



ÁLLAMI
SZÁMVEVŐSZÉK

MÓDSZERTANI ÚTMUTATÓ

**a költségvetés végrehajtásának (zárszámadás)
ellenőrzéséhez**



Jóváhagyom:

Domokos László

elnök

2015. január

TARTALOMJEGYZÉK

TARTALOMJEGYZÉK	1
RÖVIDÍTÉSEK JEGYZÉKE	3
ÉRTELMEZŐ SZÓTÁR	5
BEVEZETÉS	7
1. A ZÁRSZÁMADÁSI ELLENŐRZÉS KERETEI	9
1.1. A zárszámadás ellenőrzésének jogszabályi alapjai	9
1.2. A zárszámadási ellenőrzés célja és hatóköre	10
1.3. A zárszámadási ellenőrzés típusa	10
2. A ZÁRSZÁMADÁSI ELLENŐRZÉS LEFOLYTATÁSA	11
2.1. Az ellenőrzés előkészítése	12
2.1.1. Az ellenőrzött terület megismerése	12
2.1.2. Az ellenőrzési kritériumok	12
2.1.3. Lényegesség, bizonyosság	12
2.1.4. Az ellenőrzési eljárások megtervezése	13
2.1.5. Belső kontrollok értékelése	14
2.1.6. Mintavétel	14
2.2. Az ellenőrzés végrehajtása	14
2.2.1. Ellenőrzési bizonyítékok megszerzése	15
2.2.2. Következtetések levonása, megállapítások megfogalmazása, hibák értékelése	15
3. A SZÁMVEVŐSZÉKI JELENTÉS ÖSSZEÁLLÍTÁSA	16

RÖVIDÍTÉSEK JEGYZÉKE

Alaptörvény	Magyarország Alaptörvénye (2011. április 25.)
INTOSAI	„International Organization of Supreme Audit Institutions”, Legfőbb Ellenőrző Intézmények Nemzetközi Szervezete
Irányelv	Az Európai Unió Tanácsának a tagállamok költségvetési keretrendszerére vonatkozó követelményekről szóló 2011/85/EU Irányelve
ISSAI	„International Standards of Supreme Audit Institutions”, a Legfőbb Ellenőrző Intézmények Nemzetközi Szervezete által kiadott nemzetközi ellenőrzési standardok
ISSAI III. szintű standardok	„Fundamental Auditing Principles”, Alapvető ellenőrzési elvek
Stabilitási törvény	Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló 2011. évi CXCV. Törvény
Számvevőszék	Állami Számvevőszék

ÉRTELMEZŐ SZÓTÁR

elkülönített állami pénzalap	Az elkülönített állami pénzalap az állam egyes feladatait részben államháztartáson kívüli forrásokból finanszírozó alap, melyet kizárólag törvénnyel lehet létrehozni.
fejezeti kezelésű előirányzat	Az államháztartásról szóló törvény rendelkezései szerint a fejezeti kezelésű előirányzatok a fejezetet irányító szerv sajátos szakmai, ágazati feladatai ellátása, vagy az államnak a fejezethez tartozó költségvetési szervek tevékenységével kapcsolatban felmerülő, illetve szakmailag ahhoz kapcsolódó sajátos kötelezettségei teljesítése során felmerülő költségvetési bevételek és költségvetési kiadások elszámolására szolgálnak.
költségvetés beszámolási rendszere	A költségvetési beszámolási kötelezettséget szabályozó, a számvitelről szóló törvény, az államháztartásról szóló törvény, az államháztartás számviteléről szóló kormányrendelet, az államháztartás végrehajtásáról szóló kormányrendelet.
költségvetési jelentés	Az államháztartás számviteléről szóló kormányrendelet alapján a költségvetési jelentés – az éves költségvetési beszámoló részeként – a zárszámadás elkészítését a költségvetési számvittel biztosítja. A költségvetési jelentés az egységes rovatrend szerinti tagolásban az eredeti és a módosított előirányzatokat, az azokra vonatkozó követeléseket, kötelezettségvállalásokat, más fizetési kötelezettségeket, valamint az előirányzatok teljesítését, továbbá a teljesített bevételek és kiadások kormányzati funkciók szerinti megoszlását, valamint azoknak a kormányzati funkciók rendjében meghatározott mutatószámait tartalmazza.
költségvetési szerv	Az államháztartásról szóló törvény szerint a költségvetési szerv jogszabályban vagy az alapító okiratban meghatározott közfeladat ellátására létrejött jogi személy, amelynek alapítására, nyilvántartására, képviselésére, szervezésére, működésére, irányítására, felügyeletére, átalakítására és megszüntetésére a törvényben, kormányrendeletben, valamint az egyes költségvetési szervekre vonatkozó jogszabályokban foglalt rendelkezéseket kell alkalmazni.
megfelelőségi ellenőrzés	A megfelelőségi ellenőrzés a számvetőségi ellenőrzések azon típusa, amely annak megállapítására irányul, hogy az ellenőrzés tárgyát képező tevékenység vagy működés – pénzügyi művelet, információ és adat – minden lényeges szempontból megfelel-e az ellenőrzött szervezetre vonatkozó szabályozásoknak és követelményeknek.

társadalombiztosítás
pénzügyi alapjai

A társadalombiztosítás pénzügyi alapjai a társadalombiztosítás rendszerének működtetése során az állam nevében beszerezendő költségvetési bevételek és teljesítendő költségvetési kiadások elszámolására szolgálnak. A társadalombiztosítás pénzügyi alapjaihoz tartozik a Nyugdíjbiztosítási Alap és az Egészségbiztosítási Alap. A Nyugdíjbiztosítási Alap az öregségi nyugdíj – ideértve a társadalombiztosítási nyugellátásról szóló törvényben meghatározott szolgáltatásfüggő nyugellátást is –, a hozzátartozói nyugellátás és a törvényben meghatározott méltányossági kifizetések fedezetére szolgál. Az Egészségbiztosítási Alap a társadalombiztosítási ellátások közül az egészségbiztosítási (pénzbeli, természetbeni) ellátásokat finanszírozza.

a zárszámadáskor kötelezően bemutatni rendelt mérlegek és kimutatások

Az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény 90. § (3) bekezdése a)-k) pontjaiban előírt, az Országgyűlés részére zárszámadáskor tájékoztatásul bemutatandó, meghatározott mérlegek és kimutatások.

BEVEZETÉS

Az Állami Számvevőszék általános hatáskörrel végzi a közpénzekkel való felelős gazdálkodás ellenőrzését. A Számvevőszék ellenőrzései mind jobban segítik az átláthatóságot, az elszámoltathatóságot és az elszámoltatást a közpénzekkel, a közvagyonnal való gazdálkodásban. A következetes elszámoltatás tekintetében a zárszámadás ellenőrzésének kiemelt szerepe van.

A Számvevőszék ellenőrzési feladatait a számvevőszékről szóló törvény és más törvények állapítják meg. Törvényben¹ kapott felhatalmazása alapján a Számvevőszék – függetlenségének egyik sarokköveként – maga alakítja ki ellenőrzéseinek szakmai szabályait, módszereit, így az általa alkalmazandó ellenőrzési standardok körét, – a törvényi keretek között – önállóan határozza meg az ellenőrzés területeit, témáit. Törvényben előírt ellenőrzési feladatok esetén a Számvevőszék az ellenőrzést a törvényi előírásoknak megfelelően végzi. A Számvevőszék a törvényi előírások alapján évente köteles a központi költségvetés végrehajtását (zárszámadást) ellenőrizni.

A Számvevőszék a nemzetközi ellenőrzés-szakmai előírások, az INTOSAI által kibocsátott és elfogadott ISSAI standardok, valamint a módosult hazai jogszabályi környezet figyelembevételével alakítja ki és fejleszti tovább ellenőrzés-szakmai szabályainak rendszerét. A Számvevőszék stratégiai céljai között szerepel, hogy a zárszámadás ellenőrzésének hatékonyabb és eredményesebb megvalósítása érdekében az eddigitől eltérő megközelítésű, tartalmú és eljárású ellenőrzési modellt alakítson ki.

A zárszámadás ellenőrzésére vonatkozó korábbi számvevőszéki módszertanok elfogadása óta megváltozott az államháztartás rendszere. A társadalombiztosítási alapok és az elkülönített állami pénzalapok a költségvetés központi alrendszerének részévé váltak, az egyes alapok a központi költségvetésben egy-egy külön fejezetet képeznek. A társadalombiztosítási alapok és az elkülönített állami pénzalapok kötelező könyvvizsgálata a 2011. évi zárszámadási törvény elfogadásának napjával megszűnt. Hatályát veszítette az a kormányrendelet-szintű szabályozás, amely szerint a fejezeti irányító szervek ellenőrzési részlegei elvégzik a fejezethez tartozó költségvetési intézmények elemi beszámolóinak ellenőrzését.

Az Európai Unió Tanácsának a tagállamok költségvetési keretrendszerére vonatkozó követelményekről szóló 2011/85/EU Irányelvéhez kapcsolódó jogharmonizáció keretében – az Irányelvben előírtaknak megfelelően – a magyar államháztartási számvitelben 2014. január 1-jétől új szabályozást vezettek be. Az államháztartás számviteléről szóló új, kormányrendelet-szintű szabályozás értelmében az államháztartásban párhuzamosan kell pénzforgalmi szemléletű költségvetési számvitelt és eredményszemléletű pénzügyi számvitelt alkalmazni.

¹ Az Állami Számvevőszékről szóló 2011. évi LXVI. törvény 23. § (1) bekezdése.

Az INTOSAI XXI. Kongresszusa 2013 októberében új ISSAI III. szintű ellenőrzési standardokat fogadott el, amelyeket a Számvevőszék irányadónak tekint az ellenőrzés-szakmai szabályainak (módszertanainak) megújítása során. Az ISSAI standardok három fő ellenőrzés típust különböztetnek meg: pénzügyi ellenőrzést, megfelelőségi ellenőrzést és teljesítmény-ellenőrzést (lehetővé téve ezek kombinált alkalmazását is).

Az előzőekben leírtak alapján szükségessé vált a zárszámadás ellenőrzésére vonatkozó korábbi módszertanok felülvizsgálata és megújítása. A Számvevőszék a törvényben meghatározott ellenőrzési felhatalmazásának keretein belül ellenőrzési tevékenysége szakmai szabályozását, zárszámadási ellenőrzése új módszertanát az ISSAI új III. szintű standardjait irányadónak tekintve alakítja ki.

A Módszertani Útmutató célja, hogy korszerű ellenőrzési módszerek alkalmazásával magas szakmai színvonalú ellenőrzések végrehajtásában segítse a Számvevőszék számvevőit és az ellenőrzést végzőket. A Számvevőszék jelen Módszertani Útmutatóban határozza meg a zárszámadási ellenőrzései során alkalmazandó elveket és követendő eljárásokat.

A Módszertani Útmutató elkészítésénél figyelembe vettük a Számvevőszék ellenőrzési felhatalmazását, az Állami Számvevőszékről szóló törvény előírásait, az ellenőrzés célját, a költségvetés végrehajtására (zárszámadásra) vonatkozó jogszabályok előírásait, és a megfelelőségi ellenőrzésre vonatkozó standardokat.

Az átláthatóság és elszámoltathatóság alapelvei című ISSAI 20 standard alapján a számvevőszékeknek átlátható, az INTOSAI standardjaival összhangban álló ellenőrzési standardokat, eljárásokat és módszereket szükséges kialakítaniuk és nyilvánosságra hozniuk. Jelen Módszertani Útmutatót a Számvevőszék honlapján közzéteszi.

A zárszámadás ellenőrzésével kapcsolatban a korábbiakban kiadott módszertanok, útmutatók, segédletek jelen Módszertani Útmutató kiadásával egyidejűleg érvényüket veszítik.

1. A ZÁRSZÁMADÁSI ELLENŐRZÉS KERETEI

1.1. A zárszámadás ellenőrzésének jogszabályi alapjai

Az Alaptörvény szerint az Országgyűlés joga és feladata, hogy elfogadja a központi költségvetést, és jóváhagyja annak végrehajtását² a központi költségvetés végrehajtásáról (zárszámadásról) szóló törvény elfogadásával.

A jogalkotó az Alaptörvényben³ a központi költségvetés végrehajtása ellenőrzését az Országgyűlés legfőbb pénzügyi és gazdasági ellenőrző szerve részére külön nevesített feladatként határozza meg. Ennek alapján a Számvevőszékről szóló törvényben⁴ foglaltak szerint az Állami Számvevőszék ellenőrzi a központi költségvetés végrehajtásáról készített zárszámadást. A törvény alapján a Számvevőszék ellenőrzése kiterjed a társadalombiztosítás pénzügyi alapjai költségvetésének végrehajtásáról készített zárszámadásra és a társadalombiztosítás pénzügyi alapjainak pénzügyi beszámolójára, valamint az elkülönített állami pénzalapok költségvetésének végrehajtásáról készített zárszámadásra.⁵

Az államháztartásról szóló törvény⁶ előírja, hogy a Kormány a zárszámadásról szóló törvényjavaslatot az Országgyűlés elé terjeszti, illetve azt előzetesen a Számvevőszéknek megküldi. A zárszámadásról szóló törvényjavaslatot az Országgyűlés a Számvevőszék jelentésével együtt tárgyalja meg. Az államháztartásról szóló törvény előírja továbbá, hogy a zárszámadási törvényben jóvá kell hagyni a költségvetési hiány finanszírozásának vagy a költségvetési többlet felhasználásának módját, valamint tételesen meghatározza azt, hogy az Országgyűlés részére a zárszámadáskor tájékoztatásul milyen mérlegeket és kimutatásokat kell bemutatni.

Az államháztartás számviteléről szóló kormányrendelet⁷ megfogalmazza, hogy „a költségvetés végrehajtásának ellenőrzését és a zárszámadás elkészítését” a költségvetési számvitel alapján készülő beszámoló-részek biztosítják. Ezek közül meghatározó a költségvetési jelentés, amely a kormányrendelet⁸ alapján „az egységes rovatrend szerinti tagolásban tartalmazza az eredeti és módosított előirányzatokat, az azokra vonatkozó követeléseket, kötelezettségvállalásokat, más fizetési kötelezettségeket, valamint az előirányzatok teljesítését”, továbbá „a teljesített bevételek és kiadások kormányzati funkciók szerinti megoszlását, valamint azoknak a kormányzati funkciók rendjében meghatározott mutatószámait”.

² Alaptörvény 1. cikk (1) bekezdés c) pontja.

³ Alaptörvény 43. cikk (1) bekezdése.

⁴ Az Állami Számvevőszékről szóló 2011. évi LXVI. törvény.

⁵ Az Állami Számvevőszékről szóló 2011. évi LXVI. törvény 5. § (7) bekezdése.

⁶ Az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény 90. § (1) bekezdése.

⁷ Az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet 6. § (2) bekezdése.

⁸ Az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet 8. § (1) bekezdése.

1.2. A zárszámadási ellenőrzés célja és hatóköre

A zárszámadási ellenőrzés célja, hogy a Számvevőszék – mint az Országgyűlés ellenőrző szerve – független és szakmailag megalapozott véleményt adjon a zárszámadási törvényjavaslatról, az abban szereplő adatok megbízhatóságáról, támogatva ezzel az Országgyűlést a törvényjavaslat elfogadhatóságával kapcsolatos megalapozott döntéshozatalban.

A zárszámadási ellenőrzés során a Számvevőszék a zárszámadási törvényjavaslat megfelelőségét és az abban szereplő adatok megbízhatóságát ellenőrzi. A zárszámadási ellenőrzés célja, hogy a Számvevőszék ésszerű bizonyosságot szerezzen arról, hogy

- a központi költségvetési bevételi és kiadási előirányzatainak teljesítése megfelel-e a jogszabályi előírásoknak és tartalmaz-e lényeges hibát;
- az államháztartás bevételeit a költségvetési törvényben rögzítettekkel összhangban, a közpénzekkel való gazdálkodás jogszabályi követelményeinek megfelelően használták-e fel, a törvényjavaslat valósághűen mutatja-e be a költségvetés végrehajtására vonatkozó pénzügyi adatokat, információkat;
- a költségvetés végrehajtásában jog- és hatáskörrel rendelkezők a költségvetésben meghatározott pénzügyi keretek között szabályszerűen gazdálkodtak-e a közpénzekkel;
- a költségvetés végrehajtásáról készített törvényjavaslat tartalma, szerkezete megfelel-e a törvényi előírásoknak.

Általános szabályként az ellenőrzés a zárszámadási törvényjavaslatra és mellékleteire, valamint a zárszámadáskor kötelezően bemutatni rendelt mérlegekre és kimutatásokra terjed ki. Az ellenőrzés keretében a Számvevőszék ellenőrzi továbbá az Alaptörvényben és a Stabilitási törvényben szereplő, államadósságra vonatkozó előírások ellenőrzését.

Az ellenőrzés egy költségvetési év adataira vonatkozik.

1.3. A zárszámadási ellenőrzés típusa

Az ellenőrzés célja, fő hangsúlya figyelembevételével a Számvevőszék jogosult eldönteni, hogy az ellenőrzés típusa elsődlegesen mely ellenőrzés-típus legyen. A zárszámadási ellenőrzés típusa megfelelőségi ellenőrzés.

A megfelelőségi ellenőrzés annak megállapítására irányul, hogy az ellenőrzés tárgyát képező tevékenység vagy működés – pénzügyi művelet, információ és adat – minden lényeges szempontból megfelel-e a vonatkozó szabályozásoknak és követelményeknek.

2. A ZÁRSZÁMADÁSI ELLENŐRZÉS LEFOLYTATÁSA

Az államháztartás számviteléről szóló kormányrendelet⁹ előírásai szerint 2014. január 1-jétől az államháztartás számvitele a pénzforgalmi szemléletű költségvetési számvitelből és a módosított eredményszemléletű pénzügyi számvitelből áll. Mindkét részt – párhuzamosan – a kettős könyvvitel szabályai szerint, folyamatosan, zárt rendszerben, áttekinthető formában kell vezetni és az év végén lezárni. A költségvetési számvitel célja a költségvetési tervezés és az évközi folyamatok mérése, a költségvetés végrehajtásának, a zárszámadás alátámasztásának biztosítása. A zárszámadás, és ebből adódóan a Számvevőszék zárszámadási ellenőrzése a pénzforgalmi szemléletű költségvetési könyvvitel által szolgáltatott adatokra épül.¹⁰

A zárszámadási ellenőrzés során az ellenőrzési területek az alábbiak:

- Központi kezelésű előirányzatok;
- Költségvetési szervek;
- Fejezeti kezelésű előirányzatok;
- Elkülönített állami pénzalapok;
- Társadalombiztosítási alapok.

A zárszámadási ellenőrzés keretében a Számvevőszék valamennyi ellenőrzött területen a gazdálkodás és az előirányzat-felhasználás megfelelőségét (szabályszerűségét), a költségvetési gazdálkodásra vonatkozó szabályokkal való összhangját ellenőrzi.

A Számvevőszék megfelelőségi ellenőrzés keretében azt ellenőrzi, hogy a zárszámadási törvényjavaslat megfelel-e a törvényi előírásoknak, az államháztartásról szóló törvényben foglaltaknak, valamint a költségvetési törvénynek. A Számvevőszék ellenőrzése során értékeli, hogy a törvényekben előírt követelményeknek a törvényjavaslat tartalma és szerkezete megfelelt-e.

A Számvevőszék a zárszámadási törvényjavaslat számszaki adatainak megbízhatóságát ellenőrzi. A törvényjavaslatban szereplő adatok megbízhatóságáról alkotott vélemény célja annak 95 százalékos megbízhatósággal történő megállapítása, hogy a központi költségvetés bevételi és kiadási előirányzatának teljesítése (külön-külön) nem tartalmaz lényeges szintű hibát.

A zárszámadási törvényjavaslat államadósságra vonatkozó információi ellenőrzésekor a Számvevőszék a vonatkozó jogszabályi előírások betartását értékeli.

⁹ Az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet 3. § (1) bekezdése.

¹⁰ Az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet 6. § (2) a) bekezdésében foglaltak szerint a zárszámadás elkészítését és a költségvetés végrehajtásának ellenőrzését az éves költségvetési beszámoló költségvetési számvitel szerint készült részei biztosítják.

2.1. Az ellenőrzés előkészítése

2.1.1. Az ellenőrzött terület megismerése

Az ellenőrzés előkészítése során olyan mélységig kell megismerni az ellenőrzött terület, szervezet szabályozási keretrendszerét, az ellenőrzött terület működését, a szervezet tevékenységét, számviteli és belső irányítási rendszerét, amennyire az az ellenőrzés szempontjából indokolt.

2.1.2. Az ellenőrzési kritériumok

Az ellenőrzési kritériumok azok az alkalmazott viszonyítási alapok, amelyek a vonatkozó ellenőrzési feladat tárgyának értékelésére szolgálnak. A Számvevőszék az ellenőrzést előre meghatározott és az adott ellenőrzésnek megfelelő kritériumok alapján hajtja végre. A megfelelő kritériumok meghatározásánál a Számvevőszék általános esetben számításba veszi a kritériumok fontosságát, elfogadhatóságát, elérhetőségét, érthetőségét és tárgyilagosságát.

A megfelelőségi ellenőrzés legfontosabb eleme az ellenőrzött területre, szervezetre vonatkozó szabályozások meghatározása. A Számvevőszék a vonatkozó szabályozások alapján határozza meg az ellenőrzési kritériumokat, valamint az ellenőrzési eljárásokat.

A költségvetés beszámolási rendszere meghatározza a társadalombiztosítás pénzügyi alapjai pénzügyi beszámolójának, illetve a zárszámadási törvényjavaslat kötelező tartalmi elemeit, az azok elkészítésénél alkalmazandó kritériumokat, és a Számvevőszék számára az azok ellenőrzéséhez szükséges ellenőrzési kritériumokat.

2.1.3. Lényegesség, bizonyosság

A lényegességgel kapcsolatos megfontolások hatással vannak az alkalmazandó ellenőrzési eljárások jellegének, időzítésének és mértékének meghatározására, valamint az ellenőrzés során nyert információk értékelésére.

Lényegesnek minősül az a szintű információ vagy adat, amely az ellenőrzés eredményei célzott felhasználóinak döntéseit – az arról történő tudomásszerzést követően – valószínűsíthetően befolyásolja.

A **lényeges szintű hibás állítás** az ellenőrzés eredményei célzott felhasználóinak döntéseire – önmagában vagy más hibás állításokkal együtt – hatást gyakorló hibás állítás.

Az ellenőrzés során feltárt hibás állítások összegük, jellegük és összefüggéseik szerint lehetnek lényegesek.

Összeg szerint lényegesnek tekintjük a hibát, amennyiben összege eléri a kiadási, bevételi főösszegének 2%-át.

Megfelelőségi ellenőrzés esetén a lényegesség megállapítása nem csak érték alapján történhet, a Számvevőszék tekintetbe veszi a mennyiségi mellett a mi-

nősegi szempontokat is. A Számvevőszék lényegesnek minősíthet egy adatot, információt vagy az adatok összességét azok jellegéből (természetéből), vagy azok összefüggéseiből (előfordulásának körülményeiből) eredően egyaránt.

Az **ellenőrzési bizonyosság** szintje azt fejezi ki, hogy az ellenőrzés alapján kialakított megállapítások, következtetések milyen mértékben helytállóak, megalapozottak, megbízhatóak. A zárszámadási ellenőrzés során a Számvevőszék a bizonyosság ésszerűen magas (95 százalékos) szintjével biztosítja, hogy az ellenőrzési kockázat – annak a kockázata, hogy a számvevőszéki jelentés helytelen következtetést von le – elfogadhatóan alacsony szintre csökkenjen.

A bizonyosság megszerzésének forrásai lehetnek:

- a belső kontrollok működésének vizsgálata, amely információt nyújt arról, hogy a főbb kontrolltevékenységek alkalmasak-e a hibák megelőzésére, illetve feltárására és kijavítására;
- elemző eljárások alkalmazása, illetve az ellenőrzésre kiválasztott tranzakciók mintavételen alapuló ellenőrzése;
- más ellenőrzések eredményeinek felhasználása: A Számvevőszéknek – törvényi felhatalmazásából eredően – lehetősége van a belső, a külső ellenőrök, a külső szakértők megállapításainak felhasználására, amennyiben az az ellenőrzés szempontjából tárgyhoz tartozó vagy fontos információkat tartalmaz és annak felhasználása az ellenőrzéshez szükséges. Ilyen esetben a Számvevőszék megbizonyosodik a más ellenőrök szakmai kompetenciájáról, felkészültségéről, függetlenségéről és elvégzett ellenőrzéseik minőségéről.

2.1.4. Az ellenőrzési eljárások megtervezése

Az ellenőrzési eljárások megtervezése olyan eljárások kialakítását jelenti, amelyekkel az ellenőrzés eredményeként megalapozott vélemény alkotható a költségvetés végrehajtásáról készített beszámoló megfeleléséről.

A Számvevőszék úgy tervezi meg az ellenőrzési eljárásokat, hogy azok 95 százalékos bizonyosságot nyújtsanak azon hibák, megfelelési hiányosságok (*meg nem felelés*) feltárására, amelyek közvetlenül és lényegesen befolyásolhatják az ellenőrzés eredményei célzott felhasználóinak döntéseit.

Az ellenőrzés során alkalmazott eljárásokat a Számvevőszék úgy határozza meg, hogy azok elegendőek legyenek az ellenőrzés valamennyi célja, kritériuma teljesítéséhez.

Az ellenőrzési eljárásokat, azok jellegét, ütemezését és terjedelmét a Számvevőszék az ellenőrzött terület szabályozási keretrendszerét, méretét, körét, összetettségét megismerve és figyelembe véve tervezi meg. Emellett mérlegeli a közpénzekkel való elszámolási kötelezettséggel kapcsolatos feladatokat és felelősségi köröket is.

Az ellenőrzési eljárások megtervezésekor a Számvevőszék figyelembe veheti az ellenőrzött területet érintő korábbi, illetve eltérő típusú ellenőrzések eredményeit és összefüggéseit, valamint dönthet más ellenőrzések eredményeinek felhasználásáról is.

A Számvevőszék nyomon követheti a korábbi ellenőrzései során feltárt *meg nem felelés* lényeges eseteit. Az utóellenőrzés keretében megvalósuló nyomon követés hozzájárul a hibák és a hiányosságok megelőzéséhez, illetve megszüntetéséhez, a tevékenységek jobbításához, hatásfokuk növeléséhez, és hasznos visszajelzőül szolgál az ellenőrzött szervezetek számára.

Az ellenőrzési feladatokat a Számvevőszék úgy ütemezi, hogy az lehetővé tegye az ellenőrzési célok eléréséhez szükséges elegendő és megfelelő ellenőrzési bizonyíték megszerzését, dokumentálását, értékelését és a levont következtetések alapján a számvevőszéki jelentés határidőre történő elkészítését.

2.1.5. Belső kontrollok értékelése

A belső kontrollok szerepe és feladata, hogy minden eszközzel támogassák az ellenőrzött szervezet jogszabályok által meghatározott – felhatalmazási és elszámolási felelősség keretei közötti – megfelelő (szabályszerű) működését, a közpénzekkel való átlátható gazdálkodását, elszámolását és beszámolását.

Az ellenőrzés előkészítése során a Számvevőszék megismeri az ellenőrzött szervezet belső kontroll környezetét és tevékenységeit, annak az ellenőrzés szempontjából fontos folyamatait. A megismerés és az értékelés azokra a kontrollokra terjed ki, amelyek elősegítik a közpénzek védelmét, valamint biztosítják a nyilvántartások pontosságát és teljességét, amelyek támogatják a vezetést abban, hogy az ellenőrzött szervezet megfeleljen a vonatkozó jogszabályoknak.

A belső kontrollkörnyezet és a tevékenységek megismerését követően a Számvevőszék azt értékeli, hogy a vonatkozó belső kontrollok megfelelően működtek-e ahhoz, hogy megelőzzék vagy kiszűrjék az esetleges *meg nem felelés* lényeges eseteit.

A Számvevőszék tesztelheti a tranzakciókat és a kontrollok működését.

2.1.6. Mintavétel

A Számvevőszék ellenőrzése során statisztikai és nem statisztikai mintavételi módszereket alkalmazhat. A mintavételezés módját ellenőrzési területenként – a mintavételezési módszertani útmutató alapján – az ellenőrzési program határozza meg.

2.2. Az ellenőrzés végrehajtása

Az ellenőrzés végrehajtása – azon belül a dokumentáción alapuló és a helyszíni ellenőrzés – az ellenőrzést végzők felkészülését, az ellenőrzési program végrehajtását, a programban előírt ellenőrzési eljárások elvégzését foglalja magában.

2.2.1. Ellenőrzési bizonyítékok megszerzése

Az ellenőrzési bizonyítékok azok a tények, adatok, információk és dokumentumok, amelyeken az ellenőrzési megállapítások, következtetések alapulnak.

Az ellenőrzés során a Számvevőszék – az ellenőrzési programmal és az ellenőrzés típusával összhangban – olyan ellenőrzési eljárásokat hajt végre, amelyekkel elegendő és megfelelő ellenőrzési bizonyítékot tud szerezni szakmai értékelése és következtetései alátámasztásához, a számvevőszéki jelentés megállapításainak megalapozásához. Az „elegendő” követelmény mennyiségi jellegű, és az adatoknak, információknak azon körét, volumenét jelenti, amely szükséges és elégséges a jelentésben foglalt megállapítások, következtetések alátámasztásához, valamint az elvárt ellenőrzési bizonyosság megszerzéséhez. A „megfelelő” követelmény minőségi jellemző, amely azt fejezi ki, hogy az ellenőrzési bizonyíték tárgyhoz tartozó, helytálló és megbízható. A bizonyíték minőségét elsősorban a bizonyíték forrása, jellege és megszerzésének körülményei határozzák meg. Az ellenőrzési bizonyíték elegendősége és megfelelősége összefügg egymással.

Az ellenőrzés lefolytatása során a Számvevőszék – lehetőség szerint – több forrásból szerzi meg az ellenőrzési bizonyítékokat, hogy azok összegyűjtésével és összevetésével elegendő és megfelelő bizonyíték álljon rendelkezésre a megállapítások és a következtetések alátámasztására.

2.2.2. Következtetések levonása, megállapítások megfogalmazása, hibák értékelése

A Számvevőszék a mennyiségi és a minőségi szempontokra tekintettel értékeli a megszerzett bizonyítékokat, és azok alapján következtetéseket von le, megállapításokat tesz.

Az ellenőrzési megállapítások az ellenőrzött területen az ellenőrzési céloknak megfelelően összegyűjtött ellenőrzési bizonyítékok alapján feltárt tényleges helyzetet az ellenőrzési kritériumok szerint minősítik.

A következtetések rámutatnak a tényleges helyzet és az ellenőrzési kritériumok közötti lényeges eltérések okaira, illetve ezen eltérések együttes hatására. A következtetések levonásához a Számvevőszék áttekinti és értékeli az ellenőrzési eljárások eredményeit.

Az ellenőrzés során feltárt hibákat a Számvevőszék két fő csoportba sorolja:

- *meg nem felelés* esetei – megfelelőségi (szabályszerűségi) hibák, illetve
- a zárszámadási törvényjavaslat adatainak megbízhatóságát befolyásoló (megbízhatósági) hibák.

A Számvevőszék értékeli az ellenőrzés során azonosított hibákat abból a szempontból, hogy azok egyedileg vagy együttesen lényegesek-e, és meghatározza, hogy azok milyen hatást gyakorolhatnak a számvevőszéki ellenőrzés eredményeire. Ehhez a Számvevőszék mérlegeli a hibák jellegét és összegét a zárszám-

adási törvényjavaslat egésze vonatkozásában, valamint az előfordulásuk körülményeit.

A Számvevőszék, annak érdekében, hogy hozzájáruljon a zárszámadási törvényjavaslat adatai megbízhatóságának növeléséhez, az ellenőrzés folyamatában jelezheti az azonosított lényeges szintű hibákat az ellenőrzött szervezet vezetése felé, és – amennyiben annak feltételei fennállnak – felkérheti azok helyesbítésére. Amennyiben az ellenőrzött szervezet vezetése – annak ellenére, hogy arra lehetősége lett volna – nem hajlandó helyesbíteni a Számvevőszék által jelzett hibákat, a Számvevőszék tájékoztathatja az ellenőrzött szervezet irányításával megbízott szervezet vezetését a nem helyesbített hibákról és arról a hatásról, amelyet azok a számvevőszéki jelentésre gyakorolhatnak.

A zárszámadási törvényjavaslatról szóló véleménye kialakításakor a Számvevőszék a zárszámadási törvényjavaslat megbízhatóságát befolyásoló összes hiba összegét viszonyítja a lényegességi küszöbértékhez.

3. A SZÁMVEVŐSZÉKI JELENTÉS ÖSSZEÁLLÍTÁSA

A Számvevőszék által végzett zárszámadási ellenőrzés a számvevőszéki jelentés készítésével zárul. Az államháztartásról szóló törvényben foglaltak szerint a zárszámadásról szóló törvényjavaslatot az Országgyűlés a Számvevőszék jelentésével együtt tárgyalja meg.

A számvevőszéki jelentést a teljesség, a tárgyilagosság, az időszerűség és az észrevételezési jog szem előtt tartásával kell elkészíteni. A jelentés csak olyan információkat tartalmazhat, amelyeket elegendő és megfelelő ellenőrzési bizonyíték támaszt alá. Az észrevételezési jog szem előtt tartása azt fejezi ki, hogy a Számvevőszék figyelembe veszi az ellenőrzött szervezetek vezetőinek választát – amennyiben az a tárgyhoz tartozó – a számvevőszéki jelentés elkészítésénél.