

Negyedik könyv

Ellenőrzési Elvek és Standardok

*Az Ellenőrzési Elvek és Standardok a számvevőszéki
ellenőrzés alapvető szakmai szabályait,
fundamentumát és ezen keresztül a munkavégzés
szemléletét, „ars poeticáját” határozzák meg.*

Tartalomjegyzék

I. Ellenőrzési elvek	5
1. A számvéveszéki ellenőrzés alapelvei, alapértékei, alapvető céljai	5
2. A számvéveszéki ellenőrzés szakmai szabályai	6
3. Az Állami Számvéveszék ellenőrzési tevékenységében alkalmazott ellenőrzési típusok	7
II. Az ellenőrzések általános standardjai	9
4. Függetlenség	9
5. Hozzáférési jogosultság és az információk bizalmas kezelése	11
6. Szakmai hozzáértés	12
7. Megfelelő gondosság, szakmai igényesség	14
8. Az ellenőrzési munka alapvető követelményei	14
9. Az alapvető követelmények teljesítése	16
III. Az ellenőrzések végrehajtásának standardjai	24
10. Az ellenőrzési feladat végrehajtásának megtervezése	24
11. Vizsgálati szakasz – helyszíni ellenőrzés	30
12. Az ellenőrzés eredményeinek kiértékelése – általános szempontok ..	34
13. A pénzügyi-szabályszerűségi ellenőrzések kiértékelése, a minősítő vélemény	34
14. A jogsértés esetei, a jogi realizálás megalapozása	37
IV. A jelentések standardjai	39
15. Jelentéskészítés	39
16. A jelentések tartalma, szerkezete	40
17. A jelentés (tervezet) minőségének felülvizsgálata	41
18. Az ÁSZ-jelentések nyilvánosságra hozatala	41
19. A számvéveszéki ellenőrzések hasznosítása, realizálása	42

I. Ellenőrzési elvek

1. A számvevőszéki ellenőrzés alapelvei, alapértékei, alapvető céljai

1.1. Alapelvek

1.1.1. A számvevőszéki ellenőrzések, javaslatok és a véleményformáló tanácsadó tevékenységek javító, segítő szándékúak. Az ÁSZ ellenőrzéseivel elsősorban nem a hibák, a felelősök keresésére, szankcionálásuk szorgalmazására, hanem a hiányosságok, szabálytalanságok megelőzésére és a vezetést, a döntés-előkészítést támogató tevékenységre, magatartásra koncentrálnak.

1.1.2. 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.

1.1.3. Az ellenőrzési munka további alapelvei: a számvevő függetlenségének, a szakmai hozzáértésnek és a megfelelő gondosságnak az érvényesítése, az ellenőrzési eljárások és módszerek fejlesztése, valamint az, hogy a számvevőszéki ellenőrzési tevékenységnek a törvényi felhatalmazás keretein belül kell maradnia.

1.1.4. A számvevőszéki ellenőrzés fontos elvi alapja, hogy a hazai sajátosságok és igények szem előtt tartásával hasznosítja, adaptálja az ún. legjobb (élenjáró) nemzetközi gyakorlat eredményeit. Ennek megfelelően az ÁSZ feladatainak megvalósítása során figyelembe veszi az INTOSAI 1977. évi kongresszusán, Limában elfogadott nyilatkozatot (Lima Declaration), továbbá az INTOSAI-nak a nyilatkozatra épülő ellenőrzési szakmai szabályait, standardjait.

1.2. Alapvető célok, küldetés

1.2.1. Az ÁSZ alapvető célja, küldetése (missziója) a közpénzügyi folyamatok átláthatóságának, a közpénzekkel és közvagyonnal való gazdálkodás elszámoltathatóságának erősítése, az államháztartás biztonságos, kiegyensúlyozott működésének szolgálata és fejlesztésének támogatása.

1.2.2. A számvevőszéki ellenőrzés elősegíti az Országgyűlés költségvetési jogának gyakorlását, törvényhozási és ellenőrzési funkciójának ellátását.

1.2.3. Az ÁSZ aktív szereplője a hazai és a nemzetközi szakmai közéletnek, hozzájárul a pénzügyi ellenőrzési kultúra színvonalának emeléséhez.

1.3. Alapértékek

1.3.1. Az ÁSZ tevékenységének legfontosabb alapértéke a szakmai tudás és tapasztalat.

1.3.2. A legfontosabb alapérték hasznosítását olyan további alapértékek garantálják, mint az etikai normáknak megfelelő magatartás és munkavégzés, valamint a kreatív szemlélet, az innovatív munkahelyi légkör és a szervezet egységessége, stabilitása.

1.3.3. Az ÁSZ mindig kész a megújulásra, tudatosan alkalmazkodik a gazdasági, a társadalmi és az ellenőrzési környezet változásaihoz, kihívásaihoz.

2. A számvevőszéki ellenőrzés szakmai szabályai

2.1. A szabályozás rendszere

2.1.1. 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 szakmai szabályozásának.

2.1.2. A szabályozás tartalma megfelel az INTOSAI szakmai standardoknak, felépítése is követi a világszervezet szakmai szabályozási rendszerének struktúráját és belső logikáját.

2.2. A szakmai szabályozás céljai, rendeltetése

2.2.1. A szakmai szabályozás fő célja, hogy egységes és konzisztens minőségközpontú követelményrendszert alkotva megbízható, tárgyyszerű alapot adjon a számvevőszéki ellenőrzéshez, a számvevők munkájához, a munkateljesítmények megítéléséhez, valamint az elvégzett munka minőségének felülvizsgálatához.

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

2.2.3. Az ÁSZ a kölcsönös bizalom erősítésének jegyében adja közre, teszi megismerhetővé szakmai szabályait az ellenőrzések eredményeit felhasználók, az ellenőrzött szervezetek és más ellenőrzést végző intézmények, személyek számára.

2.2.4. Az ÁSZ – a stratégiájában foglaltaknak megfelelően – rendszeresen értékeli a szakmai szabályozás alkalmazásának tapasztalatait és gondoskodik fejlesztéséről.

3. Az Állami Számvevőszék ellenőrzési tevékenységében alkalmazott ellenőrzési típusok

3.1. Szabályszerűségi ellenőrzés

A *szabályszerűségi ellenőrzés* szervezetek, tevékenységek működésére, programok megvalósítására, a kapcsolódó pénzügyi folyamatokra, elszámolásokra, s mindezek szabályszerűségének, törvényességének megítélésére irányul.

Ezen belül a *pénzügyi-szabályszerűségi ellenőrzés* a pénzügyi elszámolások, kimutatások, különösen a költségvetési beszámoló megbízhatóságának és a kapcsolódó tranzakciók szabályszerűségének megítélésére irányuló, minősítő véleménnyel záruló ellenőrzés.

3.2. Teljesítmény-ellenőrzés

A *teljesítmény-ellenőrzés* célja a közpénzek felhasználásának értékelése, ami a gazdaságosság, a hatékonyság és az eredményesség kritériumaira alapozott rendszerszemléletű minősítéssel, vagy különböző célok elérése, programok valóra váltása eredményeinek, problémáinak és azok okainak feltárásával végezhető el.

3.3. Átfogó ellenőrzés

Az *átfogó ellenőrzés* a belső irányítási, szabályozási rendszerre, a kontroll-mechanizmusra összpontosul, annak vizsgálata útján értékeli az adott szervezet vezetését, a feladatok ellátását, a programok megvalósítását, az erőforrások hasznosítását, az információs, a döntés-előkészítési, a döntési, valamint a beszámolási rendszert.

3.4. Az ellenőrzési típusok és a nemzetközi gyakorlat

Az ÁSZ munkájában rendszeresített ellenőrzési típusok megfelelnek a nemzetközi gyakorlatnak és az INTOSAI standardoknak:

- **regularity audit** – szabályszerűségi ellenőrzés, megfelel az ISSAI 100 jelű dokumentum 39. szakaszában foglaltaknak, ezen belül: *financial statements audit/financial audit* – pénzügyi-szabályszerűségi ellenőrzés, ezt az ISSAI 100 – 39. szakaszában – a szabályszerűségi ellenőrzésen belüli feladatként kezeli, nem nevesíti külön altípusként,
- **value for money audit/performance audit** – teljesítmény-ellenőrzés, megfelel az ISSAI 100 jelű dokumentum 41. szakaszában foglaltaknak,
- **comprehensive audit** – átfogó ellenőrzés, az ISSAI 100 jelű dokumentum – nem *külön* megnevezett ellenőrzési típusként – hasonló jellegű, közelítésű, a szabályszerűségi, jogszerűségi vizsgálat hagyományos keretén túlmutató, a „jó vezetés”-re irányuló ellenőrzést ír körül 43. szakaszában.

II. Az ellenőrzések általános standardjai

4. Függetlenség

4.1. Az ÁSZ függetlensége

4.1.1. A hatályos magyar jogrendben az Alkotmány és az Állami Számvevőszékről szóló törvény előírásai hivatottak garantálni az állam legfőbb pénzügyi ellenőrző szervének a függetlenségét. A törvény elfogadásához – az Alkotmány előírásának megfelelően – a jelenlévő országgyűlési képviselők kétharmadának szavazata szükséges.

4.1.2. Az Alkotmány előírása szerint az ÁSZ az Országgyűlés pénzügyi-gazdasági ellenőrző szerve. Ez nem jelent valóságos szervezeti alárendeltséget. Az ÁSZ ellenőrzési tevékenységét, valamint gazdálkodását az Országgyűlés közvetlenül nem felügyeli. Ugyanakkor az ÁSZ törvényi kötelezettségeinek teljesítésével az Országgyűlés törvényhozó és ellenőrző funkciójának érvényre jutását segíti elő.

4.1.3. Az elnök a vonatkozó törvények keretei között dönt az ellenőrzési feladatokról, meghatározza az ÁSZ stratégiáját, éves ellenőrzési tervét, az ellenőrzési típusokra vonatkozó ellenőrzési eljárásokat és módszereket rendszerbe foglaló szakmai szabályokat, jóváhagyja a Szervezeti és Működési Szabályzatot (ami külön fejezetben szabályozza az ellenőrzési tevékenység rendjét).

4.1.4. Az ÁSZ – a róla szóló törvény előírásának megfelelően – esetenként ellenőrzést végez az Országgyűlés utasítására és ellenőrzést végezhet a Kormány kérésére. A közigazgatási hivatalok vezetői kezdeményezhetnek önkormányzati gazdálkodást érintő számvevőszéki ellenőrzést. A Kormány kérésének, illetve a közigazgatási hivatalok vezetői kezdeményezésének teljesítéséről az ÁSZ elnöke dönt.

4.1.5. Az ÁSZ részrehajlás nélkül, politikai befolyástól mentesen végzi ellenőrzéseit. Függetlenségét erősíti, hogy a rá vonatkozó törvény szerint elnö-

két és alelnökeit az Országgyűlés 12 évre választja meg. Megválasztásukhoz az országgyűlési képviselők kétharmadának támogató szavazata szükséges. A törvény meghatározza a választott tisztségviselők hivatalból történő elmozdítására, visszahívására vonatkozó szabályokat. A törvény szerint az elnököt és az alelnököket az országgyűlési képviselővel azonos mentelmi jog illeti meg. Az ÁSZ vezetőire és a számvevőkre szigorú összeférhetlenségi szabályok vonatkoznak.

4.1.6. Az ÁSZ a központi költségvetésben önálló fejezet. A fejezet költségvetésére vonatkozó javaslatot, valamint a költségvetés végrehajtásáról szóló beszámolót az ÁSZ állítja össze. Ezeket a dokumentumokat a Kormány a központi költségvetési törvényjavaslat, illetőleg az annak végrehajtásáról szóló törvényjavaslat részeként változtatás nélkül terjeszti elő az Országgyűlésnek. Ez a szabályozás hivatott garanciát adni a Kormánytól való pénzügyi függetlenségre.

4.1.7. Az ÁSZ a függetlenségének szem előtt tartásával gondoskodik arról, hogy az ellenőrzött szervezetek tisztában legyenek ellenőrzési felhatalmazásával, módszereivel és eljárásaival. A vonatkozó törvényi előírás szerint az ellenőrzött szervezet vezetője az ellenőrzési megállapításokra észrevételt tehet. Az ÁSZ az ellenőrzött szervezetnek a tényekre vonatkozó megalapozott észrevételeit veszi figyelembe. Ellenőrzési megállapításai, következtetései és javaslatai kialakításánál, továbbá minden más esetben is véleményének kifejtésénél megőrzi függetlenségét. Nem avatkozik bele a végrehajtó hatalom, illetve az ellenőrzött szervezet tevékenységébe.

4.1.8. Az ÁSZ – összhangban az e szabályzat 1.2.3. szakaszában foglaltakkal – ellenőrzési tapasztalatait, véleményformáló tanácsadását oly módon is törekszik hasznosítani, hogy együttműködést épít ki a gazdasági, pénzügyi témákat oktató és kutató egyetemekkel, főiskolákkal, tudományos műhelyekkel, szakmai egyesületekkel, szem előtt tartva, hogy ezirányú kapcsolatai nem sérthetik függetlenségét.

4.1.9. Az ÁSZ fontosnak tartja függetlenségének és szerepének tudatosítását a társadalomban. Ennek érdekében széles körű tájékoztató tevékenységet folytat.

4.2. A számvevő függetlensége

4.2.1. A számvevőnek függetlenül, tárgyilagosan, külső befolyástól mentesen kell végeznie munkáját. Ellenőrzési megállapításait, következtetéseit és minősítő véleményét szakmai megítélése szerint, megfelelő gondossággal alakítja ki.

4.2.2. A számvevőnek nem elég függetlennek lennie, hanem annak is kell látszania. Kerülnie kell minden olyan helyzetet és körülményt, amely alkalmat adhat függetlenségének megkérdőjelezésére.

4.2.3. A számvevő függetlensége csak a számvevőszéki ellenőrzés szakmai szabályainak történő megfelelés keretei között érvényesülhet. A függetlenség nem jogosítja fel a számvevőt a szakmai szabályoktól való önkényes, indokolatlan eltérésre.

5. Hozzáférési jogosultság és az információk bizalmas kezelése

5.1. Az ÁSZ a törvényi felhatalmazása alapján a közpénzek és a köztulajdon felhasználását a végső felhasználóig követve ellenőrizheti. Az ellenőrzéshez szükséges információkat az adott információval rendelkező személyek vagy szervezetek kötelesek megadni, függetlenül attól, hogy a köz- vagy a magánszférába tartoznak.

5.2. Az ÁSZ számvevője számára törvényi előírás biztosítja, hogy az ellenőrzött szervezet bármely helyiségébe beléphet, iratokat és más dokumentációkat kérhet, az informatikai eszközökkel kezelt adatnyilvántartó rendszerek adatállományába is betekinthesse.

5.3. Az ellenőrzött szervezetről megszerzett információkat bizalmasan kell kezelni; azokat kizárólag az adott számvevőszéki feladat ellátásához szabad felhasználni.

5.4. Az ÁSZ bizalmasan kezeli az ellenőrzéssel kapcsolatos információkat. Bűncselekmény gyanúja esetén azonban – a vonatkozó jogszabályi előírásoknak megfelelően eljárva – megállapításait köteles haladéktalanul az illetékes hatóság tudomására hozni.

6. Szakmai hozzáértés

6.1. Szaktudás és szakmai gyakorlat

6.1.1. Az ÁSZ-ról szóló törvény előírásainak megfelelően ellenőrzési, valamint azt közvetlenül segítő, ügydöntő, érdemi feladatot csak felsőfokú végzettségű személy láthat el.

6.1.2. Az ÁSZ szakterületenként differenciált felvételi politikát követ, amelyet az általánosan alkalmazott pályázati eljárások során érvényesít. Alkalmazási és teljesítményértékelési követelménynek tekinti, hogy a számvevők feladataik ellátásához megfelelő képzettséggel, szaktudással, jártassággal, gyakorlattal és idegennyelv-ismerettel rendelkezzenek.

6.1.3. A számvevők számára követelmény, hogy az ÁSZ ellenőrzési hatáskörébe tartozó területek és szervezetek működésére vonatkozó szakismeretek mellett a kapcsolódó jogszabályok ismeretével is rendelkezzenek és legyenek képesek a számvevőszéki ellenőrzések szakmai szabályaiban foglaltak alkalmazására.

6.1.4. Minden számvevő ismereteinek, gyakorlatának és továbbképzésének igazodnia kell ahhoz a számvevőszéki ellenőrzési típushoz is, amilyen típusú ellenőrzésben közreműködik.

6.1.5. Minden ellenőrzést olyan számvevőknek kell elvégezniük, akik (együttesen) rendelkeznek az adott ellenőrzéshez szükséges szaktudással, ismeretekkel és gyakorlattal.

6.2. Szakmai megítélés

6.2.1. A számvevők számára követelmény, hogy a szakmai szabályozás előírásaira is figyelemmel, szaktudásukra és gyakorlatukra építve legyenek képesek szakszerű, helytálló és független szakmai vélemény kialakítására, szakmai megítélésre. Ennek értelmében kell egyes (rész)feladataikat ellátniuk, különböző megoldási lehetőségek között választaniuk, a feladatok teljesítéséhez szükséges döntéseket meghozniuk.

6.2.2. A számvevőnek szakmai megítélés alapján kell döntéseket hoznia – egyebek mellett – például:

- az ÁSZ éves ellenőrzési tervéhez kapcsolódó témajavaslatok kialakításához;
- a lényegességi szint meghatározásához;
- az ellenőrzési kockázatok értékeléséhez;
- az ellenőrzési megközelítési mód eldöntéséhez;
- a végrehajtani tervezett ellenőrzési eljárások (tesztek) jellegének, terjedelmének és ütemezésének meghatározásához;
- a statisztikai mintavételi eljárás megválasztásához;
- az ellenőrzés előre nem látott körülményeinek mérlegeléséhez;
- a megszerzett ellenőrzési bizonyítékok értékeléséhez;
- az ellenőrzési jelentés, a minősítő vélemény készítése során az ellenőrzési megállapítások, következtetések és javaslatok súlypontosításához és kifejtésük logikájának meghatározásához.

6.2.3. Szükség esetén a számvevőnek szakmai segítséget, tanácsot kell kérnie hozzáértő kollégáitól, vezetőitől.

6.3. Oktatás, továbbképzés

6.3.1. Az ÁSZ a stratégiai céljaihoz és a tervezett ellenőrzésekhez igazodóan működteti belső továbbképzési rendszerét, ami a szakmai feladatok sajátosságaihoz és a munkatársak felkészültségi szintjéhez igazodik. Meghatározza azokat a továbbképzési programokat, kurzusokat, amelyeket a számvevőnek kötelező elvégeznie.

6.3.2. A számvevőnek törekednie kell arra, hogy szakmai ismereteit naprakészen tartsa, tudatosan gyűjtse tapasztalatait, és felettesével közösen határozza meg az ismeret- és tapasztalatszerzés megfelelő módját (ÁSZ-on belüli vagy azon kívüli, iskolarendszerű vagy más továbbképzésben való részvétel).

7. Megfelelő gondosság, szakmai igényesség

7.1. A számvevőnek legjobb tudása szerint tárgyilagosan, körültekintően, megfelelő gondossággal és szakmai igényességgel kell feladatait elvégeznie.

7.2. A körültekintő feladatellátás, a megfelelő szakmai gondosság nem jelent tévedhetetlenséget. A számvevőnek fel kell készülnie arra is, hogy a megszerzett adatok, információk hibákat és ellentmondásokat is magukban rejthetnek. Ezért a körültekintő gondosság része az ún. szakmai szkepticizmus érvényesítése is, ami azt jelenti, hogy a számvevőnek – felhasználásuk előtt – mindig alaposan értékelnie kell az adatokat, információkat, az ellenőrzési bizonyítékokat.

7.3. A külső ellenőrök, illetve szakértők ellenőrzési feladatok megoldására való alkalmazása nem mentesíti az ÁSZ-t az ellenőrzési megállapításaira, következtetéseire, minősítő véleményére vonatkozó felelőssége alól. Ezért foglalkoztatásuk esetén megfelelő gondossággal kell eljárni. Meg kell bizonyosodni arról, hogy rendelkeznek az adott feladat elvégzéséhez szükséges szaktudással. A vonatkozó szerződésekben pontosan meg kell határozni teendőiket, a követelményeket s munkavégzésük ütemezését. (Vö. az e szabályozás 9.6.5. szakaszában foglaltakkal.)

8. Az ellenőrzési munka alapvető követelményei

8.1. Megalapozottság, megbízhatóság

8.1.1. Az ellenőrzési munka alapvető követelménye, hogy az ellenőrzések eredményei, a megállapítások, a következtetések és a javaslatok megalapozottak és megbízhatóak legyenek.

8.1.2. A megalapozottság és a megbízhatóság az ellenőrzések és az ellenőrzési munka legfontosabb minőségi követelményeit jelentik. Érvényre jutásukat minden ellenőrzési típus esetében – ésszerű határok között – a lehetőségekhez képest legmagasabb szintű ellenőrzési bizonyosság útján kell biztosítani.

8.2. A „3E” követelménye

8.2.1. Az ellenőrzéseket a gazdaságosság (economy), a hatékonyság (efficiency) és az eredményesség (effectiveness) érvényesítésével kell elvégezni. Ezt az ellenőrzési tevékenység korszerű szakmai szabályozásával, körültekintő tervezéssel, valamint a minőségközpontú vezetés és irányítás következetes érvényre juttatásával lehet és kell elérni.

8.3. Az ellenőrzési folyamat kulcselemei

8.3.1. Az alapvető követelmények érvényre jutása az ellenőrzési folyamat kulcselemeivel alapozható meg.

8.3.2. A kulcselemek:

- az ellenőrzési célok és feladatok pontos meghatározása,
- a lényegesség és az ellenőrzött kockázatainak felmérése, elemzése és becslése (ennek alapján az ellenőrzések specifikus céljainak, területeinek és hatókörének meghatározása, az ellenőrzési megközelítési módok megválasztása, a megfelelő ellenőrzési eljárások meghatározása),
- az elegendő és megfelelő ellenőrzési bizonyíték(ok) megszerzése az ellenőrzési megállapítások és a következtetések alátámasztásához,
- az ellenőrzési munka megfelelő dokumentálása,
- az ellenőrzések végrehajtásának és eredményeinek többszintű minőségkontrollja, ami magában foglalja a folyamatba épített felülvizsgálatokat, valamint az utólagos értékeléssel megvalósuló minőségbiztosítást is.

8.4. Az ellenőrzések hozzáadott/új értéket hoznak létre

8.4.1. Az alapvető követelményeket kielégítő, a stratégiának megfelelően kiválasztott ellenőrzések hasznos segítséget nyújtanak a vizsgált szervezeteknek, s mindenekelőtt az Országgyűlés törvényhozási és ellenőrzési funkciójának gyakorlását, emellett a (pénzügyi) kormányzat, valamint az önkormányzatok munkáját is érdemben előmozdítják.

8.4.2. Az előbbiek alapján az ellenőrzések – sajátos közgazdaságtani analógiával élve – hozzáadott értéket/új értéket teremtenek.

9. Az alapvető követelmények teljesítése

9.1. Ellenőrzési bizonyosság, ellenőrzési kockázat

9.1.1. Az ellenőrzési bizonyosság szintje azt fejezi ki, hogy az ellenőrzés alapján kialakított megállapítások, következtetések, illetőleg a minősítő vélemény milyen mértékben helytállóak, megalapozottak, megbízhatóak. Nincs abszolút (100%-os) bizonyosság. A bizonyosságnak ésszerűen magas szintjére lehet és kell törekedni. Minél magasabb szintű az ellenőrzési bizonyosság, annál kisebb (alacsonyabb szintű) az ellenőrzési kockázat.

9.1.2. Az ellenőrzés minőségét meghatározó magas szintű ellenőrzési bizonyosság azt jelenti, hogy a jelentés vagy a minősítő vélemény a lehető legteljesebb mértékben megfelel az ellenőrzési céloknak, választ ad az ellenőrzési program kérdéseire, oly módon, hogy minden megállapítást, következtetést elegendő és megfelelő bizonyíték támaszt alá, azaz a jelentés nem tartalmaz téves, megalapozatlan megállapításokat, következtetéseket.

9.1.3. Az ÁSZ pénzügyi-szabályszerűségi ellenőrzései során – az ez irányú nemzetközi gyakorlatnak megfelelően – legalább 95%-os mértékű ellenőrzési bizonyosságot kell elérni. Ennek megfelelően maximálisan az ellenőrzési kockázat 5%-os valószínűsége fogadható el.

9.1.4. Speciális körülmények indokoltá tehetik a 95%-os mértéktől való eltérést, amit az annak engedélyezésére felhatalmazott szakmai vezető hagyhat jóvá.

9.1.5. A teljesítmény-, valamint az átfogó ellenőrzések esetében, ha a bizonyossági szint százalékos (m)értékben nem írható elő, a számvevőnek a vizsgálati eljárásokat úgy kell megterveznie, hogy azok biztosítsák az adott esetben elérhető legmagasabb szintű bizonyosságot, azaz a legalacsonyabb ellenőrzési kockázatot.

9.2. Az ellenőrzési célok és feladatok pontos meghatározása

9.2.1. Az ellenőrzési célokat és feladatokat pontosan, világosan és egyértelműen kell meghatározni. Ez magában foglalja a fő és a részletes ellenőrzési célok, kritériumok (hibafeltételek), valamint az ellenőrzés területének, az

ellenőrzés által lefedett időszaknak és az ellenőrzés hatókörének egyértelmű megállapítását.

9.2.2. Minden ellenőrzés többé-kevésbé egyedi, ezért az adott feladat megoldásához rendelt – a vizsgálat típusára jellemző – fő ellenőrzési célokat a konkrét feladathoz igazodóan pontosítani, részletezni és súlyozni kell.

9.2.3. Az ellenőrzési feladatokat egyértelműen kell a szervezethez (tevékenységhez, projekthez) és az ellenőrzési időszakhoz kapcsolni, ezáltal az ellenőrzés területét és az ellenőrzéssel átfogott, lefedett időszakot meghatározni.

9.2.4. Minden ellenőrzési feladathoz ki kell jelölni az ellenőrzés hatókörét, azaz az ellenőrzési célok teljesítését biztosító ellenőrzési eljárásokat, módszereket, a vizsgálatok mennyiségét, helyét és idejét.

9.3. Lényegesség

9.3.1. Az ellenőrzési munka megtervezését és végrehajtását a lényegességre és az ellenőrzött terület ellenőrzési célokkal kapcsolatos kockázatainak valószínűségére és jelentőségére kell alapozni. Ez megköveteli az ellenőrzött szervezet (tevékenység, projekt) környezetének és működésének mélyreható megismerését.

9.3.2. Egy információt, adatot lényegesnek kell tekinteni, ha hiánya vagy téves volta (állítása) hatást gyakorol az ellenőrzött információt, adatot vagy az ellenőrzés eredményét felhasználók véleményére, döntéseire. A lényegesség a téves vagy hiányzó információ, adat értékének nagyságától, jellegétől, valamint felmerülésének körülményeitől, összefüggéseitől függ.

9.3.3. Az előzőek alapján érték, jelleg, valamint összefüggések szerinti lényegesség különböztethető meg. A lényegességet mindhárom szempontból – érték, jelleg és összefüggések szerint – mérlegelni kell.

9.3.4. A teljesítmény-, valamint az átfogó ellenőrzések esetében a lényegesség rendszerint a hiba (szabálytalanság, hiányosság, a nem megfelelő működés, gyenge teljesítmény) minősége, tartalma, jellege és összefüggései oldaláról, s nem értéke (mértéke) szerint merül fel. Ezeknél az ellenőrzéseknél a lényegesség érték szerinti meghatározásának szükségességét és lehetőségét a számvevőnek szakmai megítélés alapján kell eldöntenie.

9.3.5. A lényegesség szintjét valamennyi ellenőrzési feladat esetében egyedileg, az ellenőrzött információ, adat felhasználójának a téves és/vagy hiányos állítások, gyenge teljesítmények iránti toleranciája alapján kell meghatározni, és a döntést megfelelően indokolni kell.

9.3.6. A lényegességet az ellenőrzési feladat megtervezésének korai szakaszában kell meghatározni, mert az alapvetően befolyásolja az elvégzendő ellenőrzési munka tartalmát és mennyiségét, az ellenőrzési program kialakítását.

A számvevőnek a lényegességet figyelembe kell vennie

- az ellenőrzés előkészítése során, az elegendő ellenőrzési bizonyíték megszerzéséhez szükséges ellenőrzési eljárások jellegének, terjedelmének, valamint ütemezésének meghatározásához, az ellenőrzési program kialakításához;
- az ellenőrzési program végrehajtása (helyszíni ellenőrzés) során a feltárt hibák, szabálytalanságok, gyenge teljesítmények kiértékeléséhez;
- a jelentés összeállítása során az ellenőrzési megállapítások, következtetések, illetőleg a minősítő vélemény kialakításához.

9.3.7. A pénzügyi-szabályszerűségi ellenőrzések esetében a lényegességi szintet, a még elfogadható hibaszintet – a lényegességi küszöböt – az ellenőrzött pénzügyi elszámolás, beszámoló, nyilvántartás, valamely jellemző, átfogó értékadatának arányában (százalékos mértékben) vagy összegszerűen kifejezve kell meghatározni. A számvevőszéki gyakorlatban a költségvetési beszámolók ellenőrzése során az átfogó lényegességi küszöb mértékét – a nemzetközi standardokhoz igazodóan – általában a kiadási (bevételi, esetleg a mérleg-) főösszeg 0,5–2,0%-a közötti sávban szabjuk meg.

9.3.8. A pénzügyi-szabályszerűségi ellenőrzések körében az egyes ellenőrzési részterületeken specifikus lényegességi küszöbök előírása is szükséges lehet, ezeknek az alapul vett összeg 0–3,0%-a közötti sávba kell esnie.

9.3.9. Az ellenőrzéssel feltárt hibák értékelése során megkülönböztetett figyelmet kell fordítani annak megítélésére, hogy a hibák vajon nem gondatlanságból vagy szándékos szabálytalanságból erednek-e, és megvalósítják-e azt a tényállást, amelynek alapján bűncselekmény gyanúja állapítható meg.

9.4. Kockázatok

9.4.1. Az ellenőrzés kockázata az ellenőrzési bizonyosság komplementere. Azt a statisztikai valószínűséget fejezi ki, hogy a számvevő minősítő véleménye, megállapításai, következtetései részben vagy egészben nem helytállóak, tévesek. Az ellenőrzés kockázata az ellenőrzési bizonyosság ésszerűségi alapon történő korlátozását jelenti. A magas szintű ellenőrzési bizonyosság ugyanis nem abszolút és teljes körű bizonyossággént értelmezhető, hanem egy elfogadhatóan mérsékelt szintű ellenőrzési kockázat tudomásulvételét feltételezi.

9.4.2. Az ellenőrzési kockázatnak három összetevőjével számolunk:

- eredendő kockázat (inherent risk), az ellenőrzött szervezet (tevékenység, projekt) céljainak elérését veszélyeztető belső tulajdonságaival, működésével, teljesítményével összefüggő lényeges hiba, szabálytalanság, gyenge teljesítmény vagy félrevezető információk előfordulásának lehetősége;
- a belső irányítás, szabályozás (belső kontroll) kockázata (control risk), az a kockázat, hogy az ellenőrzött szervezet (tevékenység, projekt) belső kontrollrendszere elmulasztja megelőzni vagy jelezni és kijavítani a lényeges hibákat, szabálytalanságokat, nem megfelelő működést, teljesítményt vagy a félrevezető információt;
- feltárási kockázat (detect risk), annak kockázata, hogy bármely lényeges hibát, szabálytalanságot, gyenge teljesítményt, amit a belső kontrollrendszer nem korrigált, a számvevő nem fog feltárni.

9.4.3. Az ellenőrzött szervezet (tevékenység, projekt) eredendő kockázata olyan események bekövetkeztének vagy szükséges műveletek elmulasztásának lehetőségét jelenti, amelyek kedvezőtlenül befolyásolják vagy meggátolják az ellenőrzött szervezet (tevékenység, projekt) céljainak elérését. A kockázatot valószínűsége és jelentősége jellemzi. A kockázatot jelentő esemény vagy mulasztás bekövetkeztének eredménye az általános értelemben vett hiba (téves információ, szabálytalanság, bűncselekmény, nem megfelelő működés, gyenge teljesítmény), aminek jelentősége nagyságával (értékével) és hatásával (következményeivel) jellemezhető.

9.4.4. Az ellenőrzés céljai, valamint a lényegesség figyelembevételével fel kell mérni és becsülni kell az ellenőrzött szervezet (tevékenység, projekt) kockázatait. Az ellenőrzési munkát az ellenőrzési célokkal összefüggő hibák (szabálytalanságok, hiányosságok, nem megfelelő működés, gyenge teljesítmény) valószínű előfordulásának területeire, vagyis az ellenőrzés szempontjából specifikus kockázatokra kell összpontosítani.

9.4.5. Az ellenőrzött terület kockázatainak feltárását, elemzését és becslését az eredendő kockázatok meghatározásával kell kezdeni. Ennek alapján vizsgálható meg és értékelhető, hogy a szervezet vezetése megfelelő intézkedéseket tett-e a kockázatok elfogadható szintre csökkentésére, vagyis kialakította-e a megfelelő belső kontrollokat, összességében a szervezet megfelelő belső kontrollrendszerét. A belső kontrollok, a belső kontrollrendszer hiányosságai, nem megfelelő működése képezik a belső kontrollkockázatot.

9.4.6. Az ellenőrzött kockázatai feltárásának, elemzésének és becslésének összesített eredményei alapján kell meghatározni a számvevő feltárási kockázatát, amely a hatékony és eredményes ellenőrzés megtervezésének alapja.

9.4.7. A kockázatokra az ellenőrzés teljes folyamatában figyelmet kell fordítani. Ha az ellenőrzés során az előzetes kockázatértékelés eredménye tarthatatlanná válik, haladéktalanul intézkedni kell a magasabb szintű kockázatoknak megfelelő pótlólagos ellenőrzési eljárások elvégzéséről.

9.5. Az ellenőrzési megközelítési mód

9.5.1. Az ellenőrzés céljainak megvalósításához, az ellenőrzési bizonyítékok megszerzéséhez – alapvetően a pénzügyi-szabályszerűségi, valamint az átfogó ellenőrzések körében – két megoldás választható: a rendszeralapú vagy a közvetlen, részletes ellenőrzési megközelítési mód.

9.5.2. A rendszeralapú ellenőrzési megközelítési mód (System Based Approach) esetén a számvevő az ellenőrzési bizonyosság megszerzéséhez alapvetően a vizsgált szervezet (tevékenység, projekt) belső kontrollrendszerére támaszkodik, ha az ellenőrzési bizonyosság nagy részét közvetlenül, a belső kontrollrendszer vizsgálatának útján megszerzi, és azon túlmenően csak a minimálisan szükséges közvetlen, részletes vizsgálatokat végzi el.

9.5.3. A közvetlen, részletes ellenőrzési megközelítési mód (Direct Substantive Testing) azt jelenti, hogy a számvevő az ellenőrzési bizonyosságot az egyes adatok, tranzakciók közvetlen, részletes vizsgálatával szerzi meg.

9.5.4. Az ellenőrzési megközelítési mód megválasztására vonatkozó döntést az ellenőrzés előkészítése, az ellenőrzési feladat megtervezése szakaszában kell meghozni.

9.6. Mások munkájának felhasználása

9.6.1. Az ellenőrzési feladatok megvalósításához az ellenőrzési bizonyosság megszerzéséhez más ellenőrök vagy szakértők munkája is felhasználható. Ha az ellenőrzött szervezetnél (tevékenységnél, projektnél) a számvevőszéki ellenőrzéssel megegyező vagy hasonló céllal belső ellenőrzést végeztek, a számvevőnek meg kell ismernie és értékelnie kell annak eredményeit, és lehetőség szerint támaszkodnia kell azokra.

9.6.2. Ha a számvevő más ellenőrök munkájának eredményére támaszkodik, meg kell határoznia, hogyan hat az majd az ellenőrzésére.

9.6.3. Értékelnie kell a másik ellenőr munkájának azon eredményeit, amelyekre az ellenőrzés során támaszkodni kíván. Mindenekelőtt arról kell meggyőződnie, hogy

- az ellenőr, illetve szakértő munkáját függetlenül végezte, jelentése tárgyilagossá és kiegyensúlyozottá;
- a vizsgálati módszerek illeszkednek az elvégzendő ellenőrzési feladathoz;
- elegendő és megfelelő ellenőrzési bizonyítékkal támasztották alá a megállapításokat és következtetéseket;
- az ellenőr, illetve a szakértő szakmai, módszertani felkészültsége megfelelő.

9.6.4. Külső szakértő foglalkoztatása általában akkor indokolt, ha az ellenőrzést végző csoport nem rendelkezik az adott feladat teljesítéséhez elegendhető speciális szaktudással, ismeretekkel és gyakorlattal.

9.6.5. A külső szakértők foglalkoztatására a megfelelő gondosságra vonatkozó előírások is irányadók. (Vö. az e szabályozás 7.3. szakaszában foglaltakkal.)

9.7. Az ellenőrzési bizonyíték

9.7.1. Az ellenőrzési bizonyítékok azok a tények, adatok, információk, amelyekre a számvevő az ellenőrzési megállapításait, következtetéseit, minősítő véleményét alapozza.

9.7.2. A jelentésben foglalt megállapítások, következtetések, illetve a minősítő vélemény alátámasztására elegendő és megfelelő bizonyítékokat kell szerezni.

9.7.3. Az „elegendő” kritérium mennyiségi jellegű, az adatoknak, információknak az a köre, volumene, amely szükséges és elégséges a jelentésben foglalt megállapítások, következtetések, minősítő vélemény alátámasztásához, az ellenőrzési bizonyosság meghatározott szintjének biztosításához.

9.7.4. A „megfelelő” kritérium minőségi jellemző, ami azt fejezi ki, hogy az ellenőrzési bizonyíték releváns (a tárgyra vonatkozó), elfogulatlan és hiteles (megalapozott, megbízható).

9.8. Az ellenőrzési munka dokumentálása

9.8.1. A számvevőnek az elvégzett ellenőrzési munkáról minden fontos információt és adatot fel kell jegyeznie, dokumentálnia kell. Ezek bizonyítékkul szolgálnak a megállapítások és következtetések, valamint a minősítő vélemény alátámasztásához, emellett igazolják, hogy az ellenőrzést a szakmai szabályozás követelményei szerint végezték el.

9.8.2. Az ellenőrzési munkadokumentumok: a számvevő által az ellenőrzési munka végrehajtásáról készített feljegyzések, illetve az ellenőrzési munka során szerzett és megőrzött, a megállapítások alátámasztására szolgáló dokumentumok.

9.8.3. Az ellenőrzési munka dokumentálásának célja:

- az ellenőrzés megtervezésének és lefolytatásának elősegítése;
- a megállapítások, következtetések, a minősítő vélemény alátámasztását szolgáló bizonyítékok megőrzése;
- az ellenőrzési munka felügyeletének és felülvizsgálatának támogatása.

9.9. Minőségpolitika, az ellenőrzési tevékenység minőségirányítási rendszere

9.9.1. Az ÁSZ felső vezetése elkötelezett az ellenőrzés jó minősége iránt, a jó minőséget elsődlegesen fontos szervezeti célnak tekinti. Ezért meghatározta az ellenőrzési munka és a jelentések egyenletesen jó minőségét szolgáló minőségpolitikáját.

9.9.2. A minőségpolitikának megfelelően az ÁSZ

- integrált minőségirányítási rendszert működtet;
- az ellenőrzések során egységes elveket és szabályokat követ;
- fejleszti az ellenőrzési módszereket és technikákat, ehhez biztosítja a szükséges erőforrásokat;
- humánpolitikai, módszertani, kommunikációs, valamint informatikai támogató (rész)stratégiákat alakít ki.

9.9.3. A minőségirányítási rendszer a belső kontrollrendszernek nem elkülönült része, hanem a kontrollrendszer minden elemébe beépülve, az ellenőrzési tevékenységet áthatva látja el funkcióját.

9.9.4. A minőségirányítási rendszer nem végtermék-, hanem folyamatcentrikusan működik, ami azt jelenti, hogy a jó minőség elérése és állandósítása érdekében ésszerű biztosítékokat épít be az ellenőrzési folyamatokba.

9.9.5. A jó minőség fontos biztosítékai azok a felülvizsgálatok, amelyeket az ellenőrzésért felelős vezetők az ellenőrzés egyes szakaszaiban elvégeznek, hogy meggyőződjenek a tervezési és végrehajtási feladatok szakmai szabályok szerinti végrehajtásáról, és szükség szerint beavatkozzanak a minőségkövetelmények teljesítése érdekében.

III. Az ellenőrzések végrehajtásának standardjai

10. Az ellenőrzési feladat végrehajtásának megtervezése

10.1. Általános követelmények – a tervezés célja

10.1.1. Az ellenőrzést úgy kell megtervezni, hogy az lehetővé tegye az ellenőrzési célok eléréséhez szükséges elegendő és megfelelő ellenőrzési bizonyíték megszerzését és a jelentés határidőre való elkészítését, az előirányzott költségek keretei között.

10.1.2. Az ellenőrzés végrehajtásának részletes megtervezését előkészítő munkákkal kell megalapozni, amit a munkadokumentumokban rögzíteni kell. Az ellenőrzés típusától és átfogó céljaitól függően a tervezést elővizsgálattal kell megalapozni, az ellenőrzés részletes céljainak, kritériumainak és hatókörének meghatározásához előtanulmányt kell készíteni.

10.1.3. Ki kell dolgozni és dokumentálni kell az ellenőrzés programját. (Vö. az e szabályozás 10.9. szakaszában foglaltakkal.)

10.2. Az ellenőrzött szervezet (tevékenység, projekt, program) megismerése

10.2.1. Az ellenőrzés megtervezéséhez a számvevőnek elegendő és megfelelő ismeretet kell szereznie az ellenőrzött szervezetről (tevékenységről, projektről, programról), hogy képes legyen meghatározni és megérteni az ellenőrzés céljaival összefüggő eseményeket, tranzakciókat és gyakorlatot, amelyek jelentős hatással lehetnek a pénzügyi elszámolásokra (beszámolókra), a vizsgált terület működésére, illetve teljesítményére.

10.2.2. A számvevőnek meg kell ismernie az ellenőrzött szervezetre (tevékenységre, projektre, programra) vonatkozó jogszabályi kereteket, rendelkezéseket. Fel kell mérni továbbá a tulajdonosok, felügyeleti szervek elvárásait, a szervezet (tevékenység, projekt, program) eredményeit (outputjait) felhasználók mennyiségi és minőségi igényeit.

10.2.3. A számvevőnek meg kell ismernie és értenie az ellenőrzött szervezet (tevékenység, projekt, program) céljait és a teljesítésük érdekében alkalmazott eszközeit, valamint működésének szervezeti kereteit.

10.2.4. A számvevőnek – az ellenőrzés típusának megfelelő mélységben – meg kell ismernie az ellenőrzött szervezet (tevékenység, projekt) irányítási és szabályozási rendszerét. Megkülönböztetett figyelmet kell fordítania a belső kontrollkörnyezetre, annak tisztázására, hogy milyen fontosnak tartja az ellenőrzött szervezet felső vezetése a belső kontrollrendszert, s mit tesz annak működésére és fejlesztésére.

10.2.5. Meg kell ismerni a szervezet kockázatkezelési tevékenységét (programját, szabályzatát).

10.2.6. Képet kell kapni az információs és a döntés-előkészítési rendszeről, beleértve a pénzügyi és vezetői információs rendszert, valamint a monitoring tevékenységeket is.

10.2.7. Összefüggéseiben és részleteiben is fel kell térképezni az alkalmazott kontrollokat, kontrolltevékenységeket.

10.2.8. A vizsgálat céljának, programjának függvényében kell kiterjeszteni a felkészülést az informatikai-számítástechnikai rendszer megismerésére.

10.2.9. Ha az ellenőrzés kiterjed az informatikai rendszerre is, akkor gondoskodni kell megfelelő felkészültségű számvevőről, esetleg külső szakértőről is, akik a vonatkozó számvevőszéki módszertan útmutatásaira támaszkodva szerzik meg a szükséges ismereteket az ellenőrzött szervezet informatikai rendszerének helyszíni vizsgálatához.

10.3. A megszerzett ismeretek elemzése, értékelése

10.3.1. Az ellenőrzött szervezet (tevékenység, projekt, program) megismerésének, valamint a főbb (potenciális) kockázati területek meghatározásának elősegítése érdekében célirányos elemzéseket kell elvégezni a felkészülés, a tervezés menetében.

10.3.2. Megkülönböztetett figyelmet kell fordítani az ellenőrzött terület feladatainak, szervezeti rendjének, erőforrásainak, teljesítményének, pénzügyi helyzetének tényszerű megismerésére és e tények, adatok alakulását befolyásoló összefüggések, kölcsönhatások feltárására, elemzésére.

10.4. A lényegesség meghatározása

10.4.1. A lényegességet a számvevőszéki ellenőrzés szakmai szabályainak előírásai alapján – az e szabályozás 9.3. szakaszában foglaltak szerint – kell meghatározni. Dokumentálni kell azokat az okokat és kiinduló feltételeket, amelyek alapján a lényegességi küszöb(ök) meghatározása megtörtént.

10.4.2. A lényegességi küszöböt a tervezési szakaszban az ellenőrzési megközelítés, az ellenőrzési módszerek megválasztásához, a tételes ellenőrzéshez szükséges mintaméretek megtervezéséhez kell figyelembe venni.

10.5. Kockázatbecslés

10.5.1. A számvevőnek az ellenőrzött szervezetről (tevékenységről, projektről) szerzett ismeretek alapján meg kell határoznia a teljes szervezetre, valamint az egyes ellenőrzési területekre és célokra vonatkozó kockázati tényezőket.

10.5.2. A kockázatbecslés első lépésében a kockázatos esemény bekövetkeztenek valószínűsége és jelentősége szerint minőségileg (alacsony, közepes, magas) értékelni kell az ellenőrzött szervezet (tevékenység, projekt) jellegéből adódó, az ellenőrzési cél szempontjából releváns eredendő kockázatokat. Az eredendő kockázatok előzetes értékelését vonatkoztatni kell az ellenőrzés minden egyes részterületére.

10.5.3. Ahol az ellenőrzési célokkal összefüggő specifikus eredendő kockázati tényezők merülnek fel, ott ezeknek a kockázati tényezőknek a mérséklésére szolgáló kontroll eljárásokat kell keresni és azonosítani. A kontroll eljárások közül meg kell határozni azokat a kontrollokat (kulcskontrollokat), amelyek a specifikus eredendő kockázatok mérséklése szempontjából alapvető fontosságúak, és eredményes működésük meghatározó hatással van a kontrollrendszer minőségére.

10.5.4. Az eredendő kockázatok és a belső kontrollrendszer megismerése alapján el kell végezni a kontrollrendszer két fő eleme – a kontrollkörnyezet és a kontroll eljárások – kockázatainak előzetes becslését, a szervezet egészére és az ellenőrzési célok, kritériumok szerint minden egyes részterületre vonatkozóan.

10.5.5. A kontrollkockázatot előzetesen, kiindulásként minden ellenőrzési részterületre magasnak kell értékelni. A magas kockázat feltételezésétől akkor lehet eltekinteni, ha az eredendő kockázatokhoz bizonyíthatóan olyan kontroll eljárások kapcsolódnak, amelyek képesek feltárni, illetve megelőzni a lehetséges hibákat, szabálytalanságokat, gyenge teljesítményt. Ha a számvevő támaszkodni kíván a belső kontrollok által nyújtott bizonyosságra, akkor az előzetes kockázatbecslést megfelelő kontrolltesztekkel kell alátámasztania.

10.5.6. Az eredendő és a kontrollkockázatok előzetes becslése alapján a számvevőnek átfogóan meg kell határoznia a szervezet (tevékenység, projekt) belső kontrollrendszerének kockázati szintjét, és megfelelő indoklással alátámasztva dokumentálnia kell annak minőségi (kiváló, jó, gyenge) értékelését.

10.5.7. A kockázatbecslés eredményeit rögzíteni kell az ellenőrzés munkadokumentumaiban.

10.6. Döntés az ellenőrzési megközelítési módról

10.6.1. A döntés azt célozza, hogy megteremthető, biztosítható legyen az ellenőrzési kockázat elfogadható szintre való mérséklésének feltételrendszere. A költséghatékonyság szempontjaira is figyelemmel szakmai megítélés alapján kell a rendszeralapú és a részletes megközelítés között választani, illetve azok vegyes alkalmazásának arányait meghatározni.

10.6.2. Értelemszerűen a rendszeralapú megközelítéssel kell élni, ha az ellenőrzés célja a belső kontrollrendszer megfelelőségének értékelése.

10.7. Az ellenőrzési részterületek és vizsgálati eljárások meghatározása

10.7.1. Az ellenőrzött szervezetről (tevékenységről, projektről, programról) szerzett ismeretek, valamint az elvégzett kockázatfelmérések, -elemzések és -becslések eredményeinek felhasználásával rangsorolni kell az ellenőrzés céljai szerinti kockázatos területeket, és meg kell határozni az ellenőrzési részterületeket, valamint a részletes ellenőrzési feladatokat és kritériumokat.

10.7.2. Az egyes ellenőrzési részterületeken a részletes feladatok és kritériumok, továbbá a lényegesség, az eredendő, valamint a kontrollkockázatok

alapján meg kell határozni a feltárási kockázatot, s ezek mérséklésére irányulóan kell dönteni az elegendő és megfelelő bizonyítékok megszerzéséhez szükséges vizsgálati eljárásokról.

10.7.3. Amennyiben a kockázatfelmérés és -becslés minden ellenőrzési feladatra és kritériumra vonatkozóan a normálisnál magasabb specifikus kockázati tényezőket tárt fel, akkor annak függvényében kell választani a vizsgálati eljárások között, hogy mennyiben lehet támaszkodni a kockázatmérséklő kontrollokra. Ha azokra megfelelően lehet alapozni, akkor átlagos vagy minimális mennyiségben kell közvetlen, részletes vizsgálati eljárásokat lefolytatni, ellenkező esetben maximális mértékben, fókuszáltnak kell a vizsgálati eljárásokat elvégezni.

10.7.4. Azon ellenőrzési kritériumok esetében, amelyek kapcsán nem mérültek fel specifikus kockázati tényezők, és/vagy a számvevő igazolta a vonatkozó belső kontrolleljárások megbízhatóságát, értelemszerűen (csak) a közvetlen, részletes vizsgálati eljárások átlagos vagy minimális mértékű alkalmazása szükséges.

10.8. Az előkészítő munkák összegezése

10.8.1. Az ellenőrzési feladat végrehajtását, illetve megtervezését megalapozó előkészítő munkák eredményeit összegezni és dokumentálni kell.

10.8.2. Az éves rendszerességű – többnyire pénzügyi-szabályszerűségi – ellenőrzések esetében elegendő az összegezést a vonatkozó munkalapok és az ellenőrző kérdéslisták kitöltésével elvégezni.

10.8.3. Teljesítmény-ellenőrzés, valamint átfogó ellenőrzés esetén el kell készíteni az előkészítő munkák összegezésére szolgáló előtanulmányt, aminek célja, hogy megerősítse az ellenőrzés indokoltságát, pontosítsa a vizsgálati területeket és célokat, meghatározza az alkalmazható ellenőrzési kritériumokat, továbbá bemutassa az ellenőrzési bizonyítékok megszerzésének eszközeit, ezáltal megalapozza az ellenőrzési programot.

10.9. Az ellenőrzési program

10.9.1. Az ellenőrzési program az ellenőrzést végző csoport számára – személyre szólóan – meghatározza az elvégzendő feladatokat, lefolytatandó ellenőrzési eljárásokat. A vezetők az ellenőrzési program alapján irányítják, felügyelik és felülvizsgálják az ellenőrzés végrehajtását. Ezért az ellenőrzési programnak kellően részletesnek kell lennie ahhoz, hogy e funkcióik teljesítését lehetővé tegye.

10.9.2. Az ellenőrzési program magában foglalja:

- az ellenőrzés jogalapját;
- az ellenőrzés céljait és kritériumait;
- az ellenőrzés hatókörét;
- az ellenőrzési célok teljesítéséhez szükséges ellenőrzési feladatokat;
- az összegyűjtendő ellenőrzési bizonyíték körét;
- az ellenőrzési bizonyítékok megszerzésének és elemzésének módjait, eszközeit;
- az ellenőrzéshez rendelkezésre álló erőforrásokat,
- az ellenőrzés megszervezésének előírásait.

10.9.3. Az ellenőrzési programot alátámasztó dokumentációnak tartalmaznia kell:

- a külső környezet, az ellenőrzött szervezet és tevékenysége megismeréséből származó lényeges információkat;
- az elvégzett előzetes elemző eljárások eredményeit;
- az ellenőrzésben alkalmazandó átfogó és specifikus lényegességi szintekre vonatkozó döntéseket;
- a kockázatfelmérés és előzetes becslés eredményeit;
- az ellenőrzés végrehajtásának és az ellenőrzési jelentés elkészítésének ütemtervét.

10.9.4. Az ellenőrzési programot – az ÁSZ elnöke egyetértésének birtokában – a főigazgató hagyja jóvá. Szükség esetén a programot – meghatározott eljárás szerint – módosítani kell.

11. Vizsgálati szakasz – helyszíni ellenőrzés

11.1. A helyszíni ellenőrzés

11.1.1. A vizsgálati szakaszban, a helyszíni ellenőrzés során el kell végezni az ellenőrzési programban meghatározott feladatokat, ellenőrzési eljárásokat. Meg kell szerezni az ellenőrzés céljainak teljesítéséhez szükséges bizonyítékokat.

11.1.2. A lefolytatott ellenőrzési eljárások eredményeit ki kell értékelni és össze kell foglalni.

11.2. Az ellenőrzési bizonyítékok megszerzése

11.2.1. Az ellenőrzési bizonyítékok tekintetében az e szabályozás 10.6. szakaszában foglaltak szerint kell eljárni, ide értve azt is, hogy az ellenőrzött szervezet vezetőjétől ún. teljességi nyilatkozatot is kell kérni.

11.2.2. A számvevőnek – ha a kontrollkockázatot magas szintűnél alacsonyabbra becsüli – a kontrollkockázat becsülésének alátámasztásához szükséges bizonyítékot a belső kontrollok tesztelésén keresztül kell megszereznie. Elegendő és megfelelő bizonyítékokat kell szereznie, amelyek felhasználásával megalapozottan minősíthető a belső kontrollrendszer működésének megfelelősége (eredményessége).

11.2.3. A közvetlen, részletes vizsgálati eljárásokkal megszerzett bizonyítékkal kapcsolatban mérlegelni kell, hogy azok elegendőek és megfelelőek-e, figyelembe véve ugyanazon a területen a belső kontrollok bármilyen vizsgálatából megszerzett bizonyosságot is.

11.2.4. Értékelni kell a megszerzett bizonyítékok forrásait és jellegét. Előnyben kell részesíteni az írásos, a számvevő által közvetlenül megszerzett és a harmadik személyektől származó bizonyítékot. Ha a különböző forrásokból származó, lényeges ügyekkel kapcsolatos bizonyítékok egymásnak ellentmondóak, további bizonyítékok megszerzésével kell megoldani az ellentmondások feloldását.

11.3. A belső kontrollok tesztelése

11.3.1. Kiindulásként meg kell vizsgálni, hogy a belső kontrollrendszer az ellenőrzés előkészítésének szakaszában elvégzett felmérésnek, előzetes becslésnek megfelelően működött-e az ellenőrzés által átfogott időtartam alatt.

11.3.2. Ha a belső kontrollok tesztje azt mutatja, hogy a kontrollrendszer eredményesen működött, akkor csak átlagos vagy minimális mértékben kell közvetlen, részletes vizsgálatokat végezni. Ha a tesztek szerint a belső kontrollok működése nem kielégítő, s így nem lehet felhasználni az általuk nyújtott bizonyosságot, akkor elkerülhetetlen az ellenőrzési program felülvizsgálata.

11.3.3. A belső kontrollok tesztelésében alkalmazott mintavételnél, illetve az alapvető vizsgálati eljárásokhoz vett minták kontrolltesztelésre is történő felhasználásakor figyelmet kell fordítani arra, hogy az megfeleljen a kontrollteszteknél alkalmazható, tulajdonság alapú mintavétel követelményeinek.

11.4. Elemző eljárások

11.4.1. A számvevő elemző eljárások alkalmazásával általános következtetéseket alakíthat ki arról, hogy az ellenőrzött pénzügyi vagy nem pénzügyi információk összhangban állnak-e az ellenőrzött szervezetről (tevékenységről, projektről) megszerzett ismeretekkel.

11.4.2. Ha az elemző eljárások jelentős változásokat, más vonatkozó információkkal való inkonzisztenciát vagy előre megbecsült összegektől való jelentős eltérést mutatnak, a számvevőnek vizsgálnia kell ezek okait, és a megfelelő magyarázatokat megerősítő bizonyítékokkal kell alátámasztania.

11.4.3. Az elemző eljárások általában csak jelzik az információkban rejlő lehetséges inkonzisztenciát. Ezért a számvevőnek gondosan mérlegelnie kell az elemző eljárások elégségességét az elegendő és megfelelő ellenőrzési bizonyítékok megszerzéséhez. Az elemző eljárások révén megszerzett ellenőrzési bizonyítékot általában más eljárások eredményeivel szükséges megerősíteni.

11.5. Közvetlen, részletes vizsgálatok

11.5.1. Az ellenőrzési célok teljesítéséhez az ellenőrzési programban foglalt, közvetlen részletes vizsgálatok elvégzéséhez meg kell határozni az ellenőrzendő adatok körét és állományát. Az adatállomány vizsgálata elvégezhető az adatállomány minden tételének vagy az adatállományból vett mintának a részletes ellenőrzésével.

11.5.2. A mintavétel a részletes vizsgálat speciális eszköze, eljárása. Segítségével a számvevő egy adatállomány, sokaság összes tételének vizsgálata helyett kiválasztott tételek meghatározott jellemzőinek vizsgálata és kiértékelése útján szerezhethet a teljes állomány összes tételére vonatkozó következtetések levonására alkalmas ellenőrzési bizonyítékokat.

11.5.3. Az ellenőrzési munka hatékonyságának és eredményességének biztosítása érdekében a számvevőnek – indokolt kivételektől eltekintve – mintavételt kell alkalmaznia.

11.5.4. Mintavétellel történő közvetlen részletes vizsgálat esetén szakmai megítélés alapján kell dönteni a megfelelő statisztikai mintavételi eljárásról. A számvevőnek úgy kell kiválasztania a mintát, hogy az reprezentálja az alapsokaságot.

11.5.5. Mintavétel esetén a következők szerint kell eljárni:

- meg kell határozni a mintavételi alapsokaságot, amelynek homogén (jellegében, minőségében azonos) elemekből kell állnia;
- meg kell vizsgálni a mintavételi alapsokaság elemei értékének szórását a nagy értékű elemek leválasztása (a közvetlen, részletes vizsgálat) vagy rétegezett mintavételről való döntés céljából;
- a megfelelő mintavételi eljárás megválasztásához fel kell becsülni az adatállományban várható hibaszintet, mérlegelni kell a mintavétel kockázatát;
- meg kell határozni a mintavétel tervezési pontosságát;
- a minta nagyságát (a kiválasztandó elemek számát) a tervezési pontosság és az elérendő bizonyossági szint alapján kell meghatározni;
- végre kell hajtani az elemek kiválasztását;
- a kiválasztott elemeket vizsgálni és elemezni kell az ellenőrzés céljai és kritériumai szerint;

- a mintában a célok és kritériumok szerint talált jellemzők, hibák értékét extrapolálni kell a teljes mintavételi alapsokaságra;
- a mintavétel alkalmazása a vizsgált adatállományban lévő jellemzőről, hibáról becsült értéket eredményez. Tekintettel arra, hogy a becsült értéknek (a hibák legvalószínűbb összegének) megbízhatósága (bizonyossága) a statisztikai szabályok szerint nem számszerűsíthető, illetve nem elégséges, ezért meg kell határozni a legalsó és a legfelső hibahatárt.

11.5.6. Kivételes esetekben (a mintavétel alkalmazhatóságának elvi és ésszerűségi korlátjai miatt) az alapsokaság összes elemén el kell végezni az ellenőrzés célja(i) szerinti közvetlen, részletes vizsgálatokat. E tételes vizsgálatok a fellelt hibák, jellemzők abszolút értékét eredményezik.

11.5.7. A mintavételt általában más ellenőrzési technikákkal kombinálva szükséges alkalmazni, ahhoz, hogy a tervezett ellenőrzési bizonyosság elérhető legyen.

11.5.8. A nem mintavétellel vizsgált tételekben fellelt hibák abszolút értékét össze kell vonni a mintavétel révén megbecsült legfelső hibahatár értékével, és ezt kell összevetni a meghatározott lényegességi küszöbvel.

11.5.9. Minden feltárt hiba, szabálytalanság, nem megfelelő működés és gyenge teljesítmény okát, jellegét és hatását meg kell vizsgálni.

11.5.10. A helyszíni ellenőrzés során az elvégzett ellenőrzési eljárásokat és azok eredményeit, valamint a szakmai döntéseket és azok indokolását a munkadokumentumokban rögzíteni kell.

12. Az ellenőrzés eredményeinek kiértékelése – általános szempontok

12.1. Minden ellenőrzési megállapítás esetében el kell dönteni, hogy a megállapítás az érték, a jelleg vagy az összefüggések szempontjából lényeges-e.

12.2. A teljesítmény-, valamint az átfogó ellenőrzéseknél mérlegelni kell, hogy lényegesek-e a gazdaságosságra, hatékonyságra és az eredményességre, illetve a működésre tett megállapítások, és azokat jelentésbe kell foglalni.

12.3. A számvevő által végzett értékelést és összegezést a vezetőknek a minőségirányítási rendszer előírásai szerint kell felülvizsgálniuk.

13. A pénzügyi-szabályszerűségi ellenőrzések eredményeinek kiértékelése, a minősítő vélemény

13.1. A pénzügyi elszámolás (beszámoló) megbízhatóságának megítéléséhez, minősítéséhez azt kell egyértelművé tenni, hogy az ellenőrzés során feltárt, kijavíthatlan téves állítások összesített értéke lényeges-e, s ennek figyelembevételével mérlegelni kell a pénzügyi elszámolásra (beszámolóra) vonatkozó szabályokkal (kritériumokkal) kapcsolatos hibáknak a pénzügyi elszámolás (beszámoló) megbízhatóságára gyakorolt hatását.

13.2. A pénzügyi elszámolást (beszámolót) alátámasztó tranzakciók szabályszerűségének értékelésekor a számvevőnek mérlegelni kell, hogy a feltárt szabálytalanságok összevontan lényegesek-e. Emellett a számvevőnek értékelnie kell a szabálytalan tranzakciók jellegét és összefüggéseit.

13.3. A pénzügyi-szabályszerűségi ellenőrzés záró szakaszában el kell végezni a pénzügyi elszámolás (beszámoló) áttekintő felülvizsgálatát. Annak során mérlegelni kell, hogy

- a pénzügyi elszámolás (beszámoló) összhangban áll-e a jogszabályi előírásokkal;
- a számviteli politika megfelel-e a vonatkozó jogszabályoknak és a helyi sajátosságoknak, valamint azt megfelelően és következetesen alkalmazták-e;

- a pénzügyi elszámolás (beszámoló) egészében összeegyeztethető-e az elszámolás (beszámoló) tárgyáról (szervezetről, tevékenységről, programról) szerzett ismeretekkel és a lefolytatott ellenőrzési eljárások eredményeivel;
- a pénzügyi elszámolásban (beszámolóban) lévő értékelések, értelmezések helytállóak-e.

13.4. A pénzügyi szabályszerűségi ellenőrzés eredményeként a pénzügyi elszámolásról (kötségvetési beszámolóról) adott minősítő vélemény lehet: elfogadó vélemény, korlátozott vélemény vagy elutasító vélemény.

13.5. Elfogadó véleményt akkor adhat a számvevő, ha az összes lényegi vonatkozásban 95%-os bizonyossággal meggyőződött arról, hogy

- a pénzügyi elszámolást (kötségvetési beszámolót) a jogszabályoknak megfelelő, az elfogadott számviteli alapelvek és politikák következetes alkalmazásával készítették el, az ellenőrzés lapján összesített hibák mértéke nem éri el a lényegességi szintet;
- a pénzügyi elszámolást (kötségvetési beszámolót) alátámasztó tranzakciók megfelelnek a törvényi előírásoknak és más vonatkozó rendelkezéseknek;
- a pénzügyi elszámolásban (kötségvetési beszámolóban) foglaltak megfelelnek az ellenőrzött szervezetről a vizsgálat során szerzett ismereteknek.

13.6. Elfogadó vélemény esetén, a véleménytől elkülönítve, figyelemfelhívó megjegyzést akkor kell tenni, ha indokolt felhívni a figyelmet szokatlan vagy fontos kérdésekre a pénzügyi elszámolás (kötségvetési beszámoló) helyes értelmezése érdekében. A figyelemfelhívó megjegyzés nem szolgálhat a pénzügyi elszámolás (beszámoló) hiányosságainak pótlására, és nem lehet ellentétben az elfogadó véleménnyel.

13.7. Korlátozott véleménnyel minősítendő a pénzügyi elszámolás (kötségvetési beszámoló), ha az megfelel (ugyan) az elfogadó vélemény követelményeinek, de a feltárt hibák, hiányosságok, szabálytalanságok – noha a lényegességi szintet nem érik el – kétségekívül befolyásolják, módosítják a gazdálkodásról a pénzügyi elszámolás (kötségvetési beszámoló) alap-

ján kialakított képet. A korlátozott véleménynek tartalmaznia kell, hogy a pénzügyi elszámolás (kölségvetési beszámoló) összességében megbízható, valós képet ad, kivéve azon részeit, amelyekre a korlátozás vonatkozik. A véleményben egyértelműen ki kell fejteni a korlátozás okait, és lehetőség szerint be kell mutatni azoknak az elszámolásra (beszámolóra) gyakorolt számszerűsített hatásait is.

13.8. Elutasító véleményt akkor kell adni, ha az ellenőrzési tapasztalatok alapján az elszámolás (beszámoló) tárgyáról szerzett ismeretek és a pénzügyi elszámolás (beszámoló) által nyújtott kép között alapvető (szignifikáns) eltérés mutatkozik, s ily módon a lényegességi határértéket meghaladó mértékű, a pénzügyi elszámolás (beszámoló) megbízhatóságát jelentősen befolyásoló hibák, szabálytalanságok miatt a pénzügyi elszámolás (beszámoló) nem a valóságnak megfelelő (megbízható és valós) képet ad a gazdálkodásról.

13.9. A számvevő nem adhat véleményt arról a pénzügyi elszámolásról (kölségvetési beszámolóról), amelynek ellenőrzése során – bármilyen okból – nem tudott elegendő és megfelelő ellenőrzési bizonyítékot szerezni ahhoz, hogy a pénzügyi elszámolást (beszámolót) 95%-os bizonyossággal tudja minősíteni.

13.10. Minősített vélemény esetén (a 13.7.-ben, illetve a 13.8.-ban leírt esetek egyike), továbbá, ha a pénzügyi elszámolás (beszámoló) a 13.9. szerint az ellenőrzöttnek felróható okból nem minősíthető, a számvevőnek meg kell állapítania a személyes felelősséget. A minősített vélemény kiadása előtt a felelősség felvetésének megalapozottságát a Minőségbiztosítási önálló osztály felülvizsgálja, büntetőjogi felelősség gyanúja esetén a számvevői jelentéstervezetet a Jogi osztálynak is meg kell küldeni. A két osztály észrevételeinek figyelembevételével véglegezett jelentést felelősségi záradékkal kell átadni a felelősként megjelölt személy(ek)nek.

14. A jogsértés esetei, a jogi realizálás megalapozása

14.1. Szabálytalanság és felelősség

14.1.1. Az ellenőrzési tapasztalatok alapján feltárt valamennyi olyan emberi magatartás vagy mulasztás, amely konkrét jogszabályi rendelkezés vagy belső szabály megsértését jelenti és ennek alapján valamilyen jogszabály által meghatározott (büntetőjogi, szabálysértési, fegyelmi vagy polgári jogi) felelősséget keletkeztet, szabálytalanságnak minősül.

14.1.2. A felelősség felvetése büntetőjogi felelősség gyanúja esetén kötelező, más felelősség esetében – a jogsértés súlyosságára, az azzal összefüggésben okozott eredmény (kár, hiány, elmaradt haszon stb.) mértékére, továbbá egyéb körülményekre tekintettel – mérlegelés tárgyát képezi.

14.1.3. Felelősséget csak a felelősséget meghatározó jogszabályi rendelkezés által megkívánt feltételek együttes fennállása esetén és megalapozottan – azaz tényleges, releváns, hiteles és hivatalosan az ÁSZ birtokába került bizonyítékokkal alátámasztva – lehet felvetni.

14.1.4. A számvevőnek ismernie kell a felelősséget meghatározó jogszabályokat, továbbá ismernie és alkalmaznia kell a felelősségfelvetések esetén a jogszabályok, illetve az ÁSZ belső szabályzatai által előírt és követendő eljárásokat, valamint a vonatkozó segédleteket.

14.2. Megalapozottság és gondosság

14.2.1. A számvevőnek az ellenőrzésre való felkészülés, az ellenőrzött szervezet megismerése keretében tájékozódnia kell az ÁSZ vagy más ellenőrző szerv/szervezet által végzett korábbi ellenőrzések során feltárt szabálytalanságokról és a felelősségfelvetés alapján megindult realizálási folyamat alakulásáról vagy elmaradásának okairól. Ezt követően mérlegelnie kell, mekkora a további szabálytalanságok előfordulásának lehetősége és ezek milyen jellegűek lehetnek.

14.2.2. A számvevőnek a fentiek alapján úgy kell megterveznie az ellenőrzés lépéseit, hogy azok megfelelően biztosítsák a szabálytalanságok teljes körű feltárását és a felelősségfelvetés megalapozását.

14.2.3. Amennyiben szabálytalanságra utaló jeleket észlel, a számvevőnek törekednie kell, hogy a megalapozottság eldönthetősége érdekében a tényállás a lehető legteljesebb mértékben feltárásra kerüljön. Amennyiben ehhez szükségesnek ítéli, fel kell vetnie a vizsgálat kiterjesztésére vonatkozó javaslatát.

14.2.4. A tényállás feltárása során a számvevőnek – a mindenkor hatályos adatvédelmi és titokvédelmi előírásoknak megfelelően – rögzítenie kell a felelősség megalapozásához szükséges bizonyítékokat. Vizsgálata során megfelelő szakmai gondossággal és körültekintéssel kell eljárnia, hogy ne akadályozzon vagy hiúsítson meg egy lehetséges jövőbeni vizsgálatot vagy az illetékes hatóság által lefolytatandó eljárást. Eredeti dokumentumot csak az ÁSZ tv. 21. §-ának (1) bekezdésében foglalt feltételek és eljárás mellett foglalhat le.

14.2.5. A számvevőnek figyelemmel kell lennie az egyes felelősségi formák felvethetősége tekintetében a jogszabályok által előírt határidőkre és a maga részéről törekednie kell a felelősség gyanújának lehető leggyorsabb jelzésére, illetve ennek bizonyítékokkal való alátámasztására.

IV. A jelentések standardjai

15. Jelentéskészítés

15.1. Számvevői jelentés

15.1.1. A számvevőnek a vizsgálati szakaszban megvalósítandó feladataként, a helyszíni ellenőrzés lezárásaként, az elvégzett munka eredményeiről számvevői jelentést kell készítenie. A jelentésnek tartalmaznia kell a lényeges ellenőrzési megállapításokat, következtetéseket és esetenként a javaslatokat.

15.1.2. A számvevőnek elemző, értékelő és összegző munkával meg kell győződnie arról, hogy az ellenőrzési megállapítások, következtetések és a minősítő vélemény megfogalmazásához elegendő és megfelelő ellenőrzési bizonyítékkal rendelkezik, és azokat megfelelően dokumentálta.

15.1.3. A számvevői jelentés minden esetben tartalmaz megismerési záradékot. Ebben az ellenőrzött szerv illetékes vezetője nyilatkozik arról, hogy a számvevői jelentést átvette és arra a megadott határidőig észrevételeket tehet.

15.1.4. Ha a számvevő a számvevői jelentésben lényeges hibát, súlyos szabálytalanságot állapít meg és megjelöli a felelős személyeket, akkor a számvevői jelentésnek felelősségi záradékot is kell tartalmaznia. Ebben a felelősként megjelölt személy nyilatkozik arról, hogy a jelentést (annak kivonatát) a személyes felelősségével kapcsolatos megállapítások megismerése céljából átvette, és a törvényi előírások szerint azokra magyarázatot kell adnia. A magyarázatok elfogadásáról vagy elutasításáról a számvevőnek írásban kell nyilatkoznia.

15.1.5. A számvevői jelentésben foglaltakért a jelentést készítő számvevő a felelős. Felelősségét jelentésének vezetői felülvizsgálatot követő aláírásával is tanúsítja.

15.2. Számvevőszéki jelentés

15.2.1. A számvevői jelentések felhasználásával készül az ÁSZ-jelentés (számvevőszéki jelentés).

15.2.2. Az ÁSZ-jelentés részei: a bevezetés, az összegező megállapítások és következtetések, a javaslatok, továbbá a részletes megállapítások, a különböző mellékletek, valamint esetenként a függelékek. A pénzügyi-szabályszerűségi ellenőrzésről készített jelentés minősítő véleményt is tartalmaz.

15.2.3. Az ÁSZ-jelentések tervezeteit észrevételezésre meg kell küldeni az ellenőrzött szervezet illetékes vezetőinek, és független felülvizsgálatnak kell alávetni.

15.2.4. Az ellenőrzött szervezet észrevételeit elemezni, mérlegelni kell. Ha az észrevételek a megállapításokhoz kapcsolódó tényekre vonatkoznak, azokat kétségbe vonják, a számvevőnek, illetve a vizsgálatvezetőnek törekedni kell ezek tisztázására. Az eljárást a vonatkozó szabályok szerint kell lefolytatni. Amennyiben az ellenőrzött szervezet az észrevételeit továbbra is fenntartja, azokat a jelentésben az ÁSZ vonatkozó álláspontjának feltüntetésével szerepeltetni kell.

15.2.5. Az ÁSZ jelentéseit az elnök kiadmányozza.

15.2.6. Az elnök felelősséggel tartozik az Országgyűlésnek az általa benyújtott jelentések adatainak és ténymegállapításainak valódiságáért és helytállóságáért.

16. A jelentések tartalma, szerkezete

16.1. A jelentéseket tárgyszerűen, tömören, világosan és közérthetően kell megfogalmazni.

16.2. A jelentés tartalmilag legyen összhangban az ellenőrzési programmal, teljesítse az ellenőrzés célját, adjon teljes körű és egyértelmű választ a célként megfogalmazott kérdésekre.

16.3. A jelentésben a megállapításokat és a következtetéseket úgy kell felsorakoztatni és megfogalmazni, hogy az ellenőrzött szervezetről (tevékenységről, projektről), független és objektív értékelést, információt nyújtsanak, beleértve a feltárt tényeket befolyásoló háttér-összefüggéseket is.

16.4. A teljesítmény-ellenőrzésekről szóló jelentéseknek elsősorban nem a múlt (események) kritikájára, hanem konstruktív (építő jellegű) értékelésre kell törekedniük.

16.5. Szabálytalanság megállapítása esetén a jelentésnek tartalmaznia kell a konkrét jogszabályi hivatkozást.

16.6. A javaslatoknak megalapozottaknak kell lenniük. A jelentésben csak olyan javaslatokat szabad szerepeltetni, amelyeket a megállapítások és következtetések megfelelően alátámasztanak.

17. A jelentés (tervezet) minőségének felülvizsgálata

17.1. A számvevői jelentések, valamint az ÁSZ-jelentések tartósan jó minőségét, a jelentésekkel szemben támasztott tartalmi és formai követelmények érvényesítését a minőségirányítási rendszer szabályozása keretében előírt többszintű felülvizsgálatok hivatottak biztosítani.

18. Az ÁSZ-jelentések nyilvánosságra hozatala

18.1. Az elnök által kiadmányozott jelentés nyilvános, azt elektronikus úton az interneten, valamint az ÁSZ honlapján (www.asz.hu) is közzé kell tenni.

18.2. Az elnök gondoskodik a jelentések Országgyűlés elé terjesztéséről, illetőleg a Kormány kérésére végzett ellenőrzés jelentésének a miniszterelnöknek való megküldéséről.

18.3. A jelentéseket – elsősorban a napirendre kerülő törvényjavaslatokhoz kapcsolódóan – az Országgyűlés – saját döntése alapján – plenáris ülésen, illetőleg többségében a bizottságok ülésein tárgyalja meg.

18.4. Az ÁSZ fontosnak tartja a közvélemény tájékoztatását, ezért – kommunikációs támogató (rész)stratégiájára támaszkodva – sokszínű eszköztár hasznosítása útján él a nyilvánosság lehetőségével.

19. A számvevőszéki ellenőrzések hasznosítása, realizálása

19.1. A számvevőszéki ellenőrzések hasznosítása mindenekelőtt abban jut kifejezésre, hogy a jelentésekben foglalt megállapítások, következtetések és javaslatok elősegítik az Országgyűlés költségvetési jogának gyakorlását, törvényhozási és ellenőrzési funkciójának ellátását.

19.2. A számvevőszéki ellenőrzések közvetlenül vagy közvetve a kormány és a kormányzati szervek, a minisztériumok (a költségvetési fejezetek), valamint az önkormányzatok és általában a vizsgált szervezetek tevékenységét is befolyásolják, hozzájárulnak a hibák, hiányosságok megelőzéséhez, illetve megszüntetéséhez, a tevékenységek jobbításához, hatásfokuk növeléséhez, a feladatok megvalósításához.

19.3. A hasznosítás fontos eleme a jogi realizálás, a feltárt szabálytalanságok alapján tett javaslatok, kezdeményezések s azok utóéletének nyomon követése.

19.4. Az ÁSZ szervezett keretekben figyelemmel kíséri és rendszerezi az ellenőrzéseinek hasznosítására vonatkozó információkat. Felhasználja azokat a közpénzfelhasználás kockázataira, a kulcsfontosságú nemzetgazdasági (pénz)folyamatokra összpontosuló értékelő-elemző tevékenységéhez és – indokolt esetekben – további számvevőszéki ellenőrzések megvalósításához.