

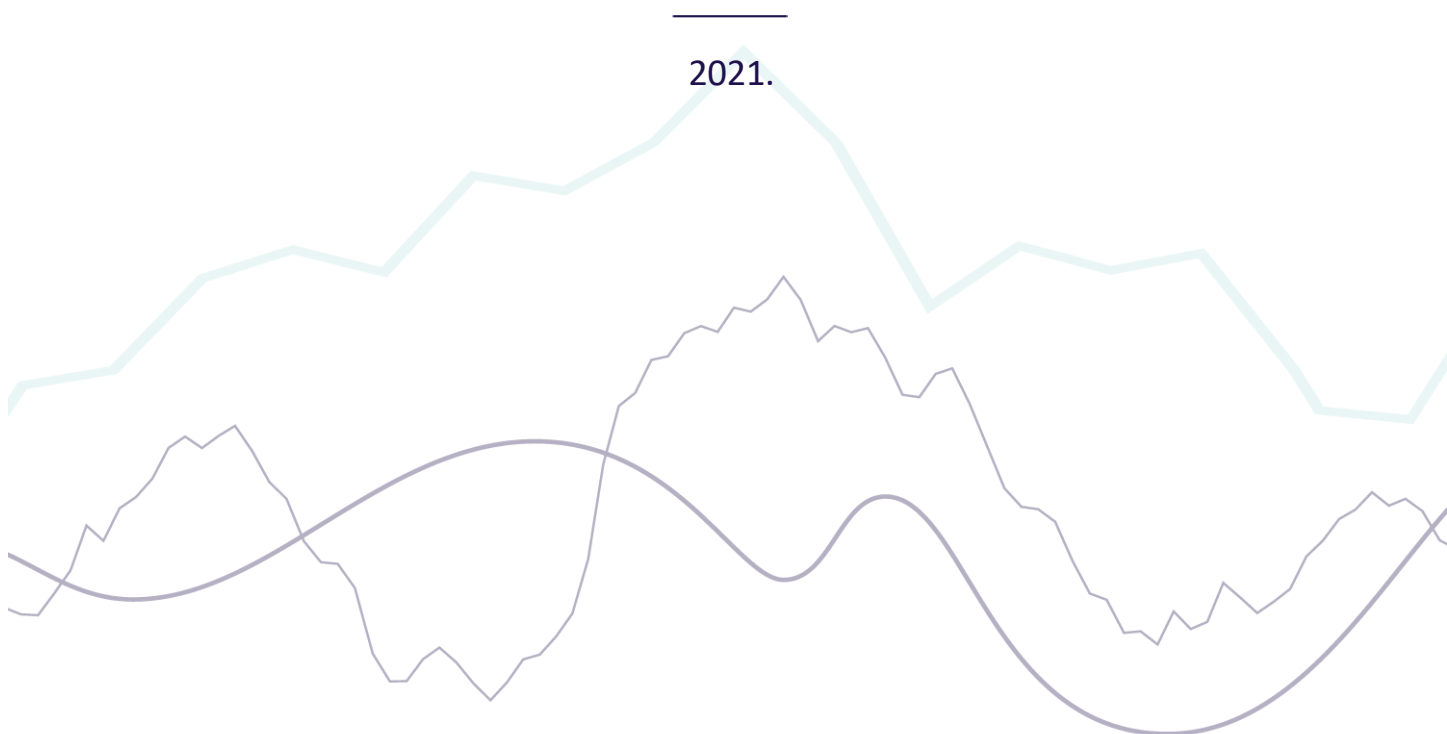


ÁLLAMI SZÁMVEVŐSZÉK

# ELEMZÉS

A számviteli szabályzatok szerepe – a kontrollkörnyezet kialakítása

2021.





ÁLLAMI SZÁMVEVŐSZÉK

# ELEMZÉS

A számviteli szabályzatok szerepe – a kontrollkörnyezet kialakítása



Engedélyező:

Domokos László  
elnök

## Szerkesztő:

KUSZINGER ANDREA projektvezető

## Az elemzés elkészítését felügyelte:

PETŐ KRISZTINA felügyeleti vezető

## Készítették:

KUSZINGER ANDREA projektvezető

SZEIBEL GÁBORNÉ számvevő

SZABÓ TAMÁS számvevő

## Kiadja az Állami Számvevőszék

EL-2926-014/2021.

Az Elemzés  
az interneten  
a [www.asz.hu](http://www.asz.hu)  
oldalon  
olvasható.

## TARTALOMJEGYZÉK

▶	<b>VEZETŐI ÖSSZEFOGLALÓ .....</b>	<b>5</b>
▶	<b>BEVEZETÉS.....</b>	<b>7</b>
▶	<b>AZ ELEMZÉS CÉLJA, TERÜLETE ÉS MÓDSZERE .....</b>	<b>9</b>
▶	<b>ELEMZÉSI TAPASZTALATOK .....</b>	<b>11</b>
	1. Számviteli szabályzatok.....	11
	— 1.1. Számvitel fejlődése, célja, feladata, törvényi szabályozása.....	11
	— 1.2 Számviteli szabályozások kialakítása.....	12
	— 1.3 A számvitel és az integritás kapcsolata.....	20
	2. Ellenőrzési tapasztalatok.....	22
	— 2.1. Önkormányzatok.....	22
	— 2.2 Önkormányzati tulajdonú gazdasági társaságok.....	24
	— 2.3 Központi költségvetési szervek.....	26
	— 2.4 Nem állami humánszolgáltatók.....	28
	— 2.5 Köztestületek.....	30
▶	<b>MELLÉKLETEK .....</b>	<b>33</b>
	1. melléklet: Számviteli alapelvek.....	33
▶	<b>FELHASZNÁLT DOKUMENTUMOK .....</b>	<b>35</b>
▶	<b>RÖVIDÍTÉSEK JEGYZÉKE .....</b>	<b>40</b>
▶	<b>FOGALOMTÁR .....</b>	<b>41</b>

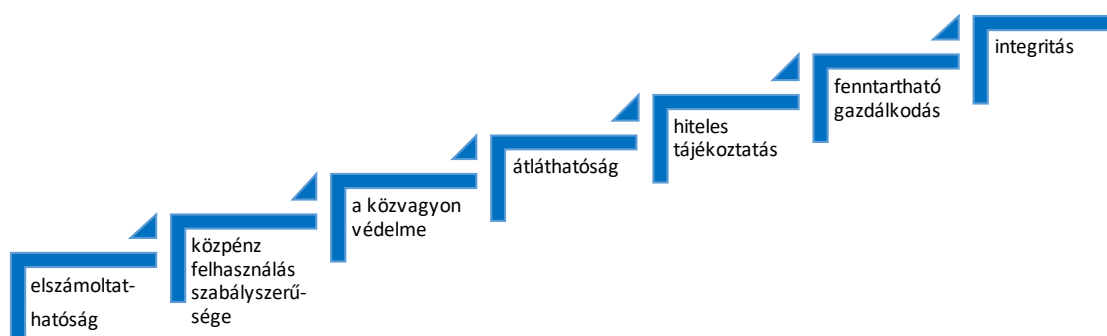


## VEZETŐI ÖSSZEFOGLALÓ

Magyarország Alaptörvénye előírja, hogy a közpénzeket és a nemzeti vagyont az átláthatóság és a közélet tisztaságának elve szerint kell kezelni, valamint minden közpénzekkel gazdálkodó szervezet köteles a nyilvánosság előtt elszámolni a közpénzekre vonatkozó gazdálkodásával.<sup>1</sup> Ahhoz, hogy egy közpénzből gazdálkodó szervezet tevékenysége átlátható, elszámoltatható legyen, továbbá biztosított legyen a szabályszerű gazdálkodása, működése, zökkenőmentes feladatellátása, szükséges a számviteli rend megléte, az előírt szabályok betartása és betartatása. Az Állami Számvevőszék az ÁSZ tv.-ben előírt kötelezettségét teljesítve ellenőrzései során értékeli az államháztartás számviteli rendjének betartását. A számviteli törvény, valamint az államháztartás szervezeteire vonatkozóan külön kormányrendelet is tartalmazza azokat az előírásokat, amelyek betartása szükséges ahhoz, hogy megítélhető legyen a szervezetek vagyona, vagyonának alakulása, pénzügyi, jövedelmi helyzete.

Annak érdekében, hogy a közpénz védelme és a gazdálkodó szervezetek szabályszerű gazdálkodása megvalósuljon fontos, hogy az egyes szervezeteknél a működést és a gazdálkodást a rend jellemezze, amelynek alapvető feltétele a számviteli szabályozásoknak a megléte. A számviteli szabályozások kialakítása során lényeges a törvényben előírt számviteli alapelvek figyelembe vétele, hiszen a könyvvezetés, a beszámoló készítés során a számviteli alapelveknek érvényesülnie kell. Amennyiben a számviteli alapelvek nem érvényesülnek egy szervezet működése és gazdálkodása során, akkor fennáll annak a kockázata, hogy a szervezet nem szabályszerűen, nem átláthatóan, és nem elszámoltathatóan látja el feladatait, ezáltal pedig integritása sérül.

A Számvevőszék számviteli rendet érintő ellenőrzéseinek és megállapításainak a közpénzek szabályszerű felhasználásához és a közvagyon védelméhez történő hozzájárulását az alábbi ábra szemlélteti:



Az elemzésben szereplő számviteli szabályozásokat a gazdálkodó szervezeteknek jogszabályi előírások szerint kötelező elkészíteni és alkalmazni. Ezen dokumentumok hiányában az ellenőrzött szervezetek szabályszerű működése, feladatellátása, gazdálkodása nem igazolható, az ellenőrzött szervezet nem teljesíti jogszabályi kötelezettségeit. Ezen szabályozások hiánya a szervezetek szabályszerű működését, valamint közpénzfelhasználásuk során az átláthatóság és elszámoltathatóság elveinek – Alaptörvényben megfogalmazott – érvényesülését akadályozzák.

Az elemzésben bemutatott valamennyi gazdálkodó esetében a számvevőszéki ellenőrzés hiányosságokat tárt fel a számviteli szabályozások területén, emiatt nem szabályszerű kontrollkörnyezetben működtek és a feltárt szabálytalanságok hozzájárultak az integritás kontrollok hiányához. Ott ahol az ellenőrzés szabálytalanságot tárt fel a számviteli szabályozások területén, ott az elkészített beszámolók megbízhatósága sem volt biztosított. Mindezek következtében az egyes ellenőrzött szervezetek az elszámoltatható és átlátható közpénzfelhasználást, a nemzeti vagyonnal való szabályszerű gazdálkodást nem igazolták.

<sup>1</sup> Magyarország Alaptörvénye, 39. cikk (2) bekezdés

Az elemzés rámutatott arra, hogy a számviteli szabályozottság, a kontrollkörnyezet kialakításának hiánya, valamint a belső kontrollrendszer nem kielégítő működése nem biztosítja a törvényes működés alapvető feltételeit, nagymértékben veszélyezteti a forrásokkal való célszerű, eredményes és szabályszerű gazdálkodást. A számviteli rend hiánya kockázatot jelent a közpénzek rendeltetésellenes felhasználására, alapot adhat a pazarlásra, a visszaélésekre. Mindez pedig integritási kockázatot hordoz. A törvények szerinti számviteli rend nélkül a vezetés részére nem megfelelő, nem naprakész, nem pontos információt kap az általa vezetett szervezet működésével és gazdálkodásával kapcsolatban, amelynek következtében nem megfelelő és nem megalapozott döntések szülehetnek.

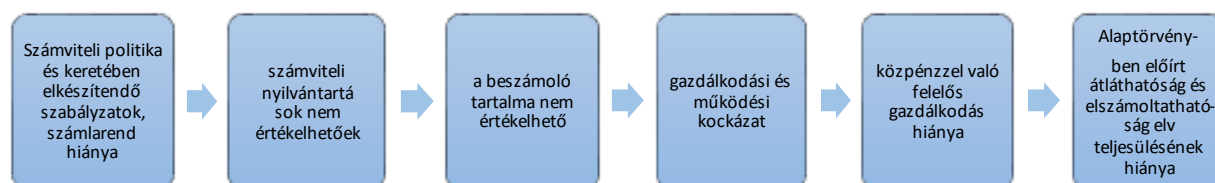
Mivel a Számv. tv. hatálya alá tartozó szervezetek köre heterogén, ezért általános, mindenki számára alkalmazandó, kötelező érvényű részletszabályozás nem adható, ezáltal felmerül, hogy a szervezetek hajlandósága a részletes szabályozás kialakítására nem minden esetben valósul meg. A szervezetek vezetőinek és a szervezetek fenntartóinak be kell látnia, hogy a számviteli szabályok lefektetése nem a bürokrácia, a papír munka növelése céljából van, hanem a szabályszerű működés és gazdálkodás alapfeltétele, ezért tudatosan kell törekedniük a számviteli szabályozások jogszabályi előírások szerinti elkészítésére és folyamatos karbantartására, illetve a könyvvezetés során a számviteli alapelvek kötelező érvényesítésére.

Ha a szervezet első számú vezetője, illetve maga a fenntartó tudja miért szükségesek a jogszabályi előírások szerinti számviteli szabályozások, akkor az hozzájárul az elkötelezett, felelős vezetői magatartáshoz. Az első számú vezetőknek és a fenntartóknak továbbá tudniuk kell, hogy a számviteli szabályozások hiánya számos kockázatot hordoz magában, amely hatással van a szervezet tevékenységéről készült beszámoló megbízhatóságára, ezáltal a szervezet elszámoltatható és átlátható működésére és gazdálkodására.

A szervezetek első számú vezetőinek fontos kell, hogy legyen, prioritást kell, hogy kapjon a számviteli szabályozások meglétének a kontrollja, mert így biztosított számára a szervezet adott évi tevékenységéről készített beszámoló megbízhatósága, ezáltal a számviteli-pénzügyi és vezetői információk időben és jó minőségben történő rendelkezésre állása, amely támogatja a vezetőket a jövőbeni döntések meghozatalában. Az első számú vezetőknek ebben segítségére van a belső ellenőrzés, mint a közpénzek első védelmi vonalába tartozó ellenőrzés. A belső ellenőri munka révén feltárásra kerülhetnek a számviteli szabályozással kapcsolatos hiányosságok, illetve a szabályozások hiányának a következményei.

Az állampolgárok számára is fontos a mindennapi életükben szerepet játszó gazdálkodó szervezetek számviteli szabályozásának megléte, mert ezen szervezetek közpénzt használnak fel a működésük és gazdálkodásuk során. A számviteli szabályozások megléte megteremti a szabályszerű működés és gazdálkodás feltételeit, ezzel a közpénzek törvényes felhasználását.

Amennyiben a gazdálkodók nem készítik el vagy nem a jogszabályi előírások szerinti tartalommal készítik el az előírt számviteli szabályozásokat, akkor nemcsak a jogszabályi kötelezettségüknek nem tesznek eleget és ezáltal nem érvényesül a gazdálkodó szervezet vezetőjének felelős magatartása, hanem nem teremtik meg a szabályszerű működés és gazdálkodás feltételeit sem. A számviteli nyilvántartások nem értékelhetőek, ezáltal a beszámoló sem értékelhető, gazdálkodási és működési kockázat áll fenn a szervezetnél. A szabályszerű működés feltételeinek hiányában az éves tevékenységükről készített beszámolók nem biztosítják a valós vagyoni, pénzügyi, és jövedelmi helyzet bemutatását, így a nemzeti vagyonnal való felelős gazdálkodás nem érvényesül a szervezeteknél. Ennek következtében az Alaptörvényben a közpénzt felhasználó szervezetek működésre és gazdálkodásra vonatkozó átláthatóság és elszámoltathatóság elve sem biztosított.



## BEVEZETÉS

Az Alaptörvény 39. cikkének (2) bekezdése értelmében: „A közpénzekkel gazdálkodó minden szervezet köteles a nyilvánosság előtt elszámolni a közpénzekre vonatkozó gazdálkodásával. A közpénzeket és a nemzeti vagyont az átláthatóság és a közélet tisztaságának elve szerint kell kezelni.”

Az ÁSZ ellenőrzési feladatának elvégzésén túl, az ÁSZ tv. 5. § (13) bekezdésében rögzítetteknek megfelelően elemzéseket, tanulmányokat készíthet. Az ÁSZ ellenőrzései, elemzései hozzájárulnak

- a közpénzügyek átláthatóságának, elszámoltathatóságának javításához,
- a köztvagyon gazdaságos és eredményes működtetéséhez, ezáltal támogatva a „jól irányított államot”.

Az ÁSZ Stratégiájában rögzítettek alapján széles körben megosztja ellenőrzési és elemzési tapasztalatait és felvetéseit.

A közfeladat ellátás szabályozási kereteinek kialakítása tekintetében kulcsfontosságúak a szabályszerű gazdálkodás feltételeit biztosító számviteli szabályozások a könyvvezetés és a gazdálkodás szabályszerűsége, átláthatósága, elszámoltathatósága szempontjából. A számviteli szabályozások lényege, hogy azokban rögzítésre kerüljenek a gazdálkodóra érvényes számviteli keretszabályok, valamint a gazdálkodóra vonatkozó sajátos szabályok. Ennek megvalósítása érdekében minden gazdálkodónak ki kell alakítania és írásba kell foglalnia a gazdálkodó adottságainak, körülményeinek leginkább megfelelő számviteli szabályozásokat.

A számviteli szabályozás megalkotása az alapja annak, hogy a gazdálkodást a rend jellemezze. A rend a gazdálkodó belső (számviteli) szabályozásának a meglétét és ezek alkalmazását, betartását jelenti. A szervezet vezetésének kötelezettsége, hogy elkészítse azokat az egymással és a jogszabályokkal is összhangban álló belső szabályozásokat, amelyek meghatározzák a munkavállalók számára a szabályszerű, gazdaságos, és eredményes munkavégzés követelményeit. Szükséges ellenőrizni és számon kérni a számviteli szabályozások betartását, ami csak úgy valósítható meg, ha az érintettek megismerték azokat.

A magyar közjogi rendszerben az Áht. előírásai szerint hármas szintű védelmi vonal biztosítja a közpénzek felhasználásának ellenőrzését: elsőként a szervezet belső kontrollrendszere, azon belül kiemelten a független belső ellenőrzése, másodikként a kormányzati és önkormányzati irányító szervei és felügyeleti ellenőrzés, illetve a kincstári ellenőrzés, harmadikként a független külső ellenőrzés.

A szervezetek belső ellenőrzése a szervezet jogszabályi előírások szerinti működésének első védelmi vonalába tartozó ellenőrzés. A belső ellenőrzés egy független, tárgyilagos bizonyosságot adó és tanácsadó tevékenység, célja, hogy az adott szervezet működését fejlessze és eredményességét növelje. Tárgyilagos bizonyosságot adó tevékenysége abban nyilvánul meg, hogy a szervezet belső ellenőrzése során objektív értékelést ad a szervezet egyes folyamatairól, rendszeréről, eljárásairól és tapasztalatairól ellenőrzési jelentést készít.

A második védelmi vonalba tartozó ellenőrző szervezetek közé tartoznak – többek között – a kormányhivatalok, illetve a Magyar Államkincstár. A kormányhivatalok az önkormányzatok törvényességi felügyeletével kapcsolatos feladatokat látják el, ellenőrzik az egyes illetékességi körükbe tartozó önkormányzatok törvényi előírásoknak megfelelő működését. A Magyar Államkincstár ellenőrzéseket végez a költségvetési szervekre vonatkozóan az államháztartás pénzeszközeivel és a nemzeti vagyonnal történő szabályszerű, gazdaságos és eredményes gazdálkodás, a beszámolási és adatszolgáltatási kötelezettségek szabályszerű teljesítésének biztosítása érdekében.

Az ÁSZ a független külső ellenőrzést végző szervezetek közé tartozik. Az ÁSZ nagy hangsúlyt fektet a belső kontrollrendszer elemeként, a kontrollkörnyezet kialakításának ellenőrzésére. Ez azért is fontos, mert a szervezet működésének a kereteit ez adja meg, az ellenőrzési rendszer hármas szintű védelmi vonalából az első védelmi vonalát építi ki. Az integritás kontrollok kiépítése, erősítése a szervezet korrupciós kockázatainak a csökkentését szolgálja, ezáltal a szervezet eredményesebben léphet fel a külső és belső korrupciós hatások



ellen, egyben a belső kontrollrendszer harmonizálásával nagyobb hangsúlyt tud fektetni arra, hogy a jogszabályok betartásra kerüljenek. A számviteli szabályozások a szabályszerű gazdálkodás alapvető feltételeit jelentik, ezért a számviteli szabályozottság hiánya megteremti az alapját az integritás és a belső kontrollrendszerek lazulásának.

Az elemzés arra kereste a választ, hogy a közpénzt felhasználó szervezeteknél

- miért fontos és lényeges a számviteli szabályozások jogszabályi előírások szerinti kialakítása, működtetése, a számviteli rend megteremtése;
- miért kell a számviteli szabályozások, valamint a szervezeti működés és gazdálkodás során a számviteli alapelveket betartania egy szervezetnek;
- miért fontos, hogy a jogszabályi előírások szerinti számviteli szabályozások kialakítása tudatosan történjen egy szervezetnél;
- továbbá miért fontos a számviteli szabályozás a szervezet első számú vezetője, a szervezet fenntartója számára, illetve mit is jelent a társadalom, az állampolgárok szempontjából, ha egy szervezetnél a számviteli szabályozások kialakítása vagy működtetése nem a jogszabályi előírások szerint történik.

Vajon a számviteli szabályozásoknak keretet adó számvitelről szóló törvénynek csak bürokrácia növelő hatása van a szervezetekre vagy ennél többet is jelent egy vezető, egy fenntartó vagy a társadalom számára a jogszabályi előírások szerinti számviteli szabályozások megteremtése?

Az elemzés arra is kereste a választ, hogy mi a következménye, illetve milyen kockázatai vannak, ha a szabályozottság nem áll fenn, ha számviteli szabályzatok nem készülnek el, illetve elkészülnek, de azok tartalma nem felel meg a jogszabályi előírásoknak. Az elemzés rámutat a számviteli szabályzatok elkészítése, megfelelő tartalma, illetve a beszámoló megbízhatósága, megalapozottsága közötti összefüggésekre, továbbá a gazdálkodó szervezetek integritás helyzetével való kapcsolatra.

## AZ ELEMZÉS CÉLJA, TERÜLETE ÉS MÓDSZERE

**Az elemzés hipotézise:** Ha a gazdálkodó szervezetek a számviteli szabályozásokat nem alakítják ki, vagy azok tartalma a jogszabályi előírásoknak nem felel meg, akkor az elkészített beszámoló nem megbízható, nem megalapozott, az integritás kontrollok kiépítettsége nem szabályszerű. Tehát a szabályszerű számviteli szabályozások megalapozhatják, támogathatják a szervezet szabályszerű, eredményes működését és megteremthetik a szervezet életében a rendet, a szabályszerű gazdálkodás feltételeit.

**Az elemzés célja,** annak a bemutatása, hogy a számviteli szabályozások hiánya, illetve nem jogszabályi előírások szerinti tartalma, milyen kockázatokat és veszélyeket hord magában, hogyan hatnak a beszámolók elkészítésére és azok tartalmi megfelelőségére, illetve a szervezetek integritás helyzetére. Az elemzés célja továbbá, hogy információt adjon a szervezetek első számú vezetője, a szervezet fenntartója és a társadalom számára, hogy miért hasznosak a jogszabályi előírások szerinti számviteli szabályozások, valamint azok hiánya milyen kockázatokat rejt magában az egyes szereplők tekintetében.

**Az ellenőrzött időszak** az egyes ellenőrzött szervezetek esetében eltérő volt:

- az önkormányzatok ellenőrzése esetében 2017. év, illetve a befektetési modullal történő kiegészítés esetében a 2017. év és 2018. június 30-áig terjedő időszak,
- a kórházak és nemzeti parkok ellenőrzésénél a 2015-2017. évek időszaka,
- a köztisztviselők ellenőrzésén belül a Nemzeti Agrárgazdasági Kamara és a Magyar Kereskedelmi és Iparkamara a 2009-2011. évek, a Magyar Orvosi Kamara esetében a 2010-2012. évek, a Magyar Szabványügyi Testület és a Magyar Könyvvizsgálói Kamarát érintően a 2012-2014. évek, a Magyar Gyógyszerészeti Kamarával kapcsolatban a 2013-2015. évek, a Magyar Növényvédelmi Mérnöki és Növényorvosi Kamara, a Magyar Egészségügyi Szakdolgozói Kamara vonatkozásában a 2015-2017. évek, a Magyar Építész Kamara és a Magyar Mérnöki Kamara esetében 2015-2018. évek,
- a kultúra és média területén tevékenykedő önkormányzati tulajdonú gazdasági társaságok ellenőrzési tapasztalatait bemutató elemzésben feldolgozott jelentések esetében a 2009-2016. évek,
- az önkormányzati tulajdonú, sporttal kapcsolatos feladatokat ellátó gazdasági társaságok ellenőrzési tapasztalatait bemutató, valamint az önkormányzati tulajdonú, város- és piacüzemeltetési feladatokat ellátó gazdasági társaságok ellenőrzési tapasztalatairól szóló elemzésekben szerepeltetett jelentések esetében a 2011-2016. évek időszaka,
- a nem állami humánszolgáltatók ellenőrzési tapasztalatait összegző elemzésben feldolgozott jelentések esetében a 2017-2019. évek időszaka,
- az önkormányzati tulajdonú egészségügyi ellátást végző gazdasági társaságok ellenőrzési tapasztalatairól szóló elemzésben összegzett jelentéseknél a 2011-2016. évek.

**Az elemzés területe** kiterjed a kontrollkörnyezet kialakításán belül a Számv. tv.-ben előírt számviteli szabályozások rendelkezésre állására, jogszabályi előírásoknak való tartalmi megfelelőségére, a gazdálkodásban betöltött szerepére. Az egyes gazdálkodói körökre használandó speciális szabályokat ágazati jogszabályok – kormányrendeletek – határozzák meg. Ilyen kormányrendelet az Áhsz., Nkt.vhr., Atr., Civilszr. A számviteli szabályozások körében az elemzés a számviteli politikát és annak keretében elkészítendő szabályzatokat, valamint a számlarendet elemezte.

**Az elemzés módszere:**

Az elemzés készítése során bemutatásra került a Számv. tv. előírása szerint kialakítandó számviteli szabályozás, illetve azok hiánya, a szabályozások nem szabályszerű kialakítása miatt felmerülő kockázatok. Az ÁSZ által ellenőrzött és az elemzésbe vont szervezetek ellenőrzéséről készült ÁSZ jelentések, valamint a jelentések megállapításait összegző elemzések tartalmából feldolgozásra kerültek a számviteli politika kialakításával, a számviteli politika keretében készült szabályzatok, valamint a számlarend készítésével kapcsolatos megállapítások. Az elemzés feldolgozta továbbá az éves költségvetési beszámoló készítésével kapcsolatban és – a releváns gazdálkodók esetében – az integritás kontrollokra vonatkozóan tett megállapításokat.

Amennyiben az egyes ellenőrzött szervezeteket érintően nem volt beazonosítható ellenőrzési megállapítás, akkor a jelentés az adott területen nem került figyelembe vételre.

Az elemzés készítése során felhasznált dokumentumokat az 1. ábra mutatja:

1. ábra



Forrás: ÁSZ szerkesztés

Az elemzés a korábban kiadmányozott ÁSZ jelentések megállapításaiból készített és közzétett 46 önkormányzati IBKR jelentés, továbbá a központi alrendszer egyes intézményeinek, valamint a köztisztviselők jelentéseiben megtett, a számviteli szabályozások kialakításával, tartalmával, a beszámoló megfelelőségével kapcsolatos megállapításokat dolgozta fel. Az elemzés készítése során továbbá felhasználásra került a különböző feladatokat ellátó önkormányzati tulajdonban lévő gazdasági társaságok, valamint szociális és köznevelési feladatokat ellátó nem állami humánszolgáltatók ellenőrzési tapasztalatait feldolgozó elemzések tartalma. Az 5 elemzést, és az azokban feldolgozott jelentések számát az 1. táblázat mutatja:

1. táblázat

Az ÁSZ elemzések elnevezése	Ellenőrzött szervezetek száma, db
A nem állami humánszolgáltatók ellenőrzési tapasztalatait összegző elemzés	50
Kultúra és média területén tevékenykedő önkormányzati tulajdonú gazdasági társaságok ellenőrzési tapasztalatairól szóló elemzés	21
Önkormányzati tulajdonú Egészségügyi ellátást végző gazdasági társaságok ellenőrzési tapasztalatairól szóló elemzés	21
Önkormányzati tulajdonú, sporttal kapcsolatos feladatokat ellátó gazdasági társaságok ellenőrzési tapasztalatait bemutató elemzés	13
Önkormányzati tulajdonú, város- és piacüzemeltetési feladatokat ellátó gazdasági társaságok ellenőrzési tapasztalatairól szóló elemzés	49

Forrás: ÁSZ szerkesztés

## ELEMZÉSI TAPASZTALATOK

### 1. Számviteli szabályzatok

#### 1.1. Számvitel fejlődése, célja, feladata, törvényi szabályozása

A számviteli szabályzatok részletes bemutatását megelőzően szükséges a számvitel, mint információs rendszer történelmi fejlődésének, lényegének, feladatának ismertetése.

A számvitel történelmi fejlődését tekintve már az időszámításunk előtt is létezett a számvitel korai változata, amikor agyagtáblákra vésték az egyes gazdasági eseményeket, és a vagyonban bekövetkezett változásokat meghatározott szempontok szerint, leltárszerűen követték nyomon. Majd a XV. században kezdték el használni a mai könyvelési rendszerek alapját jelentő technikát, amelyben a vagyonváltozásokat elemekre bontva jegyezték fel és annak mechanikus ellenőrzése érdekében kétszeresen történt a rögzítés, hiszen az egyik vagyonelem változása egy másik vagyonelem változását is maga után vonta. A gazdasági eseményeket idősorosan és számsorosan is feljegyezték, így alakult ki a kettős könyvvitel szerinti könyvelés. Majd az ipari forradalom eredményeként létrejövő nagyobb vállalkozások révén megindult a számvitel fejlődése. A nagyobb vállalkozásokban a tulajdonosok köre is megnőtt, így a számvitel által adott információt felhasználók köre is bővült, illetve már nem csak a múltbeli eseményekről kellett számot adnia, hanem a beszámoló adatait a jövőbeni döntések előkészítésére, megalapozására is felhasználták.

A számvitel feladata a gazdasági események rendszeres időközönkénti feljegyzése, csoportosítása, összegzése és bizonyos, előre meghatározott időszakokról beszámoló készítése a gazdasági események eredményéről, a vagyon összetételéről és a vagyon forrásának alakulásáról. Ezen beszámoló felhasználható a gazdasági döntések alátámasztására. A számvitel akkor tölti be funkcióját, ha a beszámoló adataira alapozott döntések a vezetők eredményessége mellett a társadalom érdekeit is szolgálja. Tehát a számvitel a vezetői információs rendszer alapja, az intézményi gazdálkodás magasabb fokozata, amely lehatárolt, fejlődése során üzemszerűvé vált, megalósította a napi nyilvántartások vezetését, ezáltal hozzájárult az összemérhetőség biztosításához.

A számviteli szabályok legfontosabb és legátfogóbb, általános előírásokat tartalmazó forrása a Számv. tv. A jogszabály indoklásában foglaltak szerint *„a piacgazdaság működéséhez nélkülözhetetlen, hogy a piac szereplői számára hozzáférhetően, döntéseik megalapozása érdekében mind a vállalkozók, mind a nem nyereségorientált szervezetek, valamint az egyéb gazdálkodást folytató szervezetek vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről és azok alakulásáról objektív információk álljanak rendelkezésre.”*

A Számv. tv. célja a hatálya alá tartozók beszámolási és könyvvezetési kötelezettségének meghatározása, illetve a beszámoló összeállításával, a könyvek vezetése során érvényesítendő elvekkel, az azokra épített szabályokkal, valamint a nyilvánosságra hozattal, a közzététellel és a könyvvizsgálattal kapcsolatos követelmények meghatározása. Legfontosabb célja a valós, tényszerű tájékoztatás nyújtása, így hatálya kiterjed a gazdaság minden olyan résztvevőjére, akinek működéséről a nemzetgazdaság egyéb szereplői tájékoztatást igényelhetnek. A törvény a gazdaság azon résztvevőit, akiket szabályai alkalmazására kötelez, összefoglaló néven gazdálkodónak nevezi.<sup>2</sup> Gazdálkodó a vállalkozó, az államháztartás szervezetei, az egyéb szervezet, a Magyar Nemzeti Bank, továbbá az általuk, illetve a természetes személy által alapított egészségügyi, szociális és oktatási intézmény.<sup>3</sup> Mivel a Számv. tv. széles gazdálkodói körre terjed ki, ezért általánosan érvényesülő szabályokat foglal magában, az egyes gazdálkodó szervezetek által ellátott különböző közfeladatokra vonatkozó speciális gazdálkodási előírásokat kormányrendeletek szabályozzák.

A Számv. tv. az információs szolgáltatáshoz a beszámolót tekinti elsődleges eszköznek és a jogszabályban foglalt szabályokat négy jogszabályi kötelezettség köré építi fel: beszámolás, könyvvezetés, könyvvizsgálat, nyilvánosságra hozatal.

<sup>2</sup> forrás: Csepreginé Gallasz Andrea, Török Tamás Pál, Nyikos Györgyi (szerk.): Számviteli alapismeretek, 2019.

<sup>3</sup> forrás: Számv. tv. 3. § (1) bekezdés 1.) pont

A Számv. tv. számviteli alapelveket fogalmaz meg, amelyeket a beszámoló készítése és a könyvvezetés során szem előtt kell tartani, a számviteli alapelveknek mindig érvényesülnie kell. A költségvetési számvitelben és a pénzügyi számvitelben a számviteli alapelveket az Áhsz.-ben meghatározott sajátosságokkal kell érvényesíteni.

A számviteli alapelvek érvényesítése azért fontos egy szervezet működésében, mert ezen alapelvek mentén történő működés és gazdálkodás megteremti annak feltételét és esélyét, hogy a szervezet szabályszerűen, elszámoltathatóan és átláthatóan látja el feladatait, és ezáltal a szervezet integritása is javul. Amennyiben a számviteli alapelvek nem érvényesülnek a szervezet működésében és gazdálkodásában, akkor a feladatok ellátása, végrehajtása nem a jogszabályi előírások szerint fog megvalósulni.

Ezen alapelvek a vállalkozás folytatásának elve, a teljesség elve, a valódiság elve, a világosság elve, a következetesség elve, a folytonosság elve, az összemérés elve, az óvatosság elve, a bruttó elszámolás elve, az egyedi értékelés elve, az időbeli elhatárolás elve, a tartalom elsődlegessége a formával szemben elve, a lényegesség elve, a költség-haszon összevetésének elve. A számviteli alapelvek törvényi előírások szerinti tartalmát, jelentését az 1. számú melléklet mutatja be.

## 1.2 Számviteli szabályozások kialakítása

A Számv. tv.-ben foglaltak alapján a gazdálkodó szervezeteknek ki kell alakítani és írásban rögzíteni kell gazdálkodásukat meghatározó számviteli politikájukat – valamint az annak keretében elkészítendő szabályozásokat – és el kell készíteniük számlarendjüket. A Számv. tv. előírásának megfelelően a gazdálkodó szervezetek a megalakulásuk (átalakulás) időpontjától számított 90 napon belül kötelesek elkészíteni számviteli politikájukat, valamint a számlarendjüket, melyeket folyamatosan karban kell tartani, a törvényi módosításokat a közzétételüket követő 90 napon belül át kell vezetni. A számviteli politika elkészítéséért, a számlarend összeállításáért, azok folyamatos karbantartásáért, módosításáért, a naprakész könyvvezetés helyességéért a gazdálkodó képviselőjére jogosult személy (szervezet vezetője) a felelős.

A számviteli szabályozásokat abban az esetben is el kell készíteni, ha a szervezet nem rendelkezik gazdasági szervezettel, helyette más látja el a gazdálkodási, könyvvezetési feladatokat. Közös en aláírt megállapodásban (együttműködési vagy munkamegosztási megállapodás) rögzítik a gazdálkodási, könyvvezetési, ellenőrzési feladatokat, amelynek ki kell térnie a számviteli szabályozások elkészítési kötelezettségére, jóváhagyására, kiadmányozására is.

---

### *Miért fontos az első számú vezetőknek a számviteli szabályozás megléte?*

---

A számviteli szabályozásnak támogatnia kell a szervezetek első számú vezetőit abban, hogy a szervezetükkel kapcsolatos, számviteli-pénzügyi és vezetői információkat megadja számukra. A Számv. tv. a számviteli politika tartalmára egy keretet ad, azonban annak részletes tartalmát, a részletszabályokat a gazdálkodó – a Számv. tv. adta mozgástér alapján – maga alakítja ki figyelembe véve saját működési, gazdálkodási sajátosságait, annak érdekében, hogy a szervezet beszámolója megbízható és valós képet mutasson a gazdálkodásáról, illetve a nemzeti vagyonnal való felelős gazdálkodás biztosított legyen a szervezetnél.

Az eszközök és források leltárkészítésének és leltározásának, illetve értékelésének szabályozása azért fontos, mert így a szervezet első számú vezetője évente tényszerű és valós tájékoztatást kap a szervezetnél használatban lévő eszközök és források állományáról, valamint értékéről, ezáltal meghatározható, hogy az adott évben a szervezetnek mennyi eszköze van és milyen értékben áll rendelkezésre a tevékenységének ellátásához, illetve, hogy az eszközökhöz mekkora összegű forrás biztosított. Így az első számú vezető a jövőbeni működésre és gazdálkodásra vonatkozó döntéseket megalapozottan tudja meghozni, vagy egy esetleges szervezeti átalakulást követően meg tudja állapítani az átadás-átvételkor rendelkezésre álló eszközök és források állományát, értékét.

A pénzkezelésre vonatkozó szabályozás kiemelt fontosságú kell, hogy legyen a szervezetek első számú vezetői részére, mivel a szabályozás hiányában felmerülhet a szervezet pénzeszközeivel való visszaélés, a csalás kockázata, amely a szervezet működését ellehetetleníti.

A jogszabályi előírások szerinti tartalommal elkészített számlarend azért kell, hogy fontos legyen egy szervezet vezetője számára, mert így biztosítható a szervezetnél végbemenő gazdasági események jogszabályi előírások és szervezeti sajátosságok szerinti nyilvántartásba vétele, dokumentálása, az analitikus és szintetikus nyilvántartások egyezősége, a bizonylatok elkészítésének szabályszerűsége, ezáltal a beszámoló megalapozottsága.

A költségvetési szervekre vonatkozóan a Bkr. előírja, hogy a költségvetési szerv vezetője felelős a belső kontrollrendszer keretében – a szervezet minden szintjén érvényesülő – megfelelő kontrollkörnyezet kialakításáért, működtetéséért és fejlesztéséért. A kontrollkörnyezetnek fontos és meghatározó része a számviteli szabályozások megléte. Továbbá az első számú vezetőnek a belső kontrollrendszer – ezen belül a kontrollkörnyezet – minőségét minden évben értékelnie kell a Bkr. szerinti vezetői nyilatkozatban. A vezetői nyilatkozatban a számviteli szabályozások meglétét, esetleges módosítási igényét az első számú vezetőnek évente felülvizsgálnia, nyomon követnie és értékelnie szükséges.

---

### ***Miért lényeges a fenntartónak a számviteli szabályozások megléte az irányítása alá tartozó szervezeteknél?***

---

A jogszabályi előírások szerinti és a szervezet sajátosságait szem előtt tartó számviteli szabályozás kialakítása azért kell, hogy fontos legyen a fenntartó számára, mert így biztosítható, hogy a fenntartó a fenntartott intézmény vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről valós és megbízható képet kapjon, megalapozott beszámoló álljon a fenntartó rendelkezésére a jövőbeni döntések meghozatalához. Fontos a számviteli szabályozás a fenntartó számára, mert így biztosítható az intézmény felé továbbított támogatásokkal, a fenntartott intézmény saját bevételeivel kapcsolatos nyilvántartások jogszabályi előírások és a szervezet működésének sajátosságai szerinti vezetése, amely által a támogatások és az egyéb bevételek cél szerinti felhasználása átlátható és ellenőrizhető a fenntartó számára is.

A fenntartó számára az eszközök és források leltárkészítésére és leltározására, valamint értékelésére vonatkozó szabályozás azért fontos, mert így nyomon követhető a nemzeti vagyonba tartozó elemek állományának és értékének változása. Ezáltal a fenntartó meggyőződhet a szervezetre bízott vagyon rendelkezésre állásáról.

A pénzkezelésre vonatkozó szabályozás azért kell, hogy fontos legyen a fenntartó számára, mert a fenntartott intézmény visszaélés és csalás mentes működése így biztosított.

---

### ***Miért fontos az állampolgárok számára a szervezetek jogszabályi előírások szerinti számviteli szabályozás?***

---

Az állampolgárok életében közvetlenül is megjelennek, napról napra meghatározó szerepet játszanak az elemzésben szereplő gazdálkodó szervezetek, a költségvetési szervezetek (önkormányzatok, kórházak, nemzeti parkok), nem állami humánszolgáltatók (szociális és köznevelési intézmények), alapítványok (egyetemek), köztisztviselők (különböző szakmai kamarák), amelyek közpénzt használnak fel a működésük és gazdálkodásuk során. Így fontos, hogy e szervezetek működése és gazdálkodása átlátható és elszámoltatható legyen, amely a számviteli szabályozások megléte nélkül nem biztosítható. A számviteli szabályozások megléte alapfeltétele a szabályszerűen működő és gazdálkodó szervezetnek.

Az állampolgárok számára azért fontos, hogy az elemzésbe vont szervezetek a jogszabályi előírások szerint működjenek és gazdálkodjanak, mert ez biztosítja számukra, hogy az általuk a költségvetésbe közvetlenül vagy közvetett módon befizetett közpénzeket a célnak megfelelően használták fel a szervezetek.

Mindez megalapozza, hogy az állampolgárok bizalommal legyenek ezen szervezetek irányában, ezáltal nem merül fel bennük kétely a közteherviselés szükségességével kapcsolatban.

### *Milyen kockázatokat hordoz a számviteli politika hiánya?*

- A számviteli politika hiánya esetén a jogszabályi előírások nem kerülnek betartásra, a szervezet első számú vezetője jogszabályi kötelezettségének nem tesz eleget, így a felelős vezetői magatartás nem érvényesül.
- Számviteli politika hiányában a gazdálkodás nem szabályozott keretek között történik, ha egy szervezet nem fogalmazza meg a követendő eljárásokat, akkor a szervezet gazdálkodására vonatkozó követelmények, amelyeket be kell tartani a könyvvezetés és a gazdálkodás során, nem kerülnek meghatározásra, így számon kérni, illetve a szabályzat be nem tartása miatt szankcionálni sem tud a vezető.
- Nem kerülnek rögzítésre azon működési lehetőségek, választott eljárások, amelyekre vonatkozóan a Számv. tv. választási lehetőséget, mozgásteret ad, pl. mit tekint jelentősnek, nem jelentősnek, lényegesnek, nem lényegesnek, kivételes nagyságú és előfordulású bevételnek, költségnek, ráfordításnak, az alkalmazott gyakorlatot milyen esetekben változtatja meg, hogyan történik a kapott költségvetési támogatások elkülönített nyilvántartása. Ha a gazdálkodó nem határozza meg ezen szabályokat, akkor fennáll annak a kockázata, hogy a beszámoló készítése során a kiemelkedő, nem a szokásos üzletmenethez, működéshez tartozó gazdasági eseményeket nem a saját adottságainak, sajátosságainak a figyelembe vételével veszi nyilvántartásba a könyvvezetés során, ezáltal a beszámolóban kimutatott érték nem lesz megbízható.
- A szervezetek által kapott költségvetési támogatások jogszabályban foglalt elkülönített nyilvántartásának szabályozása hiányában a támogatások cél szerinti felhasználásának feltételei nem állnak fenn.
- A beszámoló típusának, részeinek, az eredménykimutatás fajtájának jogszabályi előírások szerinti meghatározása is kiemelt szerepet kap a számviteli politikában. A beszámolóra vonatkozó szabályozás hiányában fennáll annak kockázata, hogy az elkészített beszámoló nem a jogszabályi előírások szerinti formában vagy tartalommal készül el, esetleg valamely része (kiegészítő melléklet, közhasznúsági jelentés, közhasznúsági melléklet) hiányzik a beszámolóból, így a beszámoló nem biztosítja az elszámoltathatóságot és átláthatóságot.

A számviteli politika hiánya kihat a gazdálkodó kontrollkörnyezetére, mint a belső kontrollrendszer első pillérjére, és kockázatot jelent a gazdálkodó egész működésére és gazdálkodására, elszámoltathatóságára vonatkozóan, ezáltal az Alaptörvényben megfogalmazott elvek érvényesülése nem biztosított, illetve a közpénzek szabályszerű felhasználásának feltétele nem áll fenn.

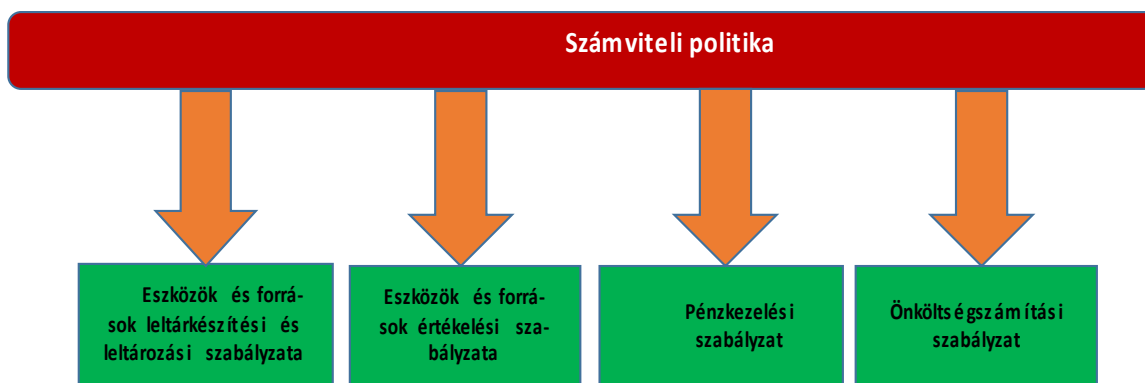
A számviteli alapelvek közül a gazdálkodó nem igazolja többek között a teljesség, a valódiság, a világosság, a következetesség, a folytonosság, az összemérés elvének érvényesülését a számviteli politika el nem készítése vagy nem jogszabályi előírások szerint való elkészítése esetén.

A Számv. tv. előírja a számviteli politika keretében elkészítendő szabályzatokat, de a szabályozás tényleges és konkrét tartalmára – a pénzügyi szabályzatot kivéve – nem ír elő kötelező elemeket. A költségvetési szervekre vonatkozóan az Áhsz. 50. § (1) bekezdése is előírja – visszautalva a Számv. tv.-ben előírtakra – a számviteli politika keretében elkészítendő szabályzatok elkészítését, illetve a költségvetési szervekre vonatkozóan határoz meg további követelményeket a szabályozások területét, tartalmát illetően.

A Számv. tv. előírásai alapján a **számviteli politika** keretében kötelezően el kell készíteni az eszközök és források leltárkészítésére és leltározására, az eszközök és források értékelésére, az önköltségszámításra és a pénzkezelésre vonatkozó szabályozásokat. Ezen szabályozások közül az önköltségszámítási szabályzat elkészítését bizonyos feltételek teljesüléséhez köti a jogszabály, azt nem minden gazdálkodónak kell kötelezően elkészítenie. A Számv. tv. 14. § (6) bekezdésében foglaltak szerint önköltségszámítás rendjére vonatkozó szabályzat készítése alól mentesülnek az egyszerűsített beszámolót és az egyszerűsített éves beszámolót készítő, valamint azon gazdálkodók, amelyeknél az értékesítésnek az eladott áruk beszerzési értékével, a közvetített szolgáltatások értékével csökkentett nettó árbevétele valamely üzleti évben az 1 Mrd forintot vagy a költségnemek szerinti költségek együttes összege az 500 M forintot nem haladja meg.

A számviteli politika keretében elkészítendő szabályzatokat a 2. ábra szemlélteti:

2. ábra



Forrás: ÁSZ szerkesztés

A gazdálkodóknak az év végi záráshoz olyan leltárt kell összeállítani, amely tételesen, ellenőrizhető módon tartalmazza a gazdálkodó szervezetnek a mérleg fordulónapján meglévő eszközeit és forrásait mennyiségben és értékben. Ezért az **eszközök és források leltárkészítésére és leltározására vonatkozó szabályozást** kell készítenie a szervezeteknek. A szabályozás során ki kell térni a mérlegben kimutatott eszközök és források alátámasztásához elkészítendő leltárra vonatkozó előírásokra, az eszközök és források leltározási módjának szükséges tartalmára, javasolt rögzíteni a leltárkészítésre és a leltározási tevékenységre vonatkozó általános szabályokat. Meg kell határozni a leltározás során az értékelési szabályokat, a leltárkülönbsétek megállapítását és annak rendezési módját, az alkalmazandó bizonylatokat, illetve valamennyi leltározással kapcsolatos feladat végrehajtásának ellenőrzését a felelősségi körök bemutatása mellett. A Számv. tv. 69. §-ában foglaltak szerinti – a mérlegtételek alátámasztása leltárral – előíráson túl a jogszabály a leltárkészítési és leltározási szabályzat tartalmára vonatkozóan nem

ír elő kötelező elemeket, mozgásteret biztosítva a gazdálkodók számára, figyelembe véve működésének és gazdálkodásának sajátosságait. A jogalkotó által adott mozgásteret mutatja, hogy a Számv. tv. 69. § (3) bekezdésében foglaltak szerint „Ha a vállalkozó a számviteli alapelveknek megfelelő mennyiségi nyilvántartást vezet, a leltárba bekerülő adatok valódiságáról – a leltár összeállítását megelőzően – leltározással köteles meggyőződni, és azt az eszközök és források leltárkészítésére és leltározására vonatkozó szabályozásban meghatározott időszakonként, de legalább háromévente

A leltározás és a leltár fogalma eltér egymástól. A leltározás az a tevékenység, amely során megtörténik egy szervezetnél az eszközök és források állományának leltárba vétele. A leltározás eredménye maga a leltár. A leltár egy vagyonkimutatás, amely bemutatja a szervezet eszközeinek és forrásainak az állományát egy adott időpontra vonatkozóan.



*mennyiségi felvétellel ... kell elvégeznie*". Így a gazdálkodónak lehetősége van a saját szervezetének leginkább megfelelő leltározási gyakoriságot kialakítania, de háromévente mindenképpen el kell végeznie a mennyiségi leltározást.

Az ellenőrzési tapasztalatok alapján fel kell hívni a szervezetek figyelmét, hogy leltároznia minden évben szükséges egy szervezetnek, amely során egyeztetéssel (dokumentáltan) meg kell állapítani az eszközök és források adott időpontra vonatkozó állományát. A jogszabályi előírás arra ad lehetőséget, hogy legalább háromévente meg kell, hogy történjen az eszközök mennyiségi leltározása, de ennek feltétele az eszközökről évközben folyamatosan vezetett mennyiségi nyilvántartás biztosítása. Amennyiben a folyamatos mennyiségi nyilvántartás vezetése nem valósul meg, akkor az eszközökre vonatkozóan minden évben mennyiségi leltározást kell végrehajtani.

A költségvetési szervek részére jogszabályi előírás, hogy a koncesszióba, vagyonkezelésbe adott eszközöket a működtető, vagyonkezelő által elkészített és hitelesített leltárral kell alátámasztani, illetve, hogy a használt, de mérlegben értékkel nem szereplő immateriális javakat, tárgyi eszközöket, készleteket a leltárkészítésre és leltározásra vonatkozó szabályozásban meghatározott módon kell leltározni, így az erre vonatkozó szabályokat a költségvetési szerveknek rögzíteniük kell.

Ez azért fontos, mert azon immateriális javak és tárgyi eszközök esetében, amelyeknek az értéke a jogszabályi előírások szerinti időtartam alatt nulla forintba csökken, de a működés során tovább használható (pl. laptopok, számítógépek, gépjárművek), azok állománya is nyilvántartásba legyen véve a szervezetnél, hiszen az is a vagyonának a része. A szervezet által koncesszióba, vagyonkezelésbe adott eszközökről, a működtető vagy vagyonkezelő által készített hitelesített leltár fontos, mert ezen eszközök a szervezet tulajdonában vannak, de azokat más szervezet használ rendszeresen, így vagyonkezelőnek, működtetőnek (használónak) kell ezen eszközök adott időpontra vonatkozó állományát megállapítani leltár készítésével.

---

### *Milyen kockázatot hordoz a leltárkészítésre és leltározásra vonatkozó szabályozás hiánya?*

---

- Szabályozás hiányában fennáll a kockázata, hogy nem történik meg a vonatkozó eszközök mennyiségi leltározása, vagy a jogszabályban előírt gyakoriságnál ritkábban kerül sor mennyiségi leltározásra az adott eszközcsoportoknál.
- Szabályozás hiányában, nem igazolható, hogy a szervezet milyen módszer alapján készítette el a mérlegben szereplő eszközök és források év végi leltárait, milyen eljárásrend alapján folytatta le a leltározást, milyen bizonylati alátámasztással, mely felelősségi körben végezte azt, nem kerülnek rögzítésre a leltározási tevékenységhez kapcsolódó bizonylatok, a leltáreltérések kivizsgálásának szabályai, illetve a leltárhiány és leltártöbblet elszámolásának módja.
- Szabályozás hiányában felmerül a kérdés, ha nem kerül kialakításra a szabályozás, akkor sor került-e a leltározás lebonyolítására, készült-e a mérleget, így a beszámolót alátámasztó, megalapozó leltár.
- A leltáreltérések kivizsgálása szabályainak, a leltárhiány és leltártöbblet elszámolási módok szabályainak hiánya esetében nem kerül meghatározásra, hogy hogyan történik a feltárt eltérések dokumentálása, számviteli nyilvántartásokban való elszámolása, hogy a szervezetnél ki jogosult a feltárt leltáreltérések elszámolásának jóváhagyására. Ezáltal nem biztosított, hogy a leltározás eredményeként feltárt leltáreltérések a jogszabályi előírások, illetve a szervezet sajátosságainak figyelembevételével kerülnek tisztázásra és nyilvántartásba vételre, hogy a leltáreltérések elszámolásának jóváhagyása – az összeférhetetlenség megelőzése érdekében – az arra kijelölt jogosult által történik, így a számviteli nyilvántartásokban elszámolt vagy esetlegesen el sem számolt leltáreltérések nem biztosítják a beszámoló megalapozottságát.
- A mérlegben értékkel nem szereplő immateriális javak, tárgyi eszközök és készletek leltározási módja szabályozásának hiányában fennáll annak a kockázata, hogy a költségvetési szervek által

használt, értékkel nem rendelkező eszközök nem kerülnek bemutatásra, így a beszámoló keretében a költségvetési szerv a piaci résztvevők számára nem ad teljes körű információt vagyonáról.

- Szabályozás hiányában fennáll a csalás, a vagyon nem rendeltetésszerű felhasználása.

A leltárkészítésre és leltározásra vonatkozó szabályozás hiányának eredményeképpen a teljesség, a valódiság, a világosság, a bruttó elszámolás elve, illetve a tartalom elsődlegessége a formával szemben elve sérül. Az eszközök és források leltárkészítésére és leltározására vonatkozó szabályozás hiánya vagy nem jogszabályi előírás szerinti elkészítése kockázatot jelent a mérlegben kimutatott nemzeti vagyonba tartozó eszközök, illetve a források teljességére, valódiságára, jogszabályi előírások szerinti elszámolására vonatkozóan. Ezáltal a gazdálkodó nemzeti vagyonnal való felelős gazdálkodása, a kapott közpénzek felhasználásának elszámoltathatósága és átláthatósága nem biztosított, az integritás szemlélet sem tud érvényre jutni a szervezet gazdálkodásában.

Az **eszközök és források értékelésére vonatkozó szabályozásban** a szervezetnek rögzítenie kell az év végi mérlegben szerepeltetett eszközök és források értékelésének szempontjait. A szabályozásnak szükséges, hogy kiterjedjen az eszközök bekerülési értékének meghatározására, az eszközök és források év végi értékelésének módjára, az értékelés dokumentumaira, valamint az értékelés bizonylati rendjére. Az Áhsz.-ben foglaltaknak megfelelően a költségvetési szervek vonatkozásában az eszközök és források értékelésére vonatkozó szabályozásban rögzíteni kell a követelések értékelésének elveit, szempontjait, követeléstípusonként a kis összegű követelések év végi meghatározásának elveit, dokumentálásának szabályait. Rögzíteni kell továbbá az egyszerűsített értékelési eljárás alá vont követelések besorolásának elveit, dokumentálásának szabályait, és a tulajdonosnak, tulajdonosi joggyakorló szervezetnek a vagyonkezelésbe adott eszközök vagyonértékelése során alkalmazott értékelési eljárás elveit, módszerét, dokumentálásának szabályait, felelőseit.

Az eszközök és források értékelésére vonatkozó szabályozásnak az összeállításánál figyelemmel kell lenni a következetesség, a lényegesség, a világosság és a teljesség, valamint a valódiság számviteli alapelvekre.

---

### *Milyen kockázatokat hordoz az eszközök és források értékelésére vonatkozó szabályozás hiánya?*

---

Ha a gazdálkodó szervezet nem készíti el az eszközök és források értékelésére vonatkozó szabályozását, akkor nem átlátható és nem ellenőrizhető, hogy az év végi beszámolóban szerepeltetett tételek esetében milyen év végi értékelési módszert alkalmazott, azokat év közben változtatták-e. Sérülhet az egyedi értékelés elve. Értékelési szabályzat hiányában nem kerül rögzítésre:

- a követelések értékelésének módszerei,
- az értékcsökkenés elszámolásának módszerei, szabályai,
- az értékvesztés elszámolásának szabályai,
- az értékhelyesbítés elszámolásának szabályai,
- a valuta- és devizás tételek, a külföldi pénzürtékre szóló eszközök és kötelezettségek értékelési szabályai,
- az időbeli elhatárolásokhoz (aktív, passzív) kapcsolódó értékelések.

Az immateriális javak, tárgyi eszközök, befektetett pénzügyi eszközök és készletek bekerülési értékének megállapítására vonatkozó szabályok hiánya, vagy nem jogszabályi előírások szerinti meghatározása esetében a nemzeti vagyonba tartozó eszközök értékelése nem szabályszerű, így a nemzeti vagyonnal való felelős gazdálkodás nem érvényesül a szervezetnél. A követelések, valamint a kötelezettségek és a pénzeszközök értékelésének hiánya, vagy nem jogszabályi előírások szerinti értékelése veszteséget idézhet elő a szervezet számára, felmerülhet a közpénzekkel és a közvagyonnal való visszaélés kockázata. Az értékcsökkenés és ér-

tévesztés eljárási szabályainak hiánya, vagy nem megfelelő szabályozása a befektetett eszközök és a készletek valós értékére vonatkozóan jelent kockázatot, amely a beszámoló készítése során nem biztosítja a valódiság elvének érvényesülését.

Az eszközök és források értékelési szabályzatának hiánya vagy nem jogszabályi előírások szerinti elkészítése, illetve az értékelési irányelvek, módszerek megadásának hiánya kockázatot jelent a beszámoló megbízhatóságára és megalapozottságára, az év közbeni, illetve év végi értékelésre vonatkozó jogszabályi előírások betartására, a vezetői döntésekhez szükséges információk helytállóságára, továbbá nem biztosított az elszámoltathatóság elvének érvényesülése.

Az **önköltségszámításra vonatkozó szabályozást** azon szervezeteknél kell meghatározni, ahol a Számv. tv.-ben meghatározott feltételek teljesülnek, illetve bármely gazdálkodó készíthet önköltségszámítási szabályzatot saját döntése alapján. Az önköltségszámítási szabályzatot az elemzésbe vont ellenőrzött szervek többsége tekintetében nem kellett elkészíteni. Az önköltség megállapítása azonban szükséges a nem állami humánszolgáltatók esetében a térítési díjak, a köztestületek esetében a tagdíjak, a költségvetési szervek (kórházak, egyetemek) esetében térítési díjak, tandíjak meghatározásához, megállapításához. Költségvetési szervek vonatkozásában az Áhsz. külön feltételeket, illetve előírást határoz meg az önköltségszámítás szabályozása tekintetében.

Nem nyereségorientált szervezetek kapcsán (költségvetési szervek, köztestületek, nem állami humánszolgáltatók, stb.) a költségek összességének figyelmen kívül hagyása a tandíj, tagsági díj vagy ellátási díj (vagyis a központi költségvetési támogatásokon túli források) megállapításánál azt eredményezheti, hogy a kapcsolódó költségek meghaladják a bevételeket, amely kiegészítő forrás igénybevételének szükségességét vonhatják maguk után, ezáltal nem biztosított a felelős gazdálkodás.

A **pénzkezelésre vonatkozó szabályozás** a pénzmozgással járó műveletek (készpénz és bankszámla pénz) előírásait rögzíti. A szabályozásnak ki kell terjednie a pénzforgalom (készpénzben, illetve bankszámlán történő) lebonyolításának rendjére, a pénzkezelés személyi és tárgyi feltételeire, a felelősségi szabályokra, a készpénzben és a bankszámlán tartott pénzeszközök közötti forgalomra, a készpénzállományt érintő pénzmozgások jogcímeire és eljárási rendjére. Ki kell terjednie továbbá a napi készpénz záró állomány maximális mértékére, a készpénzállomány ellenőrzésekor követendő eljárásra, az ellenőrzés gyakoriságára, a pénzzárlás feltételeire, a pénzkezeléssel kapcsolatos bizonylatok rendjére és a pénzforgalommal kapcsolatos nyilvántartási szabályokra. Az Áhsz. a költségvetési szervek esetében előírja a napi készpénzállomány megállapítására vonatkozó szabályokat is.

---

### *Milyen kockázatot hordoz a pénzkezelésre vonatkozó szabályozás hiánya?*

---

Amennyiben egy szervezet nem rendelkezik pénzkezelési szabályzattal, akkor:

- nem kerül meghatározásra a pénztár működtetésének szabálya, pénztárban tárolható készpénz mennyisége,
- a bankszámláról való pénzfelvétel feltételei és felelősségi szabályai,
- az alkalmazandó szigorú számadású bizonylatok rendje,
- a készpénz tárolásának feltételei és szabályai,
- a pénztár ellenőrzésének eljárásrendje,
- az értékpapírok megőrzésére és kezelésére vonatkozó szabályok.

Például nem az arra jogosult személy vesz fel pénzt a pénztárból vagy a felvett készpénzzel nem az számol el, aki felvette, a tárolható készpénz mennyisége meghaladja az előírt összeget, a pénztárellenőrzés nem történik meg meghatározott időközönként vagy vonatkozó eljárásrend hiányában nem megfelelően történik.

A pénzkezelés szabályozásának hiánya vagy az eljárások nem jogszabályi előírások szerinti szabályozása miatt fennáll a közpénzekkel való nem szabályszerű gazdálkodás, a visszaélés, csalás kockázata a szervezetnél, ezáltal sérül a szervezet integritása.

A számlarendet úgy kell elkészítenie a gazdálkodó szervezetnek, hogy az a Számv. tv.-ben előírt beszámoló készítését maradéktalanul biztosítsa. A számlarendnek – a jogszabályi előírások alapján – tartalmaznia kell minden alkalmazásra kijelölt számla számjelét és megnevezését, a számla tartalmát, ha az a számla megnevezéséből egyértelműen nem következik, továbbá a számla értéke növekedésének, csökkenésének jogcímeit, a számlát érintő gazdasági eseményeket, azok más számlákkal való kapcsolatát, a főkönyvi számla és az analitikus nyilvántartás kapcsolatát, a számlarendben foglaltakat alátámasztó bizonylati rendet. A bizonylati rend célja, hogy biztosítsa a szervezet számviteli elszámolásához kapcsolódó bizonylatok kiállításának, ellenőrzésének, továbbításának, felhasználásának és kezelésének a rendjét. A számviteli nyilvántartásokban csak szabályszerűen kiállított bizonylat alapján szabad adatokat bejegyezni. Az analitikus nyilvántartásoknak szoros kapcsolatban kell lenniük a főkönyvi könyveléssel, az értékadatok számszerű egyeztetésének lehetőségét biztosítani kell. A számlarend összeállításáért, annak folyamatos karbantartásáért, a naprakész könyvvezetés helyességéért a gazdálkodó képviselőjére jogosult személy a felelős. A számlarend részét képezi a számlatükör, amely minden alkalmazott főkönyvi számla számjelét és megnevezését tartalmazza.

### *Milyen kockázatot hordoz a számlarend elkészítésének hiánya?*

Számlarend hiányában nem lehet meggyőződni arról, hogy:

- az adott évre a számlarendben foglaltak szerint történt-e a számlák megnyitása és vezetése
- a jogszabályváltozások miatt módosított számlarend tartalmazza-e mindazon előírásokat, amelyek szükségesek a valós vagyoni, pénzügyi helyzet és a jövedelmezőséget bemutató beszámoló elkészítésére
- a beszámoló alátámasztására vonatkozó nyilvántartás – a szervezet sajátosságait illetően – értelmezhető-e, ezáltal a beszámoló adatai ellenőrizhető-e
- hogyan történik az analitikus és a főkönyvi nyilvántartások egyeztetése, milyen analitikus nyilvántartások vezetése szükséges az egyes eszközök és források vonatkozásában,
- a központi költségvetési támogatások elkülönített nyilvántartása megtörtént-e, az elkülönítés módja alkalmas volt-e a támogatások cél szerinti felhasználásának ellenőrzésére,
- melyek a bizonylatokkal kapcsolatos, a jogszabálytól eltérő, speciális tartalmi és formai követelmények, mi a bizonylatok kiállításának, jóváhagyásának, ellenőrzésének eljárásrendje.

Számlarend hiányában, vagy nem jogszabályi előírások szerinti tartalommal elkészített számlarend esetében nem megállapítható az alátámasztó analitikus nyilvántartások vezetésének, a főkönyvi és az analitikus nyilvántartások egyeztetésének, a zárlati feladatok ellátásának, az alkalmazásra kijelölt számláknak, az egyes gazdasági események könyvelési előírásainak a szabályozása, a bizonylatlatolásra vonatkozó bizonylati rend nem kerül kialakításra. A Számv. tv. előírása szerint minden gazdasági eseményről, amely az eszközök és források állományát, összetételét, értékét megváltoztatja, bizonylatot kell kiállítani és a bizonylat adatait a könyvviteli nyilvántartásokban rögzíteni kell. Bizonylat nélkül történő könyvelés esetében nem érvényesül a valódiság elve, mivel a könyvelt gazdasági esemény alátámasztó dokumentuma hiányzik. Továbbá a gazdasági események bizonylat nélkül történő rögzítése esetén felmerül a csalás, sikkasztás kockázata.

Amennyiben egy szervezet nem rendelkezik számlarenddel, ezáltal nemcsak jogszabályi kötelezettségének nem tesz eleget, hanem a valós vagyoni, pénzügyi helyzetét és a jövedelmezőségét tükröző

beszámoló adatainak, információtartalmának értelmezhetőségét, valamint a Számv. tv. alapelveinek, illetve az Alaptörvényben rögzített közpénzekkel való gazdálkodás átláthatóságára és elszámoltathatóságára vonatkozó elveinek érvényesülését lehetetleníti el.

A központi költségvetési szervek részére az Áhsz. 16. melléklete előírja a pénzügyi számvitelben alkalmazandó egységes számlatükröt, ezáltal konkrét keretet adva a szervezetek számára azon számlákról és megnevezésükről, amelyeket a könyvvezetésük során alkalmazniuk kell. A jogszabály 51. § (1) bekezdése kimondja, hogy az egységes számlatükrötől eltérni nem lehet, új könyvviteli és nyilvántartási számla nem nyitható meg. Az Áhsz. 15. melléklete meghatározza a költségvetési számvitelben egységesen alkalmazandó rovatrendet a költségvetési és finanszírozási bevételekre és kiadásokra vonatkozóan. Továbbá az Áhsz. 17. melléklete bemutatja a költségvetési számvitelben alkalmazandó kötelező egyezőségeket, amelyeknek az analitikus és főkönyvi könyvelések egyeztetése során kell fennállnia. Szintén a költségvetési szervek számára kiemelkedő fontosságú a 38/2013. (IX. 19.) NGM rendelet, amely tételesen meghatározza az államháztartási szervek gazdálkodása során felmerülő gyakoribb gazdasági események kötelező elszámolási módját és ettől a költségvetési szervek nem térhetnek el a könyvvezetés során. Nem utolsó sorban meg kell említeni az Áhsz. 14. mellékletét, amely az előírások, a kötelezettségvállalások és más fizetési kötelezettségek, a követelések, az előlegek, a pénzeszközök és sajátos elszámolások, a nemzeti vagyonba tartozó immateriális javak, tárgyi eszközök és készletek, az értékpapírok és részesedések, a koncesszióba, vagyonkezelésbe adott eszközök nyilvántartásainak részletes tartalmát határozza meg, ezáltal is támogatva, de egyben szigorú keretet is adva a szervezetek számára.

Mindezen jogszabályi előírások alapján látható, hogy a költségvetési szervek számára az Áhsz. nem ad mozgásteret úgy, mint a Számv. tv., így azonban megteremti a koherenciát ezen szervezetek működésében és gazdálkodásában, illetve biztosítja a szabályszerű, elszámoltatható és átlátható gazdálkodás feltételeit.

### 1.3 A számvitel és az integritás kapcsolata

A költségvetési szervek vezetőinek a Bkr. előírja, hogy a belső kontrollrendszer keretében ki kell alakítani, működtetnie és fejlesztenie kell a szervezet minden szintjén érvényesülő, megfelelő kontrollkörnyezetet, integrált kockázatkezelési rendszert, kontrolltevékenységeket, információs és kommunikációs rendszert és nyomon követési rendszert. A Bkr. meghatározza azokat az elveket, eljárásokat, belső szabályozásokat, amelyek mentén ki kell alakítani a szervezet belső kontrollrendszerét, a belső ellenőrzést és előírja a vezetők továbbképzési kötelezettségét is, ezáltal is hozzájárul az esetleges szabálytalanságok, hibák, a csalás megelőzéséhez és felderítéséhez.

A költségvetési szervek ellenőrzésében első védelmi vonalként működő belső ellenőrzés akkor tölti be szerepét, ha képes feltárni a szervezet működésében és gazdálkodásában lévő szabálytalanságokat, hiányosságokat, azaz elősegíti a szervezet eredményes működését. Ezáltal hozzájárul az esetleges csalás, sikkasztás feltárásához is.

A Bkr.-ben előírt integrált kockázatkezelési rendszer kialakítása és működtetése során a költségvetési szerv vezetőjének fel kell mérnie és meg kell állapítania a szervezet tevékenységében rejlő és a szervezeti célokkal összefüggő kockázatokat, továbbá meg kell határozni az egyes kockázatokkal kapcsolatban szükséges intézkedéseket, illetve az intézkedések folyamatos nyomon követésének módját.

A kockázatok felmérése során a szervezetnek figyelembe kell vennie a csalás kockázatait és megfelelő kontrollokat kell kiépítenie a kockázatok kezelésére, ezáltal felmérhető, hogy a szervezet kellőképpen védett-e a csalással és a korrupcióval szemben.

Az ÁSZ ellenőrzései során nagy hangsúlyt helyez az egyes költségvetési szervek (önkormányzatok és intézményeik, nemzeti parkok, kórházak, 2020. I. félévéig költségvetési szervként működő felsőoktatási intézmények, köztulajdonban lévő gazdasági társaságok) integritás és belső kontrollrendszerének ellenőrzésére. A belső kontrollrendszer első pillérének, a kontrollkörnyezetnek az ellenőrzése során kiemelten ellenőrzi a szervezeti és működési keretek szabályszerű kialakítását, a számviteli politika és a keretében elkészítendő szabályozások jogszabályi előírások szerinti elkészítését. Továbbá fontos a költségvetési szerv vezetője által a beszámoló elkészítésével együtt elkészítendő vezetői nyilatkozat kiadása a költségvetési szerv belső kontrollrendszerének adott évi értékeléséről. Amennyiben egy évben több vezetője van a költségvetési szervnek, akkor minden vezetőnek el kell készíteni a vezetői nyilatkozatot arra az időszakra, amikor a költségvetési szerv első számú vezetője volt. A vezetői nyilatkozatot a Bkr. 11. § (1) illetve (4) bekezdésében foglaltak szerint és az 1. mellékletben lévő tartalommal kell kiadnia a vezetőnek, amelyben nyilatkozik a belső kontrollrendszer Bkr.-ben előírtak szerinti kialakításáról és részletesen, konkrétan bemutatja az öt pillér kialakítását és működtetését, továbbá nyilatkozik a kétévente kötelező továbbképzésen való részvételről. Ezáltal is igazolja a költségvetési szerv elszámoltatható, átlátható valamint eredményes és célszerű működését, a gazdaságos közpénzfelhasználást.

Az elemzésben bemutatott számviteli szabályozások jogszabályi előírások szerinti kialakítása, a belső kontrollrendszer minősítéséről szóló vezetői nyilatkozat elkészítése, valamint a szabályszerű szervezeti és működési keretek, előírt egyéb szabályozások kialakítása együttesen hozzájárul a jogszabályokban előírt működés és gazdálkodás megteremtéséhez. Támogatja az úgynevezett „kemény” kontrollok kiépítését, amely biztosítja az integritás elvű, és csalásmentes működés érvényesülését.

## 2. Ellenőrzési tapasztalatok

### 2.1. Önkormányzatok

Az önkormányzatok az államháztartási rendszer alrendszerébe tartoznak, költségvetési szervek, jogállásukról az Möt. rendelkezik. Az Möt. 41. §-ában foglaltak szerint a helyi önkormányzatok jogi személyek, a Ptk. jogi személyekre vonatkozó rendelkezéseit az Möt.-ben foglalt eltérésekkel kell alkalmazni. A polgármester, a helyi közgyűlés elnöke, illetve a főpolgármester képviseli a képviselő-testületet. Az önkormányzati feladatok ellátását a képviselő-testület és annak szervei biztosítják. A képviselő-testület elnöke a polgármester, aki összehívja és vezeti a képviselő-testület ülését. A polgármester a képviselő-testület döntése szerint és saját hatáskörben irányítja a polgármesteri hivatalt és a közös önkormányzati hivatalt. A jegyző javaslatának figyelembevételével meghatározza a polgármesteri hivatalnak, a közös önkormányzati hivatalnak a feladatait az önkormányzat munkájának a szervezésében, a döntések előkészítésében és végrehajtásában. A helyi önkormányzat képviselő-testülete az önkormányzat működésével, valamint a polgármester vagy a jegyző feladat- és hatáskörébe tartozó ügyek döntésre való előkészítésével és végrehajtásával kapcsolatos feladatok ellátására polgármesteri hivatalt vagy közös önkormányzati hivatalt hoz létre. A hivatal közreműködik az önkormányzatok egymás közötti, valamint az állami szervekkel történő együttműködésének összehangolásában. A polgármesteri hivatalt vagy a közös önkormányzati hivatalt a jegyző vezeti.

Az elemzésbe vont önkormányzatok integritás és belső kontrollrendszerének ellenőrzésére vonatkozó számvevőszéki jelentésekben tett megállapítások alapján 46 önkormányzatból 13 önkormányzatnál fordult elő törvénysértés, mert a számviteli politika nem készült el vagy nem a jogszabályi előírások szerint került kiadásra a szabályozás. A **számviteli politika** esetében hiányosságként merült fel, hogy számviteli politikájában nem kerültek rögzítésre a Számv. tv. előírásai ellenére azok a gazdálkodóra jellemző szabályok, előírások, módszerek, amelyekkel meghatározza, hogy mit tekint a számviteli elszámolás és értékelés szempontjából lényegesnek, nem lényegesnek, jelentősnek, nem jelentősnek, kivételes nagyságú vagy előfordulású bevételnek, költségnek, ráfordításnak. Továbbá nem határozta meg azt, hogy a törvényben biztosított választási, minősítési lehetőségek közül melyeket, milyen feltételek fennállása esetén alkalmaz, az alkalmazott gyakorlatot milyen okok miatt kell megváltoztatni.

A **számlarend** a 46 ellenőrzött önkormányzatból 19-nél a jogszabályi előírások ellenére nem állt rendelkezésre, illetve tartalma nem volt szabályszerű. A nem jogszabályi előírások szerint kiadott számlarendnél előfordult, hogy a számlarend az Áhsz. 51. § (3) bekezdésében előírtakkal ellentétben nem tartalmazta a pénzügyi könyveléshez készült összesítő bizonylatok tartalmi és formai követelményeit, elkészítésének rendjét. A számlarendben nem került kijelölésre az értékpapírok főkönyvi számla számjele és megnevezése, a számla tartalma, a főkönyvi számla és az analitikus nyilvántartás kapcsolata, megsértve ezzel a Számv. tv.-ben foglaltakat.

Az **eszközök és források leltárkészítésére és leltározására vonatkozó szabályozás** terén 46 önkormányzat közül kilenc önkormányzatnál tárt fel szabálytalanságot az ellenőrzés, mivel a szabályozás nem vagy nem a jogszabályi előírások szerint készült el. Hiányosságként több önkormányzat esetében előfordult, hogy nem került rögzítésre a leltározási és leltárkészítési szabályzatban az Áhsz. 22. § (2) bekezdés b) pontjában foglaltak ellenére a használt, de a mérlegben értékkel nem szereplő immateriális javak, tárgyi eszközök, készletek leltározása. Az önkormányzatok nem gondoskodtak arról, hogy az eszközök és források leltározási és leltárkészítési szabályzata a Számv. tv. előírásainak megfelelően tartalmazza az értékpapírok, részesedések leltározásának módját és gyakoriságát.

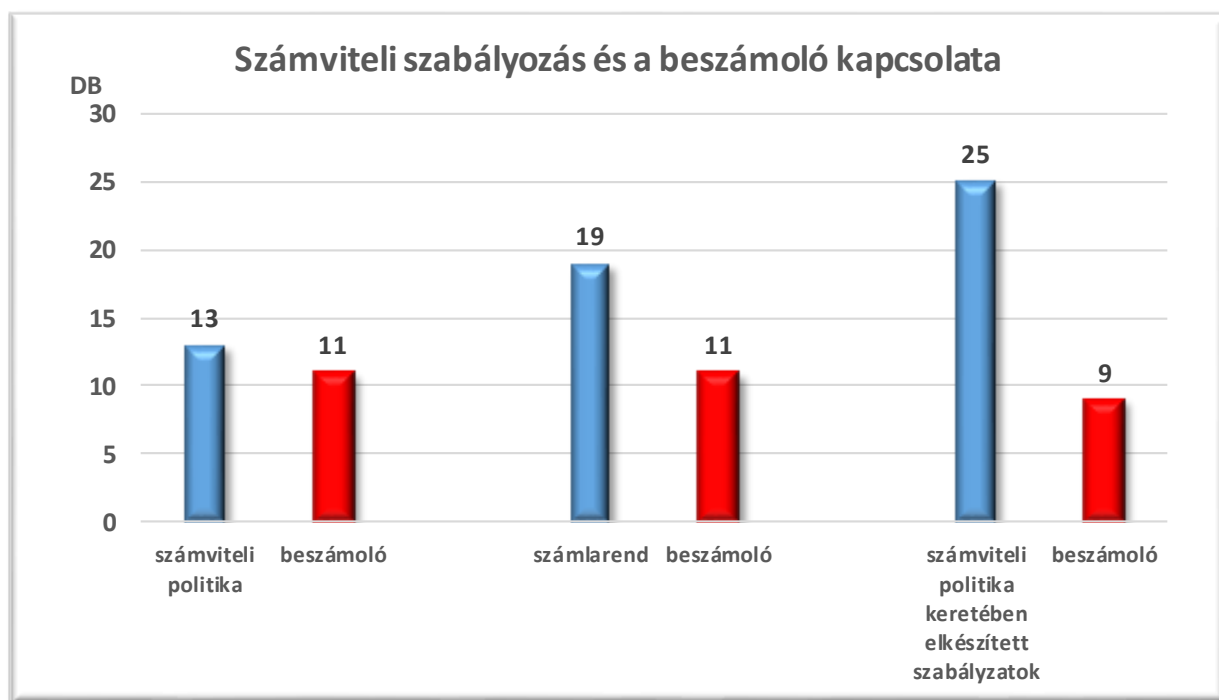
Az **eszközök és források értékelésére vonatkozó szabályozás** 46 önkormányzatból kilenc önkormányzat esetében a törvényi előírások ellenére a jogszabályi előírásoknak nem felelt meg, illetve nem készült el a szabályozás. Hiányosságként jelentkezett, hogy az eszközök és források értékelési szabályzata az Áhsz. 50. § (2) bekezdés b) pontjának előírásai ellenére nem tartalmazta követeléstípusonként a kis összegű követelések év végi meghatározásának elveit, dokumentálásának szabályait.

A **pénzkezelési szabályozás** 46 önkormányzatból hét önkormányzat esetében nem volt szabályszerű, mert a szabályozás nem történt meg, illetve nem a jogszabályi előírások szerint készült el a szabályozás. Hiányosságként fordult elő, hogy a pénzkezelési szabályzat a jogszabályi előírások ellenére nem tartalmazta a pénzforgalom (készpénzben, illetve bankszámlán történő) lebonyolításának rendjét, illetve nem rendelkeztek a pénzkezelési szabályzatban a bankszámla és az értékpapír számla közötti pénzforgalom lebonyolítási rendjéről.

Az önkormányzat ellenőrzéséről készült jelentésekben tett megállapítások alapján a 46 önkormányzat felénél fordultak elő olyan hiányosságok, amelyek hatással voltak a **beszámoló**k tartalmának megfelelőségére. 23 önkormányzatnál történt meg a befektetési tevékenység ellenőrzése. Az ellenőrzöttek 17,4%-ánál nem készült leltár a befektetett pénzügyi eszközökről, az önkormányzatok 32,6%-ánál a könyvviteli elszámolás számviteli bizonylatokkal nem volt alátámasztott, a befektetések analitikus nyilvántartása szabálytalan volt, elmaradt a leltár készítése, leltárkészítési szabályzat hiányában nem volt szabályos a leltár, ezért nem volt igazolt, hogy a beszámoló megbízható és valós képet mutatott.

Nem a jogszabályi előírások szerint elkészített számviteli szabályzatok és a megbízható beszámoló elkészítése közötti kapcsolatot a 3. ábra szemlélteti:

3. ábra



Forrás: ÁSZ szerkesztés

Azon önkormányzatok esetében, amelyek nem rendelkeztek számviteli szabályozásokkal vagy azok tartalma nem a jogszabályi előírások szerint került kialakításra ott a beszámoló sem volt megbízható és megalapozott. A hiányzó vagy nem a jogszabályi előírások szerint elkészített számviteli politikával rendelkező önkormányzatok 84,6%-ánál, a nem szabályszerű számlarenddel rendelkező önkormányzatok 57,9%-ánál, a hiányosan vagy hibásan elkészített számviteli politika keretében elkészített szabályzatokkal rendelkező önkormányzatok 36%-ánál nem volt megbízható a beszámoló.

A számvevőszéki jelentésekben tett megállapítások alapján a szabályszerű számviteli politikával és a számviteli politika keretében elkészített szabályozásokkal rendelkező önkormányzatok esetében az önkormányzatok befektetési tevékenységének ellenőrzése feltárt a beszámoló megbízhatóságát és megalapozottságát befolyásoló hibákat és hiányosságokat, így például részletező nyilvántartások hiánya, leltárkészítés hiánya, számviteli bizonylat hiánya, befektetések értékelésének elmaradása, a be-



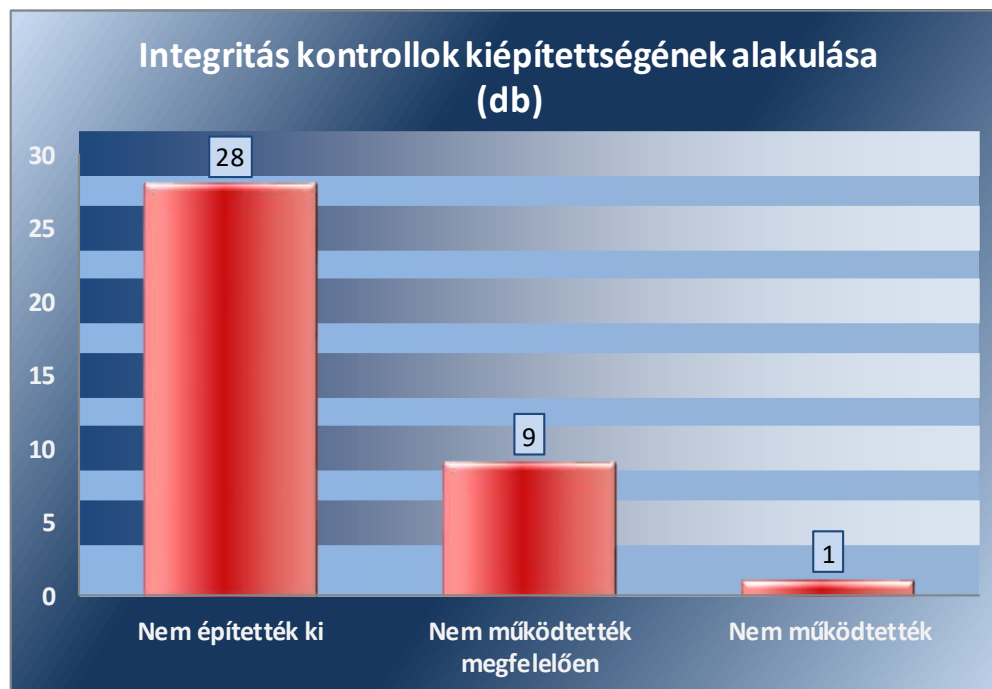
fejtetésekről hatáskör hiányában hozott döntések. Mindezek miatt a beszámoló készítésekor a valóság elve nem érvényesült, ezáltal a beszámoló alátámasztottsága, szabályszerűsége nem volt igazolt. Szabályszerű beszámoló hiányában pedig az önkormányzatok gazdálkodása nem volt elszámoltatható és átlátható, a nemzeti vagyonnal való szabályszerű gazdálkodás nem volt biztosított.

A költségvetési szervként működő önkormányzatok vezetőinek a Bkr. előírásai szerint évente a jogszabály által előírt tartalommal vezetői nyilatkozatban kell értékelnie a szervezet belső kontrollrendszerének minőségét.

Azon önkormányzatok esetében, amelyeknél a számviteli szabályzatok nem készültek el vagy nem a jogszabályi előírások szerinti tartalommal adták ki a számviteli szabályzatokat, valamint a vezetői nyilatkozat nem készült el vagy nem a jogszabályi előírások szerint lett elkészítve, ott az integritás kontrollok nem kerültek kiépítésre, vagy a kontrollok kiépítése nem volt megfelelő. A 46 önkormányzatból megfelelő számviteli szabályzatokkal rendelkező két önkormányzat közül az egyiknél a vezetői nyilatkozat nem készült el és nem építették ki az integritás kontrollokat. A másik önkormányzatnál az integritás kontrollok kiépítése nem megfelelően történt. A számviteli szabályzatok jogszabályi előírások szerinti elkészítése nem garantálja az integritás kontrollok kiépítését, hiszen az integritás elvű működés kialakításához nélkülözhetetlen a felelős vezetői magatartás, a jogszabályi előírások szerinti gazdálkodás iránti elkötelezettség.

A 46 önkormányzatból 28 önkormányzatnál az integritás kontrollok kiépítése nem történt meg, 1 önkormányzatnál az integritás kontrollokat nem működtették, valamint 9 önkormányzatnál nem megfelelően működtették az integritás kontrollokat, amely a szabályozásbeli hiányosságok és a működésbeli hibák következménye. Ezáltal az önkormányzatok működésében nem érvényesült az integritás szemlélet. Az integritás kontrollok kiépítettségének alakulását a 4. ábra mutatja be:

4. ábra

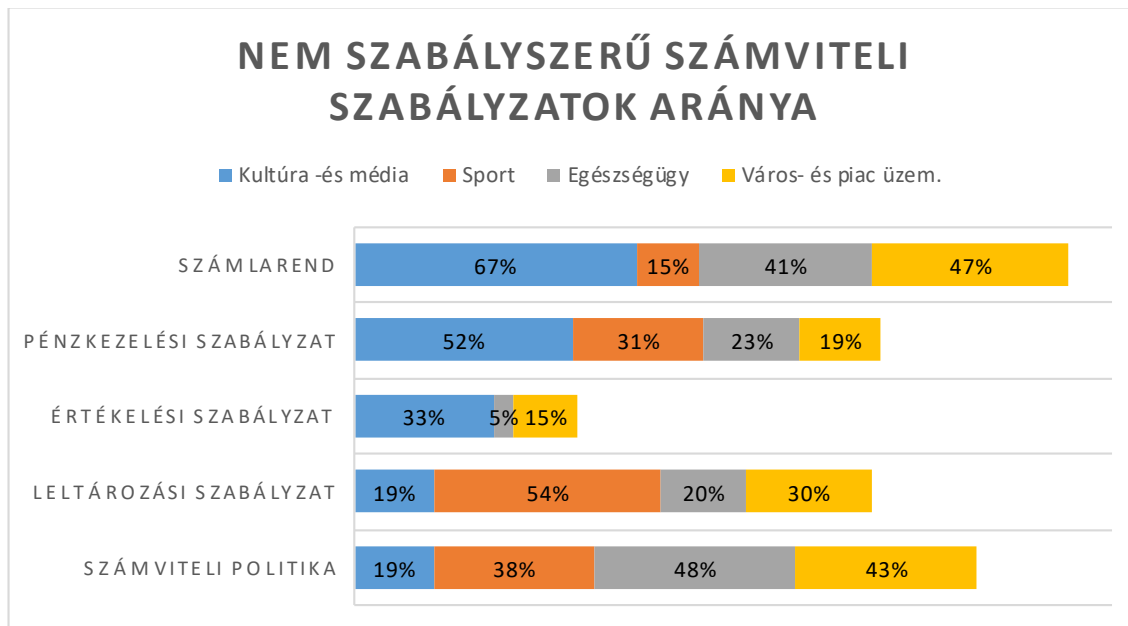


Forrás: ÁSZ szerkesztés

## 2.2 Önkormányzati tulajdonú gazdasági társaságok

A különböző közfeladatokat ellátó, elemzésbe vont önkormányzati tulajdonú gazdasági társaságoknál a nem szabályszerűen elkészített számviteli szabályzatok arányát mutatja az 5. ábra:

5. ábra



Forrás: ÁSZ szerkesztés

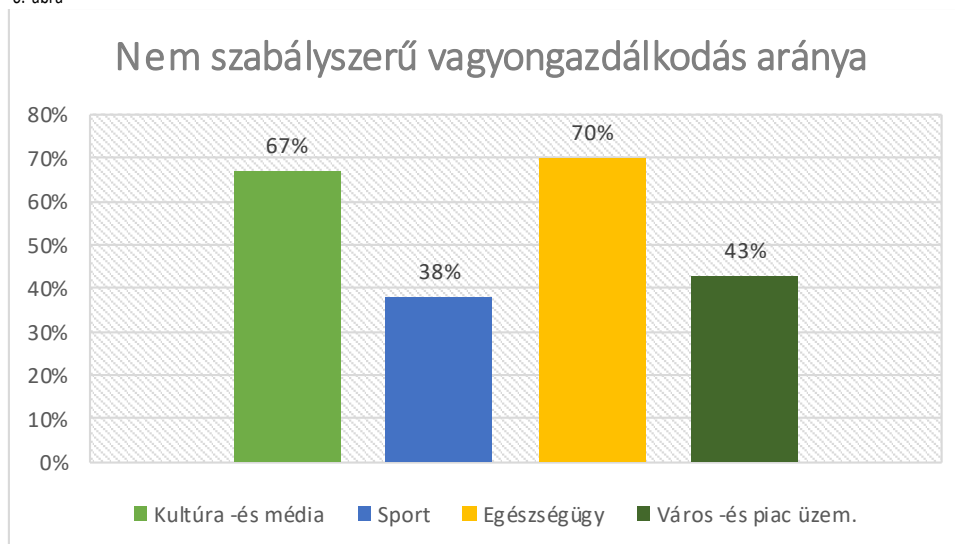
Az ábrából megállapítható, hogy a számvevőszéki ellenőrzések – egy kivétellel – valamennyi gazdasági társaságnál és valamennyi számviteli szabályzat tekintetében tártak fel szabálytalanságot a szabályzatok elkészítése során. A sporttal kapcsolatos közfeladatot ellátó gazdasági társaságok mindegyikénél az értékelési szabályzat a jogszabályi előírások szerint készült el.

A számviteli szabályzatokat tekintve jellemző hiányosság volt a gazdasági társaságok esetében, hogy nem a jogszabályi előírások szerint határozták meg a leltárkészítés és a leltározás szabályait, a könyvvezetésük részletezését, valamint a vállalkozás és közhasznú tevékenységből származó bevételek és kiadások nagysága nem volt egyértelműen megállapítható a számviteli nyilvántartásokból. További hiányosság volt a mennyiségi leltározás gyakoriságának nem jogszabályi előírások szerinti meghatározása, illetve a jelentős, nem jelentős hiba mértéke meghatározásának, az eszközök bekerülési értéke megállapításának hiánya. A számviteli szabályzatok kapcsán feltárt szabálytalanságok nem teremtették meg a szabályszerű gazdálkodás és a megfelelő beszámoló elkészítésének feltételeit.

Azon kultúra- és média szolgáltatást végző önkormányzati gazdasági társaságoknál, ahol a számlarend tartalma nem a jogszabályi előírás szerint készült el, ott nem volt biztosított a bevételek és ráfordítások szabályszerű elszámolásának feltételei.

A gazdasági társaságok nem szabályszerű vagyongazdálkodásának arányát a 6. ábra szemlélteti:

6. ábra



Forrás: ÁSZ szerkesztés

Azon önkormányzati tulajdonú gazdasági társaságoknál, ahol a mérlegtételek leltárral való alátámasztottsága nem történt meg, ott az elkészített beszámolók nem voltak megbízhatóak, megalapozottak, a vagyongazdálkodás nem volt szabályszerű. A leltárkészítési és leltározási szabályzat nem jogszabályi előírások szerinti elkészítése is hozzájárult a nem szabályszerű vagyongazdálkodásához. A kultúra –és médiaüzemeltető gazdasági társaságok 19%-ánál, a sporttal kapcsolatos tevékenységet végző gazdasági társaságok 54%-ánál, az egészségügyi szolgáltatást végző gazdasági társaságok 20%-ánál, a város és piac üzemeltető gazdasági társaságok 30%-ánál nem a jogszabályi előírások szerint készültek el a leltárkészítési és leltározási szabályzatok.

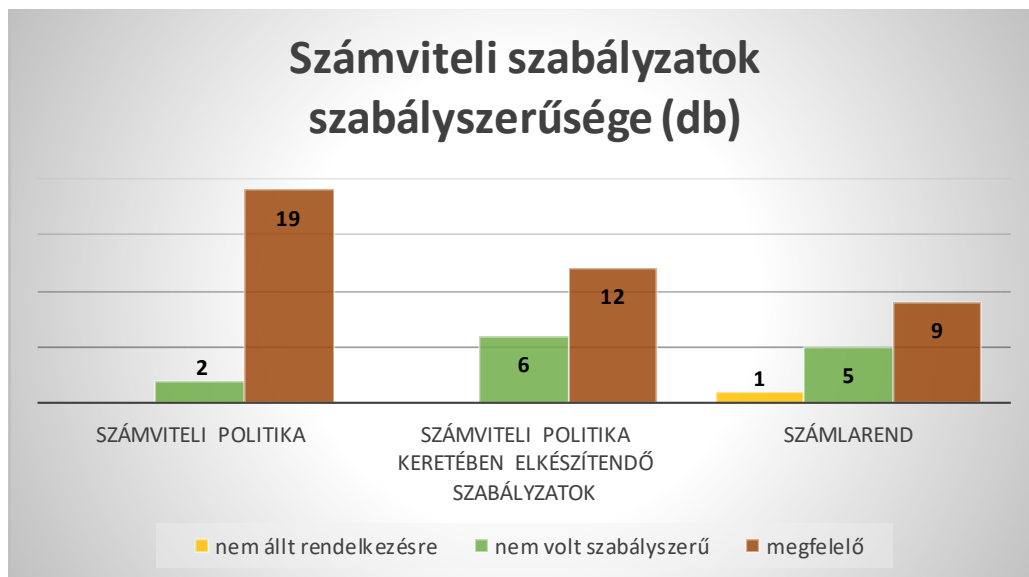
Nem a jogszabályi előírások szerinti vagyongazdálkodás oka volt még a vagyonyilvántartások nem szabályszerű vezetése, a bevételek és kiadások elszámolásában feltárt szabálytalanságok, az értékcsökkenés elszámolásának szabálytalanságai, a bizonylatok alaki és formai hiányosságai. A beszámolók megbízhatóságát befolyásolta még, hogy a gazdasági társaságok a beszámoló közhasznúsági mellékletét vagy a közhasznúsági jelentést nem készítették el vagy azok tartalma nem a jogszabályi előírások szerint készült el. A vagyongazdálkodás és a vagyonyilvántartások vezetésében megállapított szabálytalanságok miatt a közpénzekkel való gazdálkodás átláthatósága és a nemzeti vagyonnal való szabályszerű gazdálkodás nem volt biztosított.

Az elemzésbe vont önkormányzati tulajdonú gazdasági társaságok működésében és a gazdálkodásában feltárt szabálytalanságok következtében a gazdasági társaságok integritás helyzete nem volt megfelelő. Az elemzésben szereplő önkormányzati gazdasági társaságból 61 társaság részt vett az ÁSZ évente elkészített integritás felmérésében, amely során a kérdőívek a gazdasági társaságok önértékelése alapján kerültek kitöltésre. Össességében az integritás felmérésben alkalmazott eredendő veszélyeztetettségi tényezők indexe, illetve a korrupciós veszélyeket növelő tényezők indexe az adott közfeladatot ellátó gazdasági társaságok teljes sokaságát jellemző átlagos index értékénél magasabb volt, ami azt jelenti, hogy az átlagnál rosszabb volt az integritás helyzete a felmérésben részt vett önkormányzati gazdasági társaságoknál.

### 2.3 Központi költségvetési szervek

Az elemzés alá vont központi költségvetési szervek vonatkozásában a számviteli politika és az annak keretében elkészült szabályzatok, valamint a számlarend tartalmának értékelését a 7. ábra mutatja:

7. ábra



Az elemzésbe vont központi költségvetési szervek közül 19 költségvetési szerv rendelkezett jogszabályi előírás szerinti számviteli politikával, 12 költségvetési szerv rendelkezett a számviteli politika keretében elkészített szabályzatokkal és 9 költségvetési szervnél rendelkezésre állt a számlarend. Kettő költségvetési szervnél a számviteli politika, 6 költségvetési szervnél a számviteli politika keretében elkészítendő szabályzatok, míg 5 költségvetési szervnél a számlarend nem a jogszabályi előírások szerint készült el. A jogszabályi előírásoknak nem megfelelő számviteli politika esetében hiányosság volt, hogy a számviteli politika nem tartalmazta, hogy a szervezet a számviteli elszámolás és értékelés szempontjából mit tekint lényegesnek és nem lényegesnek, illetve kivételes nagyságú bevételnek, költségnek, ráfordításnak, valamint hogy a törvényben biztosított választási, minősítési lehetőségek közül melyeket, milyen feltételek fennállása esetén alkalmaz és az alkalmazott gyakorlatot milyen okok miatt kell megváltoztatni.

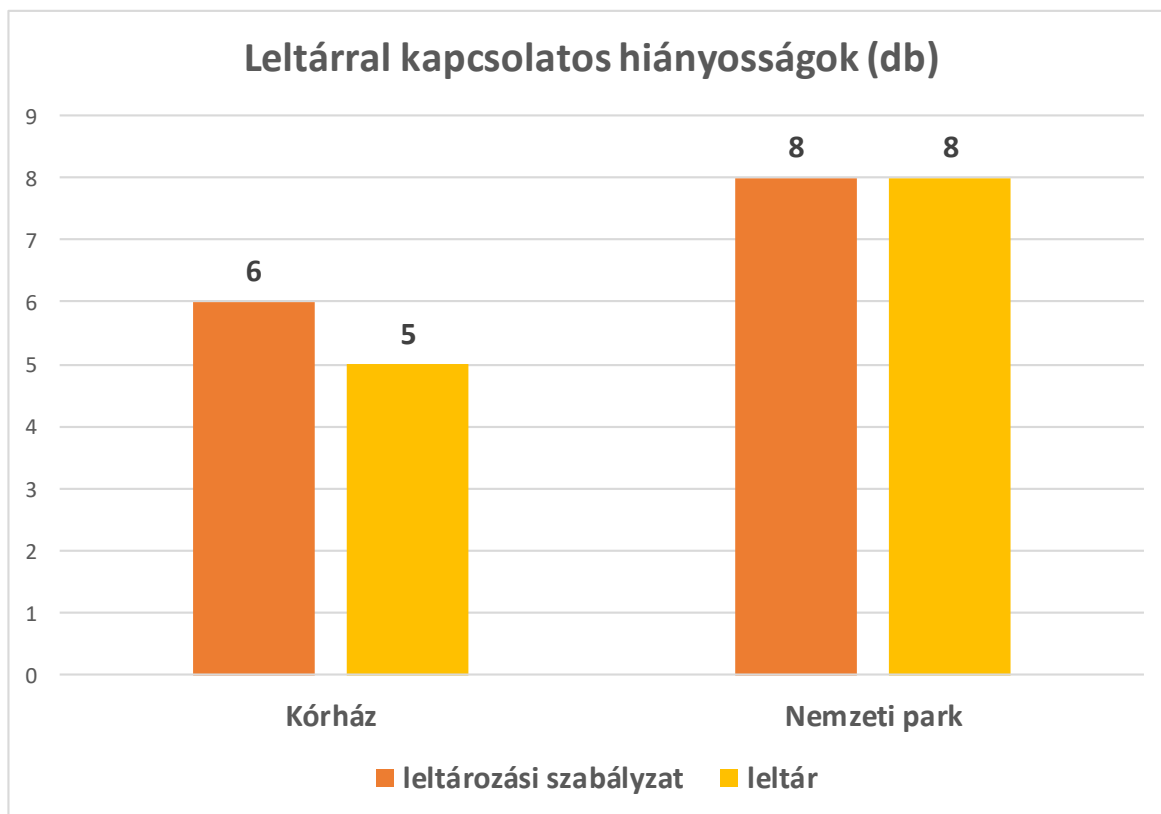
A számviteli politika keretében elkészítendő szabályozások közül a leltárkészítési és leltározási szabályzat esetében előforduló hiányosság volt, hogy a szabályzat nem tartalmazta a használt, de mérlegben értékkel nem szereplő immateriális javak, tárgyi eszközök és készletek leltározási módját, valamint a mennyiségi leltározást nem a Számv. tv.-ben előírt gyakoriságnak (legalább három évente) megfelelően határozták meg. Az értékelési szabályzat esetében jellemző hiányosság volt, hogy nem szabályozták követeléstípusonként a kis összegű követelések év végi meghatározásának elveit, dokumentálásának szabályait, illetve az egyszerűsített értékelési eljárás alá vont követelések besorolásának elveit, dokumentálásának szabályait, valamint a tulajdonosnak, tulajdonosi joggyakorló szervezetnek a vagyonkezelésbe adott eszközök vagyonértékelése során alkalmazott eljárás felelőseit. A pénzkezelési szabályzat nem jogszabályi előírások szerinti elkészítésének oka volt, hogy a szabályzat nem tartalmazta a készpénzállomány ellenőrzésekor követendő eljárást.

A számlarend esetében feltárt hiányosság, hogy a számlarendben nem került szabályozásra a részletező nyilvántartások és a kapcsolódó könyvviteli és nyilvántartási számlákkal való egyeztetés, annak dokumentálása, összesítő bizonylatok elkészítésének rendje, tartalmi és formai követelménye, valamint nem tartalmazta minden alkalmazásra kijelölt számla számjelét és megnevezését, a könyvviteli számla értéke növekedésének, csökkenésének jogcímeit, a főkönyvi számla és az analitikus nyilvántartás kapcsolatát. Egy költségvetési szervnél pedig nem állt rendelkezésre a számlarend.

A számvévesztési jelentések alapján az elemzésben szereplő költségvetési szervek a beszámolójukat elkészítették, azonban azok tartalma egy esetben sem volt megbízható és megalapozott, ezáltal a költségvetési szervek közpénzzel való szabályszerű, átlátható gazdálkodása nem volt biztosított. Azon költségvetési szervek, amelyeknél a leltárkészítési és leltározási szabályzat nem a jogszabályi előírások szerint készült, ott a beszámoló adatai leltárral nem voltak alátámasztva, illetve a vagyongazdálkodás nem volt szabályszerű, ezáltal a nemzeti vagyonnal való felelős gazdálkodás nem volt igazolt. Azonban a leltárkészítési és leltározási

szabályzattal rendelkező 14 költségvetési szervnél (5db kórház, 1db egyetem és 8 db nemzeti park) is hiányosság volt, hogy a szabályozás ellenére a beszámolót nem támasztották alá leltárral, amelyet a 8. ábra szemléltet:

8. ábra:



Forrás: ÁSZ szerkesztés

Ahol a számviteli szabályzatokat nem a jogszabályi előírások szerint készítették el, ott a pénzügyi gazdálkodás nem volt szabályszerű, ezáltal a költségvetési szerv a szabályszerű működés feltételeinek kialakítása hiányában nem teremtette meg az elszámoltathatóság feltételeit.

Az ÁSZ ellenőrzés alá vonta Magyarország valamennyi nemzeti parkját. A nemzeti parkok ellenőrzése feltárta, hogy a jogszabályi előírás ellenére nem került sor a pénzügyi-gazdasági elektronikus információs rendszer biztonsági osztályba sorolásának elvégzésére. A pénzügyi-gazdasági elektronikus információs rendszer biztonsági osztályba sorolásának elmaradása miatt nem igazolt az abban kezelt adatok sértetlenségének-, rendelkezésre állásának-, teljes körű és kockázatokkal arányos védelmének biztosítása. A hiányosság miatt nem volt biztosítva a bevételi és kiadási előirányzatok alakulásának, a követelések, kötelezettségvállalások és ezek teljesítésének, a vagyon és annak összetétele valóságnak megfelelő, zárt rendszerű nyilvántartása, valamint a pénzügyi és vagyongazdálkodás elszámoltathatósága.

A feltárt szabályozásbeli hiányosságok és hibák következtében az elemzésbe vont költségvetési szervek egyikénél sem építették ki az integritás kontrollokat, vagy nem megfelelően építették ki, így nem érvényesült az integritás szemlélet a központi költségvetési szervezetek működésében és gazdálkodásában.

## 2.4 Nem állami humánszolgáltatók

Az elemzésbe vont nem állami humánszolgáltatók esetében a számviteli politikával kapcsolatban tett megállapítások a 9. ábrán bemutatottak szerint alakultak:

9. ábra



Forrás: ÁSZ szerkesztés

A számviteli politika jogszabályi előírások szerinti tartalmának ellenőrzésekor feltárt szabálytalanság volt, hogy annak módosítása a jogszabályi változásokat követően nem történt meg, nem rögzítették a fenntartóra vonatkozóan a jelentős és nem jelentős, illetve a kivételes nagyságú és előfordulású bevételek, költségek, ráfordítások meghatározását, valamint a kapott költségvetési támogatások elszámolását nem a jogszabályi előírások szerint szabályozták. Az ellenőrzési tapasztalatok alapján, azon 11 db fenntartó, amely nem rendelkezett számviteli politikával, az a számviteli politika keretében elkészítendő szabályzatokkal sem rendelkezett, valamint a támogatások elkülönített nyilvántartása sem történt meg.

Számviteli politika és annak keretében elkészített szabályzatok, illetve a támogatások elkülönített nyilvántartásának hiányában nem valósult meg a támogatások szabályszerű felhasználása feltételeinek kialakítása.

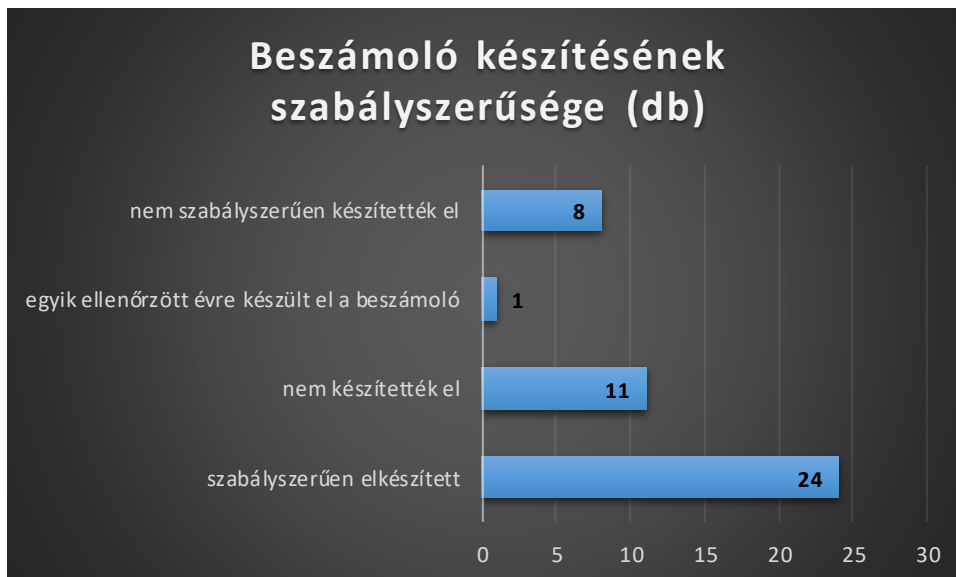
A nem állami humánszolgáltatókra vonatkozó jogszabályi előírások szerint az általuk fenntartott intézmények működtetésére kapott központi költségvetési támogatásokat egyéb bevételként, elkülönítetten kell nyilvántartaniuk, valamint a nyilvántartásokat úgy kell kialakítani és részletezni, hogy abból a közfeladatra kapott támogatások cél szerinti felhasználása megállapítható legyen.

Az ellenőrzési tapasztalatok alapján az 50 fenntartóból 36 fenntartónál nem valósult meg a támogatások elkülönített nyilvántartásának vezetése, 17 fenntartó nem tudta igazolni a támogatások intézménynek történő átadását, illetve a támogatások felhasználását, így nem volt biztosított a költségvetési támogatások szabályszerű és cél szerinti felhasználása.

A beszámoló tekintetében 24 fenntartó szabályszerűen elkészítette a beszámolót, azonban 11 fenntartó nem készítette el, egy fenntartó esetében pedig csak az egyik ellenőrzött évre vonatkozóan készült el a beszámoló. 8 fenntartónál tárt fel a számviteli ellenőrzés szabálytalanságot a beszámoló elkészítésével kapcsolatban. Ilyen szabálytalanság volt, hogy a beszámolót megfelelő könyvvezetéssel nem támasztották alá, a könyvvel nyilvántartásba számviteli bizonylat hiányában jegyezték be adatokat, a beszámolót annak ellenére nem támasztották alá könyvvizsgálattal, hogy a beszámolón feltüntetettek szerint könyvvizsgálattal alátámasztott volt, az eredménykimutatásban a továbbutalási céllal kapott támogatás nem egyéb bevételként került kimutatásra, valamint a beszámoló kiegészítő mellékletet nem tartalmazott.

A beszámoló elkészítésével kapcsolatos ellenőrzési tapasztalatot a 10. ábra szemlélteti:

10. ábra



Forrás: ÁSZ szerkesztés

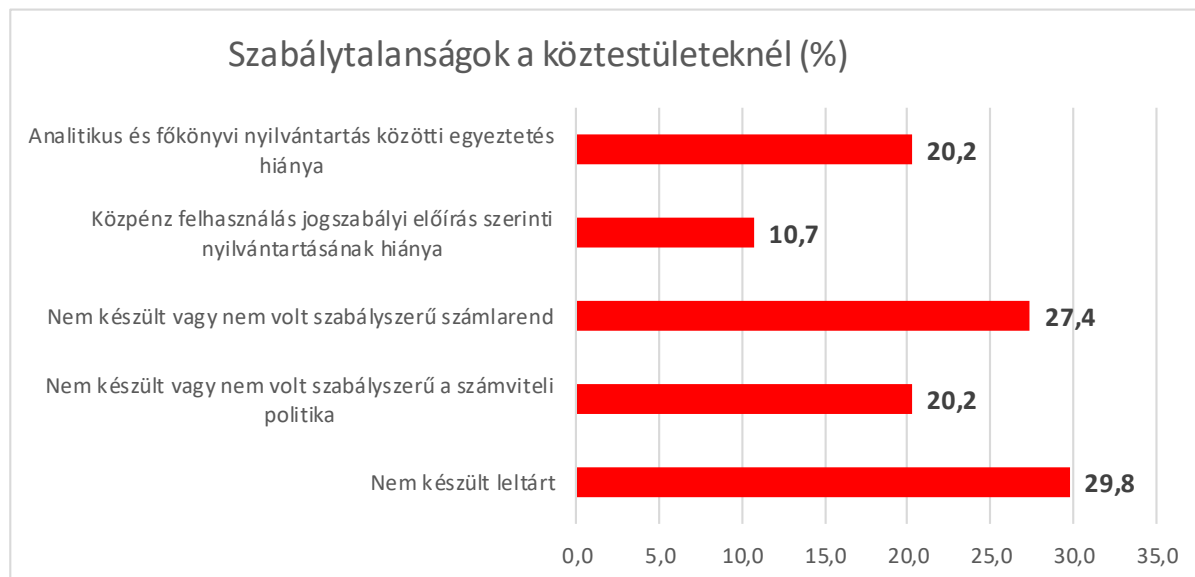
A számviteli politikával és a keretében elkészítendő szabályzatokkal nem rendelkező, és a támogatások elkülönített nyilvántartását nem vezető fenntartók esetében a beszámolók nem a jogszabályi előírások szerint kerültek elkészítésre, így a fenntartók közpénzekkel való szabályszerű gazdálkodása, valamint gazdálkodás átláthatósága nem volt biztosított.

## 2.5 Köztestületek

Az Állami Számvevőszék által ellenőrzött köztestületek közül az országos szervezeteket is magában foglalóan a Magyar Állatorvosi Kamara 17, a Magyar Építészeti Kamara 20, a Magyar Mérnöki Kamara 20, a Magyar Növényvédő Mérnöki és Növényorvosi Kamara 21 jogi személyként működő területi szerv útján látta el feladatait az ellenőrzött időszakokban, a további hat köztestület területi szervvel nem rendelkezett, így összesen 84 db köztestület került bevonásra az elemzésbe.

A köztestületek számvetőségi ellenőrzése során feltárt legjellemzőbb szabálytalanságokat a 11. ábra szemlélteti:

11. ábra



Forrás: ÁSZ szerkesztés

A köztestületek közül hat nem rendelkezett számviteli politikával. A számviteli politikával rendelkező köztestületek esetében 11 tartalma nem volt szabályszerű: nem határozták meg, a számviteli elszámolás és értékelés szempontjából mit tekintenek jelentősnek, nem jelentősnek, lényegesnek, nem lényegesnek, illetve kivételes nagyságú és előfordulású bevételnek, költségnek, ráfordításnak, illetve a számviteli politikát nem módosították a törvényi változásoknak megfelelően, valamint nem a köztestület sajátosságainak figyelembe vételével készült el.

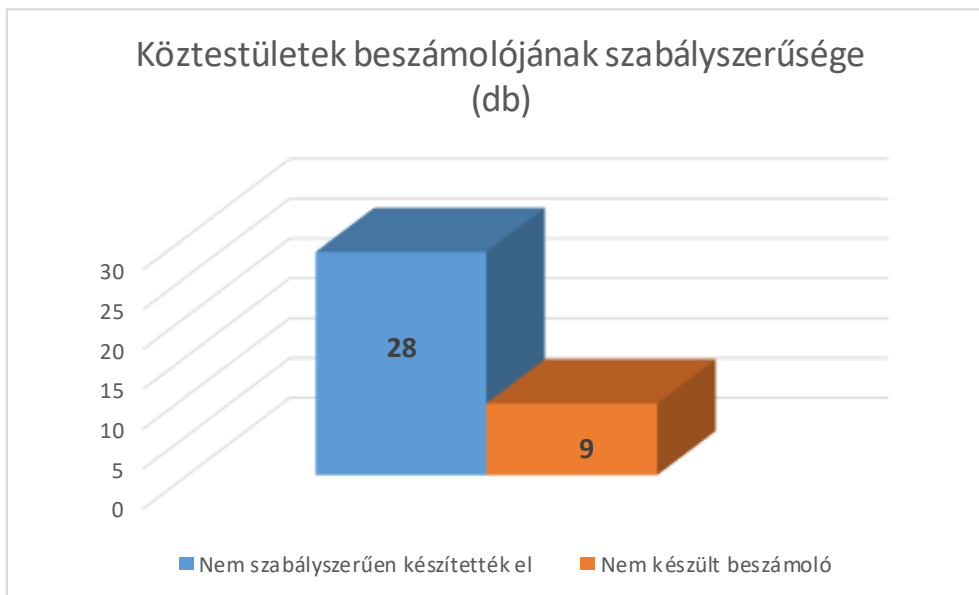
14 köztestületnél nem készítették el a számlarendet, kilenc köztestületnél pedig a számlarend tartalma nem felelt meg a jogszabályi előírásoknak. Jellemző hiba volt, hogy nem tartalmazta minden kijelölt számla számszámát és megnevezését, 17 esetben a főkönyvi számla és az analitikus nyilvántartás kapcsolatát, valamint kilenc köztestület a nyilvántartási rendszerét nem részletezte tovább oly módon, hogy abból a külön jogszabályban meghatározott adatok rendelkezésre álljanak. Ezáltal a költségvetési támogatások jogszabályi előírások szerinti felhasználása nem volt elszámoltatható és átlátható.

A számviteli politika keretében elkészítendő szabályzatokkal a köztestületek rendelkeztek, azonban 25 köztestületnél nem készítették el a mérleg egyes tételeit alátámasztó leltárt, az értékelési és pénzkezelési szabályzatok vonatkozásában feltárt hiányosság volt, hogy a beszerzési költség meghatározása nem volt összhangban a Számv. tv. előírásaival, nem rendelkeztek a pénzforgalom bankszámlán történő lebonyolításának rendjéről, a készpénzben és a bankszámlán tartott pénzeszközök közötti pénzforgalomról, a készpénzállomány ellenőrzésekor követendő eljárásról, illetve az ellenőrzés gyakoriságáról. A leltárkészítés hiánya miatt a beszámoló megbízhatósága és megalapozottsága nem volt biztosított. A pénzkezelési szabályzatokban feltárt hiányosságok kockázatot jelentenek a korrupció mentes, integritás tudatos működésre és gazdálkodásra vonatkozóan.



A köztestületek beszámolójával kapcsolatos megállapításokat szemlélteti a 12. ábra:

12. ábra



Forrás: ÁSZ szerkesztés

A beszámolók megfelelősége tekintetében a köztestületek beszámolóikat – kilenc kivétellel – elkészítették, azonban 28 köztestület esetében a beszámoló nem volt szabályszerű. A beszámolók elkészítésének hiánya mind a kilenc esetben a területi szerveknél fordult elő. A nem szabályszerűen elkészített beszámolók esetében az országos szervezeteknél hiba volt a mérlegtételek leltárral való alátámasztottságának hiánya. A területi szerveknél a nem jogszabályi előírások szerint készített beszámolók esetében szabálytalanságként merült fel bizonyos mérlegtételek év végi értékelésének hiánya, a mérleg és eredménykimutatás nem jogszabályi előírások szerinti tagolásban való elkészítése, a költségvetési támogatások nem egyéb bevételként történő elszámolása. Ezáltal a beszámolók nem voltak megbízhatóak, és a nemzeti vagyonnal való felelős gazdálkodás nem érvényesült.

Azon köztestületeknél, ahol a beszámolót nem szabályszerűen készítették el, ott a számviteli politika és a keretében elkészített szabályzatok, valamint a számlarend nem a jogszabályi előírások szerinti tartalommal készült, vagy nem készült számlarend. A számviteli szabályzatok nem jogszabályi előírások szerinti elkészítése miatt a szabályozottság nem teremtette meg a beszámolók megalapozottságát a köztestületeknél.

A szabályozásbeli hiányosságok és a beszámolók nem megbízható tartalma miatt a köztestületek esetében nem valósult meg a közpénzekkel való elszámoltatható és átlátható gazdálkodás.

## MELLÉKLETEK

### 1. melléklet: Számviteli alapelvek

A számviteli beszámoló elkészítésekor és a könyvvezetés során a Számv. tv. 15-16. §-ában meghatározott alapelveket kell érvényesíteni. A költségvetési számvitelben és a pénzügyi számvitelben a számviteli alapelveket az Áhsz.-ben meghatározott sajátosságokkal kell érvényesíteni.

1. **Vállalkozás folytatásának elve:** A beszámoló elkészítésekor és a könyvvezetés során abból kell kiindulni, hogy a gazdálkodó a belátható jövőben is fenn tudja tartani működését, folytatni tudja tevékenységét, nem várható a működés beszüntetése vagy bármilyen okból történő jelentős csökkenése. A költségvetési számvitelben a szervezeteknek a vállalkozás folytatásának elve alkalmazása során figyelembe kell venni a beszámolással érintett időszakban bekövetkezett szervezeti és feladatváltásokat is.
2. **Teljesség elve:** A gazdálkodónak könyvelnie kell mindazon gazdasági eseményeket, amelyeknek az eszközökre és a forrásokra, illetve a tárgyévi eredményre gyakorolt hatását a beszámolóban ki kell mutatni, ideértve azokat a gazdasági eseményeket is, amelyek az adott üzleti évre vonatkoznak, amelyek egyrészt a mérleg fordulónapját követően, de még a mérleg elkészítését megelőzően váltak ismertté, másrészt azokat is, amelyek a mérleg fordulónapjával lezárt üzleti év gazdasági eseményeiből erednek, a mérleg fordulónapja előtt még nem következtek be, de a mérleg elkészítését megelőzően ismertté váltak. A költségvetési számvitelben a teljesség elve oly módon érvényesül, hogy figyelembe kell venni azt, hogy a költségvetés naptári évre készül.
3. **Valódiság elve:** A könyvvel rögzített és a beszámolóban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatóknak, bizonyíthatóknak, kivülálló által is megállapíthatóknak kell lenniük. Értékelésük meg kell, hogy feleljen az e törvényben előírt értékelési elveknek és az azokhoz kapcsolódó értékelési eljárásoknak.
4. **Világosság elve:** A könyvvezetést és a beszámolót áttekinthető, érthető, e törvénynek megfelelően rendezett formában kell elkészíteni.
5. **Következetesség elve:** A beszámoló tartalma és formája, valamint az azt alátámasztó könyvvezetés tekintetében az állandóságot és az összehasonlíthatóságot biztosítani kell.
6. **Folytonosság elve:** Az üzleti év nyitóadatainak meg kell egyezniük az előző üzleti év megfelelő záró adataival. Az egymást követő években az eszközök és a források értékelése, az eredmény számbavétele csak e törvényben meghatározott szabályok szerint változhat.
7. **Összemérés elve:** Az adott időszak eredményének meghatározásakor a tevékenységek adott időszaki teljesítéseinek elismert bevételeit és a bevételeknek megfelelő költségeit (ráfordításait) kell számításba venni, függetlenül a pénzügyi teljesítéstől. A bevételeknek és a költségeknek ahhoz az időszakhoz kell kapcsolódnuk, amikor azok gazdaságilag felmerültek. A költségvetési számvitelben az összemérés elve oly módon érvényesül, hogy a költségvetési és a vállalkozási maradvány megállapításakor a bevételeket és kiadásokat tevékenységenként elkülönítve kell figyelembe venni.
8. **Óvatosság elve:** Nem lehet eredményt kimutatni akkor, ha az árbevétel, a bevétel pénzügyi realizálása bizonytalan. A tárgyévi eredmény meghatározása során az értékvesztés elszámolásával, a céltartalék képzésével kell figyelembe venni az előrelátható kockázatot és feltételezhető veszteséget akkor is, ha az az üzleti év mérlegének fordulónapja és a mérlegkészítés időpontja között vált ismertté. Az értékcsökkenéseket, az értékvesztéseket és a céltartalékokat el kell számolni, függetlenül attól, hogy az üzleti év eredménye nyereség vagy veszteség. A költségvetési számvitelben az óvatosság elve érvényesítésekor a céltartalék képzésére vonatkozó szabályok nem alkalmazhatók.

9. **Bruttó elszámolás elve:** A bevételek és a költségek (ráfordítások), illetve a követelések és a kötelezettségek egymással szemben – az e törvényben szabályozott esetek kivételével – nem számolhatók el.
10. **Egyedi értékelés elve:** Az eszközöket és a kötelezettségeket a könyvvezetés és a beszámoló elkészítése során egyedileg kell rögzíteni és értékelni. A költségvetési számvitelben az egyedi értékelés elve sajátosan alkalmazható az egyszerűsített értékelési eljárás alá vont követelések esetében.
11. **Időbeli elhatárolás elve:** Az olyan gazdasági események kihatásait, amelyek két vagy több üzleti évet is érintenek, az adott időszak bevételei és költségei között olyan arányban kell elszámolni, ahogyan az az alapul szolgáló időszak és az elszámolási időszak között megoszlik. A költségvetési számvitelben az időbeli elhatárolás elve nem alkalmazható.
12. **Tartalom lényegessége a formával szemben elve:** A beszámolóban és az azt alátámasztó könyvvezetés során a gazdasági eseményeket, ügyleteket a tényleges gazdasági tartalmuknak megfelelően – e törvény alapelveihez, vonatkozó előírásaihoz igazodóan – kell bemutatni, illetve annak megfelelően kell elszámolni.
13. **Lényegesség elve:** Lényegesnek minősül a beszámoló szempontjából minden olyan információ, amelynek elhagyása vagy téves bemutatása – az egyszerűség határain belül – befolyásolja a beszámoló adatait felhasználók döntéseit. Egy-egy tétel lényegessé minősítését más hasonló tételekkel összefüggésben kell megítélni.
14. **Költség-haszon összevetésének elve:** A beszámolóban (a mérlegben, az eredménykimutatásban, a kiegészítő mellékletben) nyilvánosságra hozott információk hasznosíthatósága (hasznossága) álljon arányban az információk előállításának költségeivel. A költségvetési számvitelben a költség-haszon összevetésének elve nem alkalmazható azon információk előállításának tekintetében, amelyek előállítását, szolgáltatását jogszabály előírja.

## FELHASZNÁLT DOKUMENTUMOK

### A Projekttervben szereplő elemzések, továbbá a köztestületek ellenőrzéséről készült elemzés:

- Elemzés – A nem állami humán szolgáltatók ellenőrzési tapasztalatai
- Elemzés az önkormányzati tulajdonú, város- és piacüzemeltetési feladatokat ellátó gazdasági társaságok ellenőrzési tapasztalatairól
- Elemzés az önkormányzati tulajdonú, sporttal kapcsolatos feladatokat ellátó gazdasági társaságok ellenőrzési tapasztalatairól
- Elemzés a kultúra és média területén tevékenykedő önkormányzati tulajdonú gazdasági társaságok ellenőrzési tapasztalatairól
- Elemzés - Az önkormányzati tulajdonú egészségügyi ellátást végző gazdasági társaságok ellenőrzési tapasztalatairól
- Elemzés - A köztestületek ellenőrzési tapasztalatai (az elemzésben szereplő jelentésekkel együtt)

### Az elemzésben feldolgozott ÁSZ jelentéseket a 4. táblázat tartalmazza:

4. táblázat

46 ÖNKORMÁNYZAT, 24 KÖZPONTI KÖLTSÉGVETÉSI SZERV, 10 KÖZTESTÜLET JELENTÉSE			
Sorszám	Jelentés száma	Kiadmányozás éve	Jelentés címe
1	19130	2019	Integritás- és belső kontrollrendszer Befektetési tevékenységek ellenőrzése – Abda Község Önkormányzata
2	19210	2019	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer – Ajak Város Önkormányzata
3	19098	2019	Integritás- és belső kontrollrendszer Befektetési tevékenységek ellenőrzése – Baj Község Önkormányzata
4	19169	2019	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer – Barcs Város Önkormányzata
5	19135	2019	Önkormányzatok ellenőrzése Integritás- és belső kontrollrendszer – Biatorbágy Város Önkormányzata
6	19044	2019	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer – Bordány Nagyközség Önkormányzata
7	19070	2019	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer – Csepreg Város Önkormányzata
8	19228	2019	Önkormányzatok ellenőrzése Integritás- és belső kontrollrendszer, Befektetési tevékenységek ellenőrzése – Dombegyház Nagyközség Önkormányzata
9	19154	2019	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer – Dunahaszti Város Önkormányzata
10	19075	2019	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer – Ecsér Nagyközség Önkormányzata
11	19123	2019	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer – az egyes befektetési tevékenységek ellenőrzése – Egyházasokozár Község Önkormányzata

12	19145	2019	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer – az önkormányzatok belső kontrollrendszere, kialakításának és működtetésének ellenőrzése, adósságrendezési eljárás ellenőrzése – Erdőbénye Község Önkormányzata
13	19100	2019	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer – Befektetési tevékenységek ellenőrzése – Fehérvárcsurgó Községi Önkormányzat
14	19140	2019	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer – Gádoros Nagyközség Önkormányzata
15	19057	2019	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer – Gellénháza Község Önkormányzata
16	19081	2019	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer – Gyöng Város Önkormányzata
17	19143	2019	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer – Halásztelek Város Önkormányzata
18	19091	2019	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer, befektetési tevékenységek ellenőrzése – Jászszentlászló Község Önkormányzata
19	19083	2019	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer, befektetési tevékenységek ellenőrzése – Karácsond Községi Önkormányzat
20	19085	2019	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer, befektetési tevékenységek ellenőrzése – Kiszombor Nagyközség Önkormányzata
21	19038	2019	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer – Kozármisleny Város Önkormányzata
22	19129	2019	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer – Befektetési tevékenységek ellenőrzése – Kunszállás Község Önkormányzata
23	19227	2019	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer, Befektetési tevékenységek ellenőrzése – Lövő Község Önkormányzata
24	19191	2019.	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer – Mindszent Város Önkormányzata
25	19159	2019.	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer, befektetési tevékenységek ellenőrzése – Nagymágocs Nagyközségi Önkormányzat
26	19059	2019.	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer, befektetési tevékenységek ellenőrzése – Nagyvenyim Nagyközség Önkormányzata
27	19142	2019.	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer, befektetési tevékenységek ellenőrzése – Nyárlőrinc Községi Önkormányzat

28	19161	2019	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer, befektetési tevékenységek ellenőrzése – Nyőgér Község Önkormányzata
29	19012	2019	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer – Onga Város Önkormányzata
30	19060	2019	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer – Ópályi Község Önkormányzata
31	19209	2019	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer – Pécsvárad Város Önkormányzata
32	19137	2019	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer, befektetési tevékenységek ellenőrzése – Petőháza Község Önkormányzata
33	19067	2019	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer – Pusztahencse Községi Önkormányzat
34	19034	2019	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer – Sárszentmihály Községi Önkormányzat
35	19022	2019	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer – Sükösd Nagyközség Önkormányzata
36	19229	2019	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer, befektetési tevékenységek ellenőrzése – Szakmár Község Önkormányzata
37	19066	2019	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer – Szászvár Nagyközség Önkormányzat
38	19189	2019	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer, befektetési tevékenységek ellenőrzése – Szigetbecse Község Önkormányzat
39	19141	2019	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer, befektetési tevékenységek ellenőrzése – Szigetújfalu Község Önkormányzata
40	19144	2019	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer – Tiszaszőlős Községi Önkormányzat
41	19188	2019	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer – Tokaj Város Önkormányzata
42	19182	2019	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer, befektetési tevékenységek ellenőrzése – Tótvázsony Község Önkormányzata
43	19139	2019	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer – Üllő Város Önkormányzata
44	19072	2019	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer, befektetési tevékenységek ellenőrzése – Vértessomló Község Önkormányzata
45	19148	2019	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer, befektetési tevékenységek ellenőrzése – Zánka Község Önkormányzata

46	19079	2019	Önkormányzatok ellenőrzése – Integritás- és belső kontrollrendszer Zsombó Nagyközség Önkormányzata
47	19117	2019	Központi költségvetési szervek ellenőrzése – Jávorszky Ödön Kórház
48	19124	2019	Központi költségvetési szervek ellenőrzése – Gottsegen György Országos Kardiológiai Intézet
49	19178	2019	Központi költségvetési szervek ellenőrzése – Csongrád Megyei Dr. Bugyi István Kórház
50	19179	2019	Központi költségvetési szervek ellenőrzése – Szent Borbála Kórház
51	19180	2019	Központi költségvetési szervek ellenőrzése – Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Hetényi Géza Kórház-Rendelőintézet
52	19196	2019	Központi költségvetési szervek ellenőrzése – Dél-pesti Centrumkórház és Infektológiai Intézet
53	19221	2019	Központi költségvetési szervek ellenőrzése – Állami Egészségügyi Ellátó Központ
54	19226	2019	Központi költségvetési szervek ellenőrzése – Szent László Kórház
55	20010	2020	Központi költségvetési szervek ellenőrzése – Bajcsy-Zsilinszky Kórház és Rendelőintézet
56	20038	2020	Központi költségvetési szervek ellenőrzése – Komlói Egészségcentrum, Bányászati Utókezelő és Éjjeli Szanatórium Egészségügyi Központ
57	20040	2020	Központi költségvetési szervek ellenőrzése – Orosházi Kórház
58	20075	2020	Központi költségvetési szervek ellenőrzése – Misszió Egészségügyi Központ
59	19054	2019	Központi költségvetési szervek ellenőrzése – Integritás- és belső kontroll, Vagyongazdálkodás- Színház- és Filmművészeti Egyetem
60	19073	2019	Központi költségvetési szervek ellenőrzése – Integritás- és belső kontroll, Vagyongazdálkodás- Moholy-Nagy Művészeti Egyetem
61	19249	2019	Központi költségvetési szervek ellenőrzése – Büki Nemzeti Park Igazgatóság
62	19250	2019	Központi költségvetési szervek ellenőrzése – Kőrös-Maros Nemzeti Park Igazgatóság
63	19251	2019	Központi költségvetési szervek ellenőrzése – Hortobágyi Nemzeti Park Igazgatóság
64	19252	2019	Központi költségvetési szervek ellenőrzése – Kiskunsági Nemzeti Park Igazgatóság
65	19253	2019	Központi költségvetési szervek ellenőrzése – Fertő-Hanság Nemzeti Park Igazgatóság
66	19254	2019	Központi költségvetési szervek ellenőrzése – Órségi Nemzeti Park Igazgatóság

67	19255	2019	Központi költségvetési szervek ellenőrzése – Duna-Dráva Nemzeti Park Igazgatóság
68	19256	2019	Központi költségvetési szervek ellenőrzése – Balaton-Felvidéki Nemzeti Park Igazgatóság
69	19257	2019	Központi költségvetési szervek ellenőrzése – Duna-Ipoly Nemzeti Park Igazgatóság
70	19258	2019	Központi költségvetési szervek ellenőrzése – Aggteleki Nemzeti Park Igazgatóság
71	13071	2013	A gazdasági kamarák közfadatai ellátására fordított költségvetési támogatások felhasználásának és a gyakorlati képzést szervező gazdálkodó szervezeteknél a szakképzési hozzájárulás teljesítésénél elszámolható költségek ellenőrzéséről a 2009-2011. években
72	15080	2015	A Magyar Orvosi Kamara gazdálkodásának, továbbá a feladatai finanszírozására kapott költségvetési támogatások felhasználásának ellenőrzéséről
73	16107	2016	Köztestületek ellenőrzése – Magyar Szabványügyi Testület
74	16164	2016	Köztestületek ellenőrzése – Magyar Könyvvizsgálói Kamara
75	17124	2017	Köztestületek ellenőrzése – Magyar Gyógyszerészi Kamara
76	17178	2017	Köztestületek ellenőrzése – Magyar Állatorvosi Kamara
77	19160	2019	Köztestületek ellenőrzése – Magyar Növényvédő Mérnöki és Növényorvosi Kamara
78	19181	2019	Köztestületek ellenőrzése – Magyar Egészségügyi Szakdolgozói Kamara
79	20166	2020	Köztestületek ellenőrzése – Magyar Építész Kamara
80	20167	2020	Köztestületek ellenőrzése – Magyar Mérnöki Kamara

Forrás: ÁSZ szerkesztés



## RÖVIDÍTÉSEK JEGYZÉKE

Alaptörvény	Magyarország Alaptörvénye (2011. április 25.)
ÁSZ	Állami Számvevőszék
ÁSZ tv.	Az Állami Számvevőszékről szóló 2011. évi LXVI. törvény (hatályos 2011. július 1-jétől)
Áht.	Az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény (hatályos 2012. január 1-jétől)
Áhsz.	Az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet
Számv. tv.	A számvitelről szóló 2000. C. törvény
Civilszr.	A számviteli törvény szerinti egyes egyéb szervezetek beszámoló készítési és könyvvezetési kötelezettségeinek sajátosságairól szóló 479/2016. (XII. 28.) Korm.rendelet (hatályos: 2017. január 1-jétől)
Atr.	Az egyházi és nem állami fenntartású szociális, gyermekjóléti és gyermekvédelmi szolgáltatók, intézmények és hálózatok állami támogatásáról szóló 489/2013. (XII.18.) Korm. rendelet (hatályos: 2014. január 1-jétől)
Nkt. vhr.	A nemzeti köznevelésről szóló törvény végrehajtásáról szóló 229/2012. (VIII. 28.) Korm. rendelet (hatályos: 2012. szeptember 1-től)
Ptk.	A Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (hatályos: 2014. március 15-től)
Mötv.	Magyarország helyi önkormányzatairól szóló 2011. évi CLXXXIX. törvény (hatályos: 2012. január 1-jétől)
Bkr.	A költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet (hatályos: 2012. január 1-jétől)

## FOGALOMTÁR

eredményesség elve	A kitűzött célok és a szándékolt eredmények (hatások) elérését jelenti. A gazdálkodás, feladatellátás eredményességét mutatja a tényleges és a tervezett eredmények (hatások) összevetése.
gazdaságosság elve	Az elért eredményekhez igénybe vett erőforrások költségeinek minimalizálását jelenti. Az igénybe vett erőforrásoknak a megfelelő időben, helyen, mennyiségben és minőségben, valamint a legkedvezőbb áron kell rendelkezésre állniuk. A költség-minimalizálás nem egyenlő a legolcsóbb megoldással, a ráfordításokat mindig a ténylegesen elért eredményekhez viszonyítva kell minősíteni, figyelembe véve a mennyiségi, minőségi szempontokat és az idő-tényezőket.
integritás	Az integritás latin szó, a latin in-tangere kifejezésből ered, amelynek jelentése érintetlen. A kifejezés olyasvalakit, vagy olyasvalamit jelöl, aki, vagy ami romlatlan, sértetlen, feddhetetlen, továbbá az erényre, megvesztethehetetlenségre, a tisztaság állapotára utal <sup>4</sup> . Az integritás – egyik gyakran használt jelentése szerint – az elvek, értékek, cselekvések, módszerek, intézkedések konzisztenciáját jelenti, vagyis olyan magatartásmódot, amely meghatározott értékeknek megfelel. Integritás-irányítási rendszer bevezetése a szervezetben a szervezethez rendelt közfeladatok integritás szempontú ellátását, az érték alapú működéssel (integritással) összefüggő szervezeti követelmények következetes érvényesítését jelenti <sup>5</sup> .
integritási kockázat	Az államigazgatási szerv célkitűzéseit, értékeit, elveit sértő vagy veszélyeztető visszaélés, szabálytalanság, vagy egyéb esemény lehetősége. A <i>korruptációs kockázat</i> olyan integritási kockázat, amely korruptációs cselekmény bekövetkezésének a lehetőségét jelenti.
kontrollkörnyezet	A költségvetési szerv vezetője által kialakított olyan elvek, eljárások, belső szabályzatok összessége, amelyben világos a szervezeti struktúra, a folyamatok átláthatók, egyértelműek a felelősségi, hatásköri viszonyok és feladatok, meghatározottak, ismertek és elfogadottak az etikai elvárások a szervezet minden szintjén, átlátható a humánerőforrás-kezelés <sup>6</sup> .
közfeladat	Jogszámban meghatározott állami vagy önkormányzati feladat, amit az arra kötelezett közérdekből, a jogszabályban meghatározott követelményeknek és feltételeknek megfelelően végez, ideértve a lakosság közszolgáltatásokkal való ellátását, és az állam nemzetközi szerződésekben vállalt kötelezettségeiből adódó közérdekű feladatokat, valamint e feladatok ellátásakor szükséges infrastruktúra biztosítását is <sup>7</sup> .
eredendő veszélyeztetettségi tényezők indexe	A szervezetek jogállásától és feladatkörétől függő eredendő veszélyeztetettség összetevőit teszi mérhetővé. Ezt olyan tényezők határozzák meg, amelyek a szervezet működését veszélyeztetik.

<sup>4</sup> Forrás: Pénzügyi szemle, 2014/2. A korrupció megelőzése a szervezeti integritás megerősítése által

<sup>5</sup> Forrás: Nemzetgazdasági Minisztérium: Államháztartási Belső Kontroll Standardok és Gyakorlati Útmutató 1.6. Etikai értékek és integritás 46. oldal, 2017. szeptember

<sup>6</sup> Forrás: Bkr. 6. § (1) bekezdés

<sup>7</sup> Forrás: Nvtv. 3. § (1) bekezdés 7. pontja

zák meg, melyek alakítása az alapító szerv jogalkotási hatáskörébe tartozik, így például a hatósági jogalkalmazás, a (jogi) szabályozás, vagy a különféle (oktatási, egészségügyi, szociális és kulturális) közszolgáltatások nyújtása.

korruptós veszélyeket növelő tényezők indexe

Az egyes intézmények napi működésétől függő, az eredendő veszélyeztetettséget növelő - összetevőket jeleníti meg. Ez leképezi a költségvetési szervezetek jogi/intézményi környezetének jellemzőit, működésük kiszámíthatóságát, stabilitását, továbbá az intézmények működésük során jelentkező - alapvetően a mindenkori menedzsment döntéseitől befolyásolt - olyan változó tényezőket, mint a stratégiai célok meghatározása, a szervezeti struktúra és kultúra alakítása, valamint a személyi és költségvetési erőforrásokkal, illetve a közbeszerzésekkel való gazdálkodás.



1052 Budapest, Apáczai Cs. J. u. 10. | 1364 Budapest 4. Pf. 54

**TEL:** +36 1 484 9100

**email:** [szamvevoszek@asz.hu](mailto:szamvevoszek@asz.hu)

**web:** [www.asz.hu](http://www.asz.hu) | [www.aszhirportal.hu](http://www.aszhirportal.hu)