

**A nemzetgazdasági elszámolások
pénzügyi (szabályszerűségi)
ellenőrzésének módszertana**

TARTALOMJEGYZÉK

Bevezetés	3
1. A nemzetgazdasági elszámolások rendszerének megismerése	7
1.1. A nemzetgazdasági elszámolások rendszere megismerésének elemei	7
1.2. A tevékenység megismerésének forrása	8
1.3. Dokumentálás	8
2. A számviteli és belső szabályozási rendszer megismerése	9
2.1. A belső kontroll mechanizmusok megismerése	9
2.2. A belső kontroll mechanizmusok megismerésének eszközei	9
2.3. Dokumentálás	10
3. Lényegesség - Bizonyosság - Kockázat	11
Az ellenőrzési kockázat meghatározása, minősítése	11
4. Az ellenőrzési eljárások megtervezése	13
4.1. Az ellenőrzési cél meghatározása	13
4.2. Ellenőrzési eljárások kijelölése	13
4.3. Az ellenőrzés ütemezése és a feladatok megosztásának meghatározása, dokumentálása	14
5. Helyszíni ellenőrzés	15
5.1. Bizonyító teszt	15
5.2. A tranzakciók kiválasztásának módszerei	16
5.3. Jelentéstétel	16
1. sz. Melléklet	

BEVEZETÉS

Az Állami Számvevőszék elnökének stratégiai célkitűzése szerint a 2004. évre vonatkozóan – a Magyar Köztársaság éves költségvetése végrehajtásának ellenőrzése keretében – véleményt kell mondanunk a központi költségvetés valamennyi fejezete költségvetési beszámolójának megbízhatóságáról. A feladat teljesítése feltételezi az INTOSAI és az EU követelményeinek megfelelő módszertan kidolgozását és alkalmazását.

Az Egyesült Királyság Számvevőszékével kötött iker intézményi szerződés keretei között folyó módszertani munka egyik eredményeként elkészült a központi költségvetési szerv elemi beszámolója pénzügyi (szabályszerűségi) ellenőrzésének módszertana. A NAO financial audit folyamat modelljének hazai viszonyokra adaptálásával kidolgozott módszertan segítségével a számvevő elegendő és megfelelő bizonyosságot tud szerezni arról, hogy az ellenőrzött szervezetnél az éves elemi költségvetési beszámolót minden lényeges szempontból a vonatkozó beszámolás készítési elveknek megfelelően állították-e össze, a vizsgálat alá vont tranzakciók, a pénzforgalmi kimutatás, illetve az éves beszámoló nem tartalmaz-e lényeges téves állításokat, hibákat.

A központi költségvetési szervek költségvetése azonban csak az egyik lényeges eleme a fejezetek költségvetésének. A fejezetek másik két összetevője a fejezeti kezelésű előirányzatok és a nemzetgazdasági elszámolások.

Nemzetgazdasági elszámolásnak a központi költségvetés közvetlen bevételei és kiadásai minősülnek, ide nem értve a központi költségvetési szervek saját bevételeit és azok terhére teljesített kiadásait. Ezek beszámolóját az adott költségvetési évre szóló költségvetési törvény szerint kell a zárszámadás során összeállítani, eredeti és módosított előirányzatok, valamint a teljesítési adatok bontásában.

A központi költségvetés bevételi oldalának nemzetgazdasági számlán lebonyolódó – pénzügyi (szabályszerűségi) ellenőrzése szempontjából érintett – jogcímei jelenleg: a Gazdálkodó szervezetek befizetései; a Fogyasztáshoz kapcsolt adók; a Lakosság befizetései; a Központi költségvetési szervektől származó befizetések; a Helyi önkormányzatok befizetései; az Elkülönített állami pénzalapok befizetései; az Állami, kincstári vagyonnal kapcsolatos befizetések; a Magyar Nemzeti Bank költségvetési elszámolásai, az Egyéb bevételek és az Adósságszolgálattal kapcsolatos bevételek.

A központi költségvetés kiadási oldalának nemzetgazdasági számlán lebonyolódó – pénzügyi (szabályszerűségi) ellenőrzése szempontjából érintett – jogcímei: a Gazdálkodó szervezetek támogatása; a Fogyasztói árkiegészítés; a Lakástámogatások; a Garancia és hozzájárulás a TB-alapok kiadásaihoz; a TB közreműködésével folyósított ellátások; a Társadalmi önszerveződések támogatása; a Helyi önkormányzatok támogatása; az Elkülönített állami pénzalapok támogatása; a Adósságszolgálat, kamattérítés; Egyéb kiadások; az Általános tartalék; a Céltartalékok; a Kormányzati rendkívüli kiadások; az Állam által vállalt kezesség érvényesítése.

A nemzetgazdasági számlák tulajdonosi szerkezet szerinti megoszlása a következő: APEH bevételi és kiadási számlái; VP bevételi számlái; a Pénzügyminiszter rendelkezése alatt álló, a központi költségvetés végrehajtásával kapcsolatos számlák, államadóssággal kapcsolatos számlák, egyéb pénzügyi lebonyolítási számlák.

Az államháztartási számlákat a Magyar Államkincstár vezeti és az analitikus helyek (APEH, VP, KINCSTÁR) kezelik.

A központi költségvetés bevételi főösszegének több, mint 80%-a, kiadási főösszegének pedig több, mint fele bonyolódott le 2001-ben a nemzetgazdasági elszámolások keretében.

A nemzetgazdasági elszámolások pénzügyi (szabályszerűségi) ellenőrzésének arra kell elegendő és megfelelő bizonyossággal választ adnia, hogy

- az adott évi központi költségvetési bevételek és kiadások mérlegadatai teljes körűek-e, ezeket a megfelelő jogcímenek (az adott évi költségvetési törvény felhatalmazása alapján) számolták-e el;
- a központi költségvetés adott évi mérlege nemzetgazdasági elszámolásainak teljesítési adatait a vonatkozó szabályozásnak megfelelően állították-e össze;
- az illetékes szervezetek (pl. Kincstár, ÁHH, APEH, VP stb.) betartották-e a jogszabályokban és az illetékes szervezetek vezetői által kiadott belső szabályozásokban foglaltakat.

A nemzetgazdasági elszámolások pénzügyi (szabályszerűségi) ellenőrzésének általános módszere valamennyi nemzetgazdasági elszámolás ellenőrzési feladataira vonatkozó, általános ismereteket tartalmaz. A nemzetgazdasági elszámolások pénzügyi (szabályszerűségi) ellenőrzéséhez kidolgozott módszer a központi költségvetési szerv elemi beszámolója pénzügyi (szabályszerűségi) ellenőrzésének módszertanára épül, amit specifikus, az ellenőrzendő területhez igazodó ellenőrzési eljárások, megoldások egészítenek ki. Ezeket a kiegészítéseket tartalmazzák a tulajdonosi szerkezetnek megfelelően, az APEH és a VP hatáskörébe tartozó adó- és vámbevételi nemzetgazdasági számlák pénzügyi (szabályszerűségi) ellenőrzéséhez készített segédletek, amelyek az adott területhez igazodóan tárgyalják az ellenőrzési módszereket. A segédletek kiemelten foglalkoznak az informatikai rendszerek ellenőrzésével. A segédletek száma – a pénzügyi (szabályszerűségi) ellenőrzés körének folyamatos bővülésével – évenként növekedhet. Az eredményes számvevői munkához a módszertanok, módszerek és a segédletek alapos ismerete egyaránt szükséges.

A nemzetgazdasági elszámolások számítógépes feldolgozottsága teljes körű, ezért az elszámolások megbízhatósága minősítésénél tisztában kell lennie a számvevőnek az információs rendszerek minőségével is. Ehhez az információs rendszerek ellenőrzéséhez elkészített kézikönyv, valamint az előzőekben említett segédletek adnak segítséget az ellenőrzést végzőknek. A segédletek részletesen tárgyalják azokat az ellenőrzési pontokat, amelyekre a vizsgálat során a számvevőknek kiemelt figyelmet kell fordítaniuk.

2002-ben a 2001. évi zárszámadás ellenőrzése során második alkalommal végeztünk financial audit típusú pénzügyi (szabályszerűségi) ellenőrzést a nem

zetgazdasági elszámolások közül az APEH illetékességi körébe tartozó adóbevételeknél, és első alkalommal a VP illetékességi körébe tartozó vám- és adóbevételeknél. Az ellenőrzés az e területekre kidolgozott módszer szerint és a segédletekben foglaltak alapján történt. Az APEH és a VP illetékességi körébe tartozó bevételek a központi költségvetés közvetlen bevételeit jelentik, amelyek a megfelelő nemzetgazdasági számlákon realizálódnak. E bevételek a Magyar Államkincstár (Rt.), illetve az Államháztartási Hivatal (ÁHH) által készített beszámolóban, a Nemzetgazdasági Elszámolások Könyvviteli Mérlegében jelennek meg, továbbá a központi költségvetés mérlegének tételeit jelentik.

E bevételek ellenőrzése során – azok speciális jellegét (nagy számú, rutinszerűen ismétlődő tranzakciók, éves szinten pl. társasági adóbevételek esetében 400 ezer körüli tranzakció/év) és az angol számvevőszéki ellenőrzési gyakorlatot is figyelembe véve – a 2001. évi zárszámadás vizsgálatakor is a rendszer, azon belül a tranzakciókat feldolgozó és kezelő informatikai rendszerek ellenőrzésére helyeztük a hangsúlyt. Az ellenőrzéskor arról kívántunk meggyőződni, hogy az APEH és a VP esetében (mivel ezek az analitikus helyek) az informatikai rendszert úgy alakították-e ki, hogy az megbízhatóan tudja kezelni a rendelkezésre álló adatállományt, lebonyolítani a tranzakciókat, kiszűrni a hibás tételeket és kezelni azokat stb.

Az informatikai rendszer ellenőrzése mellett – szintén az angol számvevőszéki ellenőrzési tapasztalatokat szem előtt tartva – (napi, havi és éves előirányzati, teljesítési adatok bekérésen alapuló) analitikus (elemző) eljárásokat alkalmazva szereztünk további ellenőrzési bizonyosságot.

A Magyar Államkincstár (Rt.) Számviteli Politikájában foglaltak alapján a főkönyvi rendszer fő adatbázisának részét képezik – többek között – az analitikus nyilvántartó helyek (APEH, VP) által szolgáltatott adatok. Az analitikus helyek alapbizonylatai a pénzforgalmi bizonylaton kívül a szerződések, dokumentációk és megállapodások lehetnek (pl. a dokumentáció részét képezik a határozatok, az adóbevallások, a végrehajtói letéti karton stb.)

Az adatszolgáltatás papíralapú adathordozón történik, hiteles főkönyvi feladás formájában. A főkönyvi feladást alátámasztó alapbizonylatokat, leltárakat az adatszolgáltatóknak kell megőrizniük és ők felelősek a feladás tartalmáért. A Kincstár Számviteli Politikájában határozza meg az analitikus helyek felelősségét. Az analitikus nyilvántartó helyek végzik el a követelés, illetve kötelezettség jogerősen végrehajtható leírását.

Az év végi zárásnál, illetve a negyedéves mérlegjelentések elkészítésekor a főkönyvi számlákat az analitikával egyeztetni kell és csak az analitikus hely feladása alapján kimutatott egyenlegek szerepelhetnek az érintett mérlegszámlákon. A Kincstár Számlakeretben (melyet minden évben aktualizálnia kell a tárgyévi költségvetési törvény alapján) határozza meg a számlák megfelelő tagolását, vezeti a könyvviteli számlákhoz kapcsolódó analitikus nyilvántartásokat, melyeknek a kincstári beszámoló adatait a valóságnak megfelelően, áttekinthetően kell alátámasztaniuk. A nemzetgazdasági elszámolások törvényben meghatározott kiadási és bevételi előirányzatainak teljesítését (így az APEH és a VP illetékességi körébe tartozókat is) a Kincstár a 8-as számla osztályban mutatja ki. A kapcsolódó előirányzatokat az analitikus nyilvántartás tartalmazza.

Az éves zárszámadások pénzügyi (szabályszerűségi) ellenőrzése során az említett bevételek és kiadások esetében az adott költségvetési év előirányzatainak teljesülését, annak teljes körűségét ellenőrizzük, továbbá, hogy azok a jogosultságuknak megfelelő adó-, támogatás-, illetve vám nemeken kerültek-e elszámolásra. Az adatok valódiságáért való felelősséget az analitikus nyilvántartó helyek viselik. Az ellenőrzendő dokumentációknak itt kell rendelkezésre állniuk. Az ellenőrzésnek arról is meg kell győződnie, hogy az analitikus helyek megfeleltek-e a hozzájuk rendelt felelősségi követelményeknek, azaz a kincstári mérlegtételek alapjául a valós és egyező könyvviteli és analitikus adatok szolgáltak-e. Az ellenőrzés az informatikai rendszerek kontrollmechanizmusainak ellenőrzése mellett elsősorban a szabályosság ellenőrzésére koncentrál.

A nemzetgazdasági elszámolások 2001. évi zárszámadásának financial audit típusú ellenőrzését továbbra is kísérleti jellegűnek tekintettük. A 2002. évben az előző évihez hasonlóan a kincstári adatbázisból dolgoztunk. A 2001. évre vonatkozó kincstári adatbázis azonban a költségvetés közvetlen bevételeit jelentő adó- és vámbevételek adatbázisát nem tartalmazta „txt” formátumban, ezáltal csak egy nap egy bevételi számlájának adott napi forgalma volt egyidejűleg megtekinthető. Így az ellenőrzés során az ilyen esetekben alkalmazható véletlenszerű (visszatevés nélküli) kétlépcsős mintavételezéssel választottunk ki tranzakciókat. (A mintavételezési eljárás általános leírását és a tételes ellenőrzés adó- és vámnemenkénti szempontjait az 1. sz. melléklet tartalmazza.) A kiválasztott tranzakcióknál – adó-, illetve vámnemtől függően – ellenőriztük a dokumentációt (pl. társasági adónál kiutalás vagy átvezetés esetén az engedélyezés szabályosságát, az adóbevallást, a folyószámla kivonatot stb.).

Az ellenőrzés részletes lépéseit és az analitikus helyekre vonatkozó specifikumait a bevezetésben említett munkaanyagban leírtak, a segédletek, és azokon kívül az adott évi vizsgálati programok tartalmazzák.

A 2002. év zárszámadásának ellenőrzése előtt a 2001. évi tapasztalatokat figyelembe véve, szükség esetén módosítjuk a munkaanyagban leírtakat és a segédleteket.

A következő fejezetekben a pénzügyi (szabályszerűségi) ellenőrzés továbbra általános, de részletes szempontjai kerültek kimunkálásra.

1. A NEMZETGAZDASÁGI ELSZÁMOLÁSOK RENDSZERÉNEK MEGISMERÉSE

A számvevőnek meg kell ismernie:

- az adott feladathoz kapcsolódóan ellenőrzendő nemzetgazdasági elszámolásnak minősülő, a központi költségvetési közvetlen bevételek, illetve kiadások körét, ezek jogcímeit,
- a nemzetgazdasági számlák tulajdonosi szerkezetét és az ezzel kapcsolatos szabályozást,
- a számlavezető és számlakezelő feladatait

olyan mélységben, ami lehetővé teszi, hogy a számvevő helyesen jelölje ki az ellenőrzési feladatokat, amelyek jelentős hatással vannak a fejezeti központi költségvetés mérlegének kiadásaira és bevételeire.

A nemzetgazdasági elszámolások ellenőrzéséhez szükséges ismeretek a szabályozási környezetről szerzett általános ismereteket, valamint a számlavezető és az analitikus helyek feladataival összefüggő konkrét ismereteket foglalják magukban.

1.1. A nemzetgazdasági elszámolások rendszere megismerésének elemei

A rendszer megismerésének főbb elemei:

- az adott nemzetgazdasági elszámolások külső szabályozási környezete
- a számlavezető és az analitikus helyek ügyviteli rendjének kialakítása
- az analitikus hely nemzetgazdasági elszámolások rendszerében betöltött súlya, nagyságrendje
- az analitikus helyekkel kapcsolatos egyéb szabályozások

A számvevőnek meg kell ismernie: a nemzetgazdasági elszámolások rendjét szabályozó törvényeket, kormányrendeleteket.

A számlavezetés ügyviteli rendjét szabályozó utasításokat, a számviteli politikát, számlarendet, kiemelt figyelemmel a számlavezető fiók és a központ, valamint a KESZ-szel történő egyeztetési mechanizmusra, a pénzforgalmi szempontból hibás tranzakciók kezelésére.

Az analitikus nyilvántartóhelyek ügyviteli rendjét szabályozó belső utasításokat, a pénzforgalmi rendszer működési mechanizmusát.

1.2. A tevékenység megismerésének forrása

A megismerés legfontosabb forrásai:

- A nemzetgazdasági elszámolások rendjét szabályozó Áht., a 253/2000. (XII. 24.) Korm. rendelet, Kvtv.;
- Egyéb belső szabályok, szabályzatok;
- A számlavezető és analitikus helyek ügyviteli rendjeinek dokumentumai (Kincstár és analitikus nyilvántartóhelyek utasításai);
- A számlavezető és az analitikus helyek informatikai rendszerének működésére vonatkozó dokumentumok.

A nemzetgazdasági elszámolások vonatkozásában különös figyelmet kell fordítani a korábbi beszámolási évhez mért változások megismerésére (pl. nemzetgazdasági számla megnyitása, megszűnt számlák tranzakcióinak későbbi rendezése).

1.3. Dokumentálás

A számvevő a felkészülés időszakában szerzett ismereteit összegzi. Munkapapíron minősíti a nemzetgazdasági elszámolások külső és belső szabályozásáról, valamint a számlavezető és analitikus helyek által kialakított informatikai rendszerről alkotott véleményét.

2. A SZÁMVITELI, A BELSŐ IRÁNYÍTÁSI ÉS SZABÁLYOZÁSI RENDSZER MEGISMERÉSE

A belső kontroll mechanizmusok megismerésével képet alkot a számvevő:

- a nemzetgazdasági számlákon bonyolított és az analitikus helyeken regisztrált tranzakciók feldolgozásáról,
- a számviteli nyilvántartások megbízhatóságáról.

2.1. A belső kontroll mechanizmusok megismerése

A belső kontroll elemei:

- a számlavezető és analitikus helyeken használt pénzügyi rendszerek adatfeldolgozási módja;
- az informatikai rendszerben a szerepkörök és munkafolyamatok megoszlása (az egymást követő munkafolyamatokba épített feladat és felelősségi körök elkülönítése);
- a számítógépes rendszereken tárolt adatok biztonsága (mikor vizsgálta a szervezet legutóbb a rendszereken tárolt adatokhoz történő illetéktelen hozzáférési és visszaélési lehetőség kockázatát);
- az informatikai rendszer működésébe épített kontrollok (hibák kiszűrése, a hibaüzenetek megfelelő kezelése, input kontroll, adatfeldolgozási kontroll, output kontroll, ellenőrizhetőség).

2.2. A belső kontroll mechanizmusok megismerésének eszközei

A belső kontroll mechanizmusok megismerésének elsődleges eszközei:

- a belső szabályzatok, szervezeti- és folyamatábrák;
- az információ kérés;
- a számlavezető és az analitikus helyeken a pénzügyi rendszer folyamatainak megfigyelése.

A belső kontroll mechanizmusok minősítése

jó:

- a szabályozási rendszer megfelelő és az adatfeldolgozásba épített kontrollok eredményesen működnek. A hibás és beazonosíthatlan tranzakciók tisztázása megfelelően dokumentált.

gyenge:

- a szabályozási környezet nem teljes körű, az adatfeldolgozásba épített kontrollok alkalmatlanok a hibák kiszűrésére.

2.3. Dokumentálás

A számvevőnek dokumentálnia kell a belső kontroll mechanizmusokról szerzett ismereteit.

Ismertetnie kell a teszteléshez alkalmazott ellenőrzési technikát, annak indokoltságát és eredményét. (A különböző tesztelési technikák közül mindig az ellenőrzendő feladat jellegéhez igazodva kell azt a módszert kiválasztani, amely az ellenőrzendő tételek mennyisége és a vizsgálandó tételek jellege szerint a legmegfelelőbbnek mutatkozik.)

3. LÉNYEGESSÉG - BIZONYOSSÁG - KOCKÁZAT

Az ellenőrzés megtervezésekor a számvevőnek abból kell kiindulnia, hogy az Állami Számvevőszék deklarálja a nemzetgazdasági elszámolások bevételei és kiadásai vonatkozásában a 95%-os bizonyosságot.

- a bevételek esetében a lényegességi küszöb alapja jogcímenként a bevételi főösszeg előre meghatározott százaléka, vagy egy meghatározott összeg.
- a kiadásoknál a lényegességi küszöb alapja jogcímenként a kiadási főösszeg előre meghatározott százaléka, vagy egy meghatározott összeg;
- a számvevőnek 95%-os bizonyosságot kell szerezni a nemzetgazdasági elszámolások fejezeti költségvetési beszámolójának és a központi költségvetés mérlegének megbízhatóságáról, azaz mindössze 5%-os a kockázata annak, hogy a számvevő téves véleményt nyilvánít.

Az ellenőrzési kockázat meghatározása, minősítése

Az ellenőrzési kockázat három összetevőtől függ:

- az eredendő kockázattól;
- a rendszerben rejlő, illetve a kontrollkockázattól (az informatikai, adatfeldolgozási rendszerekben, illetve az elszámolást készítő szervezet rendszerében rejlő);
- a feltárási kockázattól.

Az eredendő kockázat lehet rendszerben rejlő kockázat is, de külső kockázatot is jelenthet, továbbá a jogi szabályozás bonyolultságából, folyamatos változásával stb. is adódhat, amivel a számvevőnek tisztában kell lennie.

A rendszerben rejlő kockázat a nemzetgazdasági elszámolásoknál nagy jelentőségű, mivel éves szinten több millió tranzakció lebonyolításáról van szó. A rendszerben rejlő kockázat mértéke a rendszer működésének szabályozottságán és a rendszerszervezésen alapul.

A kontrollkockázat felmérése szintén döntő jelentőségű. A kontroll kockázat nagysága attól függ, hogy a rendszerbe épített kontrollok képesek-e kiszűrni a hibákat.

A feltárási kockázatot az Állami Számvevőszék 5%-ban deklaráta. Ez azt jelenti, hogy a számvevőnek 95%-os bizonyosságot kell szereznie a nemzetgazdasági elszámolások megbízhatóságának minősítéséhez.

A számvevő a bizonyosságot különböző módszerekkel szerezheti meg.

A bizonyosság megszerzésének módja lehet:

- eredendő bizonyosság;
- belső kontrollrendszer által biztosított bizonyosság;
- különböző egyeztetési és egyéb ellenőrzési eljárásokkal megszerezhető bizonyosság;
- statisztikai mintavétellel megszerezhető bizonyosság.

Tételes tesztet mindenképpen kell végezni.

A belső kontrollrendszer tesztelésének eredménye mutatja, hogy milyen mértékig támaszkodhatunk a kontrollok hibafeltárására.

Az egyeztetési és egyéb ellenőrzési eljárásokkal megszerezhető bizonyosság pl. a pénzforgalom egyezőségének főkönyvi kontrolljai, a főkönyv a szintetikus és analitikus nyilvántartások egyezősége, a főkönyvi adatok leltárral való alátámasztottsága.

4. AZ ELLENŐRZÉSI ELJÁRÁSOK MEGTERVEZÉSE

A nemzetgazdasági elszámolások megbízhatósági ellenőrzésének végrehajtását a számvevőnek meg kell terveznie.

A tervezéshez a számvevő jelöli ki azokat az ellenőrzési területeket, amelyek kiemelt figyelmet érdemelnek a beszámolójelentés megbízhatósága szempontjából és meghatározza, hogy az ellenőrzési célt milyen ellenőrzési technikával kívánja elérni.

A tervezés folyamata a következő lépésekből áll:

- az ellenőrzési célok meghatározása;
- az ellenőrzési eljárások kijelölése;
- az ellenőrzés ütemezése;
- a részletes munka és időbeosztás;
- a tervezéshez szükséges munkadokumentáció összerendezése.

4.1. Az ellenőrzési cél meghatározása

Az ellenőrzés célja, hogy a nemzetgazdasági elszámolások központi költségvetési mérlegben szereplő adatai megfelelnek-e a kijelölt számviteli alapelveknek, elszámolásuk a jogszabályoknak, belső szabályozásoknak stb. megfelelően történt-e.

A Számviteli törvény alapelveiből a **teljesség és következetesség alapelve** értelmezhető a nemzetgazdasági elszámolásoknál. Teljes körűen szerepel-e valamennyi bevétel és kiadás, ami a tárgyévben realizálódott, illetve kifizetésre került. A bevételeket és a kiadásokat a központi költségvetés mérlegének előírt szerkezete szerint számolták-e el. A költségvetési mérleg teljesítési adatai vonatkozó szabályoknak megfelelően állították-e össze, azok a megfelelő jogcímenek kerültek-e elszámolásra. Az illetékes szervezetek betartották-e a jogszabályokban foglaltakat.

4.2. Ellenőrzési eljárások kijelölése

A nemzetgazdasági elszámolások megbízhatóságának megítéléséhez **a rendszerszemléletű ellenőrzési megközelítést** célszerű alkalmazni (a tranzakciók nagy számú rutinügyletek). Ezt azt jelenti, hogy a számvevő meggyőződött arról, hogy az ellenőrzött olyan rendszert épített ki és működtet, amely a kialakított szabályoknak megfelelő és feltételezhető ennek hibátlan, biztonságos működése.

A javasolt ellenőrzési technika **az adatfeldolgozást végig követő teszt** (Walk-through teszt) **és az ellenőrzési rendszer teszt** (Compliance teszt).

4.3. Az ellenőrzés ütemezése és a feladatok megosztásának meghatározása, dokumentálása

E feladatok végrehajtásánál a központi költségvetési szerv elemi beszámolója pénzügyi (szabályszerűségi) ellenőrzésének módszertana 49-52. oldalán meghatározott eljárási rendek az irányadók.

5. HELYSZÍNI ELLENŐRZÉS

A helyszíni ellenőrzést a számvevőnek a vizsgálatvezető által jóváhagyott munkaprogram alapján kell lefolytatnia.

A számvevőnek a nemzetgazdasági elszámolások megbízhatóságáról alkotott véleményét megfelelő és elegendő bizonyítékkal kell alátámasztania, amit dokumentálnia kell.

Az ellenőrzési bizonyítékok definíciója a központi költségvetési szerv elemi beszámolója pénzügyi (szabályszerűségi) ellenőrzésének módszertana 53-56. oldalán található.

A kiválasztott tranzakciókhoz tartozó, azok alapját képező dokumentumok ellenőrzése.

A helyszíni ellenőrzés során ellenőrizni kell a nemzetgazdasági számlákon elszámolt adott bevételeket, illetve visszautalásokat illetően, hogy azok a megfelelő hatósági határozatokon alapultak-e, továbbá a zártságot, a teljességet és a megbízhatóságot. A főkönyvi és az analitikus nyilvántartások adatainak egyezőségét. Az előírt kontrollok működését. Az intézkedések szabályosságát és azok szakmai megalapozottságát. A jogszabályokban előírt határidők betartását és hogy az adott bevételt érintő előírások alapján járt-e el az illetékes hatóság. A tranzakciók bizonylati alátámasztottságát és a bizonylatok Sztv. által előírt tartalmi és formai követelményeknek való megfelelést. Az adathiányos, tartalmi hibás tételek és téves könyvelések kezelését. A hatósági törvényességi ellenőrzések működését.

A nemzetgazdasági elszámolások ellenőrzési bizonyítékai összegyűjtésének specifikus eszközei

5.1. Bizonyító teszt

Bizonyító teszt (Substantive teszt) olyan eljárás, amely segítségével 95%-os valószínűséggel tárhatók a beszámolójelentés lényeges hibás állításai. Fontos, hogy a rendszer sajátosságai szerint válasszuk ki az ellenőrzési módszert.

A kiválasztott tranzakciókat törvényességi, számszaki és elszámolás-technika szempontok szerint ellenőrizzük.

A bizonyítékok eszközeiből a nemzetgazdasági elszámolásoknál a következő eljárások követendők:

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">– helyszíni megfigyelés;– tevékenység megfigyelése működés közben |
|--|

5.2. A tranzakciók kiválasztásának módszerei

A számvevőnek véletlenszerű (visszatevés nélküli) kétlépcsős mintavételezési eljárást kell alkalmaznia (1. sz. melléklet). A kiválasztásnak homogén sokaságból kell történnie. A mintavételezésnél – az egyes adónemek (TA, ÁFA, SZJA) esetében – jelentősége van a bevallási, illetve feltöltési határidővel összefüggő szezonalitásnak is. A sokasági elemek teljes listájának rendelkezésre állása esetén egy lépcsőben történik a mintavételezés.

5.3. Jelentéstétel

A számvevőnek az ellenőrzési megállapításait, következtetéseit írásba kell foglalnia.

A jelentés szerkezeti felépítése a vizsgálatvezető által jóváhagyott programot kell kövesse.

Szerkezete:

- a vizsgált nemzetgazdasági elszámolás rendszerének bemutatása;
- az ellenőrzési célok;
- a vizsgálat hatóköre (milyen szervezeti egységnél szerezte meg a számvevő a bizonyítékokat);
- az alkalmazott ellenőrzési módszerek;
- megállapítások, következtetések;
- megbízhatósági véleményalkotás;
- javaslatok.

A minősítő vélemény formáit a központi költségvetés elemi beszámolója pénzügyi szabályszerűségi ellenőrzésének módszertana 74-75. oldalán foglaltak tartalmazzák.

A számvevői jelentés mellé kell csatolni az ellenőrzött szervezet véleményét.

A számvevő köteles a vizsgálatvezető felé minden ellenvélemény rendezését dokumentálisan alátámasztani.

A számvevőnek – a vizsgálatvezető útján és egyetértésével – az ellenőrzött szerv észrevételeire választ kell adnia.

Kétlépcsős mintavétel

(a 2001. évi zárszámadás ellenőrzése során alkalmazott módszer)

A kétlépcsős mintavétel használatának esetei:

- a) a sokasági elemek teljes listája nem áll rendelkezésre (vagy igen drága beszerezni), de nagyobb összetartozó egységekre (csoportokra) rendelkezésre áll (vagy beszerezhető) a lista;
- b) a csoportok (pl.: területek) koncentráltóságuk következtében viszonylag olcsóbban figyelhetők meg, mint hasonló számosságú, de nem koncentráltan előforduló egyedek.

A kétlépcsős mintavétel lényege: két lépcsőben jutunk el a végső megfigyelési egységekhez.

- c) első lépésben a csoportok halmazából kiválasztunk egy egyszerű véletlen mintát;
- d) második lépésben a mintába bekerült csoportokon belül egyszerű véletlen kiválasztással újabb mintát veszünk.

A kétlépcsős mintavétel alkalmazása a nem „txt” formátumú kincstári adatbázis esetében:

- az adott évben lezajlott tranzakciók egyetlen listában nem állnak rendelkezésre, de az egyes napokra vonatkozóan megtekinthetők (ez a fent említett a) eset);
- ennek megfelelően először – minden egyes érintett nemzetgazdasági számla esetében – egyszerű véletlen (visszatevés nélküli) mintát veszünk azokból a naptári napokból, amikor tranzakció történt;
- ezt követően minden egyes kiválasztott napon belül egyszerű véletlen (visszatevés nélküli) mintát veszünk a tranzakciók köréből (a vizsgálat céljának megfelelően vagy a terheléssel (T), vagy a jóváírással (J) érintett elemekből);
- a mintaelemek (tranzakciók) elemzése és értékelése alapján következtetést vonunk le az adott nemzetgazdasági számlát érintő tranzakciók (T vagy J) teljes körére (az adott költségvetési évre) vonatkozóan.

TÁRSASÁGI ADÓ VISSZATÉRÍTÉSE	
Feladat	A május 31., július 20., október 20. és 2000. december 20-át követő 30-30 napos időszakokból összesen 40 külső és 20 belső, egyenként 1 M Ft, illetve, ahol lehet, 10 M Ft feletti tranzakció kiválasztása. (Belső tranzakció: nemzetgazdasági számlák közötti átvezetés.)
Napok kiválasztása	A fent jelzett időszakokból 5-5 nap véletlenszerű kiválasztása.
Tranzakciók kiválasztása	Minden egyes kiválasztott napon belül 2-2 külső és 1-1 belső tranzakció kiválasztása. (1-1 belső tranzakció: ÁFA és SZJA ellenszámlák váltakozása.)
Kiválasztás értékelése	Valamennyi kiválasztás homogén (rész)sokaságból történt, ebből fakadó torzulás nem merült fel.
Példák	<p>Január 9.: 1 külső tranzakcióból önmaga, a következő napon (jan. 10.) pedig a legelső megfelelő (külső és 1 M Ft feletti) tranzakció kiválasztása;</p> <p style="text-align: center;">1 belső tranzakcióból (SZJA) önmaga kiválasztása.</p> <p>Augusztus 7.: 10 külső tranzakcióból az 1. és a 9. elem kiválasztása;</p> <p style="text-align: center;">1 belső tranzakcióból (ÁFA) önmaga kiválasztása.</p>

SZEMÉLYI JÖVEDELEMADÓ VISSZATÉRÍTÉSE	
Feladat	A január 20., február 15., március 20. és 2000. december 20-át követő 30-30 napos időszakokból összesen 40 külső és 20 belső tranzakció kiválasztása, összeghatárra való tekintet nélkül. (Belső tranzakció: nemzetgazdasági számlák közötti átvezetés.)
Napok kiválasztása	A fent jelzett időszakokból 5-5 nap véletlenszerű kiválasztása
Tranzakciók kiválasztása	Minden egyes kiválasztott napon belül 2-2 külső és 1-1 belső tranzakció kiválasztása. (1-1 belső tranzakció: Társasági adó és ÁFA ellenszámlák váltakozása.)
Kiválasztás értékelése	Valamennyi kiválasztás homogén (rész)sokaságból történt, ebből fakadó torzulás nem merült fel.
Példák	<p>Január 15.: 38 külső tranzakcióból a 3. és a 35. elem kiválasztása; 44 belső tranzakcióból (ÁFA) a 21. elem kiválasztása.</p> <p>Április 6.: 6121 külső tranzakcióból a 788. és az 5011. elem kiválasztása; 17 belső tranzakcióból (Társasági adó) a 14. elem kiválasztása.</p> <p>Megjegyzés: $6121=765*8+1$, vagyis 765 db „teljes ablak” (8 elemű képernyő) plusz 1 db tranzakció. A kiválasztás két lépcsőben történt: először két véletlen szám generálására került sor 1 és 766 között (az eredmény: 99 és 627), majd az így kapott két képernyőn lévő 8-8 tranzakcióból 1-1 elem került kiválasztásra (az eredmény 4 és 3). Mindebből két tétel adódik: $98*8+4=788$, illetve $626*8+3=5011$.</p>

ÁLTALÁNOS FORGALMI ADÓ VISSZATÉRÍTÉSE

Feladat	A január 20., február 15., április 20. és október 20-át követő 30-30 napos időszakokból összesen 40 külső és 20 belső, egyenként 500 E Ft feletti tranzakció kiválasztása. (Belső tranzakció: nemzetgazdasági számlák közötti átvezetés.)
Napok kiválasztása	A fent jelzett időszakokból 5-5 nap véletlenszerű kiválasztása.
Tranzakciók kiválasztása	Minden egyes kiválasztott napon belül 2-2 külső és 1-1 belső tranzakció kiválasztása. (1-1 belső tranzakció: Társasági adó és SZJA ellenszámlák váltakozása.)
Kiválasztás értékelése	A belső tranzakciók kiválasztása homogén (rész)sokaságokból történt, ebből fakadó torzulás nem merült fel. A külső tranzakciók kiválasztása azonban a teljes 500 E Ft feletti állományból történt, aminek az az oka, hogy a több száz, esetenként több ezer tranzakció közül csak irreálisan nagy időráfordítással lehetett volna egyenként megszámlálni a külső tranzakciókat, a rendszer ugyanis nem képes az „összes nem belső átvezetés” szempontú lekérdezésre. A tranzakciók között tehát felváltva szerepelnek belső és külső elemek, és ha a generált véletlen szám egy belső elemet talált el, a legközelebbi külső elem került kiválasztásra. A torzulás mértéke a belső tranzakciók összes tranzakcióhoz viszonyított arányától és a (rész)sokaságon belüli koncentráltóságától függ.
Példák	November 6.: 354 „vegyes” tranzakcióból a 229. és a 301. elem kiválasztása; 12 belső tranzakcióból (Társasági adó) a 8. elem kiválasztása. Május 14.: 1952 „vegyes” tranzakcióból a 649. elem, valamint a „162. képernyőt” követő legelső külső tranzakció kiválasztása; 481 belső tranzakcióból (SZJA) a 49. elem kiválasztása.

KÉSEDELMI PÓTLÉK KIUTALÁSA	
Feladat	Az év egészében 60 külső, egyenként 100 E Ft feletti tranzakció kiválasztása.
Napok kiválasztása	Minden egyes hónapból 5-5 nap véletlenszerű kiválasztása.
Tranzakciók kiválasztása	Minden egyes kiválasztott napon belül 1-1 külső tranzakció kiválasztása.
Kiválasztás értékelése	Valamennyi kiválasztás homogén (rész)sokaságból történt, ebből fakadó torzulás nem merült fel.
Példák	Január 24.: 16 külső tranzakcióból a 6. elem kiválasztása. November 14.: 3 külső tranzakcióból az 1. elem kiválasztása.

BÍRSÁG BESZEDÉSE ÉS KIFIZETÉSE	
Feladat	<p>Az év egészében összesen 24 külső és 36 belső tranzakció (nemzetgazdasági számlák közötti átvezetés) kiválasztása:</p> <p style="padding-left: 40px;">Jóváírás: 1 M Ft feletti tranzakciók;</p> <p style="padding-left: 80px;">12 külső és 18 belső tranzakció.</p> <p style="padding-left: 40px;">Terhelés: 100 E Ft feletti tranzakciók;</p> <p style="padding-left: 80px;">12 külső és 18 belső tranzakció.</p>
Napok kiválasztása	Minden egyes hónapból 1-1 nap véletlenszerű kiválasztása (a terhelésnél és a jóváírásnál ugyanazok a napok szerepelnek).
Tranzakciók kiválasztása	Minden egyes napon belül 1-1 külső és 2-2 belső tranzakció kiválasztása. Ezáltal összesen (2*12=) 24-24 belső tranzakció került kiválasztásra a terhelésnél, illetve a jóváírásnál egyaránt, miközben valójában csak 18-18 tranzakcióra van szükségünk. A választott megoldásnak az a magyarázata, hogy a fő szempont a minél többféle és a különböző típusokon (ÁFA, Társasági adó stb.) belül lehetőleg közel azonos számú tétel mintába való bekerülése volt, az eredmény ismeretében pedig – utólag – szelektálásra került sor.
Kiválasztás értékelése	Valamennyi kiválasztás homogén (rész)sokaságból történt, ebből fakadó torzulás nem merült fel.
Példák (csak a terhelés esetében, jóváírásnál azonos az alkalmazott módszer)	<p>Szeptember 12.: 20 külső tranzakcióból a 8. elem kiválasztása.</p> <p>Átvezetések (egész évben): a már említett megfontolás eredményeként 5 db Társasági adó, 4 SZJA, 7 ÁFA, 6 késedelmi pótlék, továbbá 1-1 „egyéb kötelezettségek”, illetve „normatív támogatások” ellenszámla került kiválasztásra. Az első négy esetben – a minél kiegyenlítettebb minta érdekében – a következő elhagyásokra került sor:</p> <p>Társasági adó: -1 (marad 4 db); SZJA: változatlan (4); ÁFA: -3 (marad 4); kés. pótl.: -2 (marad 4). Az elhagyások során fontos szempont volt a megmaradt tételek lehetőleg minél egyenletesebb eloszlása az éven belül.</p> <p>Összesen: 4*4+2=18 tétel.</p>

IMPORT-ÁFA KÖZVETLEN BEVÉTEL
(vámbiztosíték számláról való átvezetés nélkül)

Feladat	Az év egészében 30, egyenként 100 E Ft feletti tranzakció kiválasztása.
Napok kiválasztása	Minden hónapból 2-2 nap és minden második hónapból plusz 1-1 nap kiválasztása.
Tranzakciók kiválasztása	Minden egyes kiválasztott napon belül 1-1 tranzakció kiválasztása.
Kiválasztás értékelése	Valamennyi kiválasztás homogén (rész)sokaságból történt, ebből fakadó torzulás nem merült fel.
Példák	Április 9.: 1156 tranzakcióból a 793. elem kiválasztása. December 20.: 660 tranzakcióból a 359. elem kiválasztása.

JÖVEDÉKIADÓ-BEVÉTEL	
Feladat	<p>Az év egészében összesen:</p> <p>40 db „üzemanyagok jöv. adó”,</p> <p>7 db „egyéb termékek jöv. adó” és</p> <p>13 db „dohánygyártmány jöv. adó”, egyenként 100 E Ft feletti jóváírás kiválasztása.</p>
Napok kiválasztása	Minden egyes hónapból 5-5 nap véletlenszerű kiválasztása.
Tranzakciók kiválasztása	<p>Minden egyes kiválasztott napon belül 1-1 tranzakció kiválasztása. A 40 – 7 – 13 megoszlás biztosítása úgy történt, hogy az egyes típusokon belül az év egészét tekintve minél egyenletesebb előfordulást kapjunk (lehetőleg egyik tranzakció-típus se koncentráldjon az év valamelyik részére).</p> <p>A konkrét megoszlás (jan., febr., márc. stb sorrendben):</p> <p>Üzemanyag: minden hónapban 3-3 és negyedévenként plusz 1;</p> <p>Egyéb termék: 0-2-0-1-0-0-0-2-0-1-0-1;</p> <p>Dohánygyártm.: 2-0-1-1-2-1-2-0-1-1-2-0.</p> <p>(Amennyiben valamelyik napon nem volt egyetlen 100 E Ft feletti jóváírás sem, a rákövetkező kincstári nap került automatikusan kiválasztásra.)</p>
Kiválasztás értékelése	Valamennyi kiválasztás homogén (rész)sokaságból történt, ebből fakadó torzulás nem merült fel.
Példák	<p>Március 5.: 27 tranzakcióból a 10. elem kiválasztása (üzemanyag).</p> <p>Augusztus 10.: 17 tranzakcióból a 11. elem kiválasztása (egyéb termék).</p> <p>November 27.: 2 tranzakcióból a 2. elem kiválasztása (dohánygyártmány).</p>

ÜZEMANYAG JÖVEDÉKI ADÓ VISSZATÉRÍTÉSE	
Feladat	<p>Január elejéről, február elejéről és december végéről összesen 30-30 kis, illetve nagy tranzakció kiválasztása.</p> <p>Összeghatár: 10 E – 100 E Ft, illetve > 1 M Ft</p>
Napok kiválasztása	<p>Január első 10 kincstári napja</p> <p>Február első 10 kincstári napja</p> <p>December utolsó 10 kincstári napja</p>
Tranzakciók kiválasztása	<p>Minden egyes napon belül 1-1 kis, illetve nagy tétel véletlenszerű kiválasztása.</p> <p>(Amennyiben valamelyik napon nem volt egyetlen megfelelő tranzakció sem, a rákövetkező kincstári nap került automatikusan kiválasztásra.)</p>
Kiválasztás értékelése	<p>Valamennyi kiválasztás homogén (rész)sokaságból történt, ebből fakadó torzulás nem merült fel.</p>
Példák	<p>Február 12.: 122 „kis” tranzakcióból a 11. elem kiválasztása.</p> <p style="padding-left: 40px;">20 „nagy” tranzakcióból a 12. elem kiválasztása.</p> <p>December 19.: 88 „kis” tranzakcióból a 78. elem kiválasztása;</p> <p style="padding-left: 40px;">34 „nagy” tételből a 14. elem kiválasztása.</p>

VÁMVISSZATÉRÍTÉS	
Feladat	Az év egészében 60 db, egyenként 100 E Ft feletti tranzakció kiválasztása.
Napok kiválasztása	Minden egyes hónapból 5-5 nap véletlenszerű kiválasztása.
Tranzakciók kiválasztása	Minden egyes kiválasztott napon belül 1-1 tranzakció kiválasztása. (Amennyiben valamelyik napon nem volt egyetlen 100 E Ft feletti kifizetés sem, a rákövetkező kincstári nap került automatikusan kiválasztásra.)
Kiválasztás értékelése	Valamennyi kiválasztás homogén (rész)sokaságból történt, ebből fakadó torzulás nem merült fel.
Példák	Február 23.: 66 tranzakcióból a 38. elem kiválasztása. November 5.: 150 tranzakcióból a 22. elem kiválasztása.

Budapest, 2002. december