



ÁLLAMI
SZÁMVEVŐSZÉK

ELLENŐRZÉSI ALAPELVEK

A számvevőszéki ellenőrzés általános alapelvei

Jóváhagyom:

Domokos László
elnök

2015. július

A számvevőszéki ellenőrzés általános alapelvei

2015. július

Tartalomjegyzék

Bevezető	4
1. A számvevőszéki ellenőrzés keretei	5
1.1. A Számvevőszék ellenőrzés-szakmai szabályainak összhangja.....	5
1.2. A Számvevőszék törvényi felhatalmazása és függetlensége.....	6
2. A számvevőszéki ellenőrzés jellemzői és céljai.....	6
2.1. Etikai követelmények és minőségirányítás.....	8
2.2. A számvevőszéki ellenőrzés alapelemei.....	8
2.2.1. Az ellenőrzési feladat tárgya, ellenőrzési kritériumok	8
Az ellenőrzési feladat tárgyának meghatározása.....	8
Az ellenőrzési kritériumok meghatározása	8
2.2.2. Az ellenőrzésben érintett felek	9
Az ellenőrzést végző személy.....	9
A felelős fél	9
Az ellenőrzés eredményeinek célzott felhasználói.....	9
2.3. A számvevőszéki ellenőrzés típusai – céljaik és tárgyuk szerint	9
2.3.1. Az ellenőrzési feladat célja – ellenőrzési típusonként	9
Pénzügyi ellenőrzés	9
Teljesítmény-ellenőrzés.....	9
Megfelelőségi ellenőrzés	10
2.3.2. Az ellenőrzési feladat tárgya – ellenőrzési típusonként.....	10
Pénzügyi ellenőrzés	10
Teljesítmény-ellenőrzés.....	10
Megfelelőségi ellenőrzés	10
2.4. Az ellenőrzési feladat típusai – az ellenőrzés eredményének jellege szerint	10
2.4.1. A rövid formátumú jelentés készítésével záruló ellenőrzési feladat.....	10
2.4.2. Hosszú formátumú jelentés készítésére irányuló ellenőrzési feladat (2.4.1. ponton kívüli esetekben)	10
2.5. Megbízhatóság és bizonyosság a számvevőszéki ellenőrzésnél	11
2.5.1. Bizonyossági szint.....	11
Ésszerű bizonyosság.....	11
Korlátozott bizonyosság	11
3. A számvevőszéki ellenőrzés alapvető elvei	12
3.1. Az ellenőrzést végző személlyel szemben elvárt etikai és függetlenségi követelmények.....	12
3.2. Szakmai megítélés és szakmai kételkedés.....	13
3.3. Minőségirányítási követelmények.....	13
3.4. Az ellenőrzés lefolytatásához szükséges szakmai hozzáértés és képességek	13
3.5. Az ellenőrzési folyamaton átívelő elvek	13
3.5.1. Ellenőrzési kockázat.....	13
3.5.2. Lényegesség.....	14
3.5.3. Az ellenőrzési munka dokumentálása.....	14
3.5.4. Kapcsolattartás a felelős féllel.....	14

4.	A számvevőszéki ellenőrzés folyamatának alapelvei	15
4.1.	Az ellenőrzés előkészítése.....	15
4.1.1.	Kockázatelemzés.....	15
	<i>Csalásból eredő lényeges hibák, eltérések eseteinek kockázata.....</i>	<i>15</i>
4.1.2.	Az ellenőrzési program elkészítése.....	16
	<i>Az ellenőrzési program tartalmi elemei</i>	<i>16</i>
	<i>Az ellenőrzési program szervezési szempontjai</i>	<i>16</i>
	<i>Mintavétel.....</i>	<i>16</i>
4.2.	Az ellenőrzés végrehajtása	17
	<i>Az ellenőrzési bizonyíték.....</i>	<i>17</i>
4.2.1.	<i>Az ellenőrzési bizonyíték megszerzése és értékelése</i>	<i>17</i>
4.2.2.	<i>Következtetés levonása és a jelentéstervezet elkészítése</i>	<i>18</i>
	<i>Elemző eljárások.....</i>	<i>18</i>
	<i>A jogsértés esetei, a jogérvényesítés</i>	<i>18</i>
	<i>Más ellenőrzések eredményeinek felhasználása</i>	<i>18</i>
4.3.	A számvevőszéki jelentés elkészítése és hasznosulása, nyomon követése	19
4.3.1.	<i>A számvevőszéki jelentéstervezet véglegesítése.....</i>	<i>19</i>
	<i>A számvevőszéki jelentés kötelező tartalmi elemei</i>	<i>20</i>
	<i>A rövid formátumú jelentés tartalmi követelményei</i>	<i>20</i>
	<i>A hosszú formátumú jelentés tartalmi követelményei.....</i>	<i>20</i>
	<i>Minőségirányítási követelmények a számvevőszéki jelentés készítése során.....</i>	<i>20</i>
4.3.2.	<i>A számvevőszéki jelentések hasznosulása, nyomon követése</i>	<i>20</i>
	<i>A számvevőszéki jelentés nyilvánossága.....</i>	<i>21</i>
	<i>Nyomon követés, utóellenőrzés</i>	<i>21</i>

Bevezető

Az Állami Számvevőszék (továbbiakban Számvevőszék) küldetése, hogy szilárd szakmai alapokon álló, értékteremtő ellenőrzéseivel előmozdítsa a közpénzügyek átláthatóságát, a közpénzekkel és a nemzeti vagyonnal történő szabályszerű, eredményes, hatékony és gazdaságos gazdálkodást, valamint a „jó kormányzás”-t („good governance”).

A hatékony és magas színvonalú feladatellátás alapfeltétele a célokhoz, feladatokhoz illeszkedő módszertani dokumentumok kidolgozása, továbbfejlesztése, valamint a folyamatos, minőségközpontú módszertani fejlesztés fenntartása, a nemzetközi „jó gyakorlatok” átvétele. A szakmai szabályozás célja, hogy egységes, következetes és átlátható minőségközpontú követelményrendszert alkotva, megbízható, tárgyyszerű alapot adjon a számvevőszéki ellenőrzésekhez, az ellenőrzést végző személyek munkájához, a munkateljesítmények megítéléséhez, valamint az elvégzett munka minőségének felülvizsgálatához, továbbá biztosítsa a számvevőszéki ellenőrzések átláthatóságát az érintett felek számára.

A Számvevőszék – függetlenségének egyik sarokköveként – az ellenőrzéseinek szakmai szabályait, módszereit maga alakítja ki. A szabályozás tartalmának kialakításakor a Számvevőszék irányadónak tekinti az INTOSAI¹ nemzetközi ellenőrzési standardjait, így a számvevőszéki ellenőrzés-szakmai szabályok felépítése és hierarchiája követi a világ-szervezet szakmai szabályozási rendszerének struktúráját.

Jelen dokumentum az ellenőrzés-szakmai szabályok III. szintjének – a számvevőszéki ellenőrzés alapelvei és útmutatói – általános módszertani alapidokumentuma. Megalkotásánál irányadónak tekintettük az ISSAI 100² nemzetközi ellenőrzési standardot, továbbá figyelembe vettük a Számvevőszék működésére vonatkozó alkotmányos és egyéb jogszabályi követelményeket, a Számvevőszék stratégiáját és küldetését, valamint a működésére vonatkozó belső irányítási eszközöket.

A dokumentum hangsúlyozza a számvevőszéki ellenőrzés hozzáadott érték teremtésére való törekvését, tovább erősítve ezáltal a Számvevőszék munkájával szembeni bizalmat és az ellenőrzési megállapítások, következtetések, felhívások, javaslatok, ajánlások hasznosságát.

A jelen dokumentumban foglaltak vonatkoznak a Számvevőszék által végzett valamennyi ellenőrzésre.

¹ INTOSAI: International Organization of Supreme Audit Institutions – a legfőbb ellenőrző intézmények nemzetközi szervezete.

² ISSAI: International Standards of Supreme Audit Institutions – a legfőbb ellenőrző intézmények nemzetközi standardjai; az ISSAI 100-as dokumentumot az INTOSAI 2013. októberi Kongresszusán fogadták el.

1. A számvevőszéki ellenőrzés keretei

A Számvevőszék ellenőrzés-szakmai szabályainak rendszere az INTOSAI keretrendszerét tekinti irányadónak, ennek alapján megkülönböztethetünk a Számvevőszék működésére, illetve a számvevőszéki ellenőrzésre vonatkozó módszertani dokumentumokat.

1.1. A Számvevőszék ellenőrzés-szakmai szabályainak összhangja

Az INTOSAI keretrendszer első szintjén található Limai Nyilatkozat (ISSAI 1) a Számvevőszék ellenőrzés-szakmai szabályrendszerének I. szintje is egyben.

1. számú ábra – A számvevőszéki ellenőrzés- szakmai szabályok rendszere

A számvevőszéki ellenőrzés-szakmai szabályok rendszere			
Az ellenőrzés-szakmai szabályok elméleti alapját kitöltő dokumentumok rendszere			Irányadó ISSAI
I. szint	Limai Nyilatkozat		ISSAI 1
II. szint	A Számvevőszék működésére vonatkozó alapelvek	A függetlenséget biztosító garanciális elemek	ISSAI 10
		Az átláthatóság és elszámoltathatóság számvevőszéki alapelvei	ISSAI 20
		Etikai alapelvek	ISSAI 30
		A minőségirányított működésre vonatkozó alapelvek	ISSAI 40
		A számvevőszéki munka hasznosulására vonatkozó alapelvek	ISSAI 12
III. szint	A számvevőszéki ellenőrzés alapelvei	Általános ellenőrzési alapelvek	ISSAI 100
		A pénzügyi ellenőrzés alapelvei	ISSAI 200
		A teljesítmény-ellenőrzés alapelvei	ISSAI 300
		A megfelelőségi ellenőrzés alapelvei	ISSAI 400
	Módszertani útmutatók	Módszertani útmutató a pénzügyi ellenőrzéshez	ISSAI 1000
		Módszertani útmutató a teljesítmény-ellenőrzéshez	ISSAI 3000, 3100, 3200
		Módszertani útmutató a megfelelőségi ellenőrzéshez	ISSAI 4000, 4100
	Egyéb útmutatók	Egyéb INTOSAI útmutatók*	

*Egyéb négy számjegyű INTOSAI útmutatók

Az ellenőrzés-szakmai szabályok II. szintjét a Számvevőszék működésére vonatkozó alapelvek képezik. A Számvevőszék az ellenőrzés-szakmai keretrendszernek megfelelően – az INTOSAI által elfogadott és kibocsátott standardokat irányadónak tekintve – kidolgozta

a Számvevőszék függetlenségét biztosító garanciális elemeket,³ az átláthatóság és az elszámoltathatóság számvevőszéki alapelveit,⁴ a Számvevőszék Etikai alapelveit,⁵ a minőségirányított működésre vonatkozó alapelveit,⁶ valamint a számvevőszéki munka hasznosulására vonatkozó alapelveit.⁷ Ezen dokumentumok megtalálhatók a Számvevőszék honlapján (www.asz.hu).

Az ellenőrzés-szakmai szabályok III. szintjén találhatóak a számvevőszéki ellenőrzés alapelvei és a módszertani útmutatók. Jelen módszertani dokumentum – az ISSAI 100-t irányadónak tekintve – tartalmazza a számvevőszéki ellenőrzés általános alapelveit. A III. szint további dokumentumai az egyes ellenőrzés típusok (pénzügyi, teljesítmény-, és megfeleléségi ellenőrzés) szerinti ellenőrzési alapelvei és módszertani útmutatói.

1.2. A Számvevőszék törvényi felhatalmazása és függetlensége

A Számvevőszék az Országgyűlés legfőbb pénzügyi és gazdasági ellenőrző szerve, feladatát az Országgyűlésnek alárendelve látja el. A Számvevőszék jogállását és hatáskörét az Alaptörvény és a Számvevőszékről szóló törvény határozza meg. A Számvevőszék ellenőrzési tevékenysége során minden más szervezettől független. A Számvevőszék általános hatáskörrel végzi a közpénzekkel, az állami és az önkormányzati vagyonnal való felelős gazdálkodás ellenőrzését.

A Számvevőszék függetlenségének fontos garanciális eleme, hogy jogállása alapján széles körű felhatalmazással rendelkezik az ellenőrzési feladatok megtervezéséhez, és ellenőrzési tevékenységét a Számvevőszék elnöke által jóváhagyott ellenőrzési terv alapján végzi. A Számvevőszék ellenőrzés-szakmai szabályait, módszereit maga alakítja ki.⁸

2. A számvevőszéki ellenőrzés jellemzői és céljai

A számvevőszéki ellenőrzés a közszférában olyan környezetben történik, ahol a kormányzat és a közszféra egyéb szervezetei felelősek az állampolgárok adóiból és az egyéb forrásokból származó közpénzek felhasználásáért. Éppen ezért a közszféra szervezetei elszámoltathatóak teljesítményükért és forrásaik szabályszerű felhasználásáért.

A Számvevőszék Alaptörvényből adódó feladata a központi költségvetés végrehajtásának, az államháztartás gazdálkodásának, az államháztartásból származó források felhasználásának, a nemzeti vagyon kezelésének ellenőrzése.

A Számvevőszék ellenőrzési mandátuma széleskörű, a közszféra ellenőrzésén túlmenően a közpénzek egyéb felhasználóit is ellenőrizheti, így az ellenőrzés tárgyát képezheti minden olyan szervezet, amely közpénzt kezel, vagy közpénz támogatásban részesül, illetve nemzeti vagyont a közérdek és a közösségi szükségletek céljára hasznosít.

³ A Mexikói Nyilatkozat a legfőbb ellenőrző intézmények függetlenségéről (ISSAI 10) című dokumentumot irányadónak tekintve.

⁴ Az Átláthatóság és az elszámoltatás alapelveit (ISSAI 20) irányadónak tekintve.

⁵ Az INTOSAI Etika Kódexét (ISSAI 30) irányadónak tekintve.

⁶ A Minőségirányítás a legfőbb ellenőrző intézmények számára című dokumentumot (ISSAI 40) irányadónak tekintve.

⁷ A legfőbb ellenőrző intézmények tevékenységének értéke és haszna című dokumentumot (ISSAI 12) irányadónak tekintve.

⁸ A témában bővebb iránymutatást „Az Állami Számvevőszék függetlenségének garanciális elemei” című dokumentum tartalmaz.

A Számvevőszék célja, hogy ellenőrzéseivel hozzájáruljon a közszféra szervezetei, munkavállalói, valamint a közpénzt felhasználó szervezetek (továbbiakban ellenőrzött szervezet) eredményes, hatékony és gazdaságos illetve a törvényeknek és egyéb szabályoknak megfelelő feladatellátásához, ezáltal a közszféra működésével szemben támasztott állampolgári igények közvetett módon történő érvényre juttatásához.

A számvevőszéki ellenőrzés olyan előre megtervezett folyamat, amely bizonyítékok megszerzésére és tárgyilagos értékelésére irányul annak megállapítása érdekében, hogy a közölt információk vagy az ellenőrzés tárgyát képező adatok megfelelnek-e a vonatkozó kritériumoknak. A számvevőszéki ellenőrzés kiemelt jelentőséggel bír a közszféra átlátható működésének biztosításában – különös tekintettel a törvényhozó, a végrehajtó és az igazságszolgáltató szervek, valamint a nyilvánosság számára –, továbbá a kormányzati politikák, és egyéb kiemelt jelentőségű programok teljesítményének független és tárgyilagos értékelésében.

A számvevőszéki ellenőrzés általános célja, hogy az ellenőrzés eredménye megerősítse a társadalmi bizalmat, megváltoztassa az ellenőrzött szervezet által követett helytelen magatartást, támogassa a jogalkotó tevékenységet, illetve a Számvevőszék szakmai tevékenysége a tudományos és szakmai közélet részévé váljon.

Az átláthatóság és az elszámoltathatóság előtérbe helyezésével a Számvevőszék a jogállamiság és a demokrácia fontos pilléréként szolgál, és hozzájárul a „jó kormányzás” elősegítéséhez.⁹ A Számvevőszék az ellenőrzési tapasztalatain alapuló megállapításai-val, javaslataival támogatja az Országgyűlést, annak bizottságait, valamint az ellenőrzött szervezetek munkáját, ezáltal elősegíti az állam jól irányított működését. A Számvevőszék célja továbbá, hogy ellenőrzéseivel hozzáadott értéket teremtsen és közpénzt takarítson meg, így is gyarapítva a közvagyonot. Ennek megfelelően a számvevőszéki ellenőrzés:

- a célzott felhasználókat független, tárgyilagos és megbízható információkkal, következtetésekkel, illetve véleményekkel látja el, amelyek a közszféra szervezeteivel kapcsolatos ellenőrzések során szerzett elegendő és megfelelő bizonyítékon alapulnak;
- javítja az elszámoltathatóságot, az átláthatóságot, valamint a közszféra szereplőit a közpénzek megfelelő felhasználására és a közigazgatás teljesítményével kapcsolatos folyamatos fejlesztésre ösztönzi;
- megkönnyíti a közpénzzel gazdálkodó szervezetek felügyeleti szerveinek feladatellátását;
- az ellenőrzések során megszerzett tudásával, ismereteivel, értékeléseivel, javaslataival hozzájárul a közszféra szervezeteinek folyamatos fejlődéséhez;
- hozzájárul továbbá ahhoz, hogy az ellenőrzött szervezetek feladataikat, tevékenységüket szabályosan és hatékonyan lássák el.

A közszféra hatékonyságának növelése érdekében a Számvevőszék az ellenőrzések eredményeként szerzett tudást és „jó gyakorlatokat” átadja a közpénz-felhasználóknak.

⁹ A témában bővebb iránymutatást „Az átláthatóság és elszámoltathatóság számvevőszéki alapelvei” című dokumentum tartalmaz.

2.1. Etikai követelmények és minőségirányítás

A Számvevőszék meghatározott etikai és minőségirányítási keretrendszerben látja el feladatait.¹⁰ Az etikai és minőségirányítási normák meghatározására azért volt szükség, hogy a Számvevőszék biztosítsa, hogy a szervezet egésze, valamint a munkatársak kövessék a szakmai standardokat, valamint betartsák az etikai és jogszabályi kötelezettségeket.

A Számvevőszék kötelessége olyan minőségirányítási rendszert kialakítani, amely összhangban áll a szakmai standardokkal. A minőségirányítás célja az ellenőrzések következetes és megfelelő színvonalú előkészítésének és végrehajtásának biztosítása. A minőségirányításnak ki kell terjednie az ellenőrzés előkészítésére, végrehajtására, vezetésére, felügyeletére és felülvizsgálatára, valamint a problémát jelentő és összetett ügyek, kérdések megvitatására és az ilyen helyzetekben történő döntéshozatalra.¹¹

2.2. A számvevőszéki ellenőrzés alapelemei

A számvevőszéki ellenőrzés előre meghatározott tárgyban, előre rögzített kritériumok alapján történik. Az ellenőrzés érintettjei (érintett felek): az ellenőrzést végző személy, a felelős fél, és az ellenőrzés eredményeinek célzott felhasználói. Ezt a három elemet összességében a számvevőszéki ellenőrzés alapelemeinek nevezzük.

2.2.1. Az ellenőrzési feladat tárgya, ellenőrzési kritériumok

Minden ellenőrzési feladat egyedi, ezért az ellenőrzési feladat tárgyát világosan és pontosan meg kell határozni ahhoz, hogy a számvevőszéki ellenőrzést gazdaságosan, hatékonyan és eredményesen lehessen végrehajtani. Az ellenőrzési feladat világos, pontos meghatározását alapvetően az ellenőrzés céljainak, kritériumainak, az ellenőrzés területének, az ellenőrzött időszaknak és az ellenőrzés hatókörének meghatározása biztosítja.

Az ellenőrzési feladat tárgyának meghatározása

Az ellenőrzési feladat tárgya azon adatok, információk vagy tevékenységek összessége, amelyeket a számvevőszéki ellenőrzés a vonatkozó kritériumok alapján értékeli. Az ellenőrzési feladat tárgyának jól beazonosíthatónak és a meghatározott kritériumok alapján történő következetes mérésre és értékelésre alkalmasnak kell lennie. Az ellenőrzési feladat tárgyát úgy kell meghatározni, hogy lehetséges legyen az elegendő és megfelelő ellenőrzési bizonyíték megszerzése a megállapítások és következtetések, illetve a számvevőszéki vélemény alátámasztására.

Az ellenőrzési feladat tárgyának az elvárt végeredményt tekintve olyannak kell lennie, hogy az ellenőrzött szervezetnek hasznos támogatást nyújtson, és ez által is hozzáadott értéket teremtsen, továbbá a közpénzek felhasználásában várható megtakarításokat és a gazdálkodás javítását eredményezze. Az ellenőrzés tárgyának kiválasztásánál a Számvevőszéknek tekintettel kell lennie az Országgyűlés jogszabályalkotó tevékenységére, döntéseire, az ellenőrzött szervezetek tevékenységére, a közérdekű bejelentések útján érkező, valamint a különböző kommunikációs csatornákon jelentkező megkeresésekre.

Az ellenőrzési kritériumok meghatározása

Az ellenőrzési kritériumok azok az alkalmazott viszonyítási alapok, amelyek a vonatkozó ellenőrzési feladat tárgyának értékelésére szolgálnak. A számvevőszéki ellenőrzést előre

¹⁰ Bővebben lásd: „Az Állami Számvevőszék Etikai Alapelvei”, valamint „A minőségirányított működés számvevőszéki alapelvei” című dokumentumok.

¹¹ Bővebben lásd: 1.1. A Számvevőszék ellenőrzés-szakmai szabályainak összhangja pont.

meghatározott és az adott ellenőrzésnek megfelelő kritériumok alapján kell végrehajtani. A megfelelő kritériumok meghatározásánál az ellenőrzést végző személy számításba veszi a kritériumok fontosságát, teljességét, megbízhatóságát, összehasonlíthatóságát, elfogadhatóságát, elérhetőségét, érthetőségét és tárgyilagosságát, valamint az ellenőrzés típusát. Az ellenőrzési kritériumok lehetnek egyediek vagy általánosak. A kritériumok meghatározása jogszabályok, közjogi szervezetszabályozó eszközök, standardok, alapelvek és a legjobb gyakorlatok alapján történik.

2.2.2. Az ellenőrzésben érintett felek

A számvevőszéki ellenőrzés három különböző felet érint, ezek: az ellenőrzést végző személy, a felelős fél és az ellenőrzés eredményeinek célzott felhasználói.

Az ellenőrzést végző személy

Az ellenőrzést végző személy a Számvevőszék feladat- és hatáskörében eljáró ügyszó, vagy ellenőrzési és azt támogató érdemi feladatot ellátó személy.

A felelős fél

Az ellenőrzési feladat végrehajtása érdekében az ellenőrzést végző személynek adatokat szolgáltató, az ellenőrzésben közreműködő, illetve az ellenőrzés tárgyára vonatkozó tevékenységért jogszabály alapján felelős személy (ellenőrzött szervezet, az ellenőrzés során közreműködésre kötelezett szervezet, a felelősként megjelölt személyek, illetve az észrevételezési jog esetében az a személy, akinek a személyes felelősségét megállapították, valamint a javaslatok címzettjei).

Az ellenőrzés eredményeinek célzott felhasználói

Azon személyek összessége, akik/amelyek részére a számvevőszéki jelentés készül. A felhasználók lehetnek a jogalkotó, felügyeleti-, illetve irányítással megbízott szervezetek, valamint a nyilvánosság.

2.3. A számvevőszéki ellenőrzés típusai – céljaik és tárgyuk szerint

2.3.1. Az ellenőrzési feladat célja – ellenőrzési típusonként

A számvevőszéki ellenőrzés lehet pénzügyi ellenőrzés, teljesítmény-ellenőrzés vagy megfelelési ellenőrzés, vagy ezek kombinációja.

Pénzügyi ellenőrzés

A pénzügyi ellenőrzés célja annak megállapítása, hogy egy szervezet pénzügyi kimutatásaiban bemutatott információk megfelelnek-e az alkalmazandó pénzügyi beszámolási és szabályozási keretrendszernek, hozzájárulva a pénzügyi kimutatások célzott felhasználói – pénzügyi kimutatások iránti – bizalmának növeléséhez.

Teljesítmény-ellenőrzés

A teljesítmény-ellenőrzés fő célja építő jelleggel támogatni az eredményes, hatékony és gazdaságos közpénz-felhasználást, a nemzeti vagyonnal való gazdálkodást, feladatellátást. Célja továbbá, hogy feltárja a gazdálkodást, feladatellátást befolyásoló, az eredményesség a hatékonyság, a gazdaságosság követelményeinek érvényesülését esetlegesen gátló tényezőket és rámutasson arra, hogy hogyan lehet ezeket csökkenteni.

Megfelelőségi ellenőrzés

A megfeleléségi ellenőrzés célja annak megállapítása, hogy az ellenőrzés tárgyát képező tevékenységek, pénzügyi műveletek, információk és adatok minden lényeges szempontból megfelelnek-e az ellenőrzött szervezetre vonatkozó szabályozásoknak és követelményeknek.

2.3.2. Az ellenőrzési feladat tárgya – ellenőrzési típusonként

Pénzügyi ellenőrzés

A pénzügyi ellenőrzés tárgyát a pénzügyi kimutatások, azok részei, és az azokban bemutatott pénzügyi helyzet, pénzügyi teljesítmény és folyamatok, kiegészítő információk, valamint az azok alátámasztását szolgáló dokumentumok képezik. Ezek annak a pénzügyi beszámolási keretrendszer alkalmazásának az eredményei, amelyet a felelős fél pénzügyi adatainak azonosításához, méréséhez, bemutatásához és közzétételéhez alkalmaz.

Teljesítmény-ellenőrzés

A teljesítmény-ellenőrzés tárgyát az ellenőrzés céljai és az ellenőrzési kritériumok határozzák meg. A teljesítmény-ellenőrzés tárgyai lehetnek többek között a közpénzekből finanszírozott sajátos programok, projektek, rendszerek, szervezetek, egyes tevékenységek (annak kimeneteivel, eredményeivel és hatásaival), szolgáltatások, valamint egy meglévő helyzet (annak okaival és következményeivel).

Megfelelőségi ellenőrzés

A megfeleléségi ellenőrzés témaválasztását tekintve igen széleskörű lehet, az ellenőrzés tárgyát tevékenységek, pénzügyi tranzakciók, információk és adatok képezhetik. A megfeleléségi ellenőrzés az ellenőrzés tárgyának meghatározott kritériumok alapján történő értékelésére irányul.

2.4. Az ellenőrzési feladat típusai – az ellenőrzés eredményének jellege szerint

Az ellenőrzéseket az ellenőrzési feladat eredményének jellege alapján két különböző csoportba sorolhatjuk: rövid formátumú jelentés készítésével záruló ellenőrzés, és egyéb esetben hosszú formátumú jelentés készítésére irányuló ellenőrzés.

2.4.1. A rövid formátumú jelentés készítésével záruló ellenőrzési feladat

A rövid formátumú jelentés készítésével záruló ellenőrzési feladat esetén a felelős fél az ellenőrzés tárgyát képező adatokat és információkat saját maga mutatja be. Az ellenőrzést végző személy elegendő és megfelelő ellenőrzési bizonyítékot gyűjt össze az ellenőrzés tárgyáról a következtetés levonásához. Az ellenőrzést végző személy az ellenőrzés eredményét rövid formátumú jelentésben mutatja be. A pénzügyi ellenőrzés mindig a felelős fél által bemutatott beszámolókon alapuló ellenőrzési feladat. A megfeleléségi ellenőrzés irányulhat megfeleléségi záradék kiadására is.

2.4.2. Hosszú formátumú jelentés készítésére irányuló ellenőrzési feladat (2.4.1. ponton kívüli esetekben)

A hosszú formátumú jelentés készítésére irányuló ellenőrzési feladat esetén az ellenőrzést végző személy meghatározza az ellenőrzési feladat tárgyát, a kritériumokat, a kockázat szintjét és a lényegességet. Az adatok, információk kritériumokhoz való mérésének eredményét az ellenőrzést végző személy megállapítások, következtetések, javaslatok vagy vé-

lemény formájában foglalja össze, és hosszú formátumú jelentésben mutatja be. A teljesítmény-ellenőrzés alapvetően hosszú formátumú jelentéskészítésre irányuló ellenőrzési feladat. A megfelelőségi ellenőrzést végre lehet hajtani mindkét ellenőrzési feladat-típus segítségével.

2.5. Megbízhatóság és bizonyosság a számvevőszéki ellenőrzésnél

Az ellenőrzési bizonyosság szintje az ellenőrzés alapján kialakított megállapítások, következtetések, javaslatok és ajánlások, illetőleg vélemények helytállóságának, megalapozottságának, megbízhatóságának mértékét fejezi ki. Figyelembe kell venni, hogy általános esetben nincs abszolút (100%-os) bizonyosság, azonban a bizonyosság ésszerűen magas szintjének elérésére lehet és kell törekedni. Minél magasabb szintű az ellenőrzési bizonyosság, annál kisebb (alacsonyabb szintű) az ellenőrzési kockázat.

A Számvevőszék minden ellenőrzése során a magas szintű bizonyosság elérésére törekszik, ezért az ellenőrzési eljárások megtervezésének alapelve, hogy az ellenőrzéseknek ésszerű bizonyosságot kell nyújtaniuk a hibák, a szabálytalanságok, a jogszerűtlen intézkedések, a megfelelőségi hiányosságok feltárására.

2.5.1. Bizonyossági szint

Kétféle bizonyossági szint létezik: Ésszerű bizonyosság (pozitív vagy magas szintű, kellő bizonyosság) és korlátozott bizonyosság (negatív vagy alacsonyabb szintű bizonyosság).

Ésszerű bizonyosság

Az ésszerű bizonyosság magas szintű, de nem abszolút bizonyosság. Az ésszerű ellenőrzési bizonyosság azt jelenti, hogy az ellenőrzés tárgyát képező információ minden lényeges szempontból megfelel, vagy nem felel meg a vonatkozó ellenőrzési kritériumoknak, illetve megfelelő esetben minden lényeges szempontból valóban lett bemutatva. Az ellenőrzést végző személynek arra kell törekednie, hogy a számvevőszéki jelentésben foglalt minden megállapítást, következtetést elegendő és megfelelő bizonyítékkal támasszon alá, és a számvevőszéki jelentés ne tartalmazzon téves, megalapozatlan megállapításokat, következtetéseket.

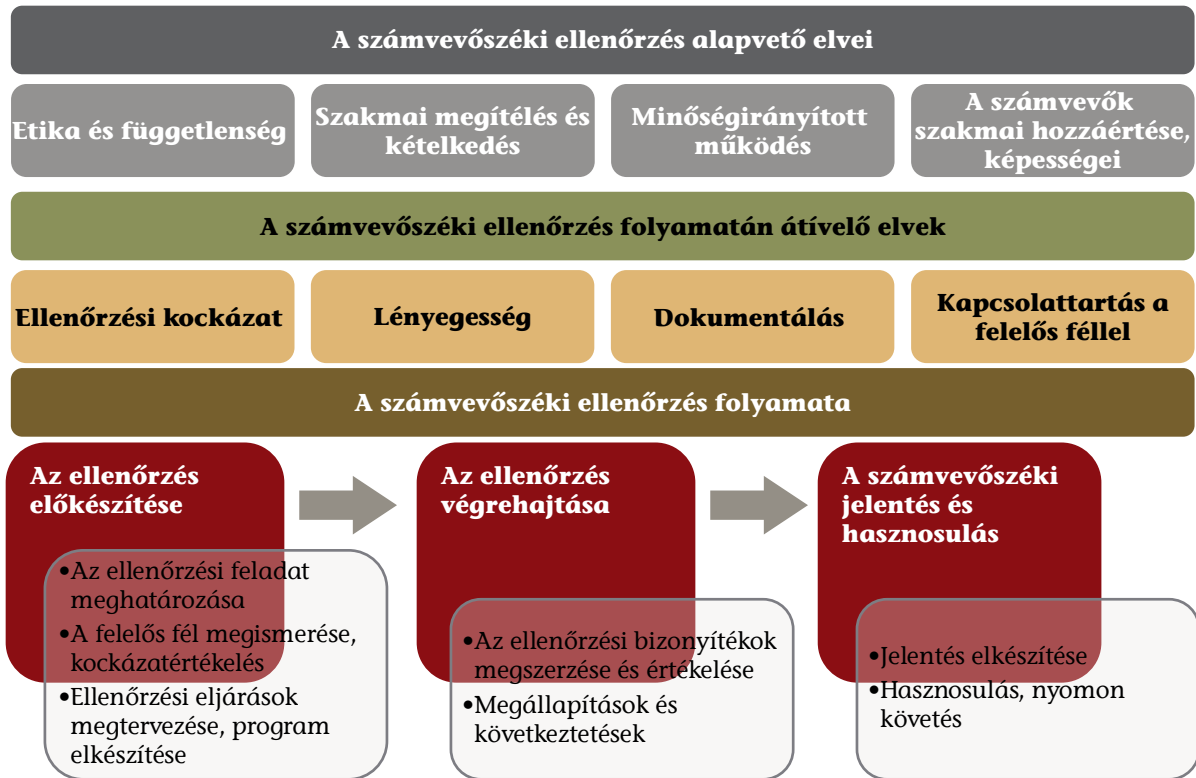
Korlátozott bizonyosság

Korlátozott bizonyosság esetén az ellenőrzési kockázat magasabb, mint ésszerű bizonyosság mellett. Amennyiben egy adott ellenőrzés során, a Számvevőszék csak korlátozott bizonyosság megszerzésére képes, a számvevőszéki jelentésben szükséges a bizonyosság korlátozott jellegére kitérni. Ilyen esetben a Számvevőszék jelentése, illetve az abban szereplő vélemény vagy záradék azt rögzíti, hogy – a lefolytatott ellenőrzési eljárások alapján – nem került olyan adat vagy tény az ellenőrzést végző személy birtokába, amely kapcsán felmerülhet, hogy az ellenőrzés tárgya nem felel meg az ellenőrzési kritériumoknak.

3. A számvevőszéki ellenőrzés alapvető elvei

A következőkben részletezett elvek – az ellenőrzés típusától függetlenül – alapvetőek a számvevőszéki ellenőrzés előkészítéséhez, végrehajtásához és a jelentés elkészítéséhez.

2. számú ábra – A számvevőszéki ellenőrzés elméleti felépítése¹²



3.1. Az ellenőrzést végző személlyel szemben elvárt etikai és függetlenségi követelmények

Az ellenőrzést végző személynek (ide értve az ellenőrzés során igénybevett külső szakértőt) függetlennek, külső befolyástól mentesnek kell lennie és annak is kell tűnnie a céltott felhasználók szemében. Az ellenőrzést végző személynek meg kell felelnie a rá vonatkozó etikai előírásoknak is. A számvevőszéki ellenőrzés során betartandó etikai normák a következők: pártatlanság, befolyásolhatatlanság, összeférhetetlenségi szabályok betartása, megvesztegethetetlenség, méltóság, feddhetetlenség, tisztesség, tárgyilagosság, szakértelem és megfelelő gondosság, titoktartás (adatok bizalmas kezelése), hivatáshoz méltó magatartás.

A Számvevőszék etikai előírásai valamennyi ellenőrzést végző személyre vonatkozóan megfogalmazzák az ellenőrzést végző személy szakmai tevékenységére irányadó etikai követelményeket.¹³ Az etikai jelentőséggel bíró elveknek az ellenőrzés előkészítése és végrehajtása során mindvégig érvényesülniük kell.

¹² A 3.1.-3.4. pontok a Számvevőszék működésének alapelveit, a 3.5.-3.8. pontok az ellenőrzési folyamat alapelveit részletezik.

¹³ Bővebben lásd: „Az Állami Számvevőszék Etikai Alapelvei” című dokumentum.

3.2. Szakmai megítélés és szakmai kételkedés

Az ellenőrzést végző személynek feladata ellátása során megfelelő szakmai felkészültséggel kell rendelkeznie és gondossággal kell eljárnia, amely kiterjed a szakmai megítélésre és kételkedésre, továbbá a szakmai titoktartásra az egyes ellenőrzések során.

A szakmai kételkedés megkívánja, hogy az ellenőrzést végző személy az ellenőrzés során szerzett bizonyítékokat mindvégig megfelelő szakmai fenntartással, kellő körültekintéssel, ugyanakkor szakmai érvekkel szembeni nyitottsággal kezelje. A megfelelő szakmai kételkedés mellett az ellenőrzést végző személy szakmai gondosságának a megszerzett adatok és bizonyítékok megfelelő kezelésére és a szakmai titoktartásra, az ellenőrzés körültekintő megtervezésére és lefolytatására is ki kell terjednie.

A szakmai vélemény kialakítása a számvevőszéki ellenőrzés során szerzett tapasztalatokon, az ellenőrzést végző személyek tudásán és képességein alapul. Ezen elvek – az ellenőrzést végző személy szakmai felkészültsége, kellő gondossága és körültekintése – együttesen képezik alapját az ellenőrzést végző személy szakmai felelősségvállalásának, és egyúttal a lefolytatott ellenőrzés, valamint az ellenőrzési megállapítások megfelelőségének.

3.3. Minőségirányítási követelmények

Az ellenőrzést végző személynek a minőségirányításra vonatkozó szakmai standardoknak megfelelően kell lefolytatnia az ellenőrzést.¹⁴ A Számvevőszék minőségirányítási rendszerének meg kell felelnie a legfőbb ellenőrző intézményekre vonatkozó minőségirányítási szakmai standardoknak (ISSAI 40). A minőségirányítási rendszer célja az ellenőrzés magas színvonalának folyamatos biztosítása.

3.4. Az ellenőrzés lefolytatásához szükséges szakmai hozzáértés és képességek

A Számvevőszéknek biztosítania kell, hogy az ellenőrzést végző személy rendelkezzen a feladat ellátásához szükséges szaktudással, illetve ahhoz hozzá tudjon jutni. Az ellenőrzési feladatra kijelölt személyeknek együttesen rendelkezniük kell az ellenőrzés lefolytatásához szükséges ismeretekkel, képességekkel és tapasztalattal. Ez kiterjed az ellenőrzési területen megszerzett ismeretekre és gyakorlati tapasztalatra, az ellenőrzési területen alkalmazandó jogszabályok és standardok ismeretére, az ellenőrzött szervezet tevékenységének, folyamatainak ismeretére, továbbá a szakmai megítélés gyakorlásának képességére.

A Számvevőszéknek valamennyi ellenőrzéséhez biztosítania kell – a megfelelően képzett és felkészült ellenőrzést végző személyek mellett – a vonatkozó ellenőrzés-szakmai szabályokat (módszertani dokumentumokat – útmutatókat, segédleteket, irányelveket és iránymutatásokat), továbbá az ellenőrzés lefolytatásához szükséges és elégséges erőforrások rendelkezésre állását.

3.5. Az ellenőrzési folyamaton átívelő elvek

3.5.1. Ellenőrzési kockázat

Az ellenőrzési kockázat annak a kockázata, hogy az ellenőrzést végző személy a jelentésben nem megfelelő megállapítást tesz, illetve helytelen következtetésre jut. Az ellenőrzési kockázatot elfogadhatóan alacsony szintre kell csökkenteni az ellenőrzés környezetében, annak érdekében, hogy a Számvevőszék ésszerű bizonyosságot szerezzen a számvevőszéki

¹⁴ Bővebben lásd: „Az Állami Számvevőszék Etikai Alapelvei”, valamint „A minőségirányított működés számvevőszéki alapelvei” című dokumentumok.

jelentés és a vélemény, illetve záradék megalapozásához. Az ellenőrzés során a kockázatértékelés keretében a kockázatok meghatározása, beazonosítása, besorolása hozzájárul az ellenőrzési célok eléréséhez, az ellenőrzés eredményes és hatékony végrehajtásához.

A kockázatot a bekövetkezés valószínűsége és a bekövetkezett esemény, mulasztás jelentősége jellemzi. A kockázatot jelentő esemény vagy mulasztás következménye az általános értelemben vett hiba (például téves információ, szabálytalanság, nem megfelelő működés, gyenge teljesítmény), amelynek jelentősége annak nagyságával (értékével) és hatásával (következményeivel) jellemezhető.

3.5.2. *Lényegesség*

Lényegesnek minősül az az információ vagy adat, ami az ellenőrzés eredményeinek célzott felhasználói döntéseit – az arról történő tudomásszerzést követően – valószínűsíthetően befolyásolja. A lényegesség függ az adott vagy a hiányzó információ, adat értékétől (összegétől, mennyiségi szempont), jellegétől (természetétől) valamint összefüggéseitől (előfordulásának körülményeitől, minőségi szempontok). A lényegességi szint meghatározásához a Számvevőszék szakmai megítélését alkalmaz, figyelembe véve a jogszabályi előírásokat, a célzott felhasználók elvárásait, információ-igényét.

A lényegességgel kapcsolatos megfontolások hatással vannak az alkalmazandó ellenőrzési eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározására, valamint az ellenőrzés során nyert információk értékelésére. Az ellenőrzés előkészítése során megszerzett ismeretek birtokában a lényegességet meg kell becsülni, a lényegességet figyelembe kell venni az ellenőrzés teljes folyamatában.

3.5.3. *Az ellenőrzési munka dokumentálása*

Az ellenőrzés során megszerzett bizonyítékok, alátámasztó dokumentumok az ellenőrzési megállapítások és következtetések, valamint a számvevőszéki vélemény vagy záradék alátámasztására szolgálnak, emellett igazolják, hogy az ellenőrzést végző személy az ellenőrzést a szakmai szabályokban meghatározott követelmények szerint végezte el.

Az ellenőrzést úgy kell végrehajtani és dokumentumokkal alátámasztani, hogy az ellenőrzést végző személy elegendő és megfelelő ellenőrzési bizonyítékot szerezzen a megállapítások megfogalmazásához, amelyek megalapozzák és alátámasztják a számvevőszéki jelentés megállapításait (és a számvevőszéki véleményt vagy záradékot).

Az alátámasztó dokumentációnak magában kell foglalnia az ellenőrzési programot (annak mellékleteit, függelékeit is), a lefolytatott ellenőrzési tevékenységre vonatkozó írásos dokumentációt, valamint az ellenőrzési feladat elvégzése során – a megállapítások alátámasztására – megszerzett ellenőrzési bizonyítékokat. Az ellenőrzési dokumentáció részeként az ellenőrzési bizonyítékokat meg kell őrizni.

3.5.4. *Kapcsolattartás a felelős féllel*

A Számvevőszéknek törekednie kell a felelős féllel folytatott hatékony kommunikáció kiépítésére és fenntartására. Elengedhetetlen, hogy a felelős fél az ellenőrzéssel kapcsolatban megfelelően tájékozott legyen, mivel ez eredményesebbé és konstruktívabbá teszi az ellenőrzés folyamatát. A kommunikációnak kétirányúnak kell lennie a Számvevőszék és a felelős fél vezetősége között. Ennek keretében a Számvevőszéknek valamennyi, az ellenőrzés lefolytatásához szükséges adatot, információt be kell kérnie, ugyanakkor a felelős fél számára biztosítani kell az észrevételezés lehetőségét a számvevőszéki jelentésben tett megállapítások, következtetések tekintetében. Emellett a Számvevőszék az ellenőrzés folyamatában jelezheti az azonosított lényeges hibákat a felelős fél vezetésének, és –

amennyiben annak feltételei fennállnak – felkérheti azok helyesbítésére, illetve tájékoztathatja a felelős fél vezetését arról a hatásról, amelyet azok a számvevőszéki jelentésre (illetve véleményre vagy záradékra) gyakorolhatnak.

4. A számvevőszéki ellenőrzés folyamatának alapelvei

4.1. Az ellenőrzés előkészítése

A Számvevőszéknek biztosítania kell, hogy az ellenőrzés feltételei egyértelműen meghatározottak legyenek. A számvevőszéki ellenőrzések lefolytatására az Alaptörvény, a Számvevőszékre vonatkozó törvény, valamint egyéb jogszabályok adnak törvényi felhatalmazást.

A számvevőszéki ellenőrzés lefolytatásánál minden esetben tisztázni szükséges az érintett felek ellenőrzés során betöltött szerepét és felelősségi köreit. Az ellenőrzési feladat feltételeit, a feladatokat és felelősségi köröket előírhatja jogszabály. Az érintett felekkel meg kell ismertetni az ellenőrzés célját, tárgyát és terjedelmét, az információhoz való hozzájutás szükségességét, az ellenőrzési folyamat lépéseit és ütemezését, továbbá szükséges megállapodni az ellenőrzés időtartama alatti kapcsolattartásról is.

Az ellenőrzést végző személynek¹⁵ meg kell ismernie a felelős fél környezetét, szabályozási keretrendszerét, működésének, finanszírozásának módját, tevékenységét, céljait, műveleteit, a szabályozási környezetét, az ellenőrzés szempontjából releváns belső kontrollokat, belső irányítási, pénzügyi, számviteli és egyéb rendszereit, valamint az ellenőrzési bizonyítékok lehetséges forrásait is. Az ellenőrzést végző személy az adott ellenőrzéshez szükséges adatokat, információkat a felelős féltől szerzi be. Annak érdekében, hogy az ellenőrzést végző személy az ellenőrzés tárgyáról és környezetéről széles körű ismereteket szerezzon, az ellenőrzés előkészítése során betekinthez korábbi tanulmányokba, jelentésekbe, valamint bármilyen jogszerűen hozzáférhető dokumentumba, illetve egyeztethet a külső szakértőkkel.

4.1.1. Kockázatelemzés

A Számvevőszék az ellenőrzések minőségének és hatékonyságának javítását a kockázatelemzés és értékelés eredményeire fokozottan támaszkodó ellenőrzési témaválasztással támogatja. Az azonosított kockázat jellege az ellenőrzés tárgyától függően eltérő lehet. Az ellenőrzést végző személynek számításba kell vennie és értékelnie kell az ellenőrzés tárgyában lehetségesen felmerülő hiányosságokat, eltéréseket vagy hibás állításokat, azok előfordulásának valószínűségét és hatásaik kockázatát. A kockázatelemzést megelőzően az ellenőrzést végző személynek meg kell ismernie az ellenőrizendő szervezet működését és környezetét. Az azonosított kockázatokat és lehetséges hatásukat az ellenőrzés lefolytatása során folyamatosan szem előtt kell tartani.

Csalásból eredő lényeges hibák, eltérések eseteinek kockázata

Az ellenőrzést végző személynek azonosítani és értékelni kell az ellenőrzés tárgyára vonatkozó csalás kockázatát. Az ellenőrzés végrehajtása során az ellenőrzést végző személy-

¹⁵ Az ellenőrzési folyamat valamennyi szakaszában egységesen ellenőrzést végző személynek nevezzük a vonatkozó pontban ismertetett ellenőrzési tevékenység lefolytatásáért felelős személyt, ami természetesen nem jelenti azt, hogy ugyanaz az ellenőrzést végző személy látja el az ellenőrzési folyamat valamennyi szakaszának feladatait. Az egyes ellenőrzési szakaszokhoz kapcsolódó feladatokat a Számvevőszék belső szabályozó és irányítási dokumentumai tartalmazzák.

nek éppen ezért folyamatosan fenn kell tartania a szakmai kételkedését, és körültekintően kell eljárnia a csalásból eredő lényeges hibák, eltérések előfordulásának lehetőségével kapcsolatban.

4.1.2. Az ellenőrzési program elkészítése

A számvevőszéki ellenőrzés eredményes és hatékony módon történő lefolytatásának biztosítása érdekében meg kell tervezni az ellenőrzést. Minden ellenőrzési feladathoz ellenőrzési programot kell készíteni. Az ellenőrzési program meghatározza egyrészt az ellenőrzési feladat tartalmi elemeit, másrészt szervezési-irányítási szempontokat foglal magában.

Az ellenőrzési program tartalmi elemei

Az ellenőrzési program tartalmi elemei az ellenőrzési feladat céljának, az ellenőrzési megközelítésnek és az elvégzendő ellenőrzési feladatoknak a meghatározása. Az ellenőrzés tárgyának, a céloknak és kérdéseknek összhangban kell állniuk egymással, erre a tervezés során kiemelt figyelmet kell fordítani.

Az ellenőrzést úgy kell megtervezni, hogy az – az eredményesség és a hatékonyság keretei között – lehetővé tegye az ellenőrzési célok eléréséhez szükséges elegendő és megfelelő ellenőrzési bizonyíték megszerzését és a számvevőszéki jelentés határidőre való elkészítését. Az ellenőrzési program elkészítésénél az ellenőrzési kockázatot elfogadható szintre kell csökkenteni.

Az ellenőrzési program szervezési szempontjai

Az ellenőrzési program szervezési szempontból meghatározza az ellenőrzési feladat ütemezését, humánerőforrás-igényét (beleértve a külső szakértőket) és az egyéb erőforrások igénybevételét.

Az ellenőrzésnek már az ellenőrzési programok kidolgozása során a közpénzekkel való takarékos gazdálkodás és a lehetséges költségvetési megtakarítások szempontjait kell érvényesíteni. Ennek érdekében már az ellenőrzési programban célszerű jelezni azokat a területeket, ahol lehetséges a forrás-megtakarítás.

A Számvevőszéknek – az erőforrások körültekintő megtervezésével – biztosítania kell, hogy megfelelő kompetenciával rendelkező személyek, szakmailag indokolt idő alatt végezzék el az ellenőrzést.

A programnak reagálnia kell az ellenőrzési feladattal összefüggő körülményekben, feltételekben időközben bekövetkezett változásokra. Ezért a programkészítés egy esetlegesen ismétlődő tevékenység, amely végigkísérheti az ellenőrzés folyamatát. Indokolt esetben a program az ellenőrzési bizonyítékok megszerzésére irányuló szakaszban is módosítható vagy felfüggeszhető.

Mintavétel

Az ellenőrzési célok teljesítéséhez az ellenőrzési programban foglalt, közvetlen, részletes ellenőrzési eljárások elvégzéséhez meg kell határozni az ellenőrizendő adatok körét és állományát. Az adatállomány értékelése elvégezhető az adatállomány minden tételének vagy az adatállományból vett mintának az ellenőrzése alapján.

A mintavétel az ellenőrzés speciális eszköze, eljárása. Segítségével az ellenőrzést végző személy egy adatállomány, statisztikai sokaság összes tételének vizsgálata helyett a kiválasztott tételek meghatározott jellemzőinek elemzése és kiértékelése útján szerezhet – a

teljes állományra vonatkozó következtetések levonására alkalmas – ellenőrzési bizonyítékokat. Az ellenőrzési munka hatékonyságának és eredményességének biztosítása érdekében az ellenőrzést végző személynek – az indokolt kivételektől eltekintve – mintavételt kell alkalmaznia.

4.2. Az ellenőrzés végrehajtása

Az ellenőrzés végrehajtásának folyamata – azon belül a dokumentáción alapuló és a helyszíni ellenőrzés – az ellenőrzést végző személy felkészülését, az ellenőrzési program megvalósítását, a programban előírt ellenőrzési eljárások elvégzését foglalja magában.

Az ellenőrzési bizonyíték

Az ellenőrzési bizonyítékok azok a tények, adatok, információk és dokumentumok, amelyek az ellenőrzési megállapítások, következtetések, vélemények alapulnak. A bizonyítéknak több formája lehet, például: a gazdasági eseményre vonatkozó elektronikus és írásos dokumentumok, írásbeli vagy elektronikus kommunikáció, az ellenőrzést végző személy megfigyelései, vagy a felelős fél rögzített szóbeli vagy írásbeli nyilatkozatai. Annak érdekében, hogy a Számvevőszék megfelelően teljesíthesse az ellenőrzési feladatait, törvényi felhatalmazása alapján juthat hozzá az ellenőrzések végrehajtásához szükséges információkhoz, adatokhoz és dokumentumokhoz, azaz az ellenőrzési bizonyítékokhoz. Az ellenőrzési bizonyíték megszerzésének módszerei magukba foglalhatják a helyszíni szemlét, a szemrevételezést, a megfigyelést, az interjút, a más forrásból való megerősítést, az újrászámllálást, az adott ellenőrzött tevékenység újra elvégzését, az elemző eljárásokat vagy más kutatási technikákat.

A számvevőszéki jelentésben foglalt megállapítások, következtetések, illetve a számvevőszéki vélemény vagy záradék alátámasztására az ellenőrzést végző személynek elegendő és megfelelő bizonyítékot kell szereznie. Az „*elegendő*” követelmény mennyiségi jellegű, és az adatoknak, információknak azon körét, volumenét jelenti, amely szükséges és elegendő a jelentésben foglalt megállapítások, következtetések és a vélemény alátámasztásához, az ellenőrzési bizonyosság meghatározott szintjén. A „*megfelelő*” követelmény minőségi jellemző, amely azt fejezi ki, hogy az ellenőrzési bizonyíték tárgyhoz tartozó, helytálló és megbízható.

4.2.1. Az ellenőrzési bizonyíték megszerzése és értékelése

Az ellenőrzés során az ellenőrzést végző személyeknek – az ellenőrzési programmal és az ellenőrzés típusával összhangban – olyan ellenőrzési eljárásokat kell végrehajtaniuk, amelyekkel mennyiségileg elegendő, minőségileg megfelelő bizonyítékot tudnak szerezni szakmai értékelésük, megállapításaik és következtetéseik, illetve a számvevőszéki vélemény vagy záradék ésszerű alátámasztásához.

Az ellenőrzési bizonyítékok megszerzését követően az ellenőrzést végző személynek értékelnie kell a megszerzett bizonyíték forrásait és jellegét. Előnyben kell részesíteni az írásos és az ellenőrzést végző személy által közvetlenül megszerzett bizonyítékot. Az ellenőrzést végző személynek mérlegelnie kell az ellenőrzési bizonyítékként felhasználandó információ relevanciáját és megbízhatóságát. Ha a különböző forrásokból származó, lényeges ügyekkel kapcsolatos bizonyítékok egymásnak ellentmondanak, további bizonyítékok megszerzésével kell törekedni az ellentmondások feloldására.

4.2.2. Következtetés levonása és a jelentéstervezet elkészítése

A következtetések levonása előtt az ellenőrzést végző személy a megszerzett és kiértékelt bizonyítékok birtokában ismételten áttekinti az ellenőrzés előkészítő szakaszában készített kockázatelemzést és lényegességet, értékeli, hogy szükséges-e további ellenőrzési eljárások lefolytatása. Az ellenőrzési eljárások lefolytatása után az ellenőrzést végző személy áttekinti az ellenőrzési dokumentációt, hogy meggyőződjön arról, hogy megfelelően és mindenre kiterjedően hajtotta-e végre az ellenőrzési programban foglaltakat. Ezt követően az ellenőrzést végző személynek össze kell foglalnia az ellenőrzési bizonyítékok értékelésének eredményeit és ez alapján következtéseket kell levonnia, majd írásba kell foglalnia a levont következtetéseket.

A következtetéseknek tárgyilagosságnak, jól érthetőnek, bizonytalanságoktól és kétértelműségtől mentesnek kell lenniük.

Elemző eljárások

Az ellenőrzést végző személy elemző eljárások alkalmazásával következtetéseket von le abból, hogy az ellenőrzött információk összhangban állnak-e a felelős félről megszerzett ismeretekkel. Az ellenőrzést végző személy értékelésének a bizonyítékról tárgyilagosságnak, valóságúnak és elfogulatlannak kell lennie. Ha az elemző eljárások jelentős változásokat, más vonatkozó információkkal való inkonzisztenciát mutatnak, az ellenőrzést végző személynek meg kell állapítania ezek okait és azt indoklással, valamint megerősítő bizonyítékokkal kell alátámasztania.

A jogsértés esetei, a jogérvényesítés

Az ellenőrzést végző személynek az ellenőrzést az ellenőrzési program alapján kell végrehajtania, és figyelmet kell fordítania a jogsértés lehetőségére utaló helyzetekre vagy gazdasági eseményekre, amelyek hatást gyakorolhatnak az ellenőrzés eredményeire.¹⁶ A Számvevőszék jogszabályban meghatározott esetekben az ellenőrzés során büntető- vagy fegyelmi eljárás megindítását, valamint a támogatások, juttatások folyósításának felfüggesztését kezdeményezheti. Ha az ellenőrzést végző személy bűncselekményt, közbeszerzési szabálytalanságot vagy egyéb személyi felelősséget felvető szabálytalanságot észlel, a jogszabályoknak és a Számvevőszék belső szabályzataiban foglaltaknak megfelelően kell eljárnia.

Más ellenőrzések eredményeinek felhasználása

A belső és a külső ellenőrzés célja alapvetően egymástól eltérő, azonban mindkettő a „jó kormányzás”-t hivatott előmozdítani azáltal, hogy a szervezet elszámoltathatóságának, átlátható, eredményes, hatékony és gazdaságos működésének megvalósítására törekszik. Ez egyben lehetőséget biztosít a Számvevőszék számára az ellenőrzött szervezet belső ellenőrzésével való szorosabb együttműködésre és az ellenőrzött szervezet belső ellenőrzése által elvégzett ellenőrzések eredményeinek felhasználására.

Az ellenőrzést végző személynek – törvényi felhatalmazásából eredően – lehetősége van a belső ellenőrök, külső szakértők megállapításainak felhasználására, amennyiben az

¹⁶ A Számvevőszék általános hatáskörrel végzi a közpénzekkel és az állami és önkormányzati vagyonnal való felelős gazdálkodás ellenőrzését, ugyanakkor a felelős fél a számvevőszéki ellenőrzések túlnyomó többségénél jogi személy (szervezet). Ez esetben fontos megjegyezni, hogy a számvevőszéki ellenőrzés célja az ellenőrzési program meghatározott tárgyban történő lefolytatása (jogi személy ellenőrzése), nem pedig a felelős fél munkavállalója (természetes személlyel szembeni) személyi felelősségének megállapítása.

az ellenőrzés szempontjából tárgyhoz tartozó vagy fontos információkat tartalmaz és annak felhasználása az ellenőrzéshez szükséges. Az ellenőrzést végző személy ilyen esetekben sem tekinthet el a vonatkozó ellenőrzési terület alapos megismerésétől, az erre irányuló ellenőrzési eljárások lefolytatásától. Amennyiben az ellenőrzést végző személy a belső ellenőrök, külső szakértők megállapításainak felhasználására hagyatkozik, minden esetben szükséges az ellenőrzést lefolytatók szakmai kompetenciájáról, felkészültségéről, függetlenségéről és az elvégzett ellenőrzés minőségéről megbizonyosodnia. Az ellenőrzést végző személynek mindenekelőtt arról kell meggyőződnie, hogy

- az ellenőr, illetve a szakértő szakmai kompetenciája, felkészültsége megfelelő-e;
- az ellenőr, illetve a szakértő munkáját függetlenül végezte-e, az általa készített dokumentum tárgyilagos és elfogulatlan-e;
- az elvégzett ellenőrzések minőségéről, azaz, hogy az ellenőrzési módszerek illeszkednek-e az elvégzendő ellenőrzési feladathoz; például elegendő és megfelelő ellenőrzési bizonyítékkal támasztották-e alá a megállapításokat és következtetéseket.

A belső ellenőrök, illetve szakértők munkájának ellenőrzési feladatok során történő felhasználása nem mentesíti az ellenőrzést végző személyt az ellenőrzési megállapításaira, következtetéseire, véleményére vonatkozó felelőssége alól.

4.3. A számvevőszéki jelentés elkészítése és hasznosulása, nyomon követése

A számvevőszéki jelentést a teljesség, a tárgyilagosság, az időszerűség és az észrevételezési jog szem előtt tartásával kell elkészíteni. A teljesség azt fejezi ki, hogy valamennyi tárgyhoz tartozó ellenőrzési bizonyítékot számításba kell venni a jelentés összeállításakor. A tárgyilagosság azt jelenti, hogy az ellenőrzést végző személyek megfelelő szakmai felkészültségének és szakmai kételkedésének kell biztosítania, hogy a jelentésben szereplő állítások helytállóak, a megállapítások és következtetések tényszerűek legyenek. A jelentés időszerűsége azt fejezi ki, hogy a jelentést a megfelelő időpontban kell elkészíteni és az érintett felekkel megosztani. Mind a számvevőszéki jelentés formátumának, mind tartalmának egyaránt ezen elveket kell tükröznie.

A jelentéstervezetet független belső felülvizsgálatnak kell alávetni, és észrevételezésre meg kell küldeni a felelős félnek, annak érdekében, hogy a felelős fél illetékes vezetője észrevételt tehessen a megállapításokra, illetve azok érvényességét ez által megerősítse. A felelős fél észrevételeit elemezni, mérlegelni kell, az elfogadott észrevételeket a jelentésben át kell vezetni. A Számvevőszéknek gondoskodnia kell a jelentés célzott felhasználóhoz történő eljuttatásáról, és az abban foglalt javaslatok nyomon követéséről.

4.3.1. A számvevőszéki jelentéstervezet véglegesítése

A számvevőszéki jelentést tárgyyszerűen, tömören, világosan és közérthetően kell megfogalmazni. A jelentésnek tartalmilag összhangban kell állnia az ellenőrzési programmal, teljesítenie kell az ellenőrzés célját, teljes körű és egyértelmű választ kell adnia a megfogalmazott kérdésekre, ugyanakkor csak olyan információkat tartalmazhat, amelyeket elegendő és megfelelő ellenőrzési bizonyíték támaszt alá. A jelentésben a megállapításokat és a következtetéseket úgy kell megfogalmazni és felsorakoztatni, hogy azok a felelős félről független és objektív értékelést, információt nyújtsanak, beleértve a feltárt tényeket befolyásoló háttér-összefüggések bemutatását is.

A jelentésnek a Számvevőszék belső irányítási eszközei szerinti eljárási rendben egyeztetett, felülvizsgált megállapításokat, következtetéseket, a hosszú formátumú jelentés ese-

tében javaslatokat kell tartalmaznia, amelyek megfogalmazásukat tekintve elfogulatlanok és előremutatóak. A számvevőszéki jelentésnek magas szakmai színvonalúnak, a szakmai szempontokon túl kommunikációs szempontból a felhasználók számára közérthetőnek, lényegre törőnek és informatívnak kell lennie.

A jelentés formátuma és tartalma függ a jogszabályi követelményektől, az ellenőrzési feladattól, az ellenőrzés típusától, az alkalmazott alapelvekben foglaltaktól és a célzott felhasználók igényeitől. A törvények előírhatnak a jelentéssel szemben támasztott tartalmi és formai követelményeket. Törvényi előírás hiányában a számvevőszéki jelentés tartalmát és formátumát a Számvevőszék maga határozza meg szakmai megítélése szerint.

A számvevőszéki jelentés kötelező tartalmi elemei

A számvevőszéki jelentés kötelező tartalmi elemei a cím; a jelentés címzettje(i); az ellenőrzés célja, tárgya, hatóköre (beleértve az ellenőrzött időszakot); az ellenőrzési kritériumok; az ellenőrzés végrehajtása során alkalmazott ellenőrzés-szakmai szabályok (módszertan); az ellenőrzés kérdéseire adott válaszok összefoglalása; az ellenőrzési megállapítások és következtetések; az ellenőrzött szervezet megállapításokra vonatkozó, el nem fogadott észrevételei és azok indoklása; a jelentés kiadmányozásának dátuma; és az aláírás. A számvevőszéki jelentés rövid vagy hosszú formátumban készülhet.

A rövid formátumú jelentés tartalmi követelményei

A rövid formátumú jelentés arról tartalmaz véleményt, illetve záradékot, hogy az ellenőrzési feladat tárgya egy lényeges szempontból sem tartalmaz lényeges hibát vagy eltérést, illetve minden lényeges szempontból megfelel a követelményeknek.

A hosszú formátumú jelentés tartalmi követelményei

Hosszú formátumú jelentés készítésére irányuló ellenőrzési feladat esetén a jelentésnek ki kell térnie az ellenőrzés céljaira és ismertetnie kell azon eljárásokat, amelyeken keresztül az ellenőrzés céljai megvalósulnak. Az ellenőrzés tárgyára vonatkozóan a jelentés megállapítások, illetve következtetések mellett javaslatokat is tartalmaz. A jelentésnek tartalmaznia kell az ellenőrzés hatókörét, továbbá bővebb információkat tartalmazhat az ellenőrzési kritériumokról, az alkalmazott módszertanról és az adatok forrásairól is.

Minőségirányítási követelmények a számvevőszéki jelentés készítése során

Az ellenőrzés során az ellenőrzést végző személyeknek és a felülvizsgálatot végzőknek szem előtt kell tartaniuk a minőségirányításra vonatkozó követelményeket. A számvevőszéki jelentéstervezetek minősége felülvizsgálatának célja megbizonyosodni arról, hogy a számvevőszéki jelentések tartalmi és formai szempontból megfelelnek-e az előírt minőségi követelményeknek.

4.3.2. A számvevőszéki jelentések hasznosulása, nyomon követése

A Számvevőszéknek gondoskodnia kell a jelentés célzott felhasználókhöz történő eljuttatásáról, és az abban foglalt megállapítások nyomon követéséről.

A számvevőszéki ellenőrzések hasznosulása mindenekelőtt abban jut kifejezésre, hogy a jelentésekben foglalt megállapítások, következtetések és javaslatok támogatják az Országgyűlés költségvetési jogának gyakorlását, törvényhozási és ellenőrzési funkciójának ellátását és a „jó kormányzást”.

A számvevőszéki jelentés nyilvánossága

A számvevőszéki jelentés nyilvános. A Számvevőszék a nyilvánossággal, valamint a jelentések közérthető megfogalmazásával biztosítja az átláthatóság elvének való megfelelést. A számvevőszéki jelentéseknek elismert és keresett információforrásként kell szolgálniuk. A Számvevőszék megállapításainak és javaslatainak hasznosítását kiemelten segítheti a nyilvánosság ereje. A számvevőszéki ellenőrzés eredményeinek közvetítését aktív és hatékony kommunikációval kell megvalósítani, amelynek célja a számvevőszéki megállapítások és üzenetek célzott felhasználókhoz történő eljuttatása.

Nyomon követés, utóellenőrzés

A nyomon követés azon eljárások, intézkedések meghatározását és végrehajtását foglalja magában, amelyek az elvégzett ellenőrzés hatását, illetve az ellenőrzési javaslatok megvalósításának mértékét határozzák meg, illetve dokumentálják. A számvevőszéki ellenőrzések közvetlenül vagy közvetve az ellenőrzött szervezetek tevékenységét is befolyásolják, hozzájárulnak a hibák, hiányosságok megelőzéséhez, illetve megszüntetéséhez, a tevékenységek jobbításához, hatásfokuk növeléséhez, a feladatok megvalósításához.

A hasznosítás fontos eleme a jogi realizálás, a feltárt hibák, hiányosságok alapján tett javaslatok utóéletének nyomon követése. A Számvevőszék az ellenőrzés eredményei alapján építő jellegű javaslatokat fogalmaz meg. A Számvevőszék a javaslatait a felelős félnek címezi. A javaslatok tekintetében a visszacsatolás utóellenőrzés keretében valósul meg, amely során a javaslatokban foglaltak végrehajtását, hasznosulását a Számvevőszék figyelemmel kíséri és értékeli.