



ÁLLAMI
SZÁMVEVŐSZÉK

ELLENŐRZÉSI ALAPELVEK

A megfelelőségi ellenőrzés alapelvei

Jóváhagyom:

Domokos László
elnök

2015. július

A megfelelőségi ellenőrzés alapelvei

2015. július

Tartalomjegyzék

Bevezető	3
1. A megfeleléségi ellenőrzés fogalma	3
2. A megfeleléségi ellenőrzés keretei.....	3
2.1. A megfeleléségi ellenőrzés céljai.....	3
2.2. A megfeleléségi ellenőrzés jellemzői	3
2.3. A megfeleléségi ellenőrzés viszonya más ellenőrzés típusokhoz.....	4
2.3.1. Pénzügyi ellenőrzéssel egybekötött megfeleléségi ellenőrzés.....	4
2.3.2. Teljesítmény-ellenőrzéssel egybekötött megfeleléségi ellenőrzés	5
2.3.3. Önmagában lefolytatott megfeleléségi ellenőrzés.....	5
2.4. A megfeleléségi ellenőrzés altípusai.....	5
2.4.1. Szabályszerűségi ellenőrzés.....	5
2.4.2. Helyénvalósági ellenőrzés	5
3. A megfeleléségi ellenőrzés elemei.....	6
3.1. A vonatkozó szabályozások és az ellenőrzési kritériumok összefüggései.....	6
3.2. A megfeleléségi ellenőrzési feladat tárgya.....	6
3.3. A megfeleléségi ellenőrzésben érintett felek	7
3.4. Bizonyosság a megfeleléségi ellenőrzésnél	7
4. A megfeleléségi ellenőrzés elvei.....	7
4.1. Az alapvető ellenőrzési elvek.....	7
4.1.1. Ellenőrzési kockázat	7
4.1.2. Lényegesség	8
4.2. A megfeleléségi ellenőrzés folyamatának alapelvei.....	8
4.2.1. Az ellenőrzés előkészítése.....	8
Az ellenőrzés hatóköre	8
Az ellenőrzés tárgyának meghatározása, ellenőrzési kritériumok	8
Az ellenőrzött szervezet megismerése	9
Kockázatelemzés	9
Ellenőrzési program elkészítése	9
A belső kontrollkörnyezet megismerése.....	9
Csalásból eredő meg nem felelések eseteinek kockázata	9
4.2.2. A megfeleléségi ellenőrzés végrehajtása	10
Az ellenőrzési bizonyítékok megszerzése	10
Az ellenőrzési bizonyítékok értékelése, következtetések megfogalmazása.....	10
4.2.3. A számvevőszéki jelentéstervezet véglegesítésére és hasznosulására vonatkozó tevékenységek.....	10
A számvevőszéki jelentés elkészítése	10
Utóellenőrzés.....	11

Bevezető

Jelen dokumentum azokat az ellenőrzési alapelveket mutatja be, amelyek a megfelelőségi ellenőrzésre jellemzőek, és amelyek „A számvevőszéki ellenőrzés általános alapelvei”-című módszertani dokumentummal együtt értelmezendők.

A jelen dokumentumban szereplő alapelvek összeállítása során irányadónak tekintettük a legfőbb ellenőrző intézmények nemzetközi szervezete, az INTOSAI által 2013-ban kiadott, „Megfelelőségi ellenőrzés alapelvei” című, ISSAI 400 jelzésű dokumentumot.

Jelen dokumentum áttekinti a megfelelőségi ellenőrzés fogalmi kereteit, elemeit, a megfelelőségi ellenőrzési feladat elveit, továbbá tartalmazza az ellenőrzési folyamat fő szakaszaira vonatkozó elveket.

1. A megfelelőségi ellenőrzés fogalma

A megfelelőségi ellenőrzés a számvevőszéki 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.

2. A megfelelőségi ellenőrzés keretei

2.1. A megfelelőségi ellenőrzés céljai

A megfelelőségi ellenőrzés tevékenységek, pénzügyi műveletek, információk vagy adatok meghatározott kritériumok alapján történő értékelésére irányul.

A megfelelőségi ellenőrzés célja annak megállapítása, hogy az ellenőrzés tárgyát képező tevékenységek, pénzügyi műveletek, információk vagy adatok minden lényeges szempontból megfelelnek-e az ellenőrzött szervezetre vonatkozó szabályozásoknak és követelményeknek. Ez magában foglalja annak meghatározását is, hogy az ellenőrzött szervezet milyen mértékben tesz eleget a vonatkozó kritériumoknak. A számvevőszéki jelentés rövid vagy hosszú formátumban készülhet és irányulhat megfelelőségi záradék vagy következtetések levonására. A megfelelőségi ellenőrzés alapvetően az ellenőrzött szervezet szabályszerű tevékenységének vagy működésének megállapítását célozza, azonban a közsféra szervezetei működésének, gazdálkodásának, valamint a munkavállalók magatartásával szemben támasztott követelmények és elvárások miatt irányulhat azok helyénvalóságának ellenőrzésére is.

2.2. A megfelelőségi ellenőrzés jellemzői

A Számvevőszék törvényi felhatalmazásából eredően a megfelelőségi ellenőrzés az ellenőrzés típusok között alapvető szerepet tölt be. A megfelelőségi ellenőrzési feladatot az eredményének jellege alapján két különböző csoportba sorolhatjuk: a rövid formátumú jelentés készítésével záruló, illetve a hosszú formátumú jelentés elkészítésére irányuló ellenőrzési feladat. A megfelelőségi ellenőrzés többféle következtetést is tartalmazhat. A jelentésben az egyes ellenőrzési kritériumokra megalapozott válaszokat kell adni és a következtetést érthetően kell megfogalmazni, és/vagy különálló megfelelőségi záradékot szükséges kiállítani.

A közpénzek megfelelő módon és megfelelő célokra történő felhasználása az egyes források kezelésére kijelölt vezető tisztségviselők feladata. Ily módon a közsféra szervezeteinek vezető tisztségviselői felelősek és elszámoltathatóak a rájuk bízott közpénzek és közvagyon kezelésének átláthatóságáért, szabályszerűségéért és a „jó kormányzás” megvalósításáért.

A Számvevőszék a megfelelőségi ellenőrzéseken keresztül hozzájárul a közszféra átlátható működéséhez azáltal, hogy független, hiteles és megbízható jelentéseivel képet alkot arról, hogy a közpénzek felhasználása és az állampolgárok érdekeinek képviselője az alkalmazandó jogszabályok és normák¹ szerint történik-e. A Számvevőszék a szabályszerű és helyénvaló működéstől való eltérések feltárásával, valamint az esetleges hibák, eltérések és szabálytalanságok helyesbítésére és kijavítására tett javaslataival hozzájárul a közpénzek kezeléséért felelős vezető tisztségviselők elszámoltathatóságához és a közpénzek szabályszerű felhasználásának biztosításához.

A Számvevőszék a megfelelőségi ellenőrzések lefolytatásával a közszféra működése során tapasztalt esetleges gyengeségek, illetve a szabályszerű és helyénvaló működéstől való eltérések, valamint a nem megfelelő vagy hiányos jogi szabályozások feltárásával segíti a „jó kormányzás”-t. A csalás és a korrupció hátráltatják a közszféra átlátható és elszámoltatható működését, valamint az állam, mint jó gazda fellépését, ezért a megfelelőségi ellenőrzés további célja, hogy a csalás és a korrupció kockázatának felmérésével és értékelésével is elősegítse a „jó kormányzás”-t.

A Számvevőszék törvényi felhatalmazásánál fogva megfelelőségi ellenőrzést végezhet az államháztartás alrendszerei és bármely közpénzt felhasználó szervezet működésével kapcsolatosan. A megfelelőségi ellenőrzés tárgyát képezhetik ennek értelmében a nemzeti vagyon, a közszolgáltatások, valamint az ezekhez kapcsolódó szerződések, segélyek és támogatások egyaránt.

2.3. A megfelelőségi ellenőrzés viszonya más ellenőrzés típusokhoz

A Számvevőszék lefolytathat megfelelőségi ellenőrzést önmagában, vagy más ellenőrzés típusokkal – pénzügyi vagy teljesítmény-ellenőrzéssel – összevontan is. A pénzügyi ellenőrzéssel egybekötött megfelelőségi ellenőrzés előkészítésénél a Számvevőszék jogosult eldönteni, hogy az ellenőrzés típusa elsődlegesen pénzügyi ellenőrzés vagy megfelelőségi ellenőrzés legyen. Ugyanígy, a teljesítmény-ellenőrzéssel egybekötött megfelelőségi ellenőrzés előkészítésénél a Számvevőszék jogosult eldönteni, hogy elsődlegesen teljesítmény-ellenőrzést vagy megfelelőségi ellenőrzést kíván-e lefolytatni.

2.3.1. Pénzügyi ellenőrzéssel egybekötött megfelelőségi ellenőrzés

A törvényhozás a demokratikus működés alapelemeként meghatározza a közszféra bevételi forrásait és kiadási szükségleteit. Ehhez kapcsolódóan alakítják ki a közszféra pénzügyi folyamatait szabályozó jogszabályi háttérrel. Az ennek keretében kialakított – a közszféra finanszírozását biztosító – szabályozók képezik az alapját a költségvetés végrehajtására vonatkozó előírások és a pénzügyi kimutatások ellenőrzésének. A közszféra szervei jogszabályokkal összhangban történő működésének ellenőrzése a Számvevőszék kiemelt feladata. Ebből következően a Számvevőszék lefolytathat pénzügyi ellenőrzéssel egybekötött megfelelőségi ellenőrzést is. A pénzügyi ellenőrzéssel egybekötött megfelelőségi ellenőrzés során az ellenőrzött szervezet pénzügyi kimutatásainak ellenőrzése és a jogszabályokkal és normákkal való összhangjának ellenőrzése összevontan zajlik.

A felelős fél jogszabályi előírásokkal összhangban történő működése mind a pénzügyi kimutatások ellenőrzése, mind a megfelelőségi ellenőrzés szempontjából egyaránt kiemelt jelentőségű. Az ellenőrzési kritériumok meghatározása elsősorban a közszféra szervezete által alkalmazandó jogszabályok alapján történik.² Az ellenőrzés tárgyától és típusától függ, hogy mely jogszabályokat kell az ellenőrzés során irányadónak tekinteni.

¹ Lásd még: 3.1. A vonatkozó szabályozások és az ellenőrzési kritériumok összefüggései.

² Lásd még: 3.1. A vonatkozó szabályozások és az ellenőrzési kritériumok összefüggései.

A megfelelőségi ellenőrzés függetlenül és elfogulatlanul értékeli, hogy a közsféra szervezeteinek tevékenységei megfelelnek-e a vonatkozó előírásoknak, szabályozásoknak. A megfelelőségi ellenőrzés arra irányul, hogy elegendő és megfelelő bizonyítékot szerezzen a felelős fél vonatkozó kritériumok szerinti működésének alátámasztására. A pénzügyi kimutatások ellenőrzése arra irányul, hogy az ellenőrzést végző személy megbizonyosodjon arról, hogy a felelős fél pénzügyi kimutatásaiban bemutatott információk, adatok megfelelnek-e az alkalmazandó pénzügyi beszámolási és szabályozási keretrendszernek, továbbá hogy a pénzügyi kimutatásainak egésze mentes-e a lényeges szintű hibás állításoktól. A pénzügyi ellenőrzéssel egybekötött megfelelőségi ellenőrzés a pénzügyi kimutatások ellenőrzésén túl bármely, a felelős fél működésére vonatkozó előírásra, jogszabályra és normára kiterjedhet.

2.3.2. Teljesítmény-ellenőrzéssel egybekötött megfelelőségi ellenőrzés

A teljesítmény-ellenőrzéssel egybekötött megfelelőségi ellenőrzés esetén, az ellenőrzési kritériumok megfelelőség szempontjából az eredményesség, a hatékonyság és a gazdaságosság elve alapján kerülnek megállapításra. A megfelelőségi ellenőrzéssel egybekötött teljesítmény-ellenőrzés előnye, hogy a Számvevőszéknek módja van megbizonyosodni arról, hogy az esetleges teljesítményelmaradások háttérében egyes megfelelőségi ellenőrzési kritériumok nem teljesülése áll-e.

2.3.3. Önmagában lefolytatott megfelelőségi ellenőrzés

Egy adott témát érintő megfelelőségi ellenőrzés lefolytatható a pénzügyi, illetve a teljesítmény-ellenőrzésektől elkülönülten is. Ez esetben az ellenőrzés előkészítése, lefolytatása és a jelentéskészítés más ellenőrzésektől különállóan történik. Egy adott témát érintő megfelelőségi ellenőrzés lefolytatható meghatározott időközönként vagy eseti jelleggel.

2.4. A megfelelőségi ellenőrzés altípusai

A megfelelőségi ellenőrzés lehet szabályszerűségi ellenőrzés vagy helyénvalósági ellenőrzés vagy a kettő kombinációja.

2.4.1. Szabályszerűségi ellenőrzés

A szabályszerűségi ellenőrzés a megfelelőségi ellenőrzés általánosan alkalmazott altípusa. A szabályszerűségi ellenőrzés az egyes kritériumok – jogszabályi előírások, egyéb szabályok és megállapodások – teljesülésének ellenőrzését foglalja magában, ide értve a költségvetéssel kapcsolatos jogszabályokban foglaltak teljesülésének ellenőrzését is.

2.4.2. Helyénvalósági ellenőrzés

A helyénvalósági ellenőrzés a megfelelőségi ellenőrzés azon altípusa, amelyet azokban az esetekben kell alkalmazni, amelyekre jogszabályi előírások nem alkalmazhatóak, illetve amennyiben egyes kérdések megítélésénél nyilvánvaló jogszabályi hiányosságok vannak. Helyénvalósági ellenőrzés során az ellenőrzést végző személynek a közsféra intézményeinek helyes gazdálkodására, a közpénzek eredményes és megfelelő felhasználására és a közsféra tisztviselőinek magatartására vonatkozó általános elvek mentén kell az ellenőrzést lefolytatnia. A helyénvalósági ellenőrzés kritériumait az ellenőrzés tárgyában általánosan elfogadott, illetve nemzetközi vagy hazai „jó gyakorlatok” is meghatározhatják.

3. A megfelelőségi ellenőrzés elemei

A számvevőszéki ellenőrzés elemei megtalálhatóak „A számvevőszéki ellenőrzés általános alapelvei” című dokumentumban, így az ezen pontban foglaltak csak a megfelelőségi ellenőrzésre vonatkozó sajátos jellemzőkre térnek ki.

3.1. A vonatkozó szabályozások és az ellenőrzési kritériumok összefüggései

Az ellenőrzés előkészítése során az ellenőrzést végző személynek be kell azonosítania a megfelelőségi ellenőrzés elemeit. A megfelelőségi ellenőrzés legfontosabb eleme a felelős félre vonatkozó szabályozások meghatározása. Az ellenőrzést végző személynek a felelős félre vonatkozó szabályozások alapján kell meghatároznia az ellenőrzés lefolytatásának módját, valamint az ellenőrzési kritériumokat.

Az ellenőrzés előkészítése során meg kell határozni a felelős fél működésére irányadó jogszabályi háttérrel, a gazdálkodás alapjául szolgáló pénzügyi előírásokat, terveket, normákat, a közsféra szervezetei működésével, gazdálkodásával, valamint a közsféra tisztviselői magatartásával kapcsolatos általános alapelveket és állampolgári elvárásokat. A felelős félre vonatkozó szabályozásnak elsődlegesen a jogszabályi háttér által egyetemesen meghatározott és alkalmazott alapelveket kell alapul vennie, de az ellenőrzést végző személy a vonatkozó szabályozás megállapításánál figyelembe veheti a közsféra egyéb intézményi szintjén érvényesülő, meghatározó szabályokat is.

A felelős félre vonatkozó szabályozások szerteágazóak és esetenként igen eltérőek lehetnek, ezért az ellenőrzést végző személynek elegendő ismerettel kell rendelkeznie azok tartalmát, kiterjedését illetően. A felelős félre vonatkozó szabályozások meghatározásánál az ellenőrzést végző személynek fokozott körültekintéssel kell eljárnia, mivel azok határozzák meg az ellenőrzési kritériumokat. Az ellenőrzési kritériumok meghatározásánál az ellenőrzést végző személynek figyelembe kell vennie azt is, hogy az ellenőrzési kritériumok alapjául szolgáló előírások maguk is a megfelelőségi ellenőrzés tárgyát képezhetik.³

Az ellenőrzési kritériumok azok az alkalmazott viszonyítási alapok, amelyek a vonatkozó ellenőrzési feladat tárgyának értékelésére szolgálnak. Az ellenőrzést végző személynek a megfelelőségi ellenőrzést előre meghatározott és az adott ellenőrzésnek megfelelő kritériumok alapján kell végrehajtani. Alapelvként a megfelelő kritériumok meghatározásánál az ellenőrzést végző személy az előkészítés során számításba veszi a kritériumok fontosságát, teljességét, megbízhatóságát, összehasonlíthatóságát, elfogadhatóságát, elérhetőségét, érthetőségét és tárgyilagosságát, valamint az ellenőrzés típusát.

Az ellenőrzési kritériumok meghatározásánál az ellenőrzést végző személynek figyelembe kell venni a megfelelőségi ellenőrzés altípusait is (szabályszerűségi ellenőrzés vagy helyénvalósági ellenőrzés).

3.2. A megfelelőségi ellenőrzési feladat tárgya

A megfelelőségi ellenőrzést egy előre meghatározott tárgyban, előre rögzített kritériumok alapján folytatják le. A megfelelőségi ellenőrzés tárgya lehet bármely közpénz felhasználására irányuló tevékenység, pénzügyi művelet, információ vagy adat.

³ Így például a vonatkozó jogszabályi háttér esetleges hiányát, a joghézagokat, vagy az irányadó jogszabályok ellentmondásos voltát az ellenőrzést végző személynek szintén számításba kell vennie a megfelelőségi ellenőrzési kritériumok megállapításánál.

Az ellenőrzés tárgya a jellege szerint lehet általános, specifikus, mennyiségi jellegű (amely mérhető, például pénzügyi teljesítés vagy feltétel, közpénz-felhasználás, vagy a közpénz-megtakarítás összege), illetve minőségi jellegű (amely általában a mennyiségi jellegűeknél szubjektívebb, például a közsféra eredményes és hatékony gazdálkodására vonatkozó alapelvek betartása).

Az ellenőrzés tárgyát azonosítani, és a megfelelő ellenőrzési kritériumok alapján értékelni kell. Az ellenőrzés tárgyának meghatározásánál törekedni kell arra, hogy elegendő bizonyítékot lehessen összegyűjteni az ellenőrzés tárgyával kapcsolatos megállapítások, következtetések alátámasztásához.

3.3. A megfeleléségi ellenőrzésben érintett felek

A megfeleléségi ellenőrzés lefolytatása során az ellenőrzést végző személy tevékenysége arra irányul, hogy az ellenőrzés eredményeinek célzott felhasználói számára elegendő és megfelelő bizonyítékot szerezzen a felelős fél vonatkozó kritériumok szerinti működésének, az azoknak való megfelelés alátámasztására.

A megfeleléségi ellenőrzés előkészítésének szakaszában azonosítani kell az érintett feleket – beleértve az ellenőrzést végző személy felelősségi körét és az ellenőrzött szervezet alkotmányos státuszát és felelősségi körét –, mivel ez elengedhetetlen az ellenőrzés jogalapjának meghatározásához.

A megfeleléségi ellenőrzésben érintett feleket minden esetben az adott ellenőrzési feladatra tekintettel kell meghatározni. Az érintett felek különbözhetnek a rövid formátumú jelentés készítésével záruló ellenőrzési feladat és a hosszú formátumú jelentés elkészítésére irányuló ellenőrzési feladat esetén is.

3.4. Bizonyosság a megfeleléségi ellenőrzésnél

A Számvevőszék minden ellenőrzése során a bizonyosság ésszerűen magas szintjének elérésére és az ellenőrzési kockázat elfogadhatóan alacsony szintre csökkentésére törekszik. A megfeleléségi ellenőrzés legtöbbször nem terjed ki az ellenőrzés tárgyára vonatkozó adatállomány minden tételére, ebből adódóan mennyiségi vagy minőségi szemponton alapuló mintavételi eljárások alkalmazása javasolt.

4. A megfeleléségi ellenőrzés elvei

A megfeleléségi ellenőrzés arra irányul, hogy elegendő és megfelelő bizonyítékot szerezzen a felelős fél vonatkozó kritériumok szerinti működésének alátámasztására. A jelen fejezetben ismertetett elvek betartása elengedhetetlen a megfeleléségi ellenőrzés lefolytatásánál.

4.1. Az alapvető ellenőrzési elvek

4.1.1. Ellenőrzési kockázat

Az ellenőrzést végző személynek a megfeleléségi ellenőrzés előkészítése és lefolytatása során figyelembe kell vennie az ellenőrzési kockázatot. A kockázatelemzés során figyelembe kell venni az ellenőrzés tárgyát, az ellenőrzés tárgyának mennyiségi, vagy minőségi tulajdonságait és azt, hogy megfeleléségi záradék kiadására vagy következtetés megfogalmazására irányul-e az ellenőrzés.

4.1.2. *Lényegesség*

Az egyes szempontok – így különösen a minőségi szempontok – lényegességét a megfelelő ellenőrzés előkészítési szakaszában, az ellenőrzés eredményeinek értékelése, valamint a jelentéskészítés során egyaránt figyelembe kell venni. Egy adatot, információt vagy az adatok összességét lényegesnek lehet minősíteni azok természetéből vagy azok összefüggéseiből eredően egyaránt. A lényegesség általános meghatározásán túl mérlegelni kell, hogy az alacsonyabb értékhatárok, véletlenszerűségek, vagy a csalás, illetve korrupció kockázatának esete is közérdeklődésre tarthat számot.

4.2. A megfelelőségi ellenőrzés folyamatának alapelvei

4.2.1. *Az ellenőrzés előkészítése*

Az ellenőrzés hatóköre

A megfelelőségi ellenőrzés előkészítése során meg kell határozni az ellenőrzés hatókörét, azaz pontosan meg kell határozni az ellenőrzés fókuszterületeit, kiterjedését és határait, figyelembe kell venni a lényegességet és a kockázatokat, és ezek alapján kell megállapítani, hogy az ellenőrzés mely területekre terjedjen ki.

Az ellenőrzés tárgyának meghatározása, ellenőrzési kritériumok

A megfelelőségi ellenőrzés előkészítése során meg kell határozni a megfelelőségi ellenőrzés tárgyát és az ellenőrzési kritériumokat. Abban az esetben, amennyiben az ellenőrzés tárgyát és az ellenőrzési kritériumokat az Alaptörvényben, a Számvevőszékről szóló törvényben, valamint az egyéb jogszabályi előírásokban, szabályokban és megállapodásokban foglaltak nem határozzák meg, azokat a Számvevőszék maga határozza meg.

Az ellenőrzés tárgyának meghatározásakor az ellenőrzést végző személynek meg kell ismernie az ellenőrzött szervezet tevékenységét, és a szakmai megítélésére és kételkedésére hagyatkozva meg kell határoznia a lényegességet és a lehetséges kockázatokat.

Az ellenőrzés tárgyának beazonosíthatónak és a megfelelő ellenőrzési kritériumok alapján értékelhetőnek kell lennie. Az ellenőrzés tárgyának meghatározásánál törekedni kell arra, hogy annak jellege tegye lehetővé az ellenőrzés területével kapcsolatos megállapítások, következtetések, illetve megfelelőségi záradék alátámasztásához elegendő és megfelelő ellenőrzési bizonyíték összegyűjtését.

Az ellenőrzés előkészítése során meg kell határozni, hogy a megfelelőségi ellenőrzés rövid formátumú jelentés és megfelelőségi záradék, vagy hosszú formátumú jelentés kiadására irányul. Ehhez figyelembe kell venni az ellenőrzési feladatra vonatkozó jogszabályi előírásokat és a számvevőszéki ellenőrzési alapelvekben foglaltakat.

Az ellenőrzés előkészítő szakaszában meg kell határozni az ellenőrzési kritériumokat. Az ellenőrzési kritériumok képezik az ellenőrzési bizonyíték értékelésének, valamint a számvevőszéki jelentésben szereplő megállapítások és következtetések alapját. A kritériumoknak a felelős fél és a célzott felhasználók számára érthetőnek és hozzáférhetőnek kell lenniük, lehetővé téve az ellenőrzés tárgya értékelési vagy mérési módjának megismerését. A megfelelőségi záradék kiadásával záruló ellenőrzési feladat esetén kiemelkedően fontos az ellenőrzés tárgyára vonatkozó adatok körének meghatározása.

Az ellenőrzési kritériumok meghatározásánál az ellenőrzést végző személynek figyelembe kell vennie azt is, hogy az ellenőrzési kritériumok alapjául szolgáló előírások maguk is a megfelelőségi ellenőrzés tárgyát képezhetik.

Az ellenőrzött szervezet megismerése

Az ellenőrzést végző személynek meg kell ismernie az ellenőrzött szervezetet és az annak működését meghatározó környezetet. A megfelelőségi ellenőrzés kiterjedhet a közsféra valamennyi működési területére, illetve szervezetére, ahol közpénzek felhasználása történik. Az ellenőrzés kiterjedhet egyszerre több intézményre, társaságra, döntéshozói, valamint végrehajtási szintre. Az ellenőrzést végző személynek az ellenőrzött szervezet(ek) felépítésére, működésére vonatkozó előírások megismerése után meg kell határoznia a lényegességet és el kell végeznie a kockázatok elemzését és értékelését.

Kockázatelemzés

Az ellenőrzési kritériumok, illetve a megfelelőségi ellenőrzés hatókörének meghatározását, valamint az ellenőrzött szervezet működésének megismerését követően el kell végezni a kockázatelemzést. A kockázatelemzés célja annak meghatározása, hogy az ellenőrzést végző személy megállapítsa az ellenőrzés tárgyában a vonatkozó kritériumoknak való meg nem felelés kockázatát, számításba vegye és értékelje azok előfordulásának valószínűségét és lehetséges hatásait. Az esetleges meg nem felelés adódhat csalásból, hibából, a szabályozás hiányából, az ellenőrzés tárgyának természetéből és/vagy az ellenőrzés körülményeiből. A kockázatok beazonosításának és az ellenőrzésre gyakorolt hatásuk értékelésének végig kell kísérniük az ellenőrzés folyamatát. A kockázatelemzés részeként az ellenőrzést végző személynek bármely, az ellenőrzés folyamán felmerülő hibát, hiányosságot és meg nem felelést a lényegesség szempontjából is értékelnie kell.

Ellenőrzési program elkészítése

A megfelelőségi ellenőrzés előkészítése során az ellenőrzést végző személynek ellenőrzési programot kell készítenie. Az ellenőrzési program célja, hogy az ellenőrzést végző személy a kockázatelemzéssel feltárt kockázatokra (a meg nem felelés kockázataira) az ellenőrzés során elegendő és megfelelő bizonyítékot tudjon gyűjteni, amelynek alapján meg tudja állapítani, hogy az adott ellenőrzés tárgya megfelel-e valamennyi ellenőrzési kritériumnak. Az ellenőrzési programot írásban dokumentálni kell. Az ellenőrzési programot úgy kell összeállítani, hogy az teljes egészében lefedje az ellenőrzés hatókörét.

Az ellenőrzési programnak összhangban kell lennie az ellenőrzési feladattal összefüggő körülményekben, feltételekben időközben bekövetkezett változásokkal, ezért a programkészítés egy esetlegesen ismétlődő tevékenység, amely végigkísérheti az ellenőrzés folyamatát.

A belső kontrollkörnyezet megismerése

A megfelelőségi ellenőrzés előkészítése során ki kell térni az ellenőrzött szervezet belső kontroll környezetére és annak az ellenőrzés szempontjából fontos folyamataira. Tekintve, hogy a nyílt és etikus magatartás képezi a megfelelő kontroll környezet kialakításának alapját, a belső kontroll környezet értékelésére a megfelelőségi ellenőrzés esetén különösen nagy hangsúlyt kell helyezni. Az ellenőrzés szempontjából fontos belső kontroll kiválasztása az ellenőrzést végző személy szakmai megítélésén alapul. A belső kontrollkörnyezet megismerését követően az ellenőrzést végző személynek azt kell értékelnie, hogy a vonatkozó belső kontroll megfelelően működnek-e ahhoz, hogy megelőzzék, vagy kiszűrjék az esetleges meg nem felelés lényeges eseteit.

Csalásból eredő meg nem felelések eseteinek kockázata

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

nek éppen ezért folyamatosan fenn kell tartania a szakmai kételkedését, és körültekintően kell eljárnia a csalásból eredő meg nem felelések előfordulásának lehetőségével kapcsolatban.

4.2.2. *A megfeleléségi ellenőrzés végrehajtása*

Az ellenőrzési bizonyítékok megszerzése

A megfeleléségi ellenőrzés lefolytatása során az ellenőrzést végző személynek – lehetőség szerint – több forrásból kell az ellenőrzési bizonyítékokat megszereznie, hogy azok összegyűjtésével és összevetésével elegendő és megfelelő bizonyíték álljon rendelkezésre a megállapítások és következtetések levonására, illetve a megfeleléségi záradék alátámasztására.

Az ellenőrzési bizonyítékok értékelése, következtetések megfogalmazása

Az ellenőrzést végző személynek a mennyiségi és minőségi szempontokra tekintettel értékelnie kell a megszerzett bizonyítékokat, és azok alapján megállapításokat kell tennie, következtetéseket kell levonnia. Az ellenőrzési bizonyítékok értékelésénél azt is tekintetbe kell venni, hogy azok elfogadható szintre tudják-e csökkenteni az ellenőrzési kockázatot. Az ellenőrzési bizonyítékokat abból a szempontból is értékelni kell, hogy azok alátámasztják-e a megállapításokat és a következtetéseket, vagy ellentmondanak-e azoknak. Amennyiben a különböző forrásokból származó ellenőrzési bizonyítékok között ellentmondás van, vagy a bizonyítékok megbízhatósága kétséges, az ellenőrzést végző személynek fel kell mérnie, hogy ez milyen hatással van az ellenőrzésre, és milyen módosításokra, kiegészítésekre lehet szükség az ellenőrzés folyamatában.

Az ellenőrzési bizonyítékok értékelését követően az ellenőrzést végző személynek át kell tekintenie, hogy az ellenőrzés ezen szakaszáig elvégzett feladatok – minden megjelölt lényeges szempontból – összhangban állnak-e az ellenőrzési programban azonosított ellenőrzési kritériumokkal. Az ellenőrzést végző személynek azt is értékelnie kell, hogy az ellenőrzés előkészítésekor elvégzett kockázatelemzés és a lényegesség meghatározása megfelelő volt-e az összegyűjtött ellenőrzési bizonyítékok tükrében. Amennyiben a kockázatelemzés és a lényegesség meghatározása nem minősül megfelelőnek, azokat felül kell vizsgálni.

Amennyiben az ellenőrzést végző személy meg nem felelés esetével szembesül, figyelembe kell vennie annak lehetőségét, hogy az csalásból is adódhat. Amennyiben csalás gyanúja merül fel, az ellenőrzést végző személynek különös szakmai gondossággal és elővigyázatossággal kell eljárnia, hogy a lehetséges későbbi vizsgálatokat és jogi eljárásokat ne akadályozza, vagy ne hátráltassa.

4.2.3. *A számvevőszéki jelentéstervezet véglegesítésére és hasznosulására vonatkozó tevékenységek*

A számvevőszéki jelentés elkészítése

A megfeleléségi ellenőrzések esetében a számvevőszéki jelentés rövid vagy hosszú formátumban készülhet. A hosszú formátumban készült jelentés tartalmazza többek között a megfelelésre vonatkozó következtetések levonását az ellenőrzött szervezet meghatározott kritériumok alapján történő értékelésével, továbbá tartalmazza azon építő jellegű javaslatokat is, amelyek lehetővé teszik a jövőbeni javító intézkedések végrehajtását és utóellenőrzését. A rövid formájú jelentés tömörebb, szerkezete egységesebb és megfeleléségi záradékot tartalmaz.

A számvevőszéki jelentésben fel kell tüntetni, hogy az ellenőrzés előkészítésekor azonosított kockázatokat és lényegességet felül kellett-e vizsgálni az ellenőrzés későbbi szakaszában.

Utóellenőrzés

Az ellenőrzést végző személynek nyomon kell követnie a 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 visszajelzésül szolgál az ellenőrzött szervezet számára. Rendszeresen ismétlődő ellenőrzések esetén az ellenőrzés előkészítése során javasolt figyelembe venni a vonatkozó utóellenőrzéseket.