

INTOSAI



A jelentéskészítési standardok a számvevőszéki ellenőrzésben

INTOSAI SZAKMAI STANDARDOK BIZOTTSÁG

PSC Titkárság

RIGSREVISIONEN • LANDGREVEN 4 • P.F. 9009 • 1022 KOPPENHÁGA K • DÁNIA
TEL.:+45 3392 8400 • FAX:+45 3311 0415 •E-MAIL: INFO@RIGSREVISIONEN.DK

INTOSAI



INTOSAI Főtitkárság - RECHNUNGSHOF
(osztrák számvevőszék)
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2
A-1033 Bécs
AUSZTRIA

Tel.: ++43 (1) 711 71 • Fax: ++43 (1) 718 09 69

E-MAIL: intosai@rechnungshof.gv.at;
HONLAP: <http://www.intosai.org>

Fordították: Malatinszkyné dr. Lovas Irén, Giday Zoltán (1999. szeptember)

A fordítást felülvizsgálta a 2001. évi átszerkesztés után:

Ákos Endre, Bodonyi Miklós, Malatinszkyné dr. Lovas Irén, Németh Péterné, Szarka Péterné, Tóth Pál (2004. első félév)

Lektorálta: Az Állami Számvevőszék Módszertani Bizottságának Terminológiai és Fordításlektorálási Munkacsoportja (2010. december)

1. Nem célszerű minden egyes helyzetre jelentéskészítési szabályokat meghatározni. Jelen standard célja segíteni, nem pedig helyettesíteni az ellenőr megalapozott döntését az ellenőri vélemény vagy az ellenőrzési jelentés elkészítésében.
2. A „jelentéskészítés” feloleli az ellenőrnek mind a szabályszerűségi (pénzügyi) ellenőrzés eredményeként a pénzügyi beszámolóról adott véleményét és egyéb észrevételeit, mind a teljesítmény-ellenőrzésről készített jelentését.
3. Az ellenőr a pénzügyi beszámolóról készített véleményét általában tömör, standardizált formában fejt ki, amely tükrözi a sokféle teszt és más ellenőrzési tevékenység eredményét. Gyakori követelmény, hogy jelentést kell készíteni arról, hogy az ügyletek megfelelnek-e a törvényeknek és az egyéb szabályoknak, valamint olyan ügyekről, mint például a nem megfelelő belső kontrollrendszerek, a jogsértések és a csalások. Egyes országokban alkotmányos vagy törvényi előírások kötelezhetik a legfőbb ellenőrző intézményt, hogy a költségvetési törvények végrehajtásáról készítsen jelentést, amely összeveti a tervezett és jóváhagyott költségvetési előirányzatokat a pénzügyi beszámolóban kimutatott eredményekkel.
4. Az ellenőr a teljesítmény-ellenőrzés során jelentést készít az erőforrások megszerzésének és felhasználásának gazdaságosságáról és hatékonyságáról, valamint a kitűzött célok teljesítésének eredményességéről. Ezek a jelentések témájukat és jellegüket tekintve jelentősen eltérhetnek egymástól, például foglalkozhatnak azzal, hogy az erőforrásokat hatékonyan használták-e fel, véleményezhetik a kormányzati célkitűzések és programok hatását, valamint olyan változtatásokat javasolhatnak, amelyek jobb eredményt tesznek lehetővé.
5. Az indokolható felhasználói igények elismerése érdekében az ellenőr a szabályszerűségi és a teljesítmény-ellenőrzésről készített jelentésében figyelembe veheti a meghosszabbított beszámolási időszakot vagy ciklust, továbbá a tárgyhoz tartozó, közzétételre vonatkozó körülményeket.
6. A hivatkozások megkönnyítése érdekében e fejezetben „vélemény” alatt az ellenőrnek a szabályszerűségi (pénzügyi) ellenőrzés eredményeként kialakított következtetéseit értjük, amely a 3. pontban leírt ügyeket ölelheti fel; a „jelentés” szó az ellenőr által, a teljesítmény-ellenőrzés után megfogalmazott következtetéseket jelenti a 4. pontban foglaltak szerint.
7. A jelentéskészítési standardok a következők:
 - (a) Az ellenőrnek minden ellenőrzés végén írásbeli véleményt vagy jelentést kell készítenie, amelyben megfelelő formában szerepelnek az ellenőrzési megállapítások; annak tartalma könnyen érthető, bizonytalanságtól és kétértelműségtől mentes, csak olyan információkat tartalmazhat, amelyeket megfelelő és tárgyhoz tartozó ellenőrzési bizonyítékok támasztanak alá; továbbá a jelentésnek függetlennek, tárgyilagosnak, a valóságot tükrözőnek és előremutatónak kell lennie.
 - (b) Végső soron az ellenőrt alkalmazó legfőbb ellenőrző intézmény feladata, hogy döntsön a megteendő intézkedésekről, abban az esetben, ha az ellenőr visszaélésre utaló körülményeket vagy súlyos szabálytalanságokat észlel.

A szabályszerűségi ellenőrzés esetében az ellenőrnek írásbeli jelentést kell készítenie a vonatkozó törvényeknek és egyéb szabályoknak való megfelelés vizsgálatáról, amely része lehet a pénzügyi beszámolóra vonatkozó jelentésnek, vagy erről külön jelentés készülhet. A jelentésnek egyértelműen meg kell erősítenie, hogy a megállapítások azon tételekre vonatkoznak, amelyeket a megfelelés szempontjából vizsgáltak meg, de azokra nem vonatkozik, amelyeket nem vizsgáltak.

A teljesítmény-ellenőrzés esetében a jelentésnek az ellenőrzési célok tekintetében tartalmaznia kell valamennyi fontosabb esetet, amikor nem tartották be a vonatkozó szabályokat.

A jelentéskészítésre vonatkozó ellenőrzési standardot az alábbi bekezdések fejtik ki. A 8. pont mind a véleményekre, mind a jelentésekre, a 9 – 20. pontok a véleményekre, míg a 21 – 26. pontok a jelentésekre vonatkoznak.

8. Az ellenőri vélemények, jelentések formája és tartalma az alábbi általános elveken nyugszik:

- (a) **Cím.** A véleménynek vagy jelentésnek kifejező címet vagy fejléctet kell adni, amely segíti az olvasót abban, hogy ezeket megkülönböztesse a mások által kiadott közleményektől és tájékoztató anyagoktól.
- (b) **Aláírás és dátum.** A véleményt vagy jelentést megfelelő módon alá kell írni. A dátum tájékoztatja az olvasót arról, hogy az ellenőr az események vagy ügyletek azon hatásait vette figyelembe, amelyekről az adott időpontig tudomást szerzett (amely a szabályszerűségi (pénzügyi) ellenőrzés esetében túlnyúlhat a pénzügyi beszámoló időszakán).
- (c) **Az ellenőrzés céljai és hatóköre.** A véleményben vagy jelentésben utalni kell az ellenőrzés céljaira és hatókörére. Ez az információ egyértelművé teszi az ellenőrzés rendeltetését és határait.
- (d) **Teljesség.** A véleményt csatolni kell ahhoz a pénzügyi beszámolóhoz, amelyre vonatkozik, és azzal együtt kell közzé tenni. A teljesítmény-ellenőrzésről készített jelentés azonban önállóan is megjelenhet. Az ellenőri véleményt és jelentést úgy kell megjelentetni, ahogyan azt az ellenőr elkészítette. Függetlenségéből eredően a legfőbb ellenőrző intézménynek képesnek kell lennie arra, hogy bármely, általa odaillőnek tartott információt a jelentésébe belefoglaljon. Az ellenőr azonban esetenként olyan információkat is megszerezhet, amelyeket államérdekből nem lehet korlátozás nélkül nyilvánosságra hozni. Mindez befolyásolhatja az ellenőrzési jelentés teljességét. Ebben a helyzetben az ellenőr felelőssége eldönteni, hogy a bizalmas vagy érzékeny információkat egy külön, nem nyilvános jelentésbe foglalja-e.
- (e) **Címzett.** A véleménynek vagy jelentésnek meg kell neveznie a címzetteket, az ellenőrzési kötelezettségvállalás körülményei és a helyi szabályok vagy gyakorlat által megkívánt módon. A címzettek megnevezésére nincs szükség akkor, ha a jelentés átadására hivatalos eljárásrend van érvényben.
- (f) **Az ellenőrzés tárgyának meghatározása.** A véleményben vagy jelentésben meg kell határozni azon pénzügyi beszámolót (a szabályszerűségi (pénzügyi) ellenőrzések esetében) vagy területet (a teljesítmény-ellenőrzés esetében), amelyre az vonatkozik. Ilyen információk például az ellenőrzött szervezet neve, az időpont vagy időszak, amelyre a pénzügyi beszámoló vonatkozik és az ellenőrzés tárgya.
- (g) **Jogalap.** Az ellenőri véleményben vagy jelentésben meg kell határozni az ellenőrzésre felhatalmazást adó törvényeket vagy egyéb jogszabályokat.
- (h) **Standardoknak való megfelelés.** Az ellenőri véleménynek és jelentésnek meg kell jelölnie az ellenőrzés során alkalmazott ellenőrzési standardokat vagy gyakorlatot, ezáltal biztosítva az olvasót arról, hogy az ellenőrzést az általánosan elfogadott eljárások szerint folytatták le.

- (i) Időszerűség. Az ellenőri véleményt vagy jelentést azonnal hozzáférhetővé kell tenni annak érdekében, hogy minél hasznosabb legyen az olvasók vagy felhasználók számára, különösen azoknak, akiknek intézkedéseket kell tenniük.

9. Az ellenőri vélemény a pénzügyi beszámoló egészére vonatkozik, általában standardizált szövegezésű, e jellegénél fogva az olvasók egységesen értelmezik, ezért hosszas kifejtése szükségtelen. A megszüvegezést befolyásolja az ellenőrzés jogszabályi környezete, ugyanakkor a vélemény tartalmának egyértelműen ki kell fejeznie azt, hogy a vélemény korlátozás nélküli vagy korlátozott-e, s ez utóbbi esetben bizonyos szempontból korlátozott vagy elutasító-e (14. pont), vagy a vélemény megtagadásáról van-e szó (15. pont).

10. Korlátozás nélküli véleményt ad az ellenőr akkor, ha az összes lényegességi szempontból meggyőződött arról, hogy

- (a) a pénzügyi beszámolót az elfogadott számviteli alapelvek és számviteli politika felhasználásával, azok következetes alkalmazásával készítették el;
- (b) a beszámoló megfelel a vonatkozó törvényi és egyéb jogszabályi előírásoknak;
- (c) a pénzügyi beszámoló által bemutatott kép összhangban áll az ellenőr ismereteivel, amelyeket az ellenőrzött szervezetről szerzett; és
- (d) a pénzügyi beszámolóval kapcsolatos összes lényeges kérdést megfelelően mutatják be.

11. Figyelemfelhívó megjegyzés. Egyes esetekben az ellenőr úgy vélheti, hogy az olvasó nem fogja helyesen értelmezni a pénzügyi beszámolót, hacsak fel nem hívja a figyelmét a szokatlan vagy fontos körülményekre. Az az általános elv, ha az ellenőr korlátozás nélküli véleményt ad, akkor véleményében nem utal a pénzügyi beszámoló egyes állításaira, mert ezt tévesen korlátozásként értelmezhetnék. Azért, hogy ne legyen félreérthető, a „figyelemfelhívó megjegyzésnek” számító utalásokat a véleménytől elkülönítve, egy külön bekezdésben kell összefoglalni. A figyelemfelhívó megjegyzés azonban nem használható arra, hogy a pénzügyi beszámolóban bemutatott állítások hiányosságait helyrehozza, továbbá sem a korlátozott vélemény alternatívájaként, sem annak helyettesítésére nem szolgálhat.

12. Az ellenőr nem adhat korlátozás nélküli véleményt akkor, ha az alábbi körülmények közül bármelyik fennáll, és ha azok hatása – az ellenőr megítélése szerint – lényeges vagy az lehet a pénzügyi beszámolóra nézve. Ilyen körülmény, ha:

- (a) korlátozták az ellenőrzés hatókörét; vagy
- (b) az ellenőr úgy véli, hogy a beszámoló hiányos vagy félrevezető, vagy indokolatlanul eltér az elfogadott számviteli standardoktól; vagy
- (c) a pénzügyi beszámolót bizonytalanságok befolyásolják.

13. Korlátozott vélemény. Az ellenőr korlátozott véleményt ad, ha nem ért egyet a pénzügyi beszámoló egy vagy több adatával, amelyek lényegesek, de nem alapvetőek a pénzügyi beszámoló megértése szempontjából, vagy bizonytalan ezeket az adatokat illetően. A vélemény megfogalmazása általában utal az ellenőrzés eredményes lefolytatására, valamint pontosan és tömören meghatározza azokat a vitatott vagy bizonytalan kérdéseket, amelyek a korlátozott vélemény kiadásához vezettek. Segíti a pénzügyi beszámoló felhasználóját, ha az ellenőr meghatározza a bizonytalanság vagy az eltérő vélemény számszerűsített hatását, ez azonban nem mindig lehetséges, illetve ennek nincs mindig jelentősége.

14. Elutasító vélemény. Az ellenőr elutasító véleményt ad, ha nem tud a pénzügyi beszámoló egészéről korlátozás nélküli véleményt alkotni, mert olyan alapvető mértékben nem ért egyet a beszámoló által bemutatott helyzettel, ami miatt bizonyos szempontból korlátozott vélemény nem adható ki. Egy ilyen vélemény megfogalmazása – érthetően és tömören kifejtve az ellenvélemény összes tényezőjét – világossá teszi, hogy a pénzügyi beszámoló nem mutat valós képet. Ebben az esetben is hasznos, ha számszerűsítik a beszámolóra gyakorolt pénzügyi hatást, ahol az lehetséges és annak jelentősége van.

15. A vélemény megtagadása. Ha az ellenőr nem tud véleményt formálni a pénzügyi beszámoló egészéről, olyan alapvető bizonytalanság vagy hatókör korlátozás miatt, hogy a korlátozott vélemény nem lenne megfelelő, akkor megtagadja a vélemény kiadását. A vélemény megtagadásának megfogalmazása – érthetően és tömören kifejtve a bizonytalanság összes tényezőjét – egyértelművé teszi, hogy vélemény nem adható ki.

16. Szokás, hogy a legfőbb ellenőrző intézmények részletes jelentést készítenek a vélemény alátámasztására abban az esetben, amikor nem adhatnak korlátozás nélküli véleményt.

17. A szabályszerűségi ellenőrzések esetében további gyakori követelmény, hogy jelentés készüljön a pénzügyi kontroll vagy a számviteli rendszerek hiányosságairól (eltérően a teljesítmény-ellenőrzés szempontjaitól). Erre nem csak akkor kerülhet sor, ha a hiányosságok az ellenőrzött szervezet saját belső eljárásaira vannak hatással, hanem akkor is, ha azok mások tevékenységének kontrolljával kapcsolatosak. Az ellenőrnek jelentésbe kell foglalnia az észlelt vagy lehetséges súlyos szabálytalanságokat, a szabályok nem következetes alkalmazását, és a csalásra vagy korrupcióra utaló eseteket is.

18. A bírói hatáskörrel rendelkező legfőbb ellenőrző intézményeknek lehetőségük van arra, hogy intézkedjenek a pénzügyi beszámolóknban feltárt egyes szabálytalanságok esetében. Ezeket az intézményeket felhatalmazhatják arra, hogy felülbírálják a könyvelők elszámolásait, büntetést róhatnak ki a könyvelőkre, illetve adott körülmények között indítványozhatják felfüggesztésüket vagy elbocsátásukat.

19. A szabálytalanságokról vagy a törvényeknek és egyéb szabályoknak meg nem felelő működésről készített jelentésekben az ellenőröknek ügyelniük kell arra, hogy megállapításaikat megfelelő összefüggésekben mutassák be. A törvényeknek és egyéb szabályoknak meg nem felelő működés mértéke jellemezhető a megvizsgált esetek számával vagy pénzben kifejezve számszerűsíthető.

20. A szabálytalanságokra vonatkozó jelentéseket az ellenőri véleményben foglalt minősítéstől függetlenül el lehet készíteni. Jellegüknél fogva jellemzően komoly kritikát fogalmaznak meg, azonban hasznosíthatóságuk érdekében a jelentéseknek rá kell mutatniuk a jövőben megvalósítandó, javító intézkedésekre is, azáltal, hogy a jelentés tartalmazza az ellenőrzött szervezet vagy az ellenőr álláspontját, beleértve a következtetéseket és a javaslatokat.

21. A szabályszerűségi ellenőrzéstől eltérően, amely meglehetősen konkrét és részletes követelmények és előírások szerint valósul meg, a teljesítmény-ellenőrzés jellegét tekintve sokféle lehet és tágabb teret enged az ítéletalkotásnak és az értelmezésnek. Szabadabban megválasztható az ellenőrzés által lefedett terület, s nem csak egy, hanem több pénzügyi évrre is kiterjedhet; általában nem az egyes pénzügyi vagy más beszámolókra irányul. Ennek következtében, a teljesítmény-ellenőrzésről készített jelentések változatosak, több elemzést és érvelést tartalmaznak.

22. A teljesítmény-ellenőrzési jelentésben világosan meg kell határozni az ellenőrzés célját és hatókörét. A jelentések kritikát is tartalmazhatnak (például közérdekű ügyekben vagy a közpénzekkel való elszámolási kötelezettség esetén súlyos pazarlásokra, túlköltekezésre, nem hatékony működésre hívják fel a figyelmet), vagy a jelentős kritikai megállapítások helyett inkább

önálló információkat, tanácsokat vagy bizonyosságot adhatnak a gazdaságosság, a hatékonyság és az eredményesség megvalósulásának mértékéről.

23. Az ellenőrtől általában nem várják el, hogy a pénzügyi beszámolókra vonatkozó véleményhez hasonlóan átfogó véleményt adjon az ellenőrzött szervezet gazdaságosságának, hatékonyságának és eredményességének alakulásáról. Ha az ellenőrzés jellege megengedi ilyen vizsgálat elvégzését az ellenőrzött tevékenységének egyes területeire vonatkozóan, akkor az ellenőrnek olyan jelentést kell készítenie, amelyben leírja a körülményeket és konkrét következtetést von le ahelyett, hogy standardizált nyilatkozatot tenne. Ha az ellenőrzés annak megállapítására korlátozódik, hogy megfelelő kontrollokat alakítottak-e ki a gazdaságosság, a hatékonyság vagy az eredményesség biztosítására, akkor az ellenőr általánosabb véleményt adhat.

24. Az ellenőrnek tisztában kell lennie azzal, hogy szakmai ítéletalkotása a korábbi vezetői döntésekből fakadó tevékenységre vonatkozik. Ezért ítélete kialakításánál gondosan kell eljárnia és a jelentésben jeleznie kell, hogy az ellenőrzött szervezetnek az adott döntés meghozatalakor milyen jellegű és mennyiségű információ állt rendelkezésére (vagy kellett volna rendelkezésére állnia). Az ellenőrzés hatókörének, céljainak és megállapításainak világos megfogalmazása a jelentésben az olvasó számára az ellenőr elfogulatlanságát jelzi. Az elfogulatlanság azt is jelenti, hogy a gyengeségek vagy elmarasztaló megállapítások ismertetése a hibák kijavítására, az ellenőrzött szervezet rendszereinek és irányításának javítására kell, hogy ösztönözzön. Ennek megfelelően a tényeket általában egyeztetik az ellenőrzött szervezettel, hogy biztosítsák azok teljes, pontos és valós bemutatását a jelentésben. Szükség lehet arra is, hogy a jelentésbe belefoglalják az ellenőrzött szervezet észrevételeit a felmerült ügyekre vonatkozóan, akár szó szerint, akár összefoglalva, különösen akkor, amikor a legfőbb ellenőrző intézmény saját álláspontját vagy javaslatait közli.

25. A teljesítmény-ellenőrzésekről szóló jelentéseknek nem csupán a múlt kritikájára kell összpontosítaniuk, hanem építő jellegűnek is kell lenniük. Az ellenőr következtetései és javaslatai az ellenőrzés fontos elemét jelentik, és lehetőség szerint úgy kell azokat írásba foglalni, hogy a szükséges intézkedésekhez útmutatásul szolgáljanak. Általában ezek a javaslatok inkább a szükséges változtatásokra, mintsem azok megvalósítási módjára vonatkoznak, bár bizonyos körülmények között konkrét javaslatok megtétele is indokolt, például jogszabályi hiányosságok kiküszöbölésére a közigazgatás fejlesztése érdekében.

26. A javaslatok kidolgozása és nyomon követése során az ellenőrnek meg kell őriznie tárgyilagosságát és függetlenségét, ezért inkább arra kell összpontosítani, hogy a feltárt hiányosságokat kijavítják-e, mintsem arra, hogy a konkrét javaslatokat valósítsák-e meg.

27. Az ellenőri vélemény vagy jelentés megfogalmazása során az ellenőrnek az adott ügy lényegességét a pénzügyi beszámolóval összefüggésben kell figyelembe vennie (szabályszerűségi (pénzügyi) ellenőrzések esetében), illetve az ellenőrzött szervezet vagy tevékenység jellegére kell tekintettel lennie (teljesítmény-ellenőrzés esetében).

28. A szabályszerűségi (pénzügyi) ellenőrzések esetében, ha az ellenőr arra a következtetésre jut, hogy az adott körülményeknek leginkább megfelelő kritériumokhoz viszonyítva az adott ügy lényegesen nem befolyásolja a pénzügyi beszámoló által bemutatott képet, akkor nem adhat korlátozott véleményt. Amennyiben az ellenőr úgy dönt, hogy az adott ügy lényeges, akkor korlátozott véleményt ad és meghatározza a korlátozás típusát (lásd a 12 – 15. pontok).

29. A teljesítmény-ellenőrzés esetében az ellenőr megítélése szubjektívebb lesz, mivel a jelentés nem közvetlenül a pénzügyi és egyéb beszámolókra vonatkozik. Következésképpen, az ellenőr úgy ítélheti meg, hogy a jelleg vagy az összefüggés szerinti lényegesség fontosabb, mint az érték szerinti lényegesség.