Első könyv

Elvi alapvetés

Az Elvi alapvetésben jogállásának, hatáskörének, irányításának főbb jellemzőit is felvázolva, megvilágítjuk az ÁSZ ellenőrzési szakmai szabályrendszerének az INTOSAI standardokhoz is igazodó tartalmát, „rendszerépítkezésének” logikáját.

Tartalomjegyzék

I. Az ÁSZ jogállása, ellenőrzési hatásköre, irányítása 5
1. Jogállás .. ..

I. Az ÁSZ jogállása, ellenőrzési hatásköre, irányítása

1. Jogállás

Az Országgyűlés a demokratikus jogállam intézményrendszerének fontos részeként hozta létre az 1990. január 1-jétől működő Állami Számvevőszéket.

Történelmi gyökerei oda nyúlnak vissza, hogy az 1867. évi osztrák–magyar kiegyezést követően alakult ki az önálló magyar államháztartás és 1870-ben jött létre a közpénzek felhasználását ellenőrző Magyar Királyi Legfőbb Állami Számvevőszék, amit 1949-ben megszüntettek.

Az Alkotmány kinyilvánítja, hogy az ÁSZ az Országgyűlés pénzügyi-gazdasági ellenőrző szerve. Az ÁSZ-ról szóló törvény – az Országgyűlésben 2004. május 24-én ellenszavazat nélkül elfogadott módosításával – egyértelművé teszi, hogy az ÁSZ az állam legfőbb pénzügyi ellenőrző szerve.

Az ÁSZ-ra vonatkozó szabályozás három szintű: az államszervezetben elfoglalt helyét az Alkotmány, ellenőrzési kötelezettségeit és jogosultságait a számvevőszékről szóló törvény és más törvények szabják meg, míg a szervezet működésére és irányítására – a törvényi kerethez igazodóan – belső szabályzatok vonatkoznak.

Az ÁSZ csak a törvényeknek és az Országgyűlésnek van alárendelve. Ez nem jelent közvetlen szervezeti alárendeltséget. Az Országgyűlés közvetlenül nem irányítja és felügyeli az ÁSZ ellenőrzési tevékenységét, valamint gazdálkodását. Utóbbit az Országgyűlés elnöke által pályázat útján megbízott független költségvetési minősítésű könyvvizsgáló ellenőrzi.

A Számvevőszék ellenőrzéseit törvényességi, célszerűségi és eredményességi szempontok szerint végzi, elősegíti az Országgyűlés költségvetési jogának gyakorlását, törvényhozási és ellenőrzési funkcióinak érvényre jutását.

A hatályos magyar jogrendben az Alkotmány és az ÁSZ-ról szóló törvény előírásai hivatottak garantálni az állam legfőbb pénzügyi ellenőrző szervének a függetlenségét. A függetlenség biztosítékai érvényre jutnak az elnök és az alelnökök megválasztása, mentelmi joga, visszahívása, valamint az

elnök vezetési, irányítási és döntési jogosítványai, továbbá az ÁSZ költségvetési kapcsolatai körében. Az INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions, Legfőbb Ellenőrző Intézmények Nemzetközi Szervezete, az ENSZ Közgazdasági és Jogi Tanácsa mellé rendelt, nem kormányközi konzultatív jogú szervezet) nemzetközi standardjainak megfelelően az ÁSZ függetlenségére vonatkozó állami szabályokat az Ellenőrzési Elvek és Standardok részletezi.

Az Országgyűlésben az elnök (akadályoztatása esetén az alelnökök) képviseli az ÁSZ-t. Az elnök állandó meghívottként részt vehet és felszólalhat az Országgyűlés plenáris ülésein és a bizottságok ülésein. A zárszámadási, valamint a költségvetési törvényjavaslat tárgyalásakor a plenáris ülésen felszólal, ÁSZ jelentések, köztük az éves tevékenységről szóló jelentés vitáján pedig expozét mond.

A képviselők az elnöknek kérdést tehetnek fel a feladatkörébe tartozó ügyekben. Az ÁSZ elnöke nem interpellálható.

2. Ellenőrzési hatáskör

Az ÁSZ általános ellenőrzési hatáskörét mindenekelőtt az Alkotmány és a Számvevőszékről szóló – többször módosított – törvény határozza meg. Ezenkívül további törvények írnak elő ellenőrzési, ellenjegyzési, véleményezési, javaslattételi kötelezettségeket és jogosultságokat.

A szervezet nemzetközi mércével mérve is széles ellenőrzési hatáskörrel rendelkezik, ami kiterjed a teljes államháztartásra, az állam kincstári, valamint vállalkozói vagyonára, az államháztartáson kívüli egyes állami feladatokat ellátó, részben vagy egészben állami tulajdonban lévő szervezetek gazdálkodására, az Országgyűlésnek beszámolási kötelezettséggel tartozó szervezetek működésének, valamint a pártok gazdálkodása törvényességének ellenőrzésére is.

A Számvevőszék nem pusztán az államháztartás körében, hanem az üzleti (magán)szférában is a végső felhasználóig követheti a közpénzek és a közvagyon felhasználásának, hasznosításának folyamatát.

Kiemelt feladata a költségvetés (benne a társadalombiztosítás) zárszámadásának ellenőrzése, valamint a költségvetési javaslat megalapozottsá-

gának véleményezése. Az Országgyűlés a zárszámadásról, valamint a költségvetésről szóló törvényjavaslatokat az ezekre vonatkozó számvevőszéki jelentésekkel (véleménnyel) együtt tárgyalja.

Az ÁSZ évenként ellenőrzi a zárszámadást, véleményezi a költségvetési törvényjavaslatot, ellenőrzi a nemzeti hírügynökség, a nemzeti vagyonkezelő szervezet gazdálkodását, valamint a fővárosi és a kerületi önkormányzatok közötti forrásmegosztást. Kétévenként ellenőrzi a rendszeres költségvetési támogatásban részesülő pártok és pártalapítványok gazdálkodását. Rendszeresen ellenőrzi az állami költségvetés szerkezeti rendjébe tartozó fejezetek és az elkülönített állami pénzalapok gazdálkodását, valamint a rendszeres ellenőrzések körébe tartozik a társadalombiztosítás pénzügyi alapjainak, a helyi önkormányzatok és a kisebbségi önkormányzatok gazdálkodásának vizsgálata is. A Számvevőszékről szóló törvény nem értelmezi, részletezi a „rendszeresen" előírást, hanem úgy szól, hogy ha törvény másként nem rendelkezik, akkor az Állami Számvevőszék feladatkörébe tartozó ellenőrzések gyakoriságát a szervezet elnöke határozza meg.

A Számvevőszék – a rá vonatkozó törvény értelmében – ellenőrzései során figyelemmel kíséri az államháztartás számviteli rendjének betartását, az államháztartás belső pénzügyi ellenőrzési rendszerének működését, véleményezi a továbbfejlesztésükre vonatkozó javaslatokat, illetőleg ilyen javaslatot tesz. Ez a törvényi felhatalmazás jogilag is megerősíti a Számvevőszék szakmai szerepvállalását az államháztartás, a pénzügyi rendszer és a számvitel fejlesztésében.

Az ÁSZ elnökének – törvényekben szabályozott – jogosultságai közé tartozik, hogy ellenjegyzi a költségvetés hitelfelvételére vonatkozó szerződéseket, tanúsítva, hogy a hitelfelvétel megfelel a törvényi előírásoknak; továbbá véleményezi a Magyar Nemzeti Bank könyvvizsgálójára tett javaslatot, javaslatot tesz a nemzeti vagyonkezelő szervezet felügyelő bizottságának elnökére, az elkülönített állami pénzalapok könyvvizsgálóira, valamint – meghatározott feltételek esetén – állami gazdálkodó szervezetek felügyelő bizottsági elnökeinek személyére is.

3. Irányítás és szervezet

A számvevőszékről szóló törvény kimondja, hogy az elnök irányítja a szervezet tevékenységét és gondoskodik arról, hogy az a törvény előírásainak megfeleljen. A szervezet ellenőrzési jogosultságainak és kötelezettségeinek ellátásához az alapvető, gyakran stratégiai döntések meghozatala, a belső irányítási, felelősségi, valamint az ellenőrzési szakmai szabályozási rendszer kialakítása és a bennük foglaltak érvényre juttatása, a különböző belső koncepciók, tervek, szabályzatok, beszámolók elfogadása általában az elnök jogosítványa.

Az irányítási modell sajátossága, hogy a munkaszervezet operatív vezetését a főtitkár látja el, egyfelől gyakorolva a költségvetési fejezet felügyeletét ellátó szerv vezetőjének jogosítványait, másfelől irányítva a funkcionális tevékenységeket végző igazgatóságot.

Az ÁSZ tevékenységének irányítását az elnöki értekezlet, továbbá a főtitkári értekezlet, valamint az elnöki tanácsadó testület, s ezek mellett a módszertani bizottság és a felvételi bizottság segíti.

Az elnök vezetésével az alelnökökből és a fő szakmai vezetőkből álló elnöki értekezlet a jelentések mellett a stratégiai jelentőségű kérdéseket vitatja meg, hozzájárulva az elnöki döntéshozatalhoz.

A főtitkár vezetésével a főtitkári értekezlet az operatív irányítást segíti.

A stratégiai szintű elnöki döntések előkészítését szakmai műhelyvitákkal, tanácsadással támogatja a külső szakértőkre is támaszkodó elnöki tanácsadó testület, amelynek elnökét és tagjait e tisztség ellátására az ÁSZ elnöke kéri fel.

A főtitkár vezetésével működő módszertani bizottság az ellenőrzések szakmai szabályozása fejlesztését szolgáló javaslatok, dokumentumok „szűrője", véleményezője.

A felvételi bizottság véleményt formál az ÁSZ-hoz pályázók szakmai felkészültségéről, alkalmasságáról.

Az ÁSZ-nál az ellenőrzéseket két igazgatóság végzi, egy pedig az irányítás és a működtetés teendőit látja el. Az előbbieket egy-egy főigazgató, az utóbbit a főtitkár irányítja. A szervezeti és irányítási modell egyenrangú feladatként kezeli a két igazgatóság tevékenységét, azaz a központi kormányzat, illetőleg a helyi önkormányzatok közpénz- és közvagyon-felhasználásának,

működésének és gazdálkodásának ellenőrzését. A önkormányzati igazgatósághoz megyei irodák is tartoznak.

Az elnök hagyja jóvá az ellenőrzési tevékenységre vonatkozó alapvető szabályokat és eljárásokat, elrendeli alkalmazásukat. Az ellenőrzési tevékenység szakmai fejlesztéséért a főtitkár a felelős: ellátja és koordinálja az ellenőrzési módszerek fejlesztésére irányuló tevékenységeket, felelős az ÁSZ-stratégiában meghatározott ellenőrzés-módszertani fejlesztések megvalósításáért. A főigazgatók gondoskodnak az általuk vezetett igazgatóság ellenőrzési feladatkörébe tartozó területek sajátosságaihoz igazodó módszertanok és segédletek kidolgozásáról és továbbfejlesztéséről, jóváhagyják és kiadják a módszertanokhoz tartozó segédleteket.

Az ellenőrzési tevékenység minőségbiztosítását egyrészt az arra létrehozott önálló szervezeti egység látja el, másrészt folyamatba épített felülvizsgálatokat végeznek az ellenőrzési igazgatóságok is.

Az ellenőrzési tapasztalatokra épülő, véleményformáló tanácsadási tevékenységet kutatási műhely, az ÁSZ Fejlesztési és Módszertani Intézete segíti.

4. Stratégia és tervezés

Az intézményi szintű ellenőrzési tervezés összetett folyamat. Magában foglalja az ÁSZ stratégiájának, az éves szakmai tervezési köriratnak, valamint az éves ellenőrzési tervnek a kidolgozását, továbbá az igazgatósági operatív tervek elkészítését.

Minél szélesebb egy számvevőszék ellenőrzési hatásköre és minél intenzívebbek parlamenti kapcsolatai, annál nagyobb a felelőssége abban, hogy a közszféra, illetve a nemzetgazdaság egészében gondolkodva több évre kitekintve tervezze meg feladatait. Ez stratégiai vezetést és tervezést igényel.

A stratégiaalkotásban – programozott módon, szervezett keretekben – a Számvevőszék teljes szakmai kollektívája, valamint az elnöki tanácsadó testület is közreműködik. A stratégiai tervezés célja, hogy – általában egy-egy parlamenti ciklus időszakára – meghatározza az ellenőrzési tevékenység fő irányait és belső arányait, a feladatok végrehajtásához szükséges erőforrások hatékony hasznosításának lehetőségeit.

A stratégiát az elnök határozza meg, hagyja jóvá és értékeli végrehajtását.

A stratégia és az éves ellenőrzési terv közötti kapcsolatot elsősorban az évenként készülő szakmai tervezési köriratban foglalt tervezési irányelvek teremtik meg azzal, hogy tartalmazzák a terv készítéséhez szükséges legfontosabb információkat és a legnagyobb kockázatokat hordozó területekre, problémákra hívják fel a figyelmet.

A körirat összeállításához – a tervévre vonatkozóan – lényegében a stratégia megalapozásához hasonlóan tisztázni kell a számvevőszéki tevékenységet befolyásoló gazdasági, társadalmi környezet várható alakulásának a főbb feladatok megválasztásához célszerűen figyelembe veendő jellemzőit. A köriratban ennek alapján kell meghatározni a tervévben érvényesítendő ellenőrzési prioritásokat, kiemelt területeket, az ellenőrzések szervezésére és realizálására vonatkozó általános irányelveket és az ellenőrzéseken kívüli egyéb – elsősorban véleményformálási, tanácsadási – feladatokat.

A köriratban, azaz a tervezési irányelvben foglaltak mérlegelésével, a kockázatelemzésre alapozott prioritások kijelölésével, a rendelkezésre álló ellenőrzési kapacitás ésszerű felhasználására vonatkozó számításokkal és széles körű belső egyeztetésekkel alakul ki az ÁSZ éves ellenőrzési terve.

Az éves ellenőrzési terv olyan feladatsort tartalmaz, ami a megelőző évről áthúzódó vizsgálatok mellett a tervévben kezdődő és befejeződő, valamint a következő évre áthúzódó ellenőrzéseket foglalja magában. Az éves ellenőrzési tervhez – belső használatra – a következő két évre feladatsoros és tematikus kitekintő összeállítás is készül, ami a stratégiában rögzített súlypontozáshoz igazodóan várható ellenőrzéseket tartalmazza.

Az éves ellenőrzési tervet az elnök hagyja jóvá. A jóváhagyást követően az ellenőrzési terv nyilvános. Az ellenőrzési terv módosítását az elnök engedélyezheti.

Az ellenőrzési igazgatóságok az ellenőrzési terv alapján készítik el az operatív ellenőrzési tervüket, ami az ÁSZ ellenőrzési tervében megszabott feladatok végrehajtásához részletezi a humán erőforrásokat és intézkedik a végrehajtás megszervezéséről. Az operatív terv nem nyilvános.

II. Az INTOSAI nemzetközi standardjainak rendszere

5. A számvevőszéki ellenőrzés „alkotmánya” – a Limai Nyilatkozat

Az 1953-ban alakult, s ez idő szerint – a Mexikó-városban rendezett XIX. Kongresszust követően – már 188 ország legfőbb pénzügyi ellenőrző szervezetét integráló, működésük szakmai fejlesztését és harmonizálását támogató szervezet munkájának vezérelve, szlogenje: Experientia Mutua Omnibus Prodest, azaz a tapasztalatcsere mindenkinek hasznára válik. A szervezetnek a perui fővárosban 1977 októberében lezajlott kongresszusán fogadták el az azóta is a számvevőszéki ellenőrzés alkotmányának tekintett nyilatkozatot, ami mindenekelőtt azt a célt szolgálta, hogy a felhalmozódott tapasztalatok közkinccsé váljanak a számvevőszékek világában és egységes elvi alapokra építsék, működtessék ellenőrző tevékenységüket.

A nyilatkozat szerint a számvevőszékek alapvető feladatai:

- a törvények, szabályok betartásának biztosítása;
- gondoskodás a pénzforrások célszerű, gazdaságos és hatékony felhasználásáról;
- a parlament tájékoztatása a költségvetési források jogszerű felhasználásáról s a kormány gazdálkodásáról;
- a közpénzekre vonatkozó szabályok alkalmazásának figyelemmel kísérése és a szabályozás korszerűsítésének előmozdítása.

A 7 fejezetből és 25 paragrafusból álló dokumentum a közpénzek ellenőrzésének minden lényeges elemére kitér. Meghatározza a számvevőszéki ellenőrzés céljait és fő típusait, a törvényhozó és a végrehajtó hatalommal való kapcsolatait, az ellenőrzési hatáskör és a vizsgálati módszerek főbb összetevőit. Reflektorfénybe állítja a számvevőszékek függetlenségét, defi-

niálja annak tartalmát, indokolja szükségességét és megszabja érvényesülésének feltételeit.

A Limai Nyilatkozat – az INTOSAI szerepének megfelelően – megveti az alapjait annak, hogy az egyes nemzeti számvevőszékek minél inkább azonos elvekkel és módszerekkel dolgozzanak. A nyilatkozatra épülő, ma is fejlődő szakmai szabályozási rendszer alkalmazásának tapasztalatai igazolják, hogy szükséges és lehetséges a különböző hagyományokon, kultúrákon, politikai berendezkedéseken átívelő elvek, szabályok megfogalmazása a pénzügyi ellenőrzés számára.

A nyilatkozat mellé felsorakoztatható súllyal, jelentőséggel fogadták el a világszervezet 2007. évi XIX. Kongresszusán a Mexikói Nyilatkozat a számvevőszékek függetlenségéről (Mexico Declaration on SAI Independence) című dokumentumot, ami – egyebek mellett – olyan elveket nyilvánít ki, mint a legfőbb ellenőrző szervezetek statútumának alkotmányos szabályozása, a feladataik elvégzéséhez szükséges információkhoz való hozzájutás garantálása, döntési szabadság a munkájukról szóló jelentések elkészítéséről, tartalmáról és a lehetőség számukra javaslataik valóra váltásának nyomon követésére.

6. A szabályrendszer fejlődésének főbb állomásai

Az Európai Unió tagjainak számvevőszékei és az unió hasonló szervezete, az Európai Számvevőszék (European Court of Auditors) jellemzően utólagos (ex post) vizsgálatokat, szabályszerűségi, valamint teljesítmény-ellenőrzéseket végeznek. Közülük azonban néhány előzetes (ex ante) vizsgálatokat is folytat.

A szabályszerűségi ellenőrzésekkel lefedett területek, szervezetek, illetve (nemzeti) számlák, különböző beszámolók köre és a vizsgálatok súlypontjai több vonatkozásban eltérőek az egyes országok között.

A teljesítmény-ellenőrzések nagyobbrészt az ún. normatív jellegű közelítésen alapulnak, a gazdaságosság, a hatékonyság és az eredményesség kritériumaira összpontosulnak, de találkozhatunk jellemzően más közelítéssel is (például Franciaországban előtérben állnak a programelemzések, Németországban pedig az ellenőrzéseket-értékeléseket már közvetlenül a szakmapolitikai döntés meghozatala után megkezdik).

A részleteiket tekintve több-kevesebb eltéréssel megvalósuló ellenőrzések alapvetően azonos rendező elvek és kritériumok szerinti végzése és „csereszabatosságuk" biztosítása érdekében az INTOSAI égisze alatt már a szervezet megalakulását követően kibontakozott és később megerősödött, kiteljesedett a módszertani fejlesztési tevékenység.

A szakmai szemlélet, a tevékenységi filozófia fejlődésének jelentős állomása volt a világszervezet 1992. évi XIV. kongresszusán elfogadott Washingtoni megállapodás, ami hangsúlyozta, hogy az addigi gyakorlattól eltérően az ellenőrzések lehetőleg ne pusztán leíró, szemlélő jellegű kontrollt jelentsenek, hanem legyenek javító, segítő szándékúak, igyekezzenek hatást gyakorolni az állam gazdálkodására, és a hibák feltárásán túlmenően azok kiküszöbölésére is tegyenek javaslatokat. Ezzel a szabályszerűségi vizsgálatok mellett növekvő figyelmet kaptak a teljesítmény-ellenőrzések.

Korábban – többéves munkával – több ízben készültek az ellenőrzések alapvető szabályait, standardjait tartalmazó szabálytervezetek, amelyek folyamatos kiigazításával sikerült elkészíteni az INTOSAI ellenőrzési standardokat (INTOSAI Auditing Standards), amit szintén az 1992-ben rendezett kongresszuson fogadtak el. Azóta – az egymást követő kongresszusok által megerősítve, jóváhagyva – a világszervezet szinte folyamatosan alakítja, formálja, korszerűsíti nemzetközi standardjainak, szakmai szabályozási dokumentumainak rendszerét.

1998-ban – az Európai Számvevőszék kezdeményezésére – közreadták az INTOSAI standardok alkalmazását segítő kézikönyv formájában az Európának ajánlott szabályokat (European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing Standards).

Különösen az utóbbi években hozzájárult a szabályozási rendszer fejlesztéséhez az INTOSAI és az IFAC (International Federation of Accountants, Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége) közötti együttműködés a „jó kormányzás" és az elszámoltathatóság kritériumainak tisztázása és vizsgálati standardjainak alakítása-fejlesztése érdekében. Az IFAC közzétette a közszféra elszámoltatási szabályait (Public Sector Accounting Standards – IPSASs).

A 2004. októberi XVIII. Kongresszuson, Budapesten elfogadták az INTOSAI modernizálását szolgáló 2005–2010. évi stratégiai tervet, s ugyanezen a kongresszuson hagyták jóvá a teljesítmény-ellenőrzések útmutatóját (ISSAI 3000, Implementation Guidelines for Performance Auditing), vala-

mint a közszféra belső kontroll standardjainak irányelveit is (Guidelines for Internal Controll Standards for Public Sector), aminek „előfutára", első változata már 1992-ben megszületett.

A Mexikó-városban lezajlott XIX. Kongresszuson, 2007-ben reflektorfénybe került a teljesítmény-ellenőrzés fejlesztése, s emellett jóváhagyták a stratégiai tervnek megfelelően átalakuló, modernizálódó ellenőrzés-szakmai szabályozás, a nemzetközi standardok rendszerének újszerű felépítését, a rendszer megújítására irányuló további teendőket, ideértve azokat is, amelyek a „jó kormányzás" vitelét és fejlesztését támogatják.

A kongresszuson egyetértés volt abban, hogy szükséges ismételten áttekinteni és értelmezni korunk gazdasági és társadalmi kihívásainak körülményei között az egyes ellenőrzési típusokat, gondot fordítva egymásközti kapcsolódásaik és esetleges kölcsönhatásaik eddigieknél elmélyültebb feltárására és tartalmi modernizálásuk, gazdagításuk lehetőségeire.

A két alaptípus mellett vizsgálni kell az elsősorban a hatályos jogrend előírásainak érvényre jutásával összefüggő megfelelőségi ellenőrzést (compliance audit), abból a szempontból is, hogy azt esetleg harmadik alaptípusként vagy inkább a korábbiaknál tágabban, gazdagabb tartalommal értelmezendő teljesítmény-ellenőrzések egyik új, sajátos válfajaként lesz-e célszerű kezelni.

Az egyik legfontosabb tisztázandó kérdés: hogyan tehető szorosabbá és eredményesebbé a teljesítmény-ellenőrzés és a programértékelés (program evaluation) közötti kapcsolat, kölcsönhatás, abból kiindulva, hogy a programértékelés a programközpontú, rendszerorientált teljesítmény-ellenőrzés sajátos leágazásaként is felfogható.

7. Az INTOSAI nemzetközi standardok megújuló rendszere

Az INTOSAI megújuló szakmai szabályozási rendszerének (International Standards of the SAI's, rövidítve: ISSAI) *első/legfelső szintje,* az INTOSAI-ban rendszeresített megnevezés szerint *Founding Principles,* maga a Limai Nyilatkozat (Lima Declaration). A rendszerben ez ISSAI 1 jelzéssel szerepel.

Erre épül rá a nemzetközi standardok, a szakmai szabályok teljes rendszere.

A *második szint*: a számvevőszékek működésének (elő)feltételei *(Prerequisites for the Functioning of Supreme Audit Institutions).*

Ez az önálló intézményi szabályozási szint új elem az átformálódó, fejlődő rendszerben. Végleges tartalma még nem alakult ki, folyik a „felépítése". Az a felismerés áll mögötte, hogy az intézményi stratégia (policy), az intézményi identitás és a számvevőszéki intézményi működésre és az ellenőrzési tevékenységre egyaránt meghatározó hatást gyakorló minőségi követelmények, továbbá magának a számvevőszéki tevékenységnek az átláthatóságára és elszámoltathatóságára vonatkozó alapelvek és alapvető szabályok kimunkálása és érvényesítése hiányában, pusztán közvetlenül az ellenőrzési folyamat, tevékenység szabályozása útján nem garantálható a számvevőszéki ellenőrzések magas fokon szabályozott, hatékony és eredményes megvalósítása. Következésképpen célszerű egymással összehangoltan, lehetőleg tartósan érvényesülő előírásokkal szabályozni az előbb említetteket, oly módon, hogy együttesen egyértelműen identifikálják a modern számvevőszék intézményét.

Ez idő szerint biztos az, hogy a meglévő szabályozások közül e szinthez tartozik az Etikai Kódex (INTOSAI Code of Ethics, ISSAI 30).

Az INTOSAI a szervezet egészére, tehát működésére, gazdálkodására kiterjedő teljes minőség-menedzsmentre (Total Quality Management, TQM) vonatkozó szabályozást készül kialakítani, ami majd szintén a rendszernek ehhez a szintjéhez tartozik.

A működési (elő)feltételek kapcsán a számvevőszékek függetlensége olyannyira reflektorfénybe kerül(t), hogy – bár az arra vonatkozó szabályozást a hatályban lévő általános ellenőrzési standardok (ISSAI 200) is tartalmazzák – a rendszernek ehhez a szintjéhez, sávjához sorolták a számvevőszékek függetlenségére vonatkozó elvek és a jó gyakorlat dokumentumát (INTOSAI Guidelines and Good Practices related to SAI Independence, ISSAI 11), mint ahogy ezt tették a Mexikói Nyilatkozat a függetlenségről (Mexico Declaration on SAI Independence, ISSAI 10) című dokumentummal, továbbá a számvevőszéki működés átláthatóságának és elszámoltathatóságának elveit összegyűjtő előzetes vázlatként kibocsátott anyaggal (Principles of Transparency and Accountability, Preliminary draft, ISSAI 20) is.

A szabályrendszer *harmadik szintjét* az alapvető ellenőrzési elvek *(Fundamental Auditing Principles)* képezik.

A számvevőszéki ellenőrzés szabályozásának gerincét, alapvető rendező elveit és szabályait továbbra is a korábban elfogadott standardok határozzák meg: alapelvek (Basic Principles, ISSAI 100), általános standardok (General Standards, ISSAI 200), az ellenőrzések végrehajtásának standardjai (Field Standards, ISSAI 300), s végül a jelentések standardjai (Reporting Standards, ISSAI 400).

A *negyedik szint* „vegyes" jellegű, a legkülönbözőbb további ellenőrzésmódszertani útmutatók – egyre bővülő – körét jelenti *(Auditing Guidelines, Implementation Guidelines)*.

Minden, ami a rendszerben a harmadik szint alatt helyezkedik el, ide sorolható, sorolandó (ellenőrzési irányelvek, módszertani útmutatók, eljárási eligazítók, vizsgálati segédletek). Ezek gyakran, de nem mindig típusspecifikusak, azaz többnyire valamelyik ellenőrzési típushoz kapcsolódnak. Helyet kapnak itt a számvevőszékek hatókörébe kerülő újszerű feladatok ellátásával, így például a környezetvédelemmel, a privatizációval, az államadóssággal kapcsolatos ellenőrzésekre vonatkozó módszertani útmutatók is.

A meglévő, valamint a kidolgozni és megjelentetni tervezett különféle útmutatók száma ebben a körben, a rendszer negyedik szintjén mintegy 70. Közülük jó néhány elkészítésére nincs még határidő kitűzve.

Az INTOSAI az eddigieknél is nyitottabbá válik a különféle pénzügyi, ellenőrzési, könyvvizsgálati standardokat kibocsátó szervezetekkel való együttműködésben. Súlyt fektet arra, hogy mindinkább „felhasználóbarát" módszertani anyagok, útmutatók készüljenek. A pénzügyi-szabályszerűségi vizsgálatokra vonatkozó standardok összeállításában a világszervezet, illetve annak a standardokkal foglalkozó bizottsága kooperál az IFAC önálló standard alkotó testületével (IFAC's, International Auditing and Assurance Standars Board). Az e testület által készített standardokat (ISA's, International Standards on Auditing) oly módon rendszeresíti a számvevőszékek tevékenységének segítésére, hogy maga az INTOSAI a szóban forgó standardokhoz a mindennapi alkalmazást támogató gyakorlati megjegyzéseket (Practice Notes) csatol. A megjegyzéseket nem a „kell"-követelményt jelentő előírásként, hanem gyakorlati eligazításként ajánlják kezelni, hasznosítani.

Az INTOSAI standardok nem korlátozódnak a külső, a számvevőszéki (pénzügyi) ellenőrzés, auditálás területére. Olyan útmutatók is készülnek, amelyek a hatékony vezetés elősegítése érdekében a belső irányítási (kontroll) rendszerekre, a számvitelre és az irányítási felelősségre vonatkoznak és általában a korszerű menedzsmentet, a „jó kormányzás" megvalósítását igyekeznek előmozdítani (INTOSAI Guidance for Good Governance).

III. Az Állami Számvevőszék ellenőrzéseinek szabályai

8. Elvek és célok

A számvevőszéki ellenőrzés szakmai szabályozása – tartalmilag, tematikailag és felépítését, belső logikáját is tekintve – igazodik az INTOSAI szabályrendszeréhez, standardjaihoz. Arra irányul, hogy az állam legfőbb pénzügyi ellenőrző szerve szakszerűen és megbízhatóan teljesítse törvényi kötelezettségeit és erőforrásainak ésszerű hasznosításával minél teljesebben fedje le a közszféra működését, minimálisra szűkítve a fel nem derített hibák, kedvezőtlen gazdasági, pénzügyi folyamatok kockázatait. Ennek alapfeltétele, hogy az ellenőrzések tartalma, struktúrája és megvalósításuk módja (a „mit" és a „hogyan") egymásnak kölcsönösen megfeleljenek, s egységes rendszert alkossanak.

Az ÁSZ ellenőrzései, jelentései egyenletesen jó minőségének fenntartása, az intézmény iránti bizalom őrzése és erősítése szempontjából megkülönböztetett jelentőséget tulajdonít az ellenőrzési tevékenység teljes körű, komplex szabályozásának. Megfelelő szakmai szabályozás nélkül ugyanis nem juthatna érvényre az Ellenőrzési Elvek és Standardok 1.1.2. szakaszában rögzített alapelv, melynek értelmében a számvevőszéki ellenőrzés legfontosabb minőségi követelménye a megalapozottság és a megbízhatóság, amit a korszerű ellenőrzési módszerek alkalmazásával, a lehetőségekhez képest legmagasabb szintű ellenőrzési bizonyosság útján lehet és kell elérni.

Az ellenőrzés szakmai szabályozásának fő célja, hogy – az Ellenőrzési Elvek és Standardok 2.2.1. szakaszában foglaltaknak megfelelően – egységes és konzisztens minőségközpontú követelményrendszert alkotva, megbízható és tárgyszerű alapot adjon a számvevőszéki ellenőrzéshez, a számvevő munkájához, a munkateljesítmények megítéléséhez, valamint az elvégzett munka minőségének felülvizsgálatához.

Ennek érdekében a szakmai szabályozás részcéljai, rendeltetése:

- az ellenőrzési tevékenységre, a vizsgálatok eredményeire és a számvevők személyes képességeire vonatkozó szakmai, minőségi követelmények meghatározása;
- a kellően megalapozott, az élenjáró (legjobb) nemzetközi gyakorlatra is támaszkodó korrekt munka(végzés) elősegítése;
- a számvevőszéki ellenőrzési tevékenység átláthatóságának biztosítása;
- a számvevők munkájának, egyéni teljesítményének minősítéséhez kapcsolódó kritériumok kialakítása;
- a szakmai fejlődés támogatása.

A szakmai szabályok következetes érvényesítése az ÁSZ függetlenségének is fontos garanciája, és hozzájárul a számvevő személyének védelméhez is.

9. A szakmai szabályozás rendszerének felépítése, belső logikája

- Az ÁSZ is magáénak érzi és követi az INTOSAI „alkotmány”, a *Limai Nyilatkozat* iránymutatásait. Az államszervezetben elfoglalt helyét, kötelezettségeit és jogosultságait az *Alkotmány* és az *ÁSZ-ról szóló törvény* és más törvények határozzák meg.
- Küldetését (ars poeticáját), valamint a törvényi kötelezettségek teljesítését legjobban elősegítő alapvető céljait és fejlesztési feladatait, az ezek valóra váltását szolgáló erőforrás-felhasználást az ÁSZ *stratégia* (stratégiai terv) keretében irányozza elő.

  A stratégia természetesen nem határoz meg konkrét ellenőrzés-szakmai szabályokat, mivel a feladatok kiválasztására és súlyozására, azaz a „mit” és „miért” megválaszolására irányul. Az ellenőrzési feladatok megvalósításának „hogyan”-ját, a vizsgálati tevékenység fundamentumait, módszereit, eljárási és szervezési rendjét a szorosabban vett ellenőrzés-szakmai szabályozás rendszere szabja meg.
  Ugyanakkor a stratégia nemcsak az ellenőrzési, elemzési, intézményfejlesztési, humánpolitikai, szakmai-közéleti, hazai és nemzetközi kap-

csolatépítési, informatikai, valamint kommunikációs tevékenységeket „generálja”, hanem határozottan kijelöli a módszertani fejlesztés fő irányait és meghatározó teendőit, a szakmai szabályozás működésének és korszerűsítésének alapjait is.

1998-ban készült első ízben az ÁSZ-nál középtávra, négy évre kitekintő stratégia. Azt követően 2002-ben, majd pedig a 2006–2010 közötti időszakra dolgoztunk ki számvevőszéki stratégiát.

Az ÁSZ közel két évtizedes tevékenységének, tapasztalatainak eredményeként a hatályban lévő stratégia alappilléreiként a számvevőszéki munka tartósan érvényesülő (alap)értékeit, alapelveit és alapvető céljait a standardok szintjére emeltük és az Ellenőrzési Elvek és Standardok szerves részévé tettük.

A fentieknek megfelelően, illetve azok alapján értelmezhető a számvevőszéki politika (policy), azaz az ÁSZ stratégia és a számvevőszéki ellenőrzés szakmai szabályozási rendszerének viszonya, kölcsönhatása.

- A *Magatartásszabály-gyűjtemény* azokat az erkölcsi és etikai elveket, értékeket, alapvető magatartási és eljárási normákat tartalmazza, amelyek az ÁSZ-ra vonatkozó törvényekben megszabott feladatok demokratikus jogállami, pártsemleges, kulturált és szakmailag magas színvonalú ellátását segítik elő.
- A *Számvevőszéki ellenőrzés minőségirányítási rendszere* a minőségközpontú vezetési szemlélet érvényre jutását, a minőségi követelményeknek megfelelő ellenőrzési tevékenységet támogatja. Előírásai a szakmai szabályozás más összetevőivel együttesen, az ÁSZ teljes ellenőrzési tevékenységét áthatva érvényesülnek.
- Az *Ellenőrzési Elvek és Standardok* – megfelelve az INTOSAI standardokban (ISSAI 100, 200, 300, 400) foglaltaknak – rögzítik az alapvető ellenőrzési szabályokat, meghatározzák az egységes szakmai követelményrendszert, amelynek alapján az ÁSZ ellenőrzéseit megtervezi, végrehajtja és jelentéseit elkészíti.
- Az *Útmutató a standardok alkalmazásához* – címének megfelelően – a standardok tematikai szerkezetéhez igazodó tagolásban egyes ellenőrzési elveket, (alap)szabályokat tovább részletez, és emellett az alkalmazást segítő, kiegészítő információkat és magyarázatokat tartalmaz.

A standardok és az útmutató viszonya – bizonyos leegyszerűsítésekkel – a törvények és indokolásuk viszonyához hasonlítható.

- A *módszertanok* (módszertani útmutatók) ellenőrzési típusonként szabják meg a konkrét vizsgálati követelményeket és eljárásokat.
- A *segédletek* – szintén az ellenőrzési típusokhoz és a módszertanokhoz kapcsolódóan – részletekbe menő gyakorlati eligazításokat tartalmaznak a vizsgálat lefolytatására.
- A szakmai szabályozás része az *ellenőrzési szakkifejezések és magyarázatuk (szótár és glosszárium)* is.

Mit mutat az INTOSAI nemzetközi standardok és az ÁSZ-ra, illetve a számvevőszéki ellenőrzésekre vonatkozó szabályozás rendszerének összehasonlítása?

A kérdés megválaszolásához, értelmezéséhez célszerű abból kiindulni, hogy a nemzeti számvevőszékek mindegyike az INTOSAI „alkotmánya", a Limai Nyilatkozat, valamint az adott ország hatályos jogrendjének a legfőbb állami (nemzeti) ellenőrző szervezet alkotmányos helyét, hatáskörét, kötelezettségeit és jogosultságait meghatározó törvényei alapján működik. Ez a számvevőszéki tevékenység, működés (szabályozásának) külső determinációja.

Esetünkben – a Limai Nyilatkozat mellett – alapvetően az Alkotmánynak az ÁSZ-ra vonatkozó paragrafusai, valamint az ÁSZ-ról szóló törvény jelentik a külső meghatározottságot. Természetesen az Alkotmány és az ÁSZ-ról szóló törvény nem szakmai szabályok, hanem a hatályos magyar jogrendszer részei, de nyilvánvaló, hogy ezek határozzák meg az ÁSZ államszervezetben elfoglalt helyét, abból levezethető ellenőrzési hatáskörét, kötelezettségeit és jogosultságait. Emellett az ÁSZ-ról szóló törvény – Az ellenőrzés szabályai című III. fejezetében – konkrét ellenőrzési (jóllehet nem módszertani) előírásokat tartalmaz. Ezekhez kapcsolódik, ezekre épül – valamint, ahogyan említettük, a Limai Nyilatkozatra – a maga belső struktúrája és hierarchiája alapján „működő" szisztéma, a számvevőszéki ellenőrzés szakmai szabályainak rendszere, és az abban foglaltak megvalósítását az ÁSZ-on belüli szabályok, köztük az SZMSZ-nek az ellenőrzésekre vonatkozó előírásai támogatják.

Ezek után az összevetés, az összehasonlítás lényege az alábbiakban összegezhető.

1. Az Alkotmány (illetőleg annak az ÁSZ-ra vonatkozó előírásai), az ÁSZ-ról szóló törvény és a Limai Nyilatkozat képezik az ÁSZ működésének alapvető szabályait, fundamentumát, ami az INTOSAI-szisztéma *Founding Principles* szintjének, azaz az *első* (legfelső) szintnek feleltethető meg.
2. Az Elvi alapvetés, továbbá a Stratégia, a Magatartásszabály-gyűjtemény, valamint a Számvevőszéki ellenőrzés minőségirányítási rendszere feleltethető meg az INTOSAI standard-rendszerében a számvevőszékek működésének (elő)feltételeit „gyűjtő" *második* szintnek *(Prerequisites for the Functioning of Supreme Audit Institutions)*.
3. A alapvető ellenőrzési elveket tartalmazó *harmadik* INTOSAI-szintnek *(Fundamental Auditing Principles)* megfelelő szabályozást az Ellenőrzési Elvek és Standardok jelentik.
4. Végül az INTOSAI-szisztéma *negyedik* szintjét *(Auditing Guidelines, Implementation Guidelines)* alkotó különféle útmutatók köréhez nálunk az Útmutató a standardok alkalmazásához, valamint a módszertanok, a segédletek és a számvevőszéki ellenőrzések glosszáriuma sorolhatók.

Az ÁSZ-ra vonatkozó alapvető törvényi előírások és a számvevőszéki ellenőrzés szakmai szabályozása az INTOSAI standardok tükrében

	INTOSAI	ÁSZ
Első szint	Founding Principles	Alkotmány ÁSZ-törvény Limai Nyilatkozat
Második szint	Prerequisites for the Functioning of SAIs	Elvi alapvetés Stratégia Magatartásszabály-gyűjtemény A Számvevőszéki ellenőrzés minőségirányítási rendszere
Harmadik szint	Fundamental Auditing Principles	Ellenőrzési Elvek és Standardok
Negyedik szint	Auditing Guidelines, Implementation Guidelines	Útmutató a standardok alkalmazásához Módszertanok Segédletek Ellenőrzési szakkifejezések és magyarázatuk (szótár és glosszárium)

Felhasznált irodalom, forrásmunkák

- Chikán Attila: A Limai Nyilatkozat interpretálása – a modern világ, a globalizáció és integráció jelenségcsoportjába illesztve, Előadás az INTOSAI Kormányzó Tanácsának jubileumi, 51. ülésén, Kézirat, Állami Számvevőszék, Budapest, 2003
- Kovács Árpád: Pénzügyi ellenőrzés változó erőtérben, Perfekt, Gazdasági Tanácsadó, Oktató és Kiadó Rt., Budapest, 2003
- Kovács Árpád: Tizenöt év az Állami Számvevőszék életében, Magyar Közigazgatás, 2004. 10. szám
- Nyikos László: A közpénzek ellenőrzése, I. Perfekt, Gazdasági Tanácsadó, Oktató és Kiadó Rt., Budapest, 2001
- Állami Számvevőszék: A közpénzek ellenőrzésének nemzetközi dokumentumai, ÁSZ Euroatlanti Füzetek, I–II., 1999 és III. 2000
- Állami Számvevőszék: Stratégia 1998,
  Stratégia 2002,
  Stratégia 2006
- Állami Számvevőszék: Útijelentés az INTOSAI XIX. Kongresszusáról, kézirat, Budapest, 2007
- IFAC Public Sector Committee: Corporate Governance in the Public Sector: a Governing Body Perspective, IFAC, New York, 2000
- INTOSAI: 50 Years (1953–2003), INTOSAI, Vienna, 2004
- INTOSAI: Strategic Plan 2005–2010, INTOSAI, Vienna, 2005
- INTOSAI: XIX INCOSAI, Mexico Accords, INCOSAI 2007 Secretariat, Mexico, 2007
- INTOSAI Professional Standards Committee: International Standards of Supreme Audit Institutions-INTOSAI's framework of Professional Standards, PSC-Secretariat, Copenhagen, November, 2007
- INTOSAI: ISSAI 20, Principles of transparency and accountability – Preliminary draft
- INTOSAI: ISSAI 100, Basic Principles in Government Auditing

- INTOSAI: ISSAI 200, General standards in Government Auditing and standards with ethical significance
- INTOSAI: ISSAI 300, Field standards in Government Auditing
- INTOSAI: ISSAI 400, Reporting standards in Government Auditing
- INTOSAI: ISSAI 1000, Implementation Guidelines on Financial Audit – Introduction, First draft
- INTOSAI: ISSAI 3000, Implementation Guidelines for Performance Auditing
- National Audit Office: State Audit in the European Union, NAO, London, 2005