A költségvetési szervek megismerése – a közpénzellenőrzés megbízhatóságának feltétele

PETE ISTVÁN[1] – NAGY ÁGNES[1] – VOLKÁN (CARDOS) ILDIKÓ RÉKA[1]

Románia uniós csatlakozási folyamata során a közpénzek ellenőrzése és átláthatósága területén is megtörtént a jogharmonizáció. Ez lehetővé teszi az új alapokra épülő pénzügyi ellenőrzési rendszer létrehozását és működését, illetve az állami konszolidált költségvetés átvilágítását. A közpénzek ellenőrzésének eszközei az érvényben lévő törvények, szabályozások és a nemzetközi általános standardok értelmében a kontroll, valamint az audit különböző formái. Ilyen értelemben az Állami Számvevőszék hazai viszonyainkra alkalmazta a vagyonellenőrzést, a pénzügyi auditot, illetve a teljesítményellenőrzést audit formájában.

A központi költségvetés végrehajtásának, valamint az Európai Uniós pénzalapok felhasználásának ellenőrzése a pénzügyi és a teljesítményaudit modellek alkalmazásával válik lehetségessé. Az Állami Számvevőszék feladata a továbbiakban, hogy az új elvekre alapuló ellenőrzési rendszerre módszertant dolgozzon ki, és lehetővé tegye ezáltal azt, hogy az EU is megfelelő bizonyosságot szerezhessen az állami eszközök egyrészt szabályos, másrészt hatékony felhasználásáról.

Az érvényben lévő módszertan szerint a zárszámadás ellenőrzése esetén pénzügyi auditot alkalmaznak. A pénzügyi audit alkalmazásának első, elengedhetetlen lépése a tervezés, amelynek megvalósítása a költségvetési szerv működésének és tevékenységének megismerése által lehetséges.

A hazai jogszabályokra alapozva megpróbáljuk a jelen cikk segítségével bemutatni a központi költségvetés végrehajtásának ellenőrzési mechanizmusát, az alkalmazott pénzügyi auditot és jellegzetességeit, valamint a költségvetési szerv működésének és tevékenységének megismerési módjait. Ugyanakkor célunk bemutatni ezek fő elemeit, a szervezet külső irányítási, szabályozási és gazdasági környezetét, a vizsgált szervezet belső viszonyait, valamint a számviteli és a belső kontroll szabályozási rendszerét.

Kulcsszavak: állami számvevőszék, közpénzellenőrzés, pénzügyi audit, költségvetési szerv, belső kontroll rendszer

[1] Babeş-Bolyai Tudományegyetem, Közgazdaság- és Gazdálkodástudományi kar, Kolozsvár

A törvényhozás – a parlament – a központi költségvetés kormány általi végrehajtásának ellenőrzését az általa kinevezett ellenőrzési szerven keresztül, az Állami Számvevőszék révén gyakorolja. A központi állami költségvetés végrehajtásának, illetve zárszámadásának éves ellenőrzését az Alkotmány és az Állami Számvevőszékről szóló törvény szabályozza. Ennek értelmében az Állami Számvevőszéknek kötelessége az állami költségvetésről és az Európai Uniós pénzalapok felhasználásáról éves beszámolót kiállítani és a parlament elé terjeszteni megvitatás és jóváhagyás céljából.

A parlament felé történő beszámolói kötelezettség az EU országaiban különböző formában történik. Vannak országok, amelyekben a költségvetés ellenőrzési feladatának végrehajtása a zárszámadási gyakorlathoz igazodik. Ilyen értelemben, minden költségvetési szerv elemi beszámolót készít és azt a parlament elé terjeszti. A beszámolásért való felelősség kétszintű, vagyis minden költségvetési szerv felel a saját beszámolójáért, ugyanakkor minden minisztérium felel a hozzá tartozó intézmények beszámolóiért. A beszámolókat nem összesítik, hanem minden beszámolót benyújtanak a parlamentnek. Ebben a változatban tehát a parlament elé nem nyújtanak be összesített zárszámadást a költségvetés végrehajtásáról. Ebből kifolyólag a pénzügyi auditnak ilyen jellegű ellenőrzési feladata nincs.

Romániában a kormány az intézmények elemi beszámolóinak és a fejezeti kezelésű előirányzatok elemi beszámolóinak összesítését a parlament elé terjeszti, a parlament pedig erről az összesített zárszámadásról alkot törvényt. A zárszámadás elkészítésének három felelősségi szintje van. A költségvetési intézmények felelősek a saját elemi beszámolóik elkészítéséért, azonban ezeket nem terjesztik a parlament elé, hanem átadják a fejezetgazdáknak – a minisztériumnak, országos hatáskörű szerveknek, intézményeknek, társaságoknak. A fejezetgazdák elkészítik a fejezet-szintű zárszámadást, amit átadnak a Pénzügyminisztériumnak. A Pénzügyminisztérium felelős a központi költségvetés zárszámadásának elkészítéséért a fejezetek zárszámadása alapján, továbbá felelős a kormány nevében a zárszámadási törvényjavaslat parlament elé terjesztéséért.

A tárgyi évről szóló beszámoló a szabályszerűségek helyszíni elle-

nőrzése során feltárt eredményeket foglalja magába. A különböző ellenőrzési formák során az Állami Számvevőszék az Alkotmányban és a törvényben rögzített törvényességi, célszerűségi és eredményességi szempontok közül elsősorban a törvényességre illetve szabályszerűségre helyezi a hangsúlyt. Ennek ellenére az ellenőrzés kiterjed a gazdálkodás célszerűségére is, illetve a közpénzek felhasználásának gazdaságosságára, hatékonyságára és eredményességére. Az ellenőrzés módszere, alkalmazott eszközei az elmúlt tizenhat év során – amióta Romániában megalakult az Állami Számvevőszék – folyamatosan formálódtak.

A fejezeti szintű beszámolók szabályszerűségét, adatainak, állításainak megbízhatóságát azonban nagymértékben befolyásolják az elemi beszámolók. Ezért a fejezeti beszámolókra irányuló számvevőszéki ellenőrzésnek tisztában kell lennie azzal is, hogy az adott fejezet beszámolójának megbízhatósága szempontjából milyen kockázatot jelentenek az elemi beszámolók esetleges hibái. Ennek megítéléséhez a központi költségvetésben – mint az államháztartás központi szintjében – működtetett belső kontroll rendszerek tesztelésére is szükség van. A felügyeleti szerv intézményei belső kontroll rendszerének ellenőrzése az Állami Számvevőszék hatáskörét képezi. A fejezetekhez tartozó intézmények elemi beszámolói szabályszerűségének, megbízhatóságának megítélése a fejezet felügyeletét ellátó szervezet feladata.

Az Állami Számvevőszék évközi, illetve éves jelentés formájában számol be a parlamentnek saját tevékenységéről, az ellenőrzött szervezetek költségvetéseinek végrehajtásáról összesített zárszámadás teljesítésének módjáról, az ellenőrzött évben történt törvénytelenségekről, rendellenességekről.

Pénzügyi audit – a számvevőszék által használt ellenőrzési módszer

Románia uniós csatlakozási folyamata során a közpénzek ellenőrzése és átláthatósága területén is megtörtént a jogharmonizáció, amely lehetővé teszi az új alapokra épülő pénzügyi ellenőrzési rendszer működését, illetve az állami konszolidált költségvetés átvilágítását. Ilyen értelemben az Állami Számvevőszék hazai viszonyainkra alkalmazta az ellenőrzés különböző formáit, a vagyonellenőrzést, a pénzügyi auditot, il-

letve a teljesítményellenőrzést audit formájában. A központi költségvetés végrehajtásának, valamint az Európai Uniós pénzalapok felhasználásának ellenőrzése a pénzügyi és a teljesítményaudit modellek alkalmazásával válik lehetségessé. Az Állami Számvevőszék feladata a továbbiakban, hogy az új elvekre alapuló ellenőrzési rendszer révén lehetővé tegye azt, hogy az EU is megfelelő bizonyosságot szerezhessen az állami eszközök egyrészt szabályos, másrészt hatékony felhasználásáról. Mindez szükségessé teszi a hazai törvényekre és a nemzetközi általános standardokra épülő ellenőrzési módszertanok kidolgozását.

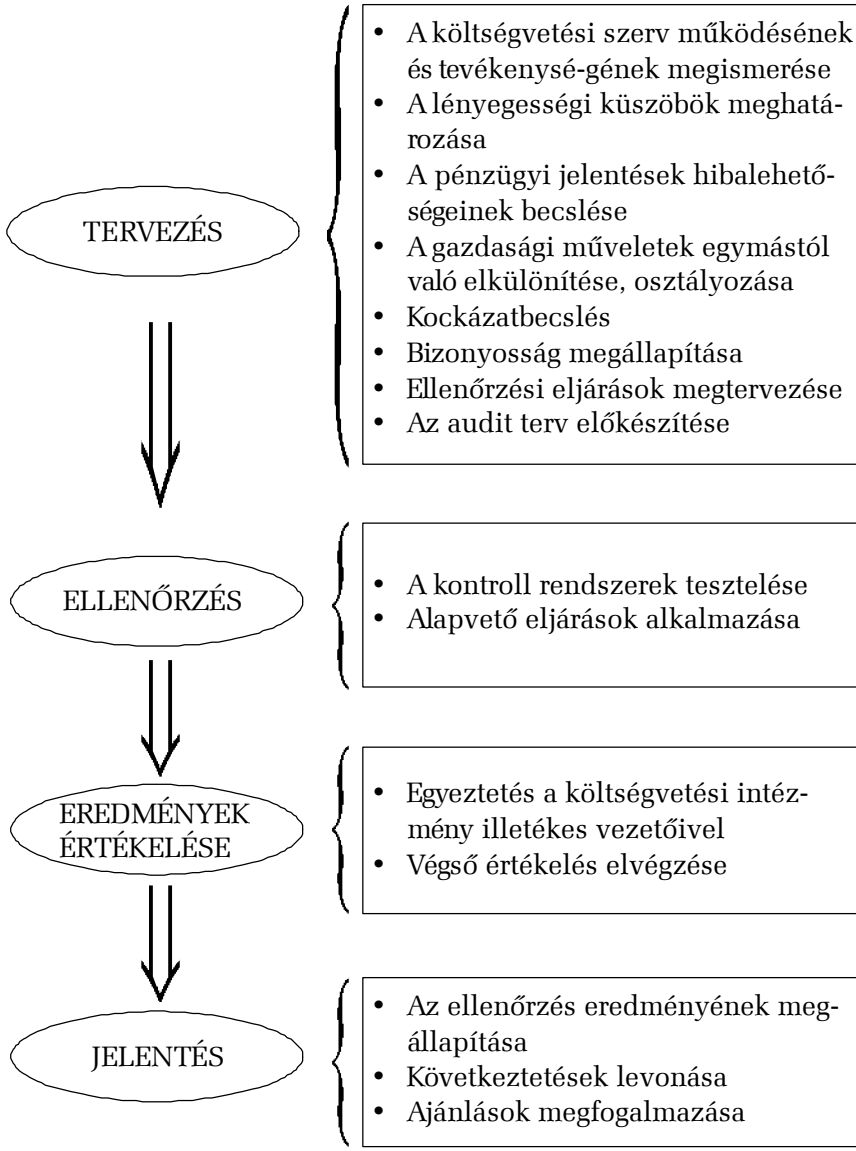
A zárszámadás elkészítése érdekében a módszertan a pénzügyi auditot alkalmazza ellenőrzési módszerként. Az audit során követik a pénzügyi jelentések teljességét, valódiságát, törvényességét és szabályszerűségét. Az ellenőrzés tartalmazza a gazdálkodásról szóló véleményezést is. Az audit tárgya kiterjed az állami, a társadalombiztosítási, a helyi önkormányzati, a kincstári, a független állami intézményi és más költségvetésekre. A zárszámadási ellenőrzés tárgyát képezik az állami és a helyi alárendeltségű intézmények, valamint minden olyan költségvetési szervezet, amely közpénzzel gazdálkodik.

A pénzügyi auditnak három alapvető szakasza van: tervezés, végrehajtás (ellenőrzés) és jelentés.

A hazai módszertanban előírt pénzügyi audit folyamat-modellje az 1. ábrán látható módon szintetizálható:

A modell alkalmazása lehetővé teszi a költségvetésről szóló jelentés létrehozását, a költségvetési intézmények beszámolóiban kimutatott bevételek és kiadások hű helyzetképének bemutatását, ezek teljességét, felmerülését, mértékét és szabályszerűségét független vélemény formájában. A pénzügyi audit folyamat-modelljét a tervezett éves ellenőrzés során alkalmazzák.

A pénzügyi audit során, az Állami Számvevőszéknek ellenőriznie kell valamennyi fejezet beszámolójának megbízhatóságát. Tesztelnie kell továbbá a pénzügyi kimutatások pontosságát és valódiságát, a bevételek, a befizetések, a költségek és a kifizetések törvényességét, a költségvetési módosítások törvényességét, az állami költségvetésből és a speciális pénzalapokból kiutalt beruházási támogatások célirányos felhasználását, az állami hitelek szerződési módját, ezek kamatját és hatá-



Forrás: saját szerkesztés

1. ábra. A pénzügyi audit folyamata

ridőre való visszafizetését, valamint az állam és az önkormányzatok követeléseit és kötelezettségeit, az állami tulajdon és szolgáltatások bérbeadását, az anyagi- és pénzeszközök kezelési módját, a közvagyon egységének megőrzését, a központi költségvetésben működtetett belső kontroll rendszereket. Mindegyik feladat megoldásához sajátos ellenőrzési módszerek kidolgozása szükséges, amelyek létrehozására a számvevőszék működését és hatáskörét szabályozó törvény, valamint az erre vonatkozó nemzetközi standardok biztosítják a keretet.

A számvevőnek olyan mértékben kell megismernie az ellenőrzött költségvetési szerv tevékenységét, felépítését, szabályozottságát, hogy megértse azokat a jelenségeket, tranzakciókat és gyakorlatokat, amelyek hatással vannak a szervezet költségvetési beszámolójára, valamint annak ellenőrzésére. A számvevőnek alapos ismeretekkel kell rendelkeznie az ellenőrzött költségvetési szerv tevékenységéről, hogy azok segítségével meg tudja határozni azokat az eseményeket, ügyleteket és módszereket, amelyek az ő megítélésében jelentős hatással lehetnek a beszámolóra, a vizsgálatra, a megállapításokra és a minősítésre.

Az ellenőrzéshez szükséges ismeretek az általános, valamint a vizsgált költségvetési szerv működésével, tevékenységével kapcsolatos konkrét ismereteket foglalják magukban. Az ellenőrzés előkészítése illetve végrehajtása során az ismeretek megszerzése olyan folyamatos és összegző munka, amelynek során a számvevő a vizsgált szervezet tevékenységére, működésére vonatkozó szükséges információkat begyűjti és értékeli, majd az így összegyűlt ismereteket az ellenőrzés valamennyi szakaszában a bizonyítékhoz viszonyítja. Az információk folyamatosan aktualizálva, pontosítva vannak. Fontos, hogy a felkészülés és tervezés szakaszában a számvevő kellőképpen megismerkedjen a szervezet tevékenységével, működésével, jellegzetességeivel, mert ha az ellenőrzés későbbi szakaszában ezektől a begyűjtött információktól jelentősen eltérő információk jelennek meg, akkor a tervezett és a már részben végrehajtott eljárások módosításra szorulnak, ami többletmunkát okoz. Az ismeretek hiánya tévedéshez vezethet. A zárszámadás ellenőrzése során a hibák, kihágások, törvénytelenségek és szabálytalanságok feltárásának alapvető előfeltétele a vizsgált szervezet tevékenységének számviteli és belső kontroll szabályozási rendszerének alapos megismerése. A tevé-

kenység ismerete viszonyítási alapként is működik, annak alapján lehet a beszámolóban szereplő állítások valódiságát megítélni.

A pénzügyi audit lépései

A pénzügyi audit alkalmazásának első elengedhetetlen lépése a tervezés, amelynek megvalósítása a költségvetési szerv működésének és tevékenységének megismerése által lehetséges.

1. A tevékenység megismerése

A tevékenység megismerésének főbb elemei a vizsgált szervezet külső irányítási, szabályozási és gazdasági környezete, valamint a vizsgált szervezet belső viszonyai. A számvevő feltárja azokat a szempontokat, amelyek alapján a vizsgált költségvetési szerv működik. Ilyen értelemben meg kell ismerni a külső környezeti tényezőket, amelyek hatással vannak a vizsgált költségvetési szerv jelenére és jövőbeli tevékenységére, működésére, át kell tekintenie, hogyan működik saját környezetében az ellenőrzött szervezet, továbbá tisztában kell lennie a vizsgált szervezet működését, tevékenységét meghatározó és befolyásoló szabályozási környezettel. A külső irányítási, szabályozási és gazdasági környezet magába foglalja az ellenőrzött szervezetet érintő törvényeket és jogszabályokat, az elemi költségvetési beszámolóra vonatkozó speciális előírásokat, a fejezet feladatrendszerét, struktúráját, az azokban bekövetkezett, költségvetést érintő változásokat, az ellenőrzött szervezetnek a feladatrendszerben, költségvetési struktúrában elfoglalt helyét, annak esetleges változását, módosulását, a szolgáltatásait igénybe vevők körét, a finanszírozások módját és annak nagyságrendjét, a jelentéstételi kötelezettségek tartalmát, rendszerességét, címzettjeit, valamint egyéb tényezőket.

A költségvetési szerv belső viszonyait annak szervezeti felépítése, területi tagoltsága, a gazdálkodás megszervezésének módja, a pénzügyi-gazdasági szervezete, a belső ellenőrzés kiépítettsége, a költségvetés nagyságrendje, szerkezete, a finanszírozási források összetétele és a saját bevételek mértéke, a pénzügyi helyzet, a finanszírozás alakulása, tevékenységének jellege, a vállalkozási tevékenység szerepe, mértéke, a célfeladatok és ezek forrása, a fejezeti kezelésű előirányzatok, külső segélyforrások, támogatások igénybevétele, a vagyonszerkezete és annak

változásai, a befektetések, tulajdoni részesedések mértéke és egyéb tényezők határozzák meg.

A tevékenység megismerésének legfontosabb forrásai a szervezetet érintő törvények és jogszabályok, az alapító okirat, a korábban begyűjtött információk, a szervezet által készített előző évek éves költségvetései, beszámolói, belső szabályzatok, számviteli szabályozások, ügyrendek, munkaköri leírások, belső vezetői jelentések, évközi pénzügyi jelentések, a tevékenységével kapcsolatosan szerzett korábbi tapasztalatok, az információkat rendszerbe foglaló tanúsítványok, a rendelkezésre álló központi adatbázisokból az ellenőrzött szervezetre vonatkozó adatok, a szervezet létesítményeinek, telephelyeinek helyszíni megismerése, a szervezet és a felügyeleti szerv munkatársaival folytatott megbeszélések, interjúk, a belső és a külső ellenőrzések jelentései, kiadványok és egyéb forrásanyagok. A tevékenységre, működésre vonatkozó információk megszerzésénél különös figyelmet kell fordítani a korábbi időszakhoz képest történt változások megismerésére.

A tevékenységről, működésről szerzett ismeretek felhasználása segíti a számvevőt a problémák felismerésében, a kockázatok becslésében, a szabályszerűségi ellenőrzés hatékony és eredményes tervezésében és végrehajtásában. Az ismeretek segítséget nyújtanak a vizsgálati célok közötti súlyozásban, a lényegesség megállapításában, valamint az eljárások jellegének, mértékének és ütemezésének meghatározásában, a vizsgálati bizonyítékok értékelésében. Minél szélesebb és részletesebb ismerettel rendelkezik a számvevő az ellenőrzött szervezet tevékenységéről, annál jobban fel tudja mérni a lehetséges kockázatokat, a problémás területeket. Ez egyfelől segíti abban, hogy a pénzügyi szabályossági ellenőrzés tervezésekor meghatározza a kritikus vizsgálati területeket, célokat, és kiválassza a megfelelő eljárásokat a beszámolóban esetleg előforduló hibás állítások feltárására. Másfelől a tevékenység, a működés alapos ismerete segíti a számvevőt abban is, hogy a lehető leghatékonyabban folytassa le az ellenőrzést. A tevékenység, a működés ismeretének fontos szerepe van a vizsgálat során beszerzett bizonyítékok értékelésében, ugyanis a számvevőnek a megszerzett ismeretek alapján az adott vizsgálati területtel kapcsolatban előzetes várakozásai alakulnak ki a kiválasztott vizsgálati eljárás eredményét illetően. Ennek értelmé-

ben a kapott vizsgálati eredmények értékelését nagymértékben segíti azoknak az előzetes várakozásokkal való szembesítése. Az ellenőrzött költségvetési szerv adottságainak, jogi, gazdasági és egyéb környezetének ismerete lehetővé teszi, hogy a kapott vizsgálati eredményeket a számvevő az adott sajátos körülmények figyelembevételével értékelje, nem pedig azoktól elvonatkoztatva. A tevékenység ismerete nélkül az ellenőrzés eredményét nem lehet elfogadható bizonyossággal megítélni. A számvevőt az ellenőrzött szervezet tevékenységéről szerzett ismeretei segítik a lehetséges kockázatok megítélésében, a kritikus területek feltárásában, a megfelelő ellenőrzési eljárások kiválasztásában. A tevékenység ismerete a vizsgálati eljárások eredményének értékelésekor olyan viszonyítási alapként működik, amely alapján lehetővé válik a hibás állítások feltárása.

A dokumentálás a felkészülés és a feladatok tervezése időpontjában rendelkezésére álló valamennyi információ összegzését jelenti. A számvevőnek dokumentálnia kell az ismeretszerző munka eredményeit, és le kell vonnia azokat a fontos következtetéseket, amelyek segítik a konkrét feladatterv elkészítésében. A szerzett ismereteket dokumentálni kell, mert azok nem csak egy adott évről szolgáltathatnak információkat, hanem több évre biztosítják a vizsgálat hátterét.

A konzultáció az ellenőrzött szervezet vezetésével a nemzetközi pénzügyi audit standardok előírása, ajánlata. A számvevőnek a megszerzett ismeretek birtokában, a konkrét feladatok megtervezése előtt ajánlatos konzultálnia az ellenőrzendő költségvetési szerv beszámolójának készítéséért felelős vezetővel, aminek eredményét dokumentálnia kell.

2. A számviteli és a belső kontroll szabályozási rendszerének megismerése

A számviteli és a belső kontroll szabályozási rendszerének alapos megismerése szintén a pénzügyi audit tervezésének része.

A számviteli és a belső kontroll rendszereket törvények, rendelkezések és belső határozatok szabályozzák, amelyek az alkalmazott és működő irányítási, szabályozási rendszereket, azok környezetét és a kontroll eljárásokat jelentik. A számvevő a belső kontroll rendszerek megismerésével képet alkot a törvények és más jogszabályok, felügyeleti szervi intézkedések, valamint a vezetési utasítások következetes alkalmazásáról,

az intézmény működésének és gazdálkodásának szabályszerűségéről, a számviteli nyilvántartások minőségéről, a pénzügyi és vezetői információk megbízhatóságáról, megfelelő időben történő elkészítéséről, a gazdasági események feldolgozásáról, az eszközök és az információk védelméről.

A belső kontroll rendszerek működése eredményességének megítélésénél a számvevőnek figyelembe kell vennie az irányítási és szabályozási környezet, a belső kontroll rendszerek egyes elemeinek összehangolását, annak vezetői felügyeletét, a különböző eljárások és hatáskörök kialakítását, kulcsfontosságú munkakörök különválasztását illetve meghatározását, az eszközök és számviteli nyilvántartások fizikai elérhetőségének korlátozását, a felső vezetés és az érintett vezetők viszonyulását a belső kontroll rendszerekhez.

A belső kontroll rendszerek megismerése segíti a számvevőt abban, hogy az ellenőrzéskor azokra az elemekre összpontosítson, amelyek összefüggenek a költségvetési beszámolóval, és az azokban szereplő állítások valódiságára és helyességére szolgáltatnak információt. A rendszerek megismerésének feltétele, hogy a számvevő vegye figyelembe a rendszer elemeit, vagyis a vizsgált szervezet gazdálkodási, elszámolási, számviteli rendszerét, az adatfeldolgozás módját, a feladat, jog és felelősségi körök elkülönítését, a vagyontárgyak megőrzését, a számviteli eljárásokat, a személyi feltételeket, a folyamatba épített ellenőrzést és a vezetést. A számvevőnek olyan mértékben kell megismernie a számviteli rendszert, hogy azonosítani és értelmezni tudja a költségvetési szerv tevékenységeiben előforduló főbb ügyletcsoportokat és ezek kezdeményezési módját, az éves beszámolót alátámasztó számviteli nyilvántartásokat, bizonylatokat és könyvelési számlákat, a számviteli és beszámoló készítési rendszer folyamatát, a jelentősebb gazdasági eseményeket és más ügyleteket kezdeményezésüktől a beszámolóban történő megjelenítésükig.

A számviteli rendszernek három fő, kockázatokat hordozó tranzakció-típusa ismeretes, amelyet a számvevő elkülöníthet. Ezek a rutin ügyletek, nem rutin ügyletek és a számviteli becslések.

A ***rutin ügyletek*** a működés szokásos gazdasági ügyletei, pl. beszer-

zés, pénzkifizetés vagy pénzbevételezés. Ezek nagy számban fordulnak elő, ismétlődnek, mérhetők, minden alkalommal azonos módon dolgozhatók fel. A rutin ügyletek alkalmasak a vezetés, valamint a belső kontroll rendszer hatékony működtetésére.

A ***nem rutin ügyletek*** a szokásostól eltérő nagyságrendű, ritkán előforduló ügyletek, pl. ingatlaneladás, központi beruházás, hitelfelvétel. Kis számban fordulnak elő, előre nem láthatók, külön megfontolást igényelnek az elszámolás szempontjából, és gyakran kérdéses a gazdasági tartalmuk is. A nem rutin ügyletek miatt a vezetés nehézségbe ütközhet a hatékony belső irányítási és szabályozási rendszer kialakítása és működtetése szempontjából.

Számviteli becslés az éves költségvetési beszámolóban szereplő minden olyan összeg vagy tétel, amely csak közelítő számítással támasztható alá, pl. a hasznos élettartam meghatározása vagy bizonyos elhatárolási tételek. Erre akkor van szükség, ha egyes gazdasági események eredménye jövőbeli események kimenetelétől függ, vagy a már bekövetkezett eseményekre vonatkozó adatokat nem lehet határidőre vagy költséghatékonyan előállítani. A számviteli becslések minden esetben egyedi megfontolást igényelnek.

Az ellenőrzött szervezeteknek rendelkezniük kell szervezeti és működési szabályzattal, amelyek meghatározzák a szervezet működését érintő feladatokat és hatásköröket, felelősségeket, a beszámoltatás rendjét.

A belső kontroll rendszerek egyik alapvető eszköze azoknak a feladatoknak vagy munkaköri kötelességeknek az elkülönítése, amelyek esetleges összevonása lehetővé teszi egyazon személy számára egy tranzakció lebonyolítását és nyilvántartásba vételét. A munkaköri kötelességek különválasztása csökkenti a szándékos manipuláció vagy a tévedés kockázatát, és követi az ellenőrzési műveleteket. El kell különíteni egymástól az olyan funkciókat, mint az engedélyezés, a végrehajtás, a nyilvántartásba vétel. A függetlenített belső ellenőrzésnek el kell különülnie a tevékenységek mindennapi irányításától, illetve operatív feladatok végrehajtásától. A belső kontroll rendszerek megismerésének elsődleges eszközei az információkérés, a folyamatok megfigyelése, a dokumentumokba való betekintés, valamint az előbb felsoroltak kombinációi.

A megismerési folyamatban a számvevőt segítik a költségvetési szervvel kapcsolatosan szerzett korábbi ellenőrzési tapasztalatok. A megismerés és a minél több és alaposabb információ érdekében a számvevő a költségvetési szerv különböző szervezeti szintjein kikérdezheti a vezetőket, a munkafelügyeletet ellátó személyeket és más alkalmazottakat. Hivatkozhat írásos anyagokra, így például folyamatok szabályozására, munkaköri leírásokra és folyamatábrákra. Ugyanakkor a számvevő a megismerés érdekében megtekintheti a belső kontroll rendszerek által kiállított dokumentumokat és nyilvántartásokat. Megfigyelheti a költségvetési szerv tevékenységének és működésének megszervezését, a vezetők tevékenységét, az ügyletek feldolgozásának jellegét.

A belső kontroll rendszerekről szerzett ismereteit a számvevőnek dokumentálnia kell. A dokumentálás formáját és terjedelmét a költségvetési szervezet mérete és összetettsége, valamint belső kontroll rendszereinek a jellege szabja meg. Minél összetettebb a költségvetési szerv belső kontroll rendszere, illetve minél teljesebb körűek az ellenőrzés eljárásai, annál kiterjedtebbnek kell lennie a számvevő által készített dokumentációnak. A dokumentáció nem csak egy adott évi ellenőrzés hátterét adja, hanem több évre szóló információkat szolgáltathat. Így elkészíthető külön-külön minden költségvetési szervnek az állandó dossziéja, amelyet minden ellenőrzési alkalommal fel kell újítani a szervezet életében végbement változások szempontjából.

A belső kontroll rendszerek minősítéssel láthatók el. A jó minősítés azt jelenti, hogy a belső irányítási és szabályozási eszközök és eljárások az összes előforduló kockázatot megfelelően kezelik és eredményesen működnek megbízhatóságuk szempontjából. Az elfogadható minősítés azt jelenti, hogy a belső irányítási és szabályozási eszközök és eljárások bizonyos mértékben alkalmasak az összes előforduló kockázat kezelésére, de esetenként hibásan működnek, a gyenge minősítés esetében a belső irányítási és szabályozási eszközök és eljárások nem minden kockázatra terjednek ki és gyakran hibásan működnek. A számvevőnek kötelessége tájékoztatni az ellenőrzött szervezet vezetését a belső kontroll rendszerek kiépítettségében és működésében észlelt hiányosságokról. A tájékoztatás kommunikációs csatornája, időzítése és formája a feltárt hiányosságok jellegétől és súlyosságától függ.

Záró gondolatok

A költségvetési szerv működésének és tevékenységének megismerése, mint a pénzügyi audit előszakasza, elősegíti ennek pontosságát, megbízhatóságát. A zárszámadás pénzügyi szabályszerűség szempontjából való ellenőrzésének célja, hogy lehetővé tegye a számvevői vélemény kialakítását arról, hogy az ellenőrzött szervezetnél a gazdálkodás szabályszerű-e, az éves elemi költségvetési beszámoló készítési elveit betartották-e, a vizsgált tranzakciók, a pénzforgalmi kimutatás, illetve az éves beszámoló nem tartalmaz-e lényeges téves állításokat, hibákat.

Az ellenőrzés során a számvevőnek véleménye kialakításához bizonyosságot kell szereznie annak érdekében, hogy képes legyen következtetéseket levonni, amihez intézményenként és esetenként eltérő mélységű és mennyiségű vizsgálati munka szükséges. A pénzügyi szabályszerűségi ellenőrzés módszerei eredményesek, hatékonyak és konstruktívak kell, hogy legyenek. Vagyis elegendő és megfelelő bizonyítékot kell nyújtaniuk a költségvetési beszámolóval kapcsolatban kialakított számvevőszéki vélemény alátámasztásához, az erőforrásokat a legnagyobb kockázatú területekre kell összpontosítaniuk, és olyan módszereket kell választaniuk, amelyek minimum ráfordítással érik el a kitűzött célokat.

Ugyanakkor a módszereknek olyan előirányzatokat kell tartalmazniuk, hogy azok alapján tanácsokat lehessen adni az ellenőrzötteknek a folyamatok átláthatóságának érdekében, a hibák kijavítására, ismétlődésük megakadályozására, és amelyek rendszerszemléletű megszervezést szolgálnak a saját körülményeiknek megfelelő pénzügyi irányítással és szabályozással kapcsolatban.

A szabályszerűségi ellenőrzés eredményeként a számvevő minősíti a vizsgált szervezet elemi beszámolójának szabályszerűségét, megbízhatóságát. Ez által felértékelődik a számvevő egyéni felelőssége. Az elemi beszámoló pénzügyi szabályszerűségi ellenőrzését az ellenőrzés általános szabályainak keretei között, a sajátos ellenőrzési eljárásokon, megoldásokon keresztül végzik el, figyelembe véve az eltelt időszakban szerzett tapasztalatokat és költségvetési sajátosságokat. Ezek szükségessé tették az ellenőrzési rendszer további pontosítását, aminek elengedhetelen feltétele a költségvetési szerv működésének és tevékenységének megismerése.

Irodalomjegyzék

Federaţia Internaţională a Contabililor – *Reglementări internaţionale de audit. Asigurare şi etică*. Editura IRECSON, Bucureşti, 2008

Federaţia Internaţională a Contabililor – *Audit financiar 2006. Standarde şi codul etic*. Editura IRECSON, Bucureşti, 2007

Curtea de Conturi a României – Revista de Audit Financiar nr.1/2001. Tiparul: Regia Autonomă „Monitorul Oficial", Bucureşti, 2001

Legea nr. 94/1992 privind organizarea şi funcţionarea Curţii de Conturi, republicată. Monitor Oficial al României partea I nr. 282 din 29 aprilie 2009

Ordonanţa Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern şi controlul financiar preventiv, republicată. Monitorul Oficial al României partea I nr.799 din 12 noiembrie 2003

Hotărâre pentru aprobarea Regulamentului privind organizarea şi desfăşurarea activităţilor specifice Curţii de Conturi, precum şi valorificarea actelor rezultate din aceste activităţi. Monitorul Oficial al României partea I nr.78 din 10 februarie 2009.