

INTOSAI



## *A számvevőszéki ellenőrzés általános standardjai és etikai vonatkozású standardok*

## 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](mailto:intosai@rechnungshof.gv.at);  
HONLAP: <http://www.intosai.org>

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

*A fordítást felülvizsgálta a 2001. évi átszerkesztés után:*

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

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

# 1. A számvevőszéki ellenőrzés általános standardjai

1.1. Ez a fejezet a számvevőszéki ellenőrzés általános standardjait tárgyalja. Az általános ellenőrzési standardok meghatározzák az ellenőr képesítésével és/vagy az ellenőrző intézmény felkészültségével szemben támasztott követelményeket, hogy hozzáértően és eredményesen végezhessek el feladataikat az ellenőrzés lefolytatásával és a jelentéskészítéssel kapcsolatos standardoknak megfelelően.

1.2. Az általános ellenőrzési standardok kimondják, hogy a legfőbb ellenőrző intézménynek irányelveket és eljárásokat kell kialakítania és alkalmaznia annak érdekében, hogy:

- (a) megfelelő képesítéssel rendelkező munkatársakat vegyen fel (lásd az 1.3. pont);
- (b) képezze munkatársait és fejlessze képességeiket, hogy alkalmasak legyenek feladataik eredményes ellátására, valamint határozza meg az ellenőrök és más munkatársak előmeneteli rendjét (lásd 1.5. pont);
- (c) kézikönyveket, más írásos útmutatókat és utasításokat készítsen az ellenőrzések lefolytatására vonatkozóan (lásd 1.13. pont);
- (d) támogassa a legfőbb ellenőrző intézményen belül meglévő képességek kibontakoztatását és szakmai tapasztalatok elterjesztését, határozza meg a hiányosságokat; gondoskodjon az ellenőrzési feladatokhoz kapcsolódó szaktudás megfelelő elosztásáról és elegendő személy kijelöléséről az ellenőrzési munka elvégzéséhez; biztosítsa a feladatok megfelelő tervezését és felügyeletét, hogy a szervezet céljait az elvárt szintű, megfelelő gondossággal valósítsák meg (lásd 1.15. pont);
- (e) gondoskodjon a legfőbb ellenőrző intézmény belső standardjai és eljárásai hatékonyságának és eredményességének felülvizsgálatáról (lásd 1. 25. pont).

1.3. A legfőbb ellenőrző intézményekre vonatkozó általános standardok szerint:

a legfőbb ellenőrző intézménynek irányelveket és eljárásokat kell kialakítania és alkalmaznia, hogy megfelelő képesítéssel rendelkező munkatársakat vegyen fel (lásd az 1.2. (a) pontot).

A munkatársak felvételi követelményeire vonatkozó ellenőrzési standardot az alábbi bekezdés fejt ki.

1.4. A legfőbb ellenőrző intézmény munkatársainak megfelelő iskolai végzettséggel és gyakorlattal kell rendelkezniük. A legfőbb ellenőrző intézménynek az ellenőrök kinevezéséhez meg kell határoznia és rendszeresen felül kell vizsgálnia a minimális képesítési követelményeket.

1.5. A legfőbb ellenőrző intézményekre vonatkozó általános standardok szerint:

a legfőbb ellenőrző intézménynek irányelveket és eljárásokat kell kialakítania és alkalmaznia a munkatársak képzésére és képességeik fejlesztésére, hogy alkalmasak legyenek feladataik eredményes ellátására, és meg kell határoznia az ellenőrök és más munkatársak előmeneteli rendjét (lásd az 1.2. (b) pontot).

A képzésre és a képességek fejlesztésére vonatkozó ellenőrzési standardot az alábbi bekezdések fejtik ki.

1.6. A legfőbb ellenőrző intézménynek megfelelő lépéseket kell tennie annak érdekében, hogy biztosítsa munkatársai folyamatos szakmai fejlődését, ideértve az intézményen belüli képzést és a külső tanfolyamokon való részvétel támogatását is.

1.7. A legfőbb ellenőrző intézménynek nyilvántartást kell vezetnie munkatársai szakmai képesítéséről, hogy ezzel is segítse az ellenőrzések tervezését, valamint a szakmai továbbképzési szükségletek meghatározását.

1.8. A legfőbb ellenőrző intézménynek képzettségi követelményeket is magában foglaló kritériumokat kell kidolgoznia az ellenőrök és a legfőbb ellenőrző intézmény más munkatársai előmenetelére és azokat rendszeresen felül kell vizsgálnia.

1.9. A legfőbb ellenőrző intézménynek irányelveket és eljárásokat kell kidolgoznia és alkalmaznia az ellenőrzést végzők szakmai képességeinek fejlesztésére, az általa végzett ellenőrzéseknél alkalmazandó ellenőrzési módszerek és technikák elsajátítására.

1.10. A legfőbb ellenőrző intézmény munkatársainak alaposan ismerniük kell az államigazgatás rendszerét, beleértve a törvényhozás szerepét is, a végrehajtó hatalom működését és az állami tulajdonú gazdasági társaságok alapokmányait meghatározó jogi és intézményi kereteket. Hasonlóképpen az ellenőrzést végző szakképzett munkatársaknak megfelelően ismerniük kell a legfőbb ellenőrző intézmény ellenőrzési standardjait, irányelveit, eljárásait és gyakorlatát.

1.11. A pénzügyi rendszerek, a számviteli nyilvántartások és a pénzügyi beszámolók ellenőrzéséhez számviteli és ahhoz kapcsolódó egyéb képzésre, valamint az ellenőrzött szervezetek elszámoltathatóságára vonatkozó hatályos törvények és végrehajtási rendeletek ismeretére van szükség. Ezenkívül a teljesítmény-ellenőrzéshez egyéb képzésre is szükség lehet, például igazgatási, vezetési, közgazdasági és társadalomtudományi képzésre.

1.12. A legfőbb ellenőrző intézménynek támogatnia kell munkatársait, hogy munkájukkal kapcsolatos szakmai szervezetek tagjai legyenek, és részt vegyenek az adott szervezetek munkájában.

1.13. A legfőbb ellenőrző intézményekre vonatkozó általános standardok szerint:

a legfőbb ellenőrző intézménynek irányelveket és eljárásokat kell kialakítania és alkalmaznia az ellenőrzés lefolytatására vonatkozó kézikönyvek, más írásos útmutatók és utasítások elkészítésére (lásd az 1.2. (c) pontot).

Az írásos útmutatókra vonatkozó ellenőrzési standardot az alábbi bekezdés fejt ki.

1.14. Az ellenőrzések jó minőségének fenntartásában fontos szerepet tölt be a legfőbb ellenőrző intézmény irányelveit, standardjait és eljárásait tartalmazó kézikönyvek naprakészen tartása, valamint a szakmai útmutatók munkatársak körében való megismertetése.

1.15. A legfőbb ellenőrző intézményekre vonatkozó általános standardok szerint:

a legfőbb ellenőrző intézmény alakítson ki és alkalmazzon irányelveket és eljárásokat az intézményen belül meglévő képességek kibontakoztatásának és a szakmai tapasztalatok elterjesztésének támogatására, és határozza meg a hiányosságokat; gondoskodjon az ellenőrzési feladatokhoz kapcsolódó szaktudás megfelelő elosztásáról és elegendő személy kijelöléséről az ellenőrzési munka elvégzéséhez; biztosítsa a feladatok megfelelő tervezését és felügyeletét, hogy a szervezet céljait az elvárt szintű, megfelelő gondossággal valósítsák meg (lásd az 1.2. (d) pontot).

A képességek alkalmazására vonatkozó ellenőrzési standardot az alábbi bekezdések fejtik ki.

1.16. Az egyes ellenőrzések elvégzéséhez szükséges erőforrásokat úgy kell felmérni, hogy megfelelő szaktudással rendelkező munkatársakat lehessen kijelölni az adott feladatra, és megvalósuljon az ellenőrzéseknél felhasznált emberi erőforrások felülvizsgálata.

1.17. Az ellenőrzési feladat elvégzéséhez szükséges elméleti tudás függ az adott ellenőrzés típusától. Nem szükséges, hogy minden ellenőr a törvényi felhatalmazás szerinti ellenőrzési feladatok valamennyi vonatkozását ismerje. Ettől függetlenül a vonatkozó irányelvek és eljárások célja az olyan munkatársak kijelölése, akik megfelelő ellenőrzési ismeretekkel rendelkeznek az ellenőrzési feladatok elvégzéséhez, ily módon az adott ellenőrzést végző csoportnak együttesen kell rendelkeznie a szükséges ismeretekkel és gyakorlattal.

1.18. A legfőbb ellenőrző intézmény részére lehetőséget kell biztosítani arra, hogy külső forrásokból szakismereteket vegyen igénybe, ha erre az ellenőrzések sikeres lefolytatása érdekében szükség van azért, hogy az ellenőrzési megállapítások, következtetések és javaslatok lényegre törőek és megalapozottak legyenek, valamint tükrözzék az ellenőrzött területet megfelelő ismeretét. A legfőbb ellenőrző intézmény, adott körülmények között, szabadon dönthet arról, hogy saját követelményeit milyen mértékben célszerű belső szakértelem felhasználásával vagy külső szakértők bevonásával teljesíteni.

1.19. Az ellenőrzések felügyeletére vonatkozó irányelvek és eljárások fontos szerepet töltenek be a legfőbb ellenőrző intézmény feladatai megfelelő színvonalú teljesítésében. A legfőbb ellenőrző intézménynek biztosíta-

nia kell, hogy az ellenőrzéseket olyan ellenőrök tervezzék meg és felügyeljék, akik hozzáértőek és ismerik a legfőbb ellenőrző intézmény standardjait és módszereit, s ismerik az adott környezet sajátos vonásait és jellegzetességeit.

1.20. Ha a legfőbb ellenőrző intézmény törvényi felhatalmazása kiterjed a kormányzat pénzügyi beszámolójának ellenőrzésére, akkor az ellenőrzést végző csoportot fel kell készíteni a minisztériumok számviteli rendszereinek, valamint a központi szervek koordinációs intézkedéseinek és a kontroll rendszerek koordinált értékelésére. A csoportnak ismernie kell a vonatkozó kormányzati számviteli és kontroll rendszereket, és megfelelő gyakorlattal kell rendelkeznie a legfőbb ellenőrző intézmény által az ilyen típusú ellenőrzések során alkalmazott módszerek tekintetében.

1.21. A legfőbb ellenőrző intézménynek olyan kritériumokat kell meghatároznia az ellenőrzési feladatok körére vonatkozóan, amelyek - az ellenőrzési időszakon vagy cikluson belül - gyakorlati szempontból a lehető legnagyobb bizonyosságot jelentik tekintetben, hogy minden ellenőrzött szervezet teljesíti elszámolási kötelezettségét, kivéve, ha a legfőbb ellenőrző intézménynek megvannak az erőforrásai ahhoz, hogy ésszerű időn belül elvégezze a törvényi felhatalmazása szerinti összes ellenőrzést, beleértve az ellenőrzött szervezetek valamennyi tevékenységére kiterjedő teljesítmény-ellenőrzést is.

1.22. Az erőforrások különböző ellenőrzési tevékenységek közötti felosztása során a legfőbb ellenőrző intézménynek elsőbbséget kell biztosítani azon ellenőrzési feladatoknak, amelyeket a törvény értelmében meghatározott időn belül köteles elvégezni. Nagy figyelmet kell fordítani a stratégiai tervezésre annak érdekében, hogy a legfőbb ellenőrző intézmény saját döntése alapján elvégzendő ellenőrzések megfelelő sorrendjét meghatározza.

1.23. A munkavégzés jó minőségének fenntartása mellett a prioritások meghatározása azt is magában foglalja, hogy a legfőbb ellenőrző intézmény – a rendelkezésére álló információk alapján – önálló döntéseket hozhasson. Az ellenőrzött szervezetek struktúrájára, feladataira és tevékenységére vonatkozó adatbázis fenntartása segíti a legfőbb ellenőrző intézményt abban, hogy meghatározza a lényeges, az érzékeny és az igazgatási szempontból fejlesztésre szoruló területeket.

1.24. Az ellenőrzések megkezdése előtt a legfőbb ellenőrző intézmény erre kijelölt munkatársának hivatalosan jóvá kell az ellenőrzéseket hagynia. A jóváhagyásnak tartalmaznia kell az ellenőrzés egyértelmű céljait, fő kérdéseit és hatókörét, továbbá az ellenőrzésnél felhasználandó erőforrások nagyságát, valamint az ellenőrzést végző csoport szakmai összetételét, a munkafolyamat meghatározott pontokon történő felülvizsgálatára vonatkozó rendelkezéseket, a helyszíni ellenőrzés befejezésének és a jelentés elkészítésének határidejét.

1.25. A legfőbb ellenőrző intézményekre vonatkozó általános standardok szerint:

a legfőbb ellenőrző intézménynek irányelveket és eljárásokat kell kialakítania és alkalmaznia saját belső standardjai és eljárásai hatékonyságának és eredményességének felülvizsgálata érdekében (lásd a 1.2. (e) pontot).

A minőségbiztosítási felülvizsgálatra vonatkozó ellenőrzési standardot az alábbi bekezdések fejtik ki.

1.26. Mivel fontos a munka magas színvonalának biztosítása, a legfőbb ellenőrző intézménynek különös figyelmet kell fordítania a minőségbiztosításra az ellenőrzési tevékenység és annak eredményei javítása céljából. A minőségbiztosításból származó előnyök fontossá teszik, hogy e célra megfelelő erőforrások álljanak rendelkezésre. Fontos, hogy ezek az erőforrások arányban álljanak az elérhető előnyökkel.

1.27. A legfőbb ellenőrző intézménynek olyan rendszereket és eljárásokat kell kidolgoznia, amelyek biztosítják:

- (a) a beépített minőségbiztosítási eljárások megfelelő működését;
- (b) az ellenőrzési jelentések jó minőségét; valamint
- (c) a folyamatos fejlődést és megakadályozzák a hibák megismétlődését.

1.28. A jó minőségű munka biztosításának további eszközeként – azon túl, hogy az ellenőrzésért közvetlenül felelős személynek felül kell vizsgálnia az ellenőrzési munkát – kívánatos, hogy a legfőbb ellenőrző intézmény dolgozza ki saját minőségbiztosítási rendjét. Ez azt jelenti, hogy egyes kiválasztott ellenőrzések megtervezését,

lefolytatását és a jelentés elkészítését az adott ellenőrzésben részt nem vevő, megfelelően képzett munkatársak mélyrehatóan felülvizsgálhatják, konzultálhatnak az ellenőrzésért felelős vezetőkkel a belső minőségbiztosítási eljárások eredményéről, és rendszeresen beszámolhatnak a legfőbb ellenőrző intézmény vezetésének.

1.29. Kívánatos, hogy a legfőbb ellenőrző intézmény széleskörű felhatalmazással hozza létre saját belső ellenőrzési rendszerét, amely támogatja a legfőbb ellenőrző intézményt abban, hogy eredményesen működjön és fenntartsa munkája jó minőségét.

1.30. A belső felülvizsgálatok megerősítésével és az intézmény tevékenységének független értékelésével tovább javítható a legfőbb ellenőrző intézmény munkájának minősége.

1.31. Egyes országokban a szabályszerűség és a törvényesség ellenőrzése a közszféra kiadásainak preventív kontrolljaként, a kiadásoknak a legfőbb ellenőrző intézmény által történő jóváhagyása révén valósul meg.

1.32. Általában a preventív ellenőrzést olyan vizsgálatnak kell tekinteni, amelyet akkor végeznek el, amikor az ellenőrzést végző intézménynek még lehetősége van arra, hogy megakadályozzon egy szabálytalannak ítélt intézkedést.

1.33. Az utólagos (a posteriori) ellenőrzés a szabálytalanságokat csak azok megtörténte után tárhatja fel, amikor nehezebb már azokat orvosolni, ezzel szemben az előzetes (a priori) ellenőrzések azonnali szankciót eredményeznek: a kifizetés engedélyezésének megtagadását, ha a legfőbb ellenőrző intézmény jogi vagy számviteli szabálytalanságot állapított meg.

1.34. Egyes legfőbb ellenőrző intézmények közreműködnek számviteli rendszerek kialakításában, és/vagy felülvizsgálatában és jóváhagyásában, majd a későbbiekben felülvizsgálják az adott rendszer működését a gyakorlatban.

1.35. A legfőbb ellenőrző intézménynek mind az előzetes, mind az utólagos ellenőrzések során biztosítania kell a vonatkozó standardok betartását és az elfogadott standardoktól való eltérések dokumentálását.

## **2. Etikai vonatkozású standardok**

2.1. Az általános ellenőrzési standardok szerint:

- (a) Az ellenőrnek és a legfőbb ellenőrző intézménynek függetlennek kell lennie (lásd a 2. 2. pontot).
- (b) A legfőbb ellenőrző intézménynek kerülnie kell az ellenőr és az ellenőrzött szervezet közötti összeférhetetlenséget (lásd a 2. 31. pontot).
- (c) Az ellenőrnek és a legfőbb ellenőrző intézménynek rendelkeznie kell a szükséges szakmai hozzáértéssel (lásd a 2. 33. pontot).
- (d) Az ellenőrnek és a legfőbb ellenőrző intézménynek megfelelő gondossággal és körültekintéssel kell eljárnia, hogy megfeleljen az INTOSAI ellenőrzési standardoknak. Ez felöleli a tervezés, a bizonyítékok meghatározása, összegyűjtése és értékelése, valamint a megállapítások, a következtetések és a javaslatok jelentésbe foglalása során tanúsítandó megfelelő gondosságot (lásd a 2. 39. pontot).

---

### **Függetlenség**

2.2. Az ellenőrré és a legfőbb ellenőrző intézményre vonatkozó általános standardok szerint:

az ellenőrnek és a legfőbb ellenőrző intézménynek függetlennek kell lennie (lásd a 2.1. (a) pontot).

A függetlenségre vonatkozó ellenőrzési standardot az alábbi bekezdések fejtik ki. A 2.5. - 2.12. pontok a törvényhozó hatalomtól, a 2.13. - 2.24. pontok a végrehajtó hatalomtól, míg a 2.25. - 2.29. pontok az ellenőrzött szervezettől való függetlenséget részletezik.

2.3. Az ellenőrzés függetlensége és tárgyilagossága iránti igény bármilyen kormányzati forma esetében létfontosságú. Az ellenőrzés lefolytatásához és eredményeinek tárgyilagosságához nélkülözhetetlen a megfelelő mértékű függetlenség mind a törvényhozó, mind a végrehajtó hatalomtól.

2.4. A legfőbb ellenőrző intézmény megfelelő függetlensége kialakításának és fenntartásának kritériumai leginkább azokban az országokban érvényesíthetők, ahol a törvényhozás tagjait választják, s az elkülönül a végrehajtó hatalomtól (függetlenül attól, hogy a kormánytagok tagjai-e a törvényhozásnak is). Mivel az INTOSAI tagországok jelentős részében ez a jellemző, számukra ezek a standardok határozzák meg a függetlenség kritériumait, ugyanakkor más országokban szükség lehet ezen kritériumok módosítására és adaptálására.

2.5. A legfőbb ellenőrző intézmény szolgáltatásainak egyik fő felhasználója a törvényhozás. A legfőbb ellenőrző intézmény az alkotmányból vagy törvényekből származtatja felhatalmazását, s feladatkörének gyakori jellemzője a jelentéskészítés a törvényhozó testület részére. A legfőbb ellenőrző intézménytől elvárható, hogy szorosan együttműködjön a törvényhozó testülettel, beleértve azokat a bizottságokat is, amelyeket a törvényhozás a legfőbb ellenőrző intézmény jelentéseinek megvitatására felhatalmazott. Ez a kapcsolat hozzájárulhat a legfőbb ellenőrző intézmény munkájának eredményes nyomon követéséhez.

2.6. Hasonlóképpen, jelentésekkel vagy külön tájékoztatókkal rá kell irányítani a törvényhozó testület figyelmét az állami költségvetés végrehajtása és a közigazgatás ellenőrzésének fontos eredményeire, valamint az ellenőrzött szervezettel kialakult vitákra és nézeteltérésekre.

2.7. A törvényhozó testületen belül létrehozott külön bizottságok megbízást kaphatnak arra, hogy a miniszterek, az ellenőrzött és egyéb szervezetek képviselőit ellátó személyek jelenlétében vizsgálják meg a legfőbb ellenőrző intézmény jelentéseibe és külön tájékoztatóiba foglalt észrevételeket. Szoros kapcsolat állhat fenn a törvényhozó testület és a legfőbb ellenőrző intézmény között a költségvetés vizsgálata, valamint a költségvetési tervezetek vizsgálatával megbízott parlamenti bizottságok munkájához történő szakmai segítségnyújtás formájában.

2.8. A legfőbb ellenőrző intézmény a törvényhozás tagjai részére az ellenőrzési jelentésekből rövid, tényszerű tájékoztatást adhat, azonban fontos, hogy megőrizze függetlenségét a politikai befolyástól, annak érdekében, hogy ellenőrzési feladatait részrehajlás nélkül lássa el. Ez egyben azt is jelenti, hogy a legfőbb ellenőrző intézmény nem veheti figyelembe az egyes politikai érdekcsoportok kívánságait és annak még a látszatát sem keltheti.

2.9. Miközben a legfőbb ellenőrző intézmény köteles betartani a törvényhozás által hatályba léptetett törvényeket, a megfelelő függetlenség megköveteli, hogy a legfőbb ellenőrző intézmény semmilyen más módon ne tartozzon a törvényhozás irányítása alá az ellenőrzések ütemezésében, az ellenőrzési feladatok megtervezésében és az ellenőrzések lefolytatásában. A legfőbb ellenőrző intézménynek törvényi felhatalmazása alapján szabadon kell meghatároznia prioritásait és munkaprogramját, valamint az elvégzendő ellenőrzéseknek megfelelő módszereket.

2.10. Egyes országokban a végrehajtó hatalom gazdálkodásának ellenőrzése a Parlament vagy más választott testület kiváltsága; ez vonatkozhat a regionális szintű kiadások és bevételek ellenőrzésére is abban az esetben, ha a külső ellenőrzés a törvényhozó testület feladata. Ezekben az esetben az ellenőrzéseket az előbbieken jelzett testület nevében végzik el, és elfogadható, hogy a legfőbb ellenőrző intézmény figyelembe vegye e testületeknek a sajátos vizsgálatokra vonatkozó kéréseit az ellenőrzési feladatok megtervezésekor. Ennek ellenére fontos, hogy a legfőbb ellenőrző intézmény szabadon határozza meg a munkavégzés módját valamennyi feladata tekintetében, beleértve a Parlament felkérése alapján végzett feladatokat is.

2.11. Elfogadható, hogy a törvényhozás meghatározza a jelentéskészítés minimális követelményeit, beleértve, hogy az ellenőri véleménynek mire kell kiterjednie és azt az ésszerű határidőt, amelyen belül a jelentést el kell készíteni. Másfelől a legfőbb ellenőrző intézmény függetlenségének fenntartását elősegítheti a rugalmas, tartalmi és időbeli korlátozás nélküli jelentéskészítés a törvényhozó testület részére.

2.12. A törvényhozó testületnek elegendő forrást kell biztosítania a legfőbb ellenőrző intézmény részére, amelyekért a legfőbb ellenőrző intézmény elszámolási kötelezettséggel tartozik, ugyanúgy, mint törvényi felhatalmazásából eredő feladatai eredményes ellátásáért.

2.13. A végrehajtó hatalomnak és a legfőbb ellenőrző intézménynek közös érdeke fűződhet a közpénzekkel való elszámoltathatóság előmozdításához. Mindazonáltal a köztük lévő viszony lényege, hogy a legfőbb ellenőrző intézmény végzi a végrehajtó hatalom külső ellenőrzését. A legfőbb ellenőrző intézmény, mint külső ellenőr által készített jelentések segítséget nyújtanak a végrehajtó hatalomnak azzal, hogy felhívják a figyelmet a közgazdaságban tapasztalt hiányosságokra, és javaslatokat tesznek azok kijavítására. A legfőbb ellenőrző intézménynek ügyelnie kell arra, hogy elkerülje az olyan típusú kormányzati feladatokban való részvételt, amely korlátozza függetlenségét és akadályozza tárgyilagosságát a jogszabályban meghatározott feladatköre teljesítése során.

2.14. A legfőbb ellenőrző intézmény függetlensége szempontjából fontos, hogy a végrehajtó hatalom ne utasíthassa a legfőbb ellenőrző intézményt a törvényi felhatalmazásának gyakorlásával kapcsolatban. A legfőbb ellenőrző intézmény ne legyen kötelezhető ellenőrzés elvégzésére, módosítására vagy az ellenőrzéstől való elállásra, az ellenőrzési megállapítások, következtetések és javaslatok módosítására vagy elhallgatására.

2.15. Egyes területeken kívánatos bizonyos fokú együttműködés a legfőbb ellenőrző intézmény és a végrehajtó hatalom között. A legfőbb ellenőrző intézmény legyen kész tanácsot adni a végrehajtó hatalom számára olyan kérdésekben, mint például a számviteli standardok és politikák, valamint a pénzügyi beszámolók formája. A legfőbb ellenőrző intézménynek el kell kerülnie, hogy a tanácsadás során bármilyen kifejezett vagy vélelmezhető kötelezettséget vállaljon, ami gyengíthetné törvényi felhatalmazása független gyakorlását.

2.16. A legfőbb ellenőrző intézmény függetlenségének megőrzése nem zárja ki annak lehetőségét, hogy a végrehajtó hatalom kéréssel forduljon a legfőbb ellenőrző intézményhez ügyek kivizsgálására. Azonban, ha a legfőbb ellenőrző intézmény megfelelő függetlenséget élvez, akkor képesnek kell lennie ilyen kérések elutasítására is. A legfőbb ellenőrző intézmény függetlensége szempontjából alapvető fontosságú, hogy végső soron maga döntsön arról, milyen ellenőrzési feladatokat tartalmazzon a program.

2.17. A legfőbb ellenőrző intézmény forrásainak biztosítása a legfőbb ellenőrző intézmény és a végrehajtó hatalom közötti kapcsolat egy érzékeny területe. E források biztosítása az alkotmányos és intézményi különbségeket tükrözve, különböző mértékben kapcsolódhat a kormányzat pénzügyi helyzetéhez és az általános költségvetési politikához. Ennek ellenére, a közpénzekkel való elszámoltathatóság eredményes előmozdítása megköveteli, hogy a legfőbb ellenőrző intézmény elegendő forrással rendelkezzen feladatainak ésszerű elvégzéséhez.

2.18. A források végrehajtó hatalom által történő bármilyen korlátozása vagy egyéb megszorítás, amely akadályozhatja a legfőbb ellenőrző intézményt törvényi felhatalmazása gyakorlásában, elegendő ok arra, hogy a legfőbb ellenőrző intézmény jelentse azt a törvényhozásnak.

2.19. A törvényi felhatalmazásnak kell feljogosítania a legfőbb ellenőrző intézményt arra, hogy teljes körűen és szabadon hozzáférhessen az ellenőrzött szervezetek minden helyiségéhez, a működésével kapcsolatos nyilvántartásaihoz, valamint megfelelő felhatalmazást kell adni a legfőbb ellenőrző intézménynek arra, hogy a szükséges információkat megszerezhesse az azokkal rendelkező személyektől vagy szervezetektől.

2.20. Hasonlóképpen, törvényi előírás vagy írásos megállapodás alapján a végrehajtó hatalomnak engedélyeznie kell a legfőbb ellenőrző intézmény számára a hozzáférést azokhoz a bizalmas információkhoz, amelyek feladatai ellátásával kapcsolatosak és ahhoz szükségesek.

2.21. A legfőbb ellenőrző intézmény vezetője megbízatásának időtartamára vonatkozó feltételek hozzájárulhatnak a legfőbb ellenőrző intézmény végrehajtó hatalomtól való függetlenségéhez, például, ha hosszú, határozott időre nevezik ki vezetőjét, vagy egyedi nyugdíjkorhatárt állapítanak meg számára. Ezzel szemben az olyan feltételek, amelyek nyomást gyakorolnak a legfőbb ellenőrző intézményre tekintetben, hogy az kedvezzen a végrehajtó hatalomnak, károsan befolyásolják a függetlenséget. Ezért alapvetően fontosak azok a rendelkezések, amelyek arra vonatkoznak, hogy a legfőbb ellenőrző intézmény vezetője megbízatásának megszűnése, vagy a hivatalból való elmozdítása – hasonlóan a bírákhoz és a hasonló hivatali betöltő személyekhez – csak különleges eljárással történhet.

2.22. A bírósági típusú legfőbb ellenőrző intézmények esetében, amelyeket leggyakrabban testületi formában szerveznek meg, a testületi tagok függetlenségét különféle garanciákkal kell biztosítani, különös tekintettel a bírák elmozdíthatatlanságának, a joghatóság kizárólagosságának, az eljárás egységességének, és a bírák függetlenségének elvére.

2.23. Fontos, hogy a legfőbb ellenőrző intézmény felhatalmazását és függetlenségét a társadalom világosan megértse, ezért nem elég, hogy a legfőbb ellenőrző intézmény működése során a végrehajtó hatalomtól független legyen, hanem annak is kell látszania. A legfőbb ellenőrző intézménynek – ahogy erre megfelelő lehetősége nyílik – tájékoztató szerepet is be kell töltenie e vonatkozásban.

2.24. A legfőbb ellenőrző intézmény funkcionális függetlensége nem zárja ki, hogy olyan működtetési kérdéseket, mint például munka- és személyügyi kérdések, vagyonkezelés, eszközbeszerzés és készletgazdálkodás, a kormányzat szervezeteivel közösen oldjon meg, amelyek azonban nem lehetnek abban a helyzetben, hogy olyan döntéseket hozzanak, amelyekkel veszélyeztetnék a legfőbb ellenőrző intézmény függetlenségét felhatalmazása gyakorlásában.

2.25. A legfőbb ellenőrző intézménynek meg kell őriznie az ellenőrzött szervezettől való függetlenségét. Törekednie kell azonban arra, hogy az ellenőrzött szervezetek tisztában legyenek szerepével és feladatával annak érdekében, hogy kiegyensúlyozott kapcsolatot tartson fenn velük. A jó kapcsolatok elősegíthetik, hogy a legfőbb ellenőrző intézmény szabadon és közvetlenül hozzájusson az információkhoz, illetve, hogy a kölcsönös megbecsülés és megértés szellemében folytassa tárgyalásait. Ennek szellemében a legfőbb ellenőrző intézmény – miközben megtartja függetlenségét – bekapcsolódhat a kormányzat által tervezett reformok előkészítésébe, például az államszámvitellel vagy a pénzügyekkel kapcsolatos jogalkotás területén, vagy véleményt mondhat a hatás- és feladat-, vagy jogkörét érintő törvénytervezetek vagy szabályok előkészítéséről. Ugyanakkor ezek az esetek sem adhatnak okot arra, hogy a legfőbb ellenőrző intézmény beavatkozzon a szervezetek irányításába, inkább arra adnak lehetőséget, hogy együttműködjön az adott szervezetek igazgatási egységeivel, szakmai segítséget nyújtson nekik, vagy a költségvetési gazdálkodás területén összegyűjtött tapasztalatokat adjon át részükre.

2.26. A magánszektorbeli ellenőrzés esetében az ellenőr feladatait megbízólevélben fogalmazzák meg; ezzel szemben a legfőbb ellenőrző intézmény nem áll ügyfélkapcsolatban az ellenőrzött szervezettel. A legfőbb ellenőrző intézménynek törvényi felhatalmazását szabadon és részrehajlás nélkül kell gyakorolnia, figyelembe véve az ellenőrzött szervezet vezetésének álláspontját az ellenőri vélemény, a következtetések és a javaslatok kialakításánál anélkül, hogy felelősséggel tartozna az ellenőrzött szervezet vezetésének az elvégzett ellenőrzés hatóköréért vagy jellegéért.

2.27. A legfőbb ellenőrző intézmény nem vehet részt az ellenőrzött szervezet vezetésében vagy tevékenységében. Az ellenőrzést végző munkatársak nem lehetnek tagjai az ellenőrzött szervezet irányítását végző testületeknek, és a tanácsadás esetében világosan tudatni kell, hogy a nyújtott tanácsok csak szakmai tanácsok, illetve ajánlások.

2.28. Nem lehet egy adott szervezet ellenőrzésére kijelölni a legfőbb ellenőrző intézmény olyan munkatársait, akik közeli ismeretségben, rokonságban vagy egyéb, az objektivitást veszélyeztető kapcsolatban állnak az ellenőrzött szervezet vezetésével.

2.29. A legfőbb ellenőrző intézmény munkatársai nem utasíthatják az ellenőrzött szervezet munkatársait feladataikkal kapcsolatban. Azon esetekben, amikor a legfőbb ellenőrző intézmény az ellenőrzött szervezetnél kihegyezett iroda létrehozásáról dönt azzal a céllal, hogy elősegítse a szervezet működésének, programjainak és tevékenységének folyamatos felülvizsgálatát, a legfőbb ellenőrző intézmény munkatársai nem vehetnek részt semmilyen döntési vagy jóváhagyási folyamatban, amely az ellenőrzött szervezet vezetésének feladatát képezi.

2.30. A legfőbb ellenőrző intézmény együttműködhet felsőoktatási intézményekkel és hivatalos kapcsolatot építhet ki szakmai szervezetekkel – feltéve, hogy ezen kapcsolatok nem sértik függetlenségét és tárgyilagosságát – azért, hogy hasznosítsa a szakma tapasztalt képviselőinek tanácsait.

---

## **Összeférhetetlenség**

2.31. A legfőbb ellenőrző intézménynek kerülnie kell az ellenőr és az ellenőrzött szervezet közötti összeférhetetlenséget (lásd a 2.1. (b) pontot).

2.32. A legfőbb ellenőrző intézmény az elszámolásra kötelezett intézmények ellenőrzésével és az eredményekről történő beszámolóval tölti be szerepét. Annak érdekében, hogy e szerepét teljesítse, a legfőbb ellenőrző intézménynek fenn kell tartania függetlenségét és tárgyilagosságát. Megfelelő általános ellenőrzési standardok alkalmazása segíti a legfőbb ellenőrző intézményt, hogy eleget tegyen ezen követelményeknek.

---

## **Szakmai hozzáértés**

2.33. Az ellenőrré és a legfőbb ellenőrző intézményre vonatkozó általános standardok szerint:

az ellenőrnek és a legfőbb ellenőrző intézménynek rendelkeznie kell a szükséges szakmai hozzáértéssel (lásd a 2.1. (c) pontot).

A hozzáértésre vonatkozó ellenőrzési standardot az alábbi bekezdések fejtik ki.

2.34. A törvényi felhatalmazás általában ellenőri vélemény, következtetések és javaslatok kialakítását és ezekről jelentéstételi kötelezettséget ró a legfőbb ellenőrző intézményre. Egyes legfőbb ellenőrző intézményekben ez a kötelezettség a szervezet vezetőjét terhelheti. A testületi vezetőségű legfőbb ellenőrző intézmények esetében e kötelezettség általában magára az intézményre hárul.

2.35. A legfőbb ellenőrző intézményen belüli vita elősegíti a vélemények és a döntések tárgyilagosságát, valamint szakmai elfogadottságát. Amennyiben a legfőbb ellenőrző intézmény testületi formában működik, a végső vélemények és döntések a szervezet egészének véleményét tükrözik, még akkor is, ha ezeket eltérő összetételben, de azonos jogkörrel, a testület különböző, kisebb csoportjaiként alakítják ki, mint például kamara, közös kamara, vagy a kamara egy részlege. Amennyiben a legfőbb ellenőrző intézmény élén egy vezető áll, akkor a véleményeket és döntéseket ez a vezető hozza, vagy azokat az ő nevében hozzák.

2.36. Mivel a legfőbb ellenőrző intézmény feladatai és kötelezettségei kulcsfontosságúak a közpénzekkel való elszámoltathatóság szempontjából, a legfőbb ellenőrző intézmény köteles ellenőrzéseinek legfejlettebb módszereket és eljárásokat alkalmazni. Rá hárul, hogy feladatai eredményes elvégzésének biztosítása érdekében eljárásokat dolgozzon ki az ellenőrzési jelentések elkészítéséhez, továbbá gondoskodjon arról, hogy a munkatársak és a külső szakértők teljes mértékben igazodjanak a standardokhoz, a tervezési eljárásokhoz, a módszerekhez és az ellenőrzés felügyeletének szabályaihoz.

2.37. A legfőbb ellenőrző intézménynek rendelkeznie kell az ellenőrzési felhatalmazása eredményes teljesítéséhez szükséges ismeretekkel és gyakorlattal. Törvényi felhatalmazásának megfelelően bármilyen jellegű ellenőrzést is végez, azt olyan munkatársaknak kell elvégezni, akik az ellenőrzési feladat jellegéhez, hatóköréhez és összetettségéhez szükséges képzettséggel és gyakorlattal rendelkeznek. A legfőbb ellenőrző intézménynek rendelkeznie kell minden korszerű ellenőrzési módszerrel, beleértve a rendszerszemléletű megközelítést, az elemző eljárásokat, a statisztikai mintavételt és a számítógépes információs rendszerek ellenőrzésének módszereit is.

2.38. Minél szélesebb és kevésbé korlátozott a legfőbb ellenőrző intézmény törvényi felhatalmazása, annál összetettebbé válik az a feladat, hogy felhatalmazása minden vonatkozásában biztosítsa munkájának jó minőségét. Tehát az olyan törvényi felhatalmazás, amely szerint a legfőbb ellenőrző intézmény saját belátása szerint dönthet az ellenőrzések gyakoriságáról és a készítendő jelentések jellegéről, magas színvonalú vezetést követel meg a szervezetben.

---

## **Megfelelő gondosság**

2.39. Az ellenőrré és a legfőbb ellenőrző intézményre vonatkozó általános standardok szerint:

az ellenőrnek és a legfőbb ellenőrző intézménynek megfelelő gondossággal és körültekintéssel kell eljárnia, hogy megfeleljen az INTOSAI ellenőrzési standardoknak. Ez felöleli a bizonyítékok meghatározása, összegyűjtése és értékelése, valamint a megállapítások, a következtetések és a javaslatok jelentésbe foglalása során tanúsítandó megfelelő gondosságot (lásd a 2. 1. (d) pontot).

A megfelelő gondosságra vonatkozó ellenőrzési standardot az alábbi bekezdések fejtik ki.

2.40. A legfőbb ellenőrző intézménynek tárgyilagosnak kell lennie, és annak is kell látszania az intézmények és az állami tulajdonú gazdasági társaságok ellenőrzésénél. Elfogulatlannak kell lennie az értékelésiben és az ellenőrzési eredményekről szóló jelentéseiben.

2.41. Az ellenőrzési feladat ellátása során a szakmai jártasságnak minőségileg igazodnia kell az adott ellenőrzés összetettségéhez. Az ellenőröknek különös figyelemmel kell lenniük a különböző helyzetekre, a belső kontroll hiányosságaira, a nem megfelelő könyvelésre, az olyan hibákra és szokatlan ügyletekre vagy eredményekre, amelyek csalásra, kifogásolható vagy jogszerűtlen kiadásokra, engedély nélküli tevékenységekre, pazarlásra, nem hatékony működésre vagy tisztességtelenségre utalhatnak.

2.42. Amennyiben egy arra felhatalmazott vagy elismert szervezet számviteli és beszámoló-készítési standardokat vagy útmutatókat dolgoz ki az állami tulajdonú gazdasági társaságok részére, akkor a legfőbb ellenőrző intézmény ezeket felhasználhatja az ellenőrzése során.

2.43. Amennyiben a legfőbb ellenőrző intézmény külső szakértőket foglalkoztat szaktanácsadóként, köteles megfelelő gondossággal megbizonyosodni arról, hogy a szakértők megfelelő hozzáértéssel és rátermettséggel rendelkeznek az adott feladat elvégzéséhez. Ez a követelmény azon esetekre is vonatkozik, amikor a legfőbb ellenőrző intézmény szerződéses alapon bíz meg külső ellenőröket. Figyelmet kell továbbá fordítani arra is, hogy ezek a szerződések megfelelő kikötéseket tartalmazzanak arra nézve, hogy a legfőbb ellenőrző intézmény jogosult meghatározni az ellenőrzési tervet, az ellenőrzés hatókörét, végrehajtását és a jelentéskészítést.

2.44. A megfelelő gondosság követelményének betartása kiterjed a munkavégzés jó minőségének biztosítására abban az esetben is, ha a legfőbb ellenőrző intézmény feladatai végzése során külső szakértőtől kér tanácsot. Külső szakértő igénybevétele nem mentesíti a legfőbb ellenőrző intézményt az ellenőrzési munka alapján kialakított véleményére és következtetéseire vonatkozó felelőssége alól.

2.45. Ha a legfőbb ellenőrző intézmény más ellenőrök munkáját használja fel, akkor köteles megfelelő eljárásokat alkalmazni annak érdekében, hogy megbizonyosodjon arról, hogy ezek az ellenőrök megfelelő gondossággal végezték a munkát és betartották a vonatkozó ellenőrzési standardokat, valamint felülvizsgálhatja munkájukat, hogy meggyőződjön annak minőségéről.

2.46. Az ellenőr munkája során az ellenőrzött szervezetről megszerzett információk nem használhatók fel az ellenőrzés hatókörén és a vélemény kialakításán vagy a jelentéstételi kötelezettségen kívüli célokra. Fontos, hogy a legfőbb ellenőrző intézmény bizalmasan kezelje az ellenőrzéssel kapcsolatos ügyeket és az ellenőrzés során megszerzett információkat. A legfőbb ellenőrző intézmény részére ugyanakkor jogot kell biztosítani arra, hogy a jogsértéseket jelentse a büntetőeljárás lefolytatására hatáskörrel rendelkező szerveknél.