gazdálkodó egységtől való függetlenség szükségszerűségének, és a megbízáshoz kapcsolódó minőségellenőr objektív értékelésre való képességének a mérlegelését.
- A32. A 21. és A28. bekezdésekben hivatkozott tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységek nem jellemzőek az állami szektorban. Ugyanakkor létezhetnek olyan egyéb állami szektorbeli gazdálkodó egységek, amelyek méretük, összetettségük vagy egyéb, közérdeket érintő aspektusuk miatt jelentősek, és amelyek esetében az érdekelt felek ebből következően széles körből kerülnek ki. Példaként lehet említeni az állami tulajdonú vállalatokat és a közműveket. Az állami szektorban zajló folyamatos átalakulásokból jelentős gazdálkodó egységek új típusai jöhetnek létre. Nincsenek olyan meghatározott objektív kritériumok, amelyeken a jelentőség meg-

tározása alapul. Mindazonáltal az állami szektorbeli könyvvizsgálók értékelik, hogy mely gazdálkodó egység kellőképpen jelentős ahhoz, hogy a megbízáshoz kapcsolódó minőségellenőrzés végrehajtása indokolt legyen.

#### **240. témaszámú standard**

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A6. Az állami szektorban dolgozó könyvvizsgáló csalással kapcsolatos felelőssége eredhet az állami szektorbeli gazdálkodó egységekre vonatkozó jogszabályból, szabályozásból vagy más autoritásból, vagy azzal foglalkozhat külön a könyvvizsgáló megbízása. Ebből kifolyólag az állami szektorban dolgozó könyvvizsgáló felelőssége lehet, hogy nem korlátozódik a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állításai kockázatainak mérlegelésére, hanem magában foglalhatja a csalás kockázatainak mérlegelésére vonatkozó szélesebb körű felelősséget is.

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A57. Lehet, hogy sok esetben az állami szektorban a megbízástól való visszalépés lehetősége nem áll fenn a könyvvizsgáló számára a megbízás jellege vagy közérdeket érintő megfontolások miatt.

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A67. Az állami szektorban a csalás jelentésére vonatkozó követelmények, függetlenül attól, hogy a könyvvizsgálói folyamat során tárták-e fel azokat vagy sem, a könyvvizsgálói megbízás vagy a kapcsolódó jogszabályok, szabályozás vagy más autoritás adott rendelkezéseitől függhetnek.

#### **250. témaszámú standard**

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A6. Az állami szektorban további könyvvizsgálói felelősségek lehetnek az azon jogszabályok és szabályozások figyelembevételével kapcsolatban, amelyek a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálására vonatkozhatnak vagy a gazdálkodó egység működésének egyéb aspektusaira terjedhetnek ki.

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A20. Az állami szektor könyvvizsgálója köteles lehet a meg nem felelés eseteit a törvényhozás vagy egyéb irányító szerv felé jelenteni vagy azokat a könyvvizsgálói jelentésben szerepeltetni.

#### **265. témaszámú standard**

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A27. Az állami szektorban dolgozó könyvvizsgálóknak lehetnek olyan további felelősségei, hogy a belső kontrollnak a könyvvizsgáló által a könyvvizsgálat során azonosított hiányosságait a jelen nemzetközi könyvvizsgálói standardban nem említett módokon, részletességgel és felek felé kommunikálják. Például, a jelentős hiányosságokat lehet, hogy kommunikálni kell a törvényhozó vagy egyéb irányító testületnek felé. Jogszabály, szabályozás vagy más autoritás szintén előírhatja, hogy az állami szektorban dolgozó könyvvizsgálók a belső kontroll hiányosságait ezen hiányosságok potenciális hatásainak jelentőségétől függetlenül jelentsék.

Jogi szabályozás előírhatja továbbá az állami szektorban dolgozó könyvvizsgálók számára, hogy a belső kontrollal kapcsolatos ügyek szélesebb köréről teygenek jelentést, mint a belső kontroll azon hiányosságai, amelyek kommunikálását a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja, például a törvényhozó hatóságoknak, szabályozásoknak, szerződések vagy támogatási megállapodások rendelkezéseinek való megfeleléshez kapcsolódó kontrollokról.

### **315. témaszámú standard**

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

A13. Állami szektorban működő gazdálkodó egységek könyvvizsgálóinak gyakran további felelősségei vannak a belső kontroll és a vonatkozó jogszabályoknak és szabályozásnak való megfelelés tekintetében. A belső audit funkción belüli megfelelő személyekkel készített interjúk segíthetnek a könyvvizsgálóknak azonosítani a vonatkozó jogszabályoknak és szabályozásoknak való lényeges meg nem felelés kockázatát és a pénzügyi beszámolásra vonatkozó belső kontrollok hiányosságainak kockázatát.

Állami szektorban működő gazdálkodó egységekre vonatkozó speciális szempontok

A29. Állami szektorbeli gazdálkodó egységek könyvvizsgálatakor jogszabály, szabályozás vagy más autoritás érintheti a gazdálkodó egység működését. Az ilyen elemek figyelembevétele alapvető fontosságú a gazdálkodó egység és környezetének megismerésekor.

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

A43. Az állami szektorbeli gazdálkodó egységek könyvvizsgálatánál a „vezetés céljait” befolyásolhatják a közelszámoltathatósággal kapcsolatos aggodalmak, valamint azok tartalmazhatnak olyan célokat, amelyeknek a forrása a jogszabályokban, szabályozásokban vagy más autoritásban van.

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

A73. Az állami szektor könyvvizsgálóinak gyakran külön felelősségeik vannak a belső kontrollal kapcsolatban, például jelentést kell készíteniük egy bevett gyakorlati kódexnek való megfelelésről. Az állami szektorban működő könyvvizsgálók felelősségéhez tartozhat a jogszabályi, szabályozási vagy más autoritással kapcsolatos megfelelésre vonatkozó jelentéstétel is. Ennek eredményeképpen a belső kontroll általuk végzett átvilágítása szélesebb körű és részletesebb lehet.

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

A131. Amikor állításokat tesznek az állami szektorbeli gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaira vonatkozóan, az A129. bekezdés (a)-(b) pontjaiban leírt állításokon felül a vezetés gyakran tehet olyan állítást, hogy az ügyleteket és eseményeket jogszabálynak, szabályozásnak vagy más autoritásnak megfelelően hajtották végre. Az ilyen állítások beletartozhatnak a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának hatókörébe.

### **320. témaszámú standard**

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

A3. Állami szektorbeli gazdálkodó egység esetén gyakran a törvényhozók és a szabályozók a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak elsődleges felhasználói. Továbbá lehet, hogy a pénzügyi kimutatásokat a gazdasági döntésektől eltérő döntések meghozatala érdekében használják fel.



A pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó lényegesség (és ha releváns, a sajátos ügyletsoportokra, számlaegyenlegekre vagy közzétételekre vonatkozó lényegességi szint vagy szintek) meghatározását ezért az állami szektorbeli gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálata során a jogszabályok, szabályozások vagy más autoritás, állami szektorbeli programokkal kapcsolatban pedig a törvényhozók és a nyilvánosság pénzügyi információ-igénye befolyásolja.

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A10. Állami szektorbeli gazdálkodó egység könyvvizsgálata során a programtevékenységekre vonatkozóan az összköltség vagy a nettó költség (a bevételekkel csökkentett ráfordítások vagy a befolyt összegekkel csökkentett kiadások) lehet megfelelő viszonyítási alap. Azokban az esetekben, amikor egy állami szektorbeli gazdálkodó egység közvagyonot kezel, az eszközök megfelelő viszonyítási alapként szolgálhatnak.

### **330. témaszámú standard**

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A17. Az állami szektorbeli gazdálkodó egységek könyvvizsgálatánál a könyvvizsgálati megbízás és bármely egyéb speciális könyvvizsgálati előírások befolyásolhatják a könyvvizsgáló mérlegelését a további könyvvizsgálati eljárások jellegére, ütemezésére és terjedelmére vonatkozóan.

### **402. témaszámú standard**

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A10. Az állami szektorban dolgozó könyvvizsgálók számára a jogszabályok általában széles körű hozzáférési jogokat biztosítanak. Lehetnek azonban olyan helyzetek, amikor nincsenek ilyen hozzáférési jogok, például, ha a szolgáltató szervezet egy másik joghatóságban található. Ilyen esetekben az állami szektorban dolgozó könyvvizsgáló számára szükséges lehet a más joghatóságban alkalmazandó jogszabályok megismerése annak megállapítása érdekében, hogy megszerezhető-e a megfelelő hozzáférési jogok. Az állami szektorban dolgozó könyvvizsgáló az igénybe vevő gazdálkodó egység és a szolgáltató szervezet közötti szerződéses megállapodásokban is kaphat hozzáférési jogokat vagy kérheti az igénybe vevő gazdálkodó egységtől a hozzáférési jogok ezen megállapodásokba történő belefoglalását.

- A11. Az állami szektorban dolgozó könyvvizsgálók másik könyvvizsgálót is igénybe vehetnek a jogszabályi, szabályozási vagy más autoritással kapcsolatos megfelelésre vonatkozó kontrollok tesztelése vagy alapvető vizsgálati eljárások végrehajtása érdekében.

### **450. témaszámú standard**

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A19. Állami szektorban működő gazdálkodó egység könyvvizsgálata esetében annak értékelését, hogy egy hibás állítás lényeges-e, érintheti a könyvvizsgálónak jogszabály, szabályozás vagy más autoritás által megállapított felelőssége arra vonatkozóan, hogy konkrét ügyekről – többek között például csalásról – jelentést tegyen.

- A20. Ezenkívül olyan kérdések, mint különösen a közérdek, az elszámoltathatóság, a feddhetetlenség és a hatékony törvényhozói felügyelet biztosítása, érintheti annak felmérését, hogy egy tétel jellegénél fogva lényeges-e. Ez különösen igaz az olyan tételekre, amelyek jogszabálynak, szabályozásnak vagy más autoritásnak való megfelelésre vonatkoznak.

## **510. témaszámú standard**

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A1. Az állami szektorban jogi vagy szabályozási korlátok vonatkozhatnak arra az információra, amelyet a jelenlegi könyvvizsgáló egy előző könyvvizsgálótól megszerezhet. Például ha egy olyan állami szektorbeli gazdálkodó egységet privatizálnak, amelyet korábban egy törvény által kijelölt könyvvizsgáló (például egy fő könyvvizsgáló vagy a fő könyvvizsgáló nevében kijelölt egyéb megfelelően képzett személy) könyvvizsgálta, a törvény által kijelölt könyvvizsgáló által az újonnan kijelölt magánszektorbeli könyvvizsgálónak adható, a munkapapírokhoz vagy egyéb információkhoz való hozzáférés mértékét adatvédelmi vagy titoktartási jogszabályok vagy szabályozások korlátozhatják. Az olyan helyzetekben, ahol az ilyen jellegű kommunikáció korlátozott, szükséges lehet a könyvvizsgálati bizonyíték egyéb módokon történő megszerzése, és ha nem szerezhető elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték, szükséges lehet mérlegelni a könyvvizsgálói véleményre gyakorolt hatást.
- A2. Ha a törvény által kijelölt könyvvizsgáló egy állami szektorbeli gazdálkodó egység könyvvizsgálatait egy magánszektorbeli könyvvizsgáló társaságnak adja ki, és a törvény által kijelölt könyvvizsgáló egy más könyvvizsgáló társaságot jelöl ki, mint amelyik az állami szektorbeli gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásait az előző időszakban könyvvizsgálta, ez általában nem minősül a könyvvizsgálókban bekövetkezett változásnak a törvény által kijelölt könyvvizsgáló szempontjából. Azonban a kihelyezési (outsourcing) megállapodás jellegétől függően a könyvvizsgálati megbízás a magánszektorbeli könyvvizsgáló szemszögéből, feladatai teljesítése során első könyvvizsgálati megbízásnak tekinthető és ezért a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazandó.

## **520. témaszámú standard**

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A11. A pénzügyi kimutatásokban szereplő egyes tételek közötti, az üzleti egységek könyvvizsgálata során hagyományosan figyelembe vett kapcsolatok lehet, hogy nem mindig relevánsak a kormányok vagy egyéb állami szektorbeli nem üzleti gazdálkodó egységek könyvvizsgálata során; például számos állami szektorbeli gazdálkodó egységnél lehet, hogy kevés közvetlen kapcsolat van a bevételek és a ráfordítások között. Emellett, mivel az eszközök megszerzésével kapcsolatos ráfordítást nem lehet aktiválni, lehet, hogy nincs kapcsolat például a készletekkel és a befektetett eszközökkel kapcsolatos ráfordítások, valamint az ezen eszközök pénzügyi kimutatásokban szereplő összege között. Az állami szektorban lehet, hogy ágazati adatok vagy statisztika sem áll rendelkezésre összehasonlítás céljából. Egyéb kapcsolatok azonban relevánsak lehetnek, például az útépités egy kilométerre eső költségének eltérései vagy a beszerzett gépjárművek számának a használatból kivont gépjárművekkel történő összehasonlítása.

#### **540. témaszámú standard**

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A11. Az állami szektorbeli gazdálkodó egységek jelentős olyan speciális eszközvagyonnal rendelkezhetnek, amely esetében nem áll rendelkezésre hozzáférhető és megbízható információforrás a valós értéken vagy más aktuálisérték-alapon, vagy a kettő kombinációján történő értékeléshez. A speciális eszközök gyakran nem termelnek cash flowkat, és nincs aktív piacuk. A valós értéken történő értékelés ennek megfelelően rendszerint becslést igényel és összetett lehet, néhány ritka esetben pedig esetleg egyáltalán nem lehetséges.

#### **550. témaszámú standard**

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A8. Az állami szektor könyvvizsgálójának a kapcsolt felek közötti viszonyokra és ügyletekre vonatkozó felelősségére hatással lehetnek a könyvvizsgálati megbízásból vagy az állami szektorbeli gazdálkodó egységek jogszabályból, szabályozásból vagy más autoritásból eredő kötelei. Ennek következtében lehet, hogy az állami szektor könyvvizsgálójának felelőssége nem korlátozódik a kapcsolt felek közötti viszonyokkal és ügyletekkel összefüggő lényeges hibás állítás kockázatainak kezelésére, hanem szélesebb körű felelősséget is magában foglalhat arra vonatkozóan, hogy az olyan jogszabálynak, szabályozásnak és az állami szektorbeli intézményeket felügyelő egyéb autoritásnak való meg nem felelés kockázatait kezelje, amelyek külön követelményeket rögzítenek a kapcsolt felekkel lebonyolított üzleti kapcsolatokra vonatkozóan. Szükséges lehet továbbá, hogy az állami szektor könyvvizsgálója szem előtt tartsa a kapcsolt felek közötti viszonyokra és ügyletekre vonatkozó állami szektorbeli pénzügyi beszámolási követelményeket, amelyek a magánszektorbeli követelményektől eltérőek lehetnek.

#### **560. témaszámú standard**

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A5. Az állami szektor esetében a pénzügyi kimutatások nyilvánosságra hozatalának dátuma lehet az a dátum, amikor a könyvvizsgált pénzügyi kimutatásokat és az azokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentést bemutatják a törvényhozásnak, vagy más módon nyilvánosságra hozzák.

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A10. Az állami szektorban a könyvvizsgáló elolvashatja a törvényhozás releváns eljárásainak hivatalos feljegyzéseit, és interjú készíthet az eljárások során tárgyalt olyan kérdésekről, amelyekre vonatkozóan még nem állnak rendelkezésre hivatalos feljegyzések.

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A15. Az állami szektorban a 13. bekezdés szerinti lépések abban az esetben, ha a vezetés nem módosítja a pénzügyi kimutatásokat, magukban foglalhatják külön jelentés készítését a törvényhozás vagy a jelentéstételi hierarchia más releváns szerve számára a fordulónap utáni esemény kihatásairól a pénzügyi kimutatásokra és a könyvvizsgálói jelentésre.

## Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A19. Egyes joghatóságokban jogszabály vagy szabályozás tilthatja, hogy az állami szektorban működő gazdálkodó egységek módosított pénzügyi kimutatásokat adjanak ki. Ilyen körülmények között a könyvvizsgáló számára a megfelelő intézkedés a megfelelő törvényes szervnek való jelentéstétel lehet.

### **570. témaszámú standard**

## Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A2. A vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel vezetés által alkalmazása az állami szektorban működő gazdálkodó egységekre vonatkozóan is releváns. Az 1. témaszámú nemzetközi költségvetési számviteli standard például foglalkozik a vállalkozás folytatására való képesség kérdésével az állami szektorban működő gazdálkodó egységek vonatkozásában. A vállalkozás folytatásával kapcsolatos kockázatok merülhetnek fel olyan helyzetekben – de nem csak ott –, ha az állami szektorban működő gazdálkodó egység nyereségszerzésre irányuló tevékenységet végez, ha csökkenhet vagy megszűnhet az állami támogatás, vagy ha privatizációra kerül sor. Olyan események vagy feltételek, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel az állami szektorban működő gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban, magukban foglalhatnak olyan helyzeteket, amikor az állami szektorban működő gazdálkodó egységnek nincs miből finanszíroznia további fennállását, vagy amikor olyan politikai döntéseket hoznak, amelyek érintik az állami szektorban működő gazdálkodó egység által nyújtott szolgáltatásokat.

### **580. témaszámú standard**

## Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A9. Az állami szektorban működő gazdálkodó egységek pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatára szóló megbízás szélesebb körű lehet, mint a más gazdálkodó egységekre vonatkozó megbízások. Ennek következtében a vezetés felelősségeire vonatkozó alapfeltételezés, amelyre alapozva az állami szektorban működő gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatát végrehajtják, további írásbeli nyilatkozatokat eredményezhet. Ezek magukban foglalhatnak annak megerősítését tartalmazó írásbeli nyilatkozatokat, hogy az ügyletek és események végrehajtása jogszabállyal, szabályozással vagy más autoritással összhangban történt.

### **720. témaszámú standard**

## Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A47. Az állami szektorban lehet, hogy nincs lehetőség a megbízástól való visszalépésre. Ilyen esetekben a könyvvizsgáló jelentést bocsáthat ki a törvényhozás számára, amelyben részletezi a kérdést vagy egyéb megfelelő lépéseket tehet.

## ***1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard***

### Állami szektorbeli könyvvizsgáló szervezetekre jellemző szempontok

- A15. Az állami szektorbeli könyvvizsgálók függetlenségét védhetik törvény által meghatározott intézkedések. A függetlenséget veszélyeztető tényezők azonban a törvény által meghatározott, a függetlenség védelmére irányuló intézkedések mellett is fennállhatnak. Ebből kifolyólag a 20–25. bekezdésben előírt politikák és eljárások meghatározásakor az állami szektorbeli könyvvizsgáló figyelembe veheti az állami szektorbeli megbízást és ebben a kontextusban kezelheti a függetlenséget veszélyeztető bármely tényezőt.
- A16. A 25. és a A14. bekezdésben hivatkozott tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységek nem jellemzőek az állami szektorban. Ugyanakkor létezhetnek olyan egyéb állami szektorbeli gazdálkodó egységek, amelyek méretük, összetettségük vagy egyéb, közérdeket érintő aspektusuk miatt jelentősek, és amelyek esetében az érdekelt felek ebből következően széles körből kerülnek ki. Ebből kifolyólag lehetnek olyan esetek, amikor a társaság a minőségellenőrzési politikái és eljárásai alapján úgy dönt, hogy egy állami szektorbeli gazdálkodó egység jelentős a kibővített minőségellenőrzési eljárások szempontjából.
- A17. Az állami szektorban jogszabály rendelkezhet a megbízásért felelős partner feladatát végző könyvvizsgáló kijelöléséről és hivatali idejéről. Ennek eredményeképpen lehet, hogy nem lehetséges szigorúan megfelelni a megbízásért felelős partner esetében előírt rotálási követelménynek, amelyet tőzsdén jegyzett társaságok számára alakítottak ki. Mindazonáltal a jelentősnek ítélt állami szektorbeli gazdálkodó egységeknél, amint arra az A16. bekezdés is hivatkozott, az állami szektorbeli könyvvizsgáló szervezeteknél közérdek lehet olyan politikák és eljárások kidolgozása, amelyek a megbízásért felelős partner felelősségi körének rotálására vonatkozó elv betartását szorgalmazzák.

### Állami szektorbeli könyvvizsgáló szervezetekre jellemző szempontok

- A23. Az állami szektorban a könyvvizsgálókat a törvény által előírt eljárásoknak megfelelően jelölhetik ki. Ennek megfelelően az ügyfélkapcsolatok és konkrét megbízások elfogadására és megtartására vonatkozó, a 26–28. és az A18–A22. bekezdésben meghatározott bizonyos követelmények és szempontok lehet, hogy nem relevánsak. Mindazonáltal a politikák és eljárások kidolgozása a fentiekben leírtak szerint értékes információkat nyújthat az állami szektorbeli könyvvizsgálóknak a kockázatbecslések és a jelentéstételi feladatok végrehajtásánál.

### Állami szektorbeli könyvvizsgáló szervezetekre jellemző szempontok

- A46. Bár nem hivatkoznak rájuk tőzsdén jegyzett társaságként, amint azt az A16. bekezdés is kifejti, bizonyos állami szektorbeli gazdálkodó egységek kellőképpen jelentősek lehetnek ahhoz, hogy indokolt legyen a megbízáshoz kapcsolódó minőségellenőrzés végrehajtása.

### Állami szektorbeli könyvvizsgáló szervezetekre jellemző szempontok

- A51. Az állami szektorban a törvény által kijelölt könyvvizsgáló (például a fő könyvvizsgáló vagy a nevében kijelölt megfelelően képzett egyéb személy) felléphet a megbízásért felelős partnerének megfelelő szerepben, az állami szektorbeli könyvvizsgálatokért való teljes körű felelősséggel. Ilyen körülmények között a megbízáshoz kapcsolódó minőségellenőr kiválasztása adott esetben magában foglalja az auditált gazdálkodó egységtől való függetlenség szükségszerűségének, és

a megbízáshoz kapcsolódó minőségellenőr objektív értékelésre való képességének a mérlegelését.

### **2410. témaszámú standard**

Alkalmazás az állami szektorban

1. A 10. bekezdés előírja, hogy a könyvvizsgáló és az ügyfél állapotodjanak meg a megbízási feltételeiben. A 11. bekezdésben szerepel, hogy egy megbízó levél segít elkerülni a megbízási jellegével, és különösen az átvilágítás céljával és hatókörével, a vezetés felelősségével, a könyvvizsgáló felelősségének mértékével, a megszerzett bizonyossággal, valamint a jelentés jellegével és formájával kapcsolatos félreértéseket. Az állami szektorban végzett átvilágítási megbízásokat szabályozó törvények vagy szabályozások rendszerint a könyvvizsgáló kijelölését írják elő. Ennek következtében a megbízólevél esetleg nem elterjedt gyakorlat az állami szektorban. Ennek ellenére a 11. bekezdésben említett tényezőket meghatározó megbízólevél mind az állami szektorbeli könyvvizsgáló, mind az ügyfél számára hasznos lehet. Az állami szektorbeli könyvvizsgálók ezért mérlegelik, hogy megbízó levél segítségével állapotodjanak meg az ügyféllel az átvilágítási megbízási feltételeiről.
2. Az állami szektorban a könyvvizsgáló törvény által előírt kötelezettsége más munkára, például az évközi pénzügyi információk átvilágítására is kiterjedhet. Ilyen esetben az állami szektorbeli könyvvizsgáló nem kerülheti ki az ilyen kötelezettséget, és következésképpen nincs abban a helyzetben, hogy ne fogadjon el (lásd 50. bekezdés) egy átvilágítási megbízást, vagy visszalépjen attól (lásd 36. bekezdés és 40. bekezdés (b) pont). Az állami szektorbeli könyvvizsgáló esetleg azt sem teheti meg, hogy visszaadja az éves pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatára szóló kinevezést (lásd 40. bekezdés (c) pont és 62. bekezdés).
3. A 41. bekezdés tárgyalja a könyvvizsgáló felelősségét, amikor olyan ügy jut a könyvvizsgáló tudomására, amely miatt a könyvvizsgáló meggyőződése, hogy csalás vagy törvényeknek és szabályozásoknak való meg nem felelés esete áll fenn. Az állami szektorban a könyvvizsgálónak törvény vagy más szabályozás által előírt kötelezettsége lehet, hogy az ilyen ügyről jelentést tegyen a szabályozószerveknek vagy más hatóságoknak.

### **3000. témaszámú standard**

(Elfogadás és megtartás az állami szektorban)

A35. Állami szektorbeli környezetben a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízási előfeltételeinek némelyikéről azt lehet feltételezni, hogy fennáll, pl. :

- (a) Állami szektorbeli könyvvizsgáló szervezetek és a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások hatókörébe sorolt kormányzati gazdálkodó egységek szerepkörei és felelősségei megfelelően feltételezettek, mert azokat rendszerint jogszabályokban határozzák meg.
- (b) Az állami szektorbeli könyvvizsgáló szervezeteknek a megbízási végrehajtásához szükséges információkhoz való hozzáférési jogát gyakran jogszabályokban határozzák meg
- (c) A gyakorló könyvvizsgáló – akár kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnak, akár korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnak megfelelő formájú – következtetésének az írásbeli jelentésbe való belefoglalását általában jogszabályok előírják, továbbá

(d) Általában van racionális cél, mert a megbízást jogszabályban határozzák meg.

#### ***4400. témaszámú standard***

Alkalmazás az állami szektorban

1. Lehetséges, hogy az állami szektorban a jelentés nem korlátozódik azokra a felekre, akik a végrehajtandó eljárásokban megállapodtak, hanem a gazdálkodók és magánszemélyek olyan szélesebb köre számára is elérhetőek (pl. egy országgyűlési vizsgálat egy bizonyos költségvetési szervről vagy egy kormányhivatalról).
2. Azt is meg kell jegyezni, hogy az állami szektorra vonatkozó megbízások jelentősen eltérhetnek egymástól és óvatosan kell eljárni annak érdekében, hogy a tisztán „megállapodás szerinti eljárásokat” megkülönböztessék azoktól a megbízásoktól, amelyek esetében a pénzügyi információ könyvvizsgálata az elvárás, pl. a teljesítményjelentések esetében.

## AZ ÁLLAMHÁZTARTÁS SZERVEZETEI BESZÁMOLÁSI ÉS KÖNYVVEZETÉSI KÖTELEZETTSÉGÉVEL, VALAMINT KÖNYVVIZSGÁLATÁVAL KAPCSOLATOS FOGALMAK, JOGSZABÁLYI ELŐÍRÁSOK

*Állami szektor:* Nemzeti kormányok, regionális (például: állami, tartományi, területi) kormányzatok, önkormányzatok (például: kerületi, városi) és kapcsolódó állami gazdálkodók (például: hivatalok, testületek, bizottságok és vállalkozások). *Az állami szektor fogalmába a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardok szerint végzett könyvvizsgálatok esetében a költségvetési intézményeket, szerveket is bele kell érteni.*

### Konszolidálással kapcsolatos kérdések, feladatok az államháztartás szervezetei könyvvizsgálatában

1. Az államháztartás szervezetei körében konszolidált éves költségvetési beszámoló a társadalombiztosítás pénzügyi alapjaira készül.  
Az alapokra könyvvizsgálati kötelezettség nem áll fenn, a beszámoló megbízhatóságának ellenőrzését az Állami Számvevőszék végzi – könyvvizsgálók bevonásával -, a Számvevőszék módszertana szerint.

2. A helyi önkormányzatoknál önkormányzati szinten összevont éves költségvetési beszámoló is készül, amelyre a következő fő szabályok érvényesek:

Az önkormányzati összevont éves költségvetési beszámolót a helyi valamint a települési és területi kisebbségi önkormányzat gazdálkodását végrehajtó (fő)polgármesteri hivatal, a megyei közgyűlés önkormányzati hivatala, a közös képviselő-testület hivatala készíti, mely a K11 programmal előállított nettósított, önkormányzati, többcélú kistérségi társulási, illetve országos kisebbségi önkormányzati szintű (az önkormányzat, illetve a többcélú kistérségi társulás és költségvetési szervei) adatait összevontan tartalmazza.

Az önkormányzati összevont éves költségvetési beszámolót a (fő)polgármester, közgyűlés elnöke és a (fő)jegyző (körtjegyző) köteles aláírni, továbbá fel kell tüntetni a beszámoló elkészítéséért felelős személy regisztrációs számát, továbbá az aláírásra jogosult személyek külön-külön rögzítik az aláírás helyét és a keltezését.

3. A helyi önkormányzatoknál a könyvvizsgálat végső soron az önkormányzat és intézményei összevont konszolidált beszámolójára irányul. Az összevonás (konszolidáció) magában foglalja a finanszírozási duplikációk kiszűrését, amelyre a könyvvizsgálat során (a K11 program alkalmazása kapcsán) is érdemes kitérni.
4. A konszolidált beszámoló vizsgálatához hozzátartozik az intézményi kör – teljes körű vagy mintavételes – ellenőrzése. Az intézmények kiválasztásának szempontjaival, a követendő eljárásokkal a módszertani útmutató megfelelő fejezetei foglalkoznak.
5. A helyi önkormányzatok közfeladatainak ellátásában – részben vagy egészben - tulajdonukban lévő gazdasági társaságok is közreműködnek. A társaságok éves (egyszerűsített éves) beszámolóinak adatait az önkormányzati konszolidált beszámoló nem tartalmazza, abban a társasági üzletrészek, részesedések jelennek meg. Célszerű, ha a társaságok helyzetével, pénzügyi kimutatásainak adataival, illetve az önkormányzat és a társaságok pénzügyi, elszámolási kapcsolataival a befektetett pénzügyi eszközök vizsgálata, valamint az önkormányzat pénzügyi helyzetének elemzése során foglalkozik a könyvvizsgálat – a módszertani útmutatóban leírtaknak és a munkalapoknak megfelelően.



A módszertani útmutató az egyes fejezeteknél szükség szerint kitér az önkormányzati összevont (konszolidált) beszámolójának vizsgálatával kapcsolatos kérdésekre, feladatokra, amelyet az alábbi kivonatos ismertetés is igazol.

A könyvvizsgálói munkaokmányok (munkapapírok) formájával és tartalmával kapcsolatban az adott fejezet tartalmazza, hogy:

*A helyi önkormányzat pénzügyi beszámolója, zárszámadása átfogja, tartalmazza a polgármesteri hivatal által teljesített pénzügyi tételeket, valamint az önkormányzat felügyelete/irányítása alá tartozó intézményekét is. Ezáltal a könyvvizsgáló áttételesen a felügyelt intézmények beszámolóit is véleményezi. Ez a sajátosság indokolja, hogy a könyvvizsgálat dokumentációja a teljes vizsgálati körre kiterjedően tartalmazza a tervezést, a vizsgálatok ütemezését, a különböző területeken a végrehajtott könyvvizsgálati eljárások tartalmát, mélységét, a vizsgálatok eredményeit, azokat a következtetéseket, amelyek a véleményt (záradékot) alátámasztják.*

Az intézmények ellenőrzéséhez készülő programokhoz kapcsolódóan a módszertan a következőket tartalmazza:

*Az önkormányzatok beszámolójának könyvvizsgálata során az önkormányzat felügyelete alá tartozó reprezentatív módszerrel kiválasztott intézmények éves költségvetési beszámolóinak ellenőrzését is el kell végezni. Az önkormányzat igénye, a megállapodásban, szerződésben foglaltak szerint az ellenőrzés valamennyi intézményre is kiterjedhet.*

*Az intézmények költségvetési beszámolójának felülvizsgálatát az önkormányzati szintű, az intézmények adatait is halmozódás nélkül tartalmazó (konszolidált) beszámoló véleményezése teszi szükségessé.*

*A helytálló következtetések levonásához az önkormányzatok körében nem indokolt minden esetben az önkormányzat felügyelete alá tartozó valamennyi intézménynek vizsgálati körbe való bevonása.*

*Az önkormányzat könyvvizsgálata során a vizsgálat terjedelmére vonatkozóan a könyvvizsgálónak meg kell határoznia azon szempontokat, amelyek alapján az intézményi kört kiválasztja, annak érdekében, hogy átfogó képet kapjon a gazdálkodásról, annak dokumentáltságáról.*

*Jelentős számú önálló intézmény esetén azokat az intézményeket kell ellenőrizni, amelyek a választott mintába bekerültek, mert pl. az önkormányzati költségvetéshez és vagyonhoz viszonyítva meghatározó éves költségvetéssel, eszköz- és forrásállománnyal rendelkeznek.*

*Kevés számú önállóan gazdálkodó önkormányzati intézmény esetén az alapvető vizsgálati eljárásokat minden önállóan gazdálkodó intézménynél el lehet végezni, míg jelentős számú intézmény esetén az összetett gazdálkodást folytató önálló intézményeket célszerű kiválasztani.*

3. melléklet a 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelethez

**Maradványkimutatás**

- 01. Alaptevékenység költségvetési bevételei
- 02. Alaptevékenység költségvetési kiadásai
- I. Alaptevékenység költségvetési egyenlege (01-02)
- 03. Alaptevékenység finanszírozási bevételei
- 04. Alaptevékenység finanszírozási kiadásai
- II. Alaptevékenység finanszírozási egyenlege (03-04)
- A) Alaptevékenység maradványa ( $\pm I \pm II$ )**
- 05. Vállalkozási tevékenység költségvetési bevételei
- 06. Vállalkozási tevékenység költségvetési kiadásai
- III. Vállalkozási tevékenység költségvetési egyenlege (05-06)
- 07. Vállalkozási tevékenység finanszírozási bevételei
- 08. Vállalkozási tevékenység finanszírozási kiadásai
- IV. Vállalkozási tevékenység finanszírozási egyenlege (07-08)
- B) Vállalkozási tevékenység maradványa ( $\pm III \pm IV$ )**
- C) Összes maradvány (A+B)**
- D) Alaptevékenység kötelezettségvállalással terhelt maradványa**
- E) Alaptevékenység szabad maradványa (A-D)**
- F)\* Vállalkozási tevékenységet terhelő befizetési kötelezettség (B\*0,09)**
- G) Vállalkozási tevékenység felhasználható maradványa (B-F)**

5. melléklet a 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelethez

**Mérleg**

**Eszközök**

A) Nemzeti vagyona tartozó befektetett eszközök

I. Immateriális javak

1. Vagyoni értékű jogok

2. Szellemi termékek

3. Immateriális javak érték helyesbítése

II. \* Tárgyi eszközök

1. Ingatlanok és kapcsolódó vagyoni értékű jogok

2. Gépek, berendezések, felszerelések, járművek

3. Tenyészállatok

4. Beruházások, felújítások

5. Tárgyi eszközök érték helyesbítése

III. \* Befektetett pénzügyi eszközök

1. Tartós részesedések

- ebből: tartós részesedések jegybankban

- ebből: tartós részesedések nem pénzügyi vállalkozásban

- ebből: tartós részesedések pénzügyi vállalkozásban

- ebből: tartós részesedések társulásban

- ebből: egyéb tartós részesedések (kivéve: befektetési jegyek)

- ebből: tartós befektetési jegyek

2. Tartós hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok

- ebből: államkötvények

- ebből: helyi önkormányzatok kötvényei

3. Befektetett pénzügyi eszközök érték helyesbítése

IV. \* Koncesszióba, vagyonkezelésbe adott eszközök

1. Koncesszióba, vagyonkezelésbe adott eszközök

- ebből: immateriális javak

- ebből: tárgyi eszközök

- ebből: tartós részesedések, tartós hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok

2. Koncesszióba, vagyonkezelésbe adott eszközök értékhelyesbítése

B) Nemzeti vagyonba tartozó forgóeszközök

I. Készletek

1. Vásárolt készletek

2. Átsorolt, követelés fejében átvett készletek

3. Egyéb készletek

4. Befejezetlen termelés, félkész termékek, késztermékek

5. Növendék-, hízó és egyéb állatok

II. Értékpapírok

1. Nem tartós részesedések

- ebből: részesedések

- ebből: nem tartós befektetési jegyek

2. Forgatási célú hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok

- ebből: kárpótlási jegyek

- ebből: kincstárjegyek

- ebből: államkötvények

- ebből: helyi önkormányzatok kötvényei

- ebből: befektetési jegyek

C) \* Pénzeszközök

I. Lekötött bankbetétek

1. Éven túli lejáratú forint lekötött bankbetétek

2. Éven túli lejáratú deviza lekötött bankbetétek

II. Pénztárak, csekkek, betétkönyvek

1. Forintpénztár

2. Valutapénztár

3. Betétkönyvek, csekkek, elektronikus pénzeszközök

III. Forintszámlák

1. Kincstáron kívüli forintszámlák

2. Kincstárban vezetett forintszámlák

IV. Devizaszámlák

1. Kincstáron kívüli devizaszámlák

2. Kincstárban vezetett devizaszámlák

D) \* Követelések

I. Költségvetési évben esedékes követelések

1. Költségvetési évben esedékes követelések működési célú támogatások bevételeire államháztartáson belülről

- ebből: költségvetési évben esedékes követelések működési célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök visszatérülésére államháztartáson belülről

2. Költségvetési évben esedékes követelések felhalmozási célú támogatások bevételeire államháztartáson belülről

- ebből: költségvetési évben esedékes követelések felhalmozási célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök visszatérülésére államháztartáson belülről

3. Költségvetési évben esedékes követelések közhatalmi bevételre

- ebből: költségvetési évben esedékes követelések jövedelemadókra

- ebből: költségvetési évben esedékes követelések szociális hozzájárulási adóra és járulékokra

- ebből: költségvetési évben esedékes követelések bérhez és foglalkoztatáshoz kapcsolódó adókra

- ebből: költségvetési évben esedékes követelések vagyoni típusú adókra

- ebből: költségvetési évben esedékes követelések termékek és szolgáltatások adóira

- ebből: költségvetési évben esedékes követelések egyéb közhatalmi bevételekre

#### 4. \* Költségvetési évben esedékes követelések működési bevételre

- ebből: költségvetési évben esedékes követelések készletértékesítés ellenértékére, szolgáltatások ellenértékére, közvetített szolgáltatások ellenértékére

- ebből: költségvetési évben esedékes követelések tulajdonosi bevételekre

- ebből: költségvetési évben esedékes követelések ellátási díjakra

- ebből: költségvetési évben esedékes követelések kiszámlázott általános forgalmi adóra

- ebből: költségvetési évben esedékes követelések általános forgalmi adó visszatérítésére

- ebből: költségvetési évben esedékes követelések kamatbevételekre és más nyereségjellegű bevételekre

- ebből: költségvetési évben esedékes követelések egyéb pénzügyi műveletek bevételeire

- ebből: költségvetési évben esedékes követelések biztosító által fizetett kártérítésre

- ebből: költségvetési évben esedékes követelések egyéb működési bevételekre

#### 5. Költségvetési évben esedékes követelések felhalmozási bevételre

- ebből: költségvetési évben esedékes követelések immateriális javak értékesítésére

- ebből: költségvetési évben esedékes követelések ingatlanok értékesítésére

- ebből: költségvetési évben esedékes követelések egyéb tárgyi eszközök értékesítésére

- ebből: költségvetési évben esedékes követelések részesedések értékesítésére

- ebből: költségvetési évben esedékes követelések részesedések megszűnéséhez kapcsolódó bevételekre

#### 6. Költségvetési évben esedékes követelések működési célú átvett pénzeszközre

- ebből: költségvetési évben esedékes követelések működési célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök visszatérülése az Európai Uniótól

- ebből: költségvetési évben esedékes követelések működési célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök visszatérülése kormányoktól és más nemzetközi szervezetektől

- ebből: költségvetési évben esedékes követelések működési célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök visszatérülésére államháztartáson kívülről

#### 7. Költségvetési évben esedékes követelések felhalmozási célú átvett pénzeszközre

- ebből: költségvetési évben esedékes követelések felhalmozási célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök visszatérülése az Európai Uniótól

- ebből: költségvetési évben esedékes követelések felhalmozási célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök visszatérülése kormányoktól és más nemzetközi szervezetektől

- ebből: költségvetési évben esedékes követelések felhalmozási célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök visszatérülésére államháztartáson kívülről

#### 8. Költségvetési évben esedékes követelések finanszírozási bevételekre

- ebből: költségvetési évben esedékes követelések forgatási célú belföldi értékpapírok beváltásából, értékesítéséből

- ebből: költségvetési évben esedékes követelések befektetési célú belföldi értékpapírok beváltásából, értékesítéséből

- ebből: költségvetési évben esedékes követelések államháztartáson belüli megelőlegezések törlesztésére

- ebből: költségvetési évben esedékes követelések hosszú lejáratú tulajdonosi kölcsönök bevételeire

- ebből: költségvetési évben esedékes követelések rövid lejáratú tulajdonosi kölcsönök bevételeire

- ebből: költségvetési évben esedékes követelések forgatási célú külföldi értékpapírok beváltásából, értékesítéséből

- ebből: költségvetési évben esedékes követelések befektetési célú külföldi értékpapírok beváltásából, értékesítéséből

## II. Költségvetési évet követően esedékes követelések

1. Költségvetési évet követően esedékes követelések működési célú támogatások bevételeire államháztartáson belülről

- ebből: költségvetési évet követően esedékes követelések működési célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök visszatérülésére államháztartáson belülről

2. Költségvetési évet követően esedékes követelések felhalmozási célú támogatások bevételeire államháztartáson belülről

- ebből: költségvetési évet követően esedékes követelések felhalmozási célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök visszatérülésére államháztartáson belülről

3. Költségvetési évet követően esedékes követelések közhatalmi bevételre

- ebből: költségvetési évet követően esedékes követelések jövedelemadókra

- ebből: költségvetési évet követően esedékes követelések szociális hozzájárulási adóra és járulékokra

- ebből: költségvetési évet követően esedékes követelések bérhez és foglalkoztatáshoz kapcsolódó adókra

- ebből: költségvetési évet követően esedékes követelések vagyoni típusú adókra

- ebből: költségvetési évet követően esedékes követelések termékek és szolgáltatások adóira

- ebből: költségvetési évet követően esedékes követelések egyéb közhatalmi bevételekre

4. \* Költségvetési évet követően esedékes követelések működési bevételre

- ebből: költségvetési évet követően esedékes követelések készletértékesítés ellenértékére, szolgáltatások ellenértékére, közvetített szolgáltatások ellenértékére

- ebből: költségvetési évet követően esedékes követelések tulajdonosi bevételekre

- ebből: költségvetési évet követően esedékes követelések ellátási díjakra

- ebből: költségvetési évet követően esedékes követelések kiszámlázott általános forgalmi adóra



- ebből: költségvetési évet követően esedékes követelések általános forgalmi adó visszatérítésére

- ebből: költségvetési évet követően esedékes követelések kamatbevételekre és más nyereségjellegű bevételekre

- ebből: költségvetési évet követően esedékes követelések egyéb pénzügyi műveletek bevételeire

- ebből: költségvetési évet követően esedékes követelések biztosító által fizetett kártérítésre

- ebből: költségvetési évet követően esedékes követelések egyéb működési bevételekre

#### 5. Költségvetési évet követően esedékes követelések felhalmozási bevételre

- ebből: költségvetési évet követően esedékes követelések immateriális javak értékesítésére

- ebből: költségvetési évet követően esedékes követelések ingatlanok értékesítésére

- ebből: költségvetési évet követően esedékes követelések egyéb tárgyi eszközök értékesítésére

- ebből: költségvetési évet követően esedékes követelések részesedések értékesítésére

- ebből: költségvetési évet követően esedékes követelések részesedések megszűnéséhez kapcsolódó bevételekre

#### 6. Költségvetési évet követően esedékes követelések működési célú átvett pénzeszközre

- ebből: költségvetési évet követően esedékes követelések működési célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök visszatérülése az Európai Uniótól

- ebből: költségvetési évet követően esedékes követelések működési célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök visszatérülése kormányoktól és más nemzetközi szervezetektől

- ebből: költségvetési évet követően esedékes követelések működési célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök visszatérülésére államháztartáson kívülről

#### 7. Költségvetési évet követően esedékes követelések felhalmozási célú átvett pénzeszközre

- ebből: költségvetési évet követően esedékes követelések felhalmozási célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök visszatérülése az Európai Uniótól

- ebből: költségvetési évet követően esedékes követelések felhalmozási célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök visszatérülése kormányoktól és más nemzetközi szervezetektől

- ebből: költségvetési évet követően esedékes követelések felhalmozási célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök visszatérülésére államháztartáson kívülről

#### 8. \* Költségvetési évet követően esedékes követelések finanszírozási bevételekre

- ebből: költségvetési évet követően esedékes követelések befektetési célú belföldi értékpapírok beváltásából, értékesítéséből

- ebből: költségvetési évet követően esedékes követelések államháztartáson belüli megelőlegezések törlesztésére

- ebből: költségvetési évet követően esedékes követelések hosszú lejáratú tulajdonosi kölcsönök bevételeire

- ebből: költségvetési évet követően esedékes követelések befektetési célú külföldi értékpapírok beváltásából, értékesítéséből

### III. Követelés jellegű sajátos elszámolások

#### 1. \* Adott előlegek

- ebből: immateriális javakra adott előlegek

- ebből: beruházásokra, felújításokra adott előlegek

- ebből: készletekre adott előlegek

- ebből: igénybe vett szolgáltatásra adott előlegek

- ebből: foglalkoztatottaknak adott előlegek

- ebből: túlfizetések, téves és visszajáró kifizetések

#### 2. Továbbadási célból folyósított támogatások, ellátások elszámolása

#### 3. Más által beszédett bevételek elszámolása

#### 4. Forgótőke elszámolása

#### 5. Vagyonkezelésbe adott eszközökkel kapcsolatos visszapótlási követelés elszámolása

6. Nem a társadalombiztosítás pénzügyi alapjait terhelő kifizetett ellátások megtérítésének elszámolása

7. Folyósított, megelőlegezett társadalombiztosítási és családtámogatási ellátások elszámolása

8. \* Részesedésszerzés esetén átadott eszközök

9. Letétre, megőrzésre, fedezetkezelésre átadott pénzeszközök, biztosítékok

E) \* Egyéb sajátos elszámolások

I. Előzetesen felszámított általános forgalmi adó elszámolása

1. Adott előleghez kapcsolódó előzetesen felszámított levonható általános forgalmi adó

2. Más előzetesen felszámított levonható általános forgalmi adó

3. Adott előleghez kapcsolódó előzetesen felszámított nem levonható általános forgalmi adó

4. Más előzetesen felszámított nem levonható általános forgalmi adó

II. Fizetendő általános forgalmi adó elszámolása

1. Kapott előleghez kapcsolódó fizetendő általános forgalmi adó

2. Más fizetendő általános forgalmi adó

III. Egyéb sajátos eszközoldali elszámolások

1. December havi illetmények, munkabérek elszámolása

2. Utalványok, bérletek és más hasonló, készpénz-helyettesítő fizetési eszköznek nem minősülő eszközök elszámolásai

F) Aktív időbeli elhatárolások

1. Eredményszemléletű bevételek aktív időbeli elhatárolása

2. Költségek, ráfordítások aktív időbeli elhatárolása

3. Halasztott ráfordítások

Eszközök összesen

## **Források**

### *G)* Saját tőke

I. Nemzeti vagyon induláskori értéke

II. Nemzeti vagyon változásai

III. \* Egyéb eszközök induláskori értéke és változásai

1-3. \*

IV. Felhalmozott eredmény

V. Eszközök értékhelyesbítésének forrása

VI. Mérleg szerinti eredmény

### *H)* \* Kötelezettségek

I. Költségvetési évben esedékes kötelezettségek

1. Költségvetési évben esedékes kötelezettségek személyi juttatásokra

2. Költségvetési évben esedékes kötelezettségek munkaadókat terhelő járulékokra és szociális hozzájárulási adóra

3. Költségvetési évben esedékes kötelezettségek dologi kiadásokra

4. Költségvetési évben esedékes kötelezettségek ellátottak pénzbeli juttatásaira

5. Költségvetési évben esedékes kötelezettségek egyéb működési célú kiadásokra

- ebből: költségvetési évben esedékes kötelezettségek működési célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök törlesztésére államháztartáson belülre

- ebből: költségvetési évben esedékes kötelezettségek működési célú támogatásokra az Európai Uniónak

6. Költségvetési évben esedékes kötelezettségek beruházásokra

7. Költségvetési évben esedékes kötelezettségek felújításokra

## 8. Költségvetési évben esedékes kötelezettségek egyéb felhalmozási célú kiadásokra

- ebből: költségvetési évben esedékes kötelezettségek felhalmozási célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök törlesztésére államháztartáson belülré

- ebből: költségvetési évben esedékes kötelezettségek felhalmozási célú támogatásokra az Európai Uniónak

## 9. Költségvetési évben esedékes kötelezettségek finanszírozási kiadásokra

- ebből: költségvetési évben esedékes kötelezettségek hosszú lejáratú hitelek, kölcsönök törlesztésére pénzügyi vállalkozásnak

- ebből: költségvetési évben esedékes kötelezettségek rövid lejáratú hitelek, kölcsönök törlesztésére pénzügyi vállalkozásnak

- ebből: költségvetési évben esedékes kötelezettségek kincstárjegyek beváltására

- ebből: költségvetési évben esedékes kötelezettségek éven belüli lejáratú belföldi értékpapírok beváltására

- ebből: költségvetési évben esedékes kötelezettségek belföldi kötvények beváltására

- ebből: költségvetési évben esedékes kötelezettségek éven túli lejáratú belföldi értékpapírok beváltására

- ebből: költségvetési évben esedékes kötelezettségek államháztartáson belüli meglőlegezések visszafizetésére

- ebből: költségvetési évben esedékes kötelezettségek pénzügyi lízing kiadásaira

- ebből: költségvetési évben esedékes kötelezettségek külföldi értékpapírok beváltására

- ebből: költségvetési évben esedékes kötelezettségek hitelek, kölcsönök törlesztésére külföldi kormányoknak és nemzetközi szervezeteknek

- ebből: költségvetési évben esedékes kötelezettségek hitelek, kölcsönök törlesztésére külföldi pénzintézeteknek

- ebből: költségvetési évben esedékes kötelezettségek váltókiadásokra

## II. Költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek

1. Költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek személyi juttatásokra
2. Költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek munkaadókat terhelő járulékokra és szociális hozzájárulási adóra
3. Költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek dologi kiadásokra
4. Költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek ellátottak pénzbeli juttatásaira
5. Költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek egyéb működési célú kiadásokra
  - ebből: költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek működési célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök törlesztésére államháztartáson belülré
  - ebből: költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek működési célú támogatásokra az Európai Uniónak
6. Költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek beruházásokra
7. Költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek felújításokra
8. Költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek egyéb felhalmozási célú kiadásokra
  - ebből: költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek felhalmozási célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök törlesztésére államháztartáson belülré
  - ebből: költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek felhalmozási célú támogatásokra az Európai Uniónak
9. \* Költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek finanszírozási kiadásokra
  - ebből: költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek hosszú lejáratú hitelek, kölcsönök törlesztésére pénzügyi vállalkozásnak
  - ebből: költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek kincstárjegyek beváltására
  - ebből: költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek belföldi kötvények beváltására
  - ebből: költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek éven túli lejáratú belföldi értékpapírok beváltására

- ebből: költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek államháztartáson belüli megelőlegezések visszafizetésére

- ebből: költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek pénzügyi lízing kiadásaira

- ebből: költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek külföldi értékpapírok beváltására

- ebből: költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek hitelek, kölcsönök törlesztésére külföldi kormányoknak és nemzetközi szervezeteknek

- ebből: költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek külföldi hitelek, kölcsönök törlesztésére külföldi pénzintézeteknek

- ebből: költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek váltókiadásokra

### III. Kötelezettség jellegű sajátos elszámolások

1. \* Kapott előlegek

2. Továbbadási célból folyósított támogatások, ellátások elszámolása

3. Más szervezetet megillető bevételek elszámolása

4. Forgótőke elszámolása (Kincstár)

5. \* Nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközökkel kapcsolatos egyes kötelezettség jellegű sajátos elszámolások

6. Nem társadalombiztosítás pénzügyi alapjait terhelő kifizetett ellátások megtérítésének elszámolása

7. \* 8. Letétre, megőrzésre, fedezetkezelésre átvett pénzeszközök, biztosítékok

9. Nemzetközi támogatási programok pénzeszközei

10. Államadósság Kezelő Központ Zrt.-nél elhelyezett fedezeti betétek

I) \* Kincstári számlavezetéssel kapcsolatos elszámolások

J) \* Passzív időbeli elhatárolások

Források összesen

6. melléklet a 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelethez\*

*Eredménykimutatás/konzolidált eredménykimutatás*

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 ( $\pm 04+05$ )
06. Központi működési célú támogatások eredményszemléletű bevételei
07. Egyéb működési célú támogatások eredményszemléletű bevételei
08. Felhalmozási célú támogatások eredményszemléletű bevételei
09. Különféle egyéb eredményszemléletű bevételek
- III. Egyéb eredményszemléletű bevételek (06+07+08+09)
10. Anyagköltség
11. Igénybe vett szolgáltatások értéke
12. Eladott áruk beszerzési értéke
13. Eladott (közvetített) szolgáltatások értéke
- IV. Anyagjellegű ráfordítások (10+11+12+13)
14. Bérköltség
15. Személyi jellegű egyéb kifizetések
16. Bérjárulékok
- V. Személyi jellegű ráfordítások (14+15+16)
- VI. Értékcsökkenési leírás
- VII. Egyéb ráfordítások
- A) *Tevékenység eredménye ( $I\pm II+III-IV-V-VI-VII.$ )*
17. Kapott (járó) osztalék és részesedés
18. Részesedésekből származó eredményszemléletű bevételek, árfolyamnyereségek
19. Befektetett pénzügyi eszközökből származó eredményszemléletű bevételek, árfolyamnyereségek
20. Egyéb kapott (járó) kamatok és kamatjellegű eredményszemléletű bevételek
21. \* Pénzügyi műveletek egyéb eredményszemléletű bevételei
- ebből: lekötött bankbetétek mérlegfordulónapi értékelése során megállapított (nem realizált) árfolyamnyeresége



- ebből: egyéb pénzeszközök és sajátos elszámolások mérlegfordulónapi értékelése során megállapított (nem realizált) árfolyamnyeresége

VIII. Pénzügyi műveletek eredményszemléletű bevételei (17+18+19+20+21)

22. Részesedésekből származó ráfordítások, árfolyamveszteségek

23. Befektetett pénzügyi eszközökből (értékpapírokból, kölcsönökből) származó ráfordítások, árfolyamveszteségek

24. Fizetendő kamatok és kamatjellegű ráfordítások

25. Részesedések, értékpapírok, pénzeszközök értékvesztése

- ebből: lekötött bankbetétek értékvesztése

- ebből: Kincstáron kívüli forint- és devizaszámlák értékvesztése

26. \* Pénzügyi műveletek egyéb ráfordításai

- ebből: lekötött bankbetétek mérlegfordulónapi értékelése során megállapított (nem realizált) árfolyamvesztesége

- ebből: egyéb pénzeszközök és sajátos elszámolások mérlegfordulónapi értékelése során megállapított (nem realizált) árfolyamvesztesége

IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai (22+23+24+25+26)

*B) Pénzügyi műveletek eredménye (VIII-IX.)*

*C) Mérleg szerinti eredmény ( $\pm A \pm B$ )*

### 11. melléklet a 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelethez

#### **Konzolidált mérleg**

##### **Eszközök**

A) Nemzeti vagyona tartozó befektetett eszközök

I. Immateriális javak

II. Tárgyi eszközök

III. Befektetett pénzügyi eszközök

IV. Koncesszióba, vagyonkezelésbe adott eszközök

B) Nemzeti vagyona tartozó forgóeszközök

I. Készletek

II. Értékpapírok

C)\* Pénzeszközök

I. Lekötött bankbetétek

II. Pénztárak, csekkek, betétkönyvek

III-IV. Forintszámlák, devizaszámlák

D) Követelések

- I. Költségvetési évben esedékes követelések
- II. Költségvetési évet követően esedékes követelések
- III.\* Követelés jellegű sajátos elszámolások
- E)\* Egyéb sajátos elszámolások
- F) Aktív időbeli elhatárolások
- Eszközök összesen
- Források\*
- G) Saját tőke
- I-III. Nemzeti vagyon és egyéb eszközök induláskori értéke és változásai
- IV. Felhalmozott eredmény
- V. Eszközök érték helyesbítésének forrása
- VI. Mérleg szerinti eredmény
- H) Kötelezettségek
- I. Költségvetési évben esedékes kötelezettségek
- II. Költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek
- III. Kötelezettség jellegű sajátos elszámolások
- I) Kincstári számlavezetéssel kapcsolatos elszámolások
- J) Passzív időbeli elhatárolások
- Források összesen

***Részletező nyilvántartások***  
***a 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet 14. melléklete alapján***

- 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 nyilvántartása
- X. Készletek nyilvántartása

*A költségvetési és finanszírozási bevételek és kiadások egységes rovatrendjének szerkezete  
a 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet 15. melléklete alapján*

**KIADÁSOK (K)**

**K1-8. Költségvetési kiadások**

- K1. Személyi juttatások
- K2. Munkavállalókat terhelő járulékok és szociális hozzájárulási adó
- K3. Dologi kiadások
- K4. Ellátottak pénzbeli juttatásai
- K5. Egyéb működési célú kiadások
- K6. Beruházások
- K7. Felújítások
- K8. Egyéb felhalmozási célú kiadások

**K9. Finanszírozási kiadások**

**BEVÉTELEK (B)**

**B1-7. Költségvetési bevételek**

- B1. Működési célú támogatások államháztartáson belülről
- B2. Felhalmozási célú támogatások államháztartáson belülről
- B3. Közhatalmi bevételek
- B4. Működési bevételek
- B5. Felhalmozási bevételek
- B6. Működési célú átvett pénzeszközök
- B7. Felhalmozási célú átvett pénzeszközök

**B8. Finanszírozási bevételek**

*Számlaosztályok az Egységes számlatükörben  
a 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet 16. melléklete alapján*

- 1. Nemzeti vagyona tartozó befektetett eszközök
- 2. Nemzeti vagyona tartozó forgóeszközök
- 3. Pénzeszközök, követelések, aktív időbeli elhatárolások
- 4. Források
- 5. Költségnemek
- 6. Költséghelyek, általános költségek
- 7. Tevékenységek költségei
- 8. Elszámolt költségek és ráfordítások
- 9. Eredményszemléletű bevételek
- 0. Nyilvántartási számlák

Ezen belül (a költségvetési számvitelhez):

- 05. Kiadási előirányzatok, kötelezettségvállalások, más fizetési kötelezettségek, teljesítés
- 09. Bevételi előirányzatok, követelések, teljesítés
- 001. Előirányzat nyilvántartási ellenszámla
- 002. Kötelezettségvállalás, más fizetési kötelezettség nyilvántartási ellenszámla
- 003. Kiadások nyilvántartási ellenszámla
- 004. Követelések nyilvántartási ellenszámla
- 005. Bevételek nyilvántartási ellenszámla
- 006. Egyéb nyilvántartási ellenszámla

**17. melléklet a 4/2013 (I. 11.) Korm. rendelethez**

**KÖTELEZŐ EGYEZŐSÉGEK**

(Részletes tartalma, a kötelező egyezőségek levezetése a hatályos rendelet mellékletében.)