

Nyugat-magyarországi Egyetem

SZÉCHENYI ISTVÁN GAZDASÁGI FOLYAMATOK ELMÉLETE ÉS
GYAKORLATA DOKTORI ISKOLA
PÉNZÜGYI PROGRAM

AZ ÁLLAMHÁZTARTÁS BELSŐ PÉNZÜGYI ELLENŐRZÉSI RENDSZER FEJLESZTÉSÉNEK AKTUÁLIS KÉRDÉSEI, KITEKINTVE AZ OKTATÁSI ÁGAZAT TERÜLETÉRE IS

DOKTORI (PH.D) ÉRTEKEZÉS

DR. SEBES JÓZSEF

Ph.D. 159.

**Nyugat-magyarországi Egyetem
Sopron
2008**

TARTALOMJEGYZÉK

BEVEZETÉS.....	3
Általánosságban a pénzügyi ellenőrzésről.....	3
1. AZ ÁLLAMHÁZTARTÁSI BELSŐ PÉNZÜGYI ELLENŐRZÉSI RENDSZER (ÁBPE) MAGYARORSZÁGI FEJLŐDÉSE.....	9
1.1. A II. világháború előtti ellenőrzési rendszer	9
1.2. Az ún. szocialista ellenőrzési rendszer	12
2. A RENDSZERVÁLTÁST KÖVETŐ – A PÉNZÜGYI ELLENŐRZÉSI RENDSZERT ALAPJAIBAN ÉRINTŐ – INTÉZKEDÉSEK ÁTTEKINTÉSE	20
2.1. Az ÁSZ létrejötte és jogosultságai	21
2.2. A KEI - KEHI létrejötte, feladatrendszere	30
2.3. Felügyeleti ellenőrzési feladatok (1999-2003.).....	34
2.4. Intézményi ellenőrzési feladatok és azok szervezése (1999-2003.).....	38
2.5. Az Oktatási Minisztérium ellenőrzési feladatai a különböző szervezeti változások tükrében (1998-2002. között)	44
3. AZ EURÓPAI UNIÓBA TÖRTÉNŐ BELÉPÉSÜNK ELŐKÉSZÍTÉSE, ÉS AZ ELLENŐRZÉSI STRATÉGIA ÉRTÉKELÉSE.	50
3.1. Az Európai Unió megállapításai Magyarország ellenőrzési helyzetéről.....	53
3.2. Az új ellenőrzési stratégia készítésének közvetlen előzményei	57
4. A PÉNZÜGYI ELLENŐRZÉS ÚJ ELEMEI ÉS FELTÉTELEI, KÜLÖNÖS TEKINTETTEL AZ ÁLLAMHÁZTARTÁSI BELSŐ PÉNZÜGYI ELLENŐRZÉSI RENDSZERRE	62
4.1. A vezetés és a kockázatmenedzsment szerepe a belső ellenőrzésben	62
4.2. Az államháztartási belső pénzügyi ellenőrzési rendszer új struktúrája	64
4.3. A FEUVE (Folyamatba épített Előzetes és Utólagos Vezetői Ellenőrzés) helye és szerepe az ellenőrzési rendszerben	66
4.4. Az OM-et is érintő változások szükségessége és az ezzel összefüggésben megtett intézkedések áttekintése	72
5. AZ ÁBPE JELENLEGI HELYZETE ÉS ÉRTÉKELÉSE, KÜLÖNÖS TEKINTETTEL AZ OM-RE	93
5.1. Az ÁBPE jelenlegi helyzete	93
5.2. Az új stratégia kialakításának és fejlesztésének irányai	95
5.3. Az OM-en belül a belső ellenőrzési rendszer elemeinek értékelése és fejlesztésének irányai	100
6. AZ ÁBPE TOVÁBBFEJLESZTÉSÉVEL ÖSSZEFÜGGŐ MEGFONTOLÁSOK, VITÁK, TENDENCIÁK ÉS A FENTIEKET FIGYELEMBE VEVŐ HELYZETÉRTÉKELÉS.....	106
6.1. Az ellenőrzési stratégia végrehajtásával kapcsolatosan az alábbi lényegesebb megfontolások, viták, tendenciák és értékelések vetődnek fel:.....	106
6.2. Összefoglaló következtetések, javaslatok, felvetések és kezdeményezések	138
7. ZÁRÓ GONDOLATOK AZ ÁBPE ELFOGADOTT FEJLESZTÉSI STRATÉGIÁJÁNAK HELYZETÉRŐL	154
8. IRODALOM ÉS FORRÁSOK JEGYZÉKE.....	156

BEVEZETÉS

Általánosságban a pénzügyi ellenőrzésről.

- Magyarországon a **pénzügyi ellenőrzésnek nincs** valamennyi érintett szereplő által **elfogadott egységes definíciója**. Az EU csatlakozás előkészítő szakaszában gyorsan kiderült, hogy a hatályos jogszabályainkban szereplő kifejezések csak részben illeszkednek a nemzetközi gyakorlathoz, ezért különböző glosszáriumokat kellett készíteni azért, hogy az együttműködésnek legalább az értelmezési akadályai elháruljanak. A fogalom **pontosabb definiálása két formában lehetséges**:
 - az egyik az **ún. technikai, eljárási alapú megközelítés** szerint pénzügyi ellenőrzés alatt „olyan vizsgálatot kell értenünk, amely az ellenőrzött szervezet elszámolásainak törvényességét, szabályszerűségét állapítja meg és/vagy az ellenőrzött feladat, tevékenység, szolgáltatás, funkció ellátásának gazdaságosságát, hatékonyságát minősíti”¹
 - a másik lehetőség az, amikor **az eljárás tartalmi, általános céljait ragadjuk meg**, vagyis azt rögzítjük, hogy milyen tevékenységeket nem tekintünk a pénzügyi ellenőrzés részének. Egyetértek egyébként azokkal, akik azt mondják, hogy minél részletesebb, pontosabb definícióra törekszünk, annál több nehézséggel találkozunk.
- **Az ellenőrzés fogalma**²

Az ellenőrzés közgazdaságilag meghatározható olyan funkció, amely meghatározott érdekhordozók által kitűzött célok megvalósítását szolgálja és egyben a gazdasági folyamatokban rejlő bizonytalanságok kezelésére is hivatott. (Tulajdonképpen az ellenőrzés funkciója a biztonság növelése.) Az ellenőrzés mindenekelőtt olyan tevékenység, amely valamely cselekvés, folyamat vagy esemény egy előre kijelölt feltételrendszerhez viszonyított megvalósulását vizsgálja. E cselekvés mindig valamilyen vezetési vagy irányítási folyamat, esetleg felügyeleti funkció része.

¹ Nyikos László: Számvevőszéki ellenőrzés jogi szabályozásának néhány időszerű kérdése, kézirat 2005

² Dr. habil Vigvári András: Pénzügyi ellenőrzés – egy funkció több szerepben, Budapest, 2005. tankönyve, valamint most készülő kézírata alapján

- A pénzügyi ellenőrzés tartalma

Az ellenőrzés a gazdaságban rejlő bizonytalanságok kezelésének egyik eszköze. A bizonytalanságok eredhetnek az alkalmazott technikák és technológiák természetéből, valamint a piaci mechanizmus működéséből. **A különböző ellenőrzési funkciókat sokféleképpen lehet csoportosítani.** A csoportosítás történhet az alkalmazott technika, az ellenőrzés szemlélete, a tevékenység eredményét felhasználó érdekhordozók köre stb., de fontossága miatt **három csoportosítási lehetőség emelhető ki:**

- **A pénzügyi ellenőrzés típusai érdekhordozók szerint;**

E szempont alapján megkülönböztetünk **külső** és **belső ellenőrzést**. A külső ellenőrzés a tényleges gazdálkodási folyamaton kívül elhelyezkedőkhöz köthető. A belső ellenőrzés a gazdálkodási folyamaton belüli, a gazdálkodáson belül elkülönült irányító, vezető funkciókat gyakorlókat szolgálja és mint ilyen az irányítási és vezetési folyamat része. A függetlenség mindkét esetben azt jelenti, hogy az ellenőrzött szervezet gazdálkodására ráhatással bíró érdekhordozók nem képesek az ellenőrzést befolyásolni.

- **A pénzügyi ellenőrzés típusai az alkalmazott technológiák alapján;**

Az alkalmazott módszerek és eljárások alapján **ex ante** és **ex post**, valamint a folyamatokba épített ellenőrzési típusokat különböztetjük meg.

Az **ex ante ellenőrzés** a gazdasági esemény lezajlása előtt megtörténik, a kívánt és a bekövetkezés esetén előálló állapot összehasonlítása. Az ellenőrzés ezen típusaihoz az elemzési, eljárási és folyamatszervezési elvek mellett beavatkozási eszközök is hozzátartoznak.

Az **ex post ellenőrzés** lényege az „események utániság” és ennek tipikus esete az audit.³

- **Az ellenőrzés típusai az ellenőrzés tárgya alapján.**

Az audit – mint azt már leírtuk – lehet külső és belső. Az elrendelő érdekhordozók igénye szerint lehet **pénzügyi szabályszerűségi** (financial and compliance), **teljesítmény** (performance) és **funkcionális**. Ez utóbbi az igények növekedésével sokféle lehet.

³ Az audit „szemlélődő” elemző, jellemzően utólagos, a vizsgálttól folyamattól elkülönülten arra közvetlenül vissza nem ható, jelentéstétellel végződő ellenőrzés.

1. sz. tábla

Funkció			Pénzügyi kimutatások, beszámolók hitelesítése	Pénzügyi információk valódiságának biztosítása	Szabálytalanságok, hibák, csalások megelőzése	Az erőforrások gazdaságos, hatékony és eredményes, rendeltetésszerű felhasználásnak biztosítása vizsgálata
KÜLSŐ	Ex-ante, folyamatos	Kontroll, monitoring		√	√	√
	Ex-post audit	Pénzügyi-szabályszerűségi	√	√		
		Teljesítmény Funkcionális		√		√ √
BELSŐ	Ex-ante, folyamatos	Kontroll, monitoring		√	√	√
	Ex-post audit	Pénzügyi-szabályszerűségi	√	√		
		Teljesítmény Funkcionális		√		√ √

Forrás: Dr. habil Vigvári András kézírata, 2008.

- **A pénzügyi ellenőrzés rendszere**

A különböző belső és külső ellenőrzési funkciók mellérendelt és hierarchikus egymásra épülései alkotják a pénzügyi ellenőrzési rendszert. Az ellenőrzési rendszer kiegyensúlyozottsága akkor biztosított, ha annak működését nem dominálják egyoldalúan partikuláris érdekek, illetve ha alapvető érdekek nem sérülnek. Az ellenőrzési rendszer kiegyensúlyozottságát sok tényező együttesen biztosíthatja, az egyik ilyen a szakmai standardok kialakítása és ezek széleskörű követése. További **fontos tényező az ellenőrzési rendszer egymásra épülő hierarchiája**, amely biztosítja azt, hogy az „ellenőrt is ellenőrizzék”.

- A pénzügyi ellenőrzési funkció **a gazdaság egészében felértékelődött**⁴:

- ◇ Radikálisan megváltozott a gazdálkodás technológiai környezete.
- ◇ Az 1970-es évektől kibontakozó dereguláció, majd az ezzel összefüggő liberalizáció, amely a pénzügyi piacok szegmentáltságát feloldotta.
- ◇ A vállalati méretek megnövekedése és tevékenységi színtereiknek jelentős kiterjedése.

⁴ Kovács Árpád: Pénzügyi ellenőrzés változó erőterben, Perfekt Rt. 2003.

- A szakirodalom a nagy gazdálkodó szervezetek irányítási rendszerének változása miatt **új pénzügyi ellenőrzési paradigmaváltásról beszél**, amelynek egyik eleme az **irányító testület** (corporate governance), ahol megjelennek az adott gazdálkodó szervezettel kapcsolatban álló meghatározó érdekhordozók és a másik eleme pedig a **belső irányítási rendszer** (internal control system), amely önszabályozó módon képes az adott szervezet gazdálkodásában rejlő diszfunkciók minimalizálására. E paradigma kulcsfogalma a **belső kontroll (irányítási) rendszer (internal control)** és a megváltozott tartalmú **belső ellenőrzési (internal audit) funkció**.

Külön említést kell itt tenni az **„ügynök-megbízó” problémáról**, ami a kapitalista gazdasági rendszer kialakításának sajátos magyarázatát nyújtja.

„Az ügynökelmélet feltételezi, hogy a társadalmi élet szerződéses sorozata, amelyek bizonyos szolgáltatások vásárlóit (vagyis a megbízókat) és e szolgáltatások nyújtóit (az ügynököket) kötik össze. A részletesen kidolgozott szerződések ellenére **e viszonyokat a hiányos információk vagy a csalás és megtévesztés különböző megnyilvánulásai jellemzik.**

Az elmélet szerint a kapitalista nagyvállalati szervezet kialakulásának lehetőségét az teremti meg, hogy bizonyos esetekben lehetetlen felmérni az egyének csoportmunkában való részvételének intenzitását. Mivel általános érdek, hogy a közreműködők erőfeszítésüknek megfelelő díjazásban részesüljenek, s mivel nem várható az, hogy a felek helyesen (becsületesen) értékeljék saját teljesítményüket, a csoport úgy dönt, hogy **alkalmaznak valakit, akinek egyetlen feladatául az ő értékelésüket jelölik ki.** Erre végső soron az elmélet által hangsúlyozott általános bizalmatlanság indítja őket. E felügyelő szerepe speciális: jogi szempontból alkalmazott, azonban a helyes döntések meghozatala érdekében hatalommal kell rendelkeznie, hogy például a nem megfelelően teljesítő munkásokat elbocsáthassa. Díjazása szintén problémák forrása, hiszen ezen keresztül lehet motiválni arra, hogy feladatát pontosan végezze el, vagyis **részesülnie kell a vállalat által termelt, s a többiek részére kifizetett ellenszolgáltatások felett megmaradó profitból is.** Az elmélet kidolgozóinak szerint a felügyelő valójában birtokolja a céget, hiszen kezében tartja a munkások sorsa, illetve fizetésük felett való döntés lehetőségét, ráadásul a profit megmaradó része is őt illeti meg. Emiatt természetesen számolni kell a kontraszelekció felmerülésével, hiszen a felügyelő ugyan abban érdekelt, hogy a munkások béreit leszorítsa, ez azonban károsan befolyásolja a vállalat munkaerő-

toborzási lehetőségeit, mivel a kínált alacsonyabb bérekért csak a gyengébben felkészült jelentkezők szerezhetők meg.”

„A vállalat működésének egy pillanatában a felügyelő a szervezet méreteinek növelése mellett dönthet. Természetesen ehhez nemcsak saját források állnak rendelkezésére, hanem olyan beruházókhöz is fordulhat, akik kellő mennyiségű befektetendő tőkével rendelkeznek. Az általános bizalmatlanság újabb megnyilvánulásaként e befektetők összegyűlnek, s egy szűk testületet választva maguk közül felruházzák azt a felügyelő megfigyelésének feladatával, hiszen alapvető érdekük azt diktálja, hogy megbizonyosodjanak pénzüik hatékony felhasználásáról. S ezen a ponton már előttünk áll a kapitalista nagyvállalat a munkavállalókkal, a vállalatvezetővel és a befektetők érdekeit védő igazgatótanáccsal együtt.”⁵

- A ma működő pénzrendszer működésében **kezdetektől fogva szabályozó és ellenőrző szerepet játszanak a jegybankok és a különböző pénzügyi, szolgáltató szervezeteket felügyelő pénzügyi felügyeletek**. A működő pénzrendszer a világ gazdaság szereplőinek kölcsönös függőségére és az ezt megalapozó, feltételező bizalomra épül. A jegybankok döntően a kereskedelmi banki pénzteremtést kontrollálják, valamint szabályozzák és ellenőrzik a nemzeti fizetési rendszereket. A monetáris rendszer második szintjének biztonságát a pénz- és tőkepiaci felügyeletek garantálják. A felügyeletek szabályozási és ellenőrzési tevékenységét OECD megállapodások, valamint önként vállalt normák követése jellemzi. Tulajdonképpen **a kölcsönös függőségre és bizalomra épülő pénzrendszer globális működtetésére hozták létre a Nemzetközi Valutaalapot és a Világbankot is**. (A nemzetközi pénzügyi rendszer hiányosságaira az 1997-1998. évi dél-kelet ázsiai pénzügyi válság drámai módon hívta fel a figyelmet.)

A két intézmény meghatározó szerepet játszik a nemzetközi pénzügyi rendszer **strukturális megerősítését szolgáló program** kidolgozásában és menedzselésében, amelynek **fő területei az alábbiak:**

- ◆ A pénzügyi rendszer hibáinak, az azokat előidéző okoknak időben történő feltárása és végrehajtása.
- ◆ Az árfolyamrendszerek kiválasztása és működtetése.
- ◆ Az együttműködő országok gazdaságpolitikájának átláthatóbbá tétele.

⁵ Dr. habil Vigvári András: Pénzügyi ellenőrzés – egy funkció több szerepben, Budapest, 2005. tankönyve, valamint most készülő kézírata alapján

- ◆ Az IMF hitelezési politikájának egyszerűsítése.
- ◆ A pénzügyi válságok megelőzése, kezelése érdekében a magánszektor esetleges bevonásának kezdeményezése.

A fentiek azt mutatják, hogy **az IMF egyre inkább a nemzetközi standardok őrzőjeként lép fel.**⁶

A pénzügyi ellenőrzés növekvő szerepe nem korlátozódik a pénzrendszerre, hanem figyelemmel kíséri a közpénzügyi rendszer által felhasznált erőforrásokat és elősegíti a nemzeti közpénzügyi rendszerek átláthatóságát is. A közszektor pénzügyi ellenőrzésével foglalkozó nemzeti intézmények nemzetközi szervezetet (INTOSAI) működtetnek az egységes ellenőrzési elvek és gyakorlat biztosítása érdekében.

Az adott ország közigazgatási – közpénzügyi rendszerének, történelmi és társadalmi hagyományainak, viszonyainak sajátosságait tükrözik a konkrét ellenőrzési megoldások. **A rendszer alapelemei ugyanakkor – a végrehajtó hatalomtól független számvevőszéki (külső) és a kormányzati (belső) pénzügyi ellenőrzés – minden országban fellelhetők.**

⁶ Dr. Báger Gusztáv: Az IMF és a Világbank új prioritásai. Stratégiai Füzetek 13. 2003. Miniszterelnöki Hivatal Stratégiai Elemző Központ 79-101. p.

1. AZ ÁLLAMHÁZTARTÁSI BELSŐ PÉNZÜGYI ELLENŐRZÉSI RENDSZER (ÁBPE) MAGYARORSZÁGI FEJLŐDÉSE

Az ellenőrzési tevékenység:

- megállapítja a tényeket,
- összehasonlítja, viszonyítja ezeket valamilyen szabályhoz, előíráshoz, végül
- értékeli az összehasonlítás eredményét.

Ilyen értelemben **az ellenőrzés egyidős az emberiséggel.**

Az ősember, amikor vadászatra indult, ellenőrizte, hogy megfelelőek-e a fegyverei (íja, kőbaltája) a vadászat lebonyolításához.

Az ellenőrzés a jelzett egyszerűbb megnyilvánulási formák mellett a történelem során sokkal bonyolultabb és összetettebb tevékenységgé vált. Jelentősége a történelmi fejlődéssel egyidőben egyre nőtt; hatásköre és feladatai fokozatosan bővültek. Az ellenőrzés meghaladta az egyén, a család, a különböző közösségek kereteit, és ma már behálózza az állami és gazdasági élet minden szféráját. **Az ellenőrzés a vezetés, irányítás szerves – nélkülözhetetlen – elemévé vált.**

1.1. A II. világháború előtti ellenőrzési rendszer⁷

Magyarországon a **rendi társadalomban** a központi ellenőrzés a **nádor**, majd a **tárnokmester** feladata volt. Az ellenőrzés fejlődését jelentősen befolyásolta, hogy Habsburg-házi királyaink egyben osztrák uralkodók is voltak, így az ellenőrzési rendszer dominánsan osztrák befolyás alatt állt. A magyar pénzügyek fő felelőse a **XVI. század elején** alapított **Királyi Kamara** volt. Ehhez mellérendelten működött a **királyi helytartótanács**, ill. a **királyi kancellária** állami főhatóságként. A **Királyi Kamara** kezelte az akkori állami bevételi források jövedéki és vámrészeit, a helytartótanács a hadi- és háziadót; a **bécsi főhaditanács** a végvárakkal összefüggő jövedelmeket, a **bécsi udvari kamara** pedig a pénzverési és bányaregálé hozadékait. (Az adók beszedése dominánsan a vármegyék hatáskörébe tartozott.)

A Mária Terézia uralkodása alatt létrejött **Udvari Számvevő Kamara** és egyéb állami ellenőrző szervek fő feladata már kezdetektől az államháztartás elszámolásainak ellenőrzése volt.

⁷ Nyikos László: Közpénzek ellenőrzése I., Perfekt Kiadó c. könyv figyelembevételével

Az 1848-ban megalakult független magyar kormány szakított Béccsel, és létrehozta az államháztartás ellenőrzésének alapjait. Az országgyűlés ellenőrzési hatáskörét törvényben szabályozta, és életre hívta az **Országos Számadásvizsgáló Bizottmányt**, amelynek egyik feladata az állami pénzügyek ellenőrzése lett. A szabadságharc bukásával a folyamat megszakadt és sajnálatos módon **az említett intézmények – rövid működés után – megszűntek.**

A fejlődést azonban nem lehetett megállítani. A már említett **Udvari Számvevő Kamara**, majd az azt követő **Főszámvevő Igazgatóság** is folyamatos átalakuláson ment keresztül és több hasonló feladatot ellátó szervezet is létrejött. 1867-ben a magyar államháztartás önállóvá vált és a különböző minisztériumokban **önálló számvevőségeket** állítottak fel és a Pénzügyminisztériumban külön **főkönyvelőségi osztályt** szerveztek, amelynek alapvető feladata a számadások felülvizsgálata és **az állami ellenőrzés volt, amit a pénzügyminiszter nevében gyakorolt.**

1870-ben létrehozták a **Magyar Királyi Állami Számvevőszéket** – későbbi nevén a **Magyar Királyi Legfőbb Állami Számvevőszéket** -, mely a minisztériumok mellé rendelt szervként működött és elnöke az országgyűlésnek volt felelős.

Hatáskörébe tartozott:

- az összes közüzleti bevételek és kiadások, valamint az állami vagyon ellenőrzése,
- az állami főkönyv vezetése,
- a minisztériumok számvevőségeinek irányítása és ellenőrzése,
- az államigazgatás valamennyi ágazatában az ellenőrzés és a nyilvántartások megszervezése,
- az államadósság kezelése,
- az állami számvitel ellenőrzése
- és végezetül, de nem utolsó sorban a zárszámadás elkészítése.

Az állami ellenőrzésnek a fentiekben jelzett intézménye mellett már működtek más, **egyéb feladatokat ellenőrző szervezetek is, pl.:**

- a különböző szintű államigazgatási szervek mellett működő számvevőségek, ill.
- az állami pénzügyi ellenőrzés végrehajtásának egyéb szervei, tovább
- mindazok a szervezetek, amelyek feladata a gazdasági, társadalmi élet különböző területein az előírások, szabályok betartásának ellenőrzése.

A kiegyezés utáni egész magyar pénzügyi rendszer német-osztrák mintákra alapozódva alakult ki. Bankrendszer hiányában **a magyar királyi központi állampénztár** a kormány pénzét, továbbá az állami hiteleket, az államadósságot és annak szolgálatát kezelte. Az előzőek mellett létrejött **adó és sóhivatalok**, a **királyi fő- és mellék-hivatalok**, valamint **uradalmi pénztárak** a Pénzügyminisztérium felügyelete alatt álltak.

Az 1880. évi LXVI. törvény meghatározta a **zárszámadás szerkezetét**, ami alapján a számvevőszéket az alábbiak vezetésére kötelezték:

- az állami főkönyv (kettős könyvviteli rendszer szerint),
- a rovatkönyv (egyszeri könyvviteli rendszer alapján),
- utalványozási főkönyv (utalványozási fejezet, valamint címek és rovatok szerinti nyilvántartásban),
- ingó és ingatlan állami vagyonelejtár,
- az állami adósságok és a fémváltópénz nyilvántartási könyv,
- nyugdíjnyilvántartások és a számvevőszék költségeit illető számlakönyvek.

A fentiek alapján az évi zárszámadás az éves pénzkezelési kimutatásokból készült. A kimutatások adatait a számvevőszéknél vezetett könyvek alapján ellenőrizték.

Az 1897. évi XX. tv. cikk a számviteli feladatok mellett **a számvevőszéki jogosultságokat is áttekinthetőbbé tette**, amikor egyértelműsítette, hogy a számviteli rend szabályozása során milyen kérdéskörök tartoznak az államháztartási gazdálkodás, valamint a számvevőszék tevékenységi körébe.

A már említett első számvevőszékünk **1914-ben a legfőbb állami számvevőszék néven (LÁSZ) újjáalakult és további 35 éven át így működött**. Az első számvevőszéki törvények szigorú összeférhetetlenségi szabályokat deklaráltak. A törvény ugyanakkor az ellenőrzés függetlenségéről is gondoskodott.

Az állami ellenőrzés mellett fokozatosan **kialakult a vállalati gazdasági ellenőrzés intézményrendszere**, amely elsősorban a bankok, pénzügyintézetek ellenőrző szervezetei által végzett, a vállalatok vagyoni, pénzügyi helyzetének, gazdálkodásának vizsgálatát jelentette.

Európai viszonylatban későn, **1930-ban** vezették be hazánkban **a hites könyvvizsgálók** intézményét.

1939-ben a LÁSZ elnökének az Országgyűlés számára készített bevezető jelentése 14 oldalas volt és tartalma kizárólag a pénzügyi információkra és azok kommentálására szorítkozott. (A LÁSZ-t az **1949. évi XVII. tvr-ben** a II. világháborút követő politikai és társadalmi változások hatására megszüntették.)

A magyar állami pénzügyi ellenőrzés szervezete a **második világháború előtt** megfelelően ellátta azokat a feladatokat, amelyeket az állam a pénzügyi ellenőrzéssel elérni szándékozott: az állami bevételek biztosítását és az államháztartás kiadásainak a felügyeletét. Az államháztartás kiadásainak legfőbb ellenőrzési szerve a **Magyar Királyi Legfőbb Állami Számvevőszék** volt. Az ellenőrzés operatív feladatait a különböző számvevőségek látták el, amelyek függetlenek voltak az államigazgatási szervtől és az intézményektől. Az állami bevételek ellenőrzésének elvi irányítását a **Pénzügyminisztérium** végezte. Az állami üzemek irányítását – amelynek részaránya a felszabadulás előtt jelentéktelen volt – az ágazati illetékes minisztériumok végezték és ők látták el az ellenőrzési feladataikat is.

1.2. Az ún. szocialista ellenőrzési rendszer

A „szocialista ellenőrzés”, ami Magyarországon négy évtizeden át működött, a pártirányítás része volt. Az ellenőrzés rendeltetését abban látta, hogy fegyelmez és jelez. A szocialista ellenőrzést határozottan szembe kell állítani a merőben más feltételeket kifejező és eltérő természetű kapitalista ellenőrzéssel. Az ellenőrzés „az osztársadalmi érdeket szem előtt tartó vezetés” szolgálója volt, szakmailag eléggé meg nem határozott fogalmakat használt. A szocialista ellenőrzés tartalmilag különbözött a „kapitalista” ellenőrzéstől, jóllehet általános definíciójában nagyjában-egészében azonosult azzal.

Az éves költségvetések végrehajtásáról folyamatosan a PM számolt be a ritkán üléselő Országgyűlésnek – ahol dominánsan nem szakértők ültek - ily módon a PM önmagát ellenőrizte, ami „természetes” volt, hiszen ez a minisztérium is végső soron pártirányítás alatt működött, következésképpen **független ellenőrzésről beszélni ebben a rendszerben elvileg és gyakorlatilag egyaránt értelmetlen lett volna.**

„Revizori intézmény”-nek nevezték a könyvvizsgáló cégeket, képesített revizoroknak a könyvvizsgálókat. Az állami vagyon kezelésére és a költségvetés végrehajtására irányuló pénzügyi ellenőrzést alacsonyrendűnek tartották, mivel az csak „a formális

jogszerűség és a nyilvántartások alaki helyessége szempontjából” vizsgálódik. A szocialista ellenőrzés nyíltan megvallotta, hogy a politikától nem független, és szervezeti megoldásai, működési „elvei” is különböznek a piacgazdaságban alkalmazott pénzügyi ellenőrzési elvektől.

A pénzügyi beszámolók megbízhatóságának vizsgálatát nem tekintették az ellenőrzés feladatának. Minden ellenőrzésnél az egész társadalom egyetemes érdekeiből kellett kiindulni, amely alkotóan és hatékonyan elő kellett, hogy segítse a rendelkezésre álló erők ésszerű csoportosítását és az ösztársadalmi érdekek megfelelő optimális felhasználást.

A szocialista ellenőrzés tárgya a „bővített szocialista újratermelési folyamat” volt. A vizsgálatok az elosztás, a fogyasztás elemeire is kiterjedtek. „átfogták” a kulturális, az egészségügyi, a szociális és kommunális szolgáltatásokat, mégpedig nemcsak gazdasági, hanem a „tartalmukat érintő politikai vonatkozásaikban is”. A szocialista ellenőrzés hierarchikus rendszert alkotott. Szervezeti rendszere az idők során változott, de a csúcson mindvégig a pártellenőrzés állt.

A pártellenőrzés kiterjedt az állami, gazdasági és egyéb szervezetekre, és azt vizsgálta, hogyan jutnak érvényre a párt határozatai. Az állami ellenőrzést legmagasabb szinten az Országgyűlés, helyi szinten pedig a tanácsok végezték, de a parlament a pénzügyi ellenőrzéshez nem rendelkezett szakapparátussal. Ezen a szinten az ellenőrzés formája a beszámoltatás volt.

Kiegészítő funkciót töltött be pl. a felügyeleti ellenőrzés, amely a rendszerváltás után is működött. Az államigazgatási ellenőrzés legfőbb szerve a népi ellenőrzés és annak országos szervezete volt. Vezetőjét jellemzően az állampárt apparátusából választották ki. A feladatokat a dolgozók sokaságának társadalmi munkaként vállalt közreműködésével oldották meg. **Magyarországot elsőként a népi ellenőrzés képviselte az INTOSAI-ban.**

Az államigazgatási ellenőrzési hierarchia következő szintjén helyezkedett el a Pénzügyminisztérium revizori szervezete, legalul pedig a szakosított ellenőrzés szervei. Évenként egyszer rendszeresen ellenőrizték a hatáskörükbe tartozó gazdasági, igazgatási vagy más egységeknél a gazdálkodás rendjének betartását, a társadalmi tulajdon védelmét és a működés gazdaságosságát. A rendszeres revizori tevékenység végzésénél említést érdemel a Pénzügyminisztérium Revizori (később

Ellenőrzési) Főosztálya (ahol e dolgozat készítője is 9 évig dolgozott). Különleges feladata volt, hogy szervezési és módszertani segítséget nyújtson a többi irányító hatóság revizori szakszerveinek.

Végezetül azt is meg kell még említeni, hogy a szocialista ellenőrzésnek nyíltan deklarált feladata volt a **bürokrácia leleplezése** (amit nem mindig tekintették ellenséges szándékúnak) és ez a leleplező funkció szorosan összekapcsolódott a **felelősségre vonás** kezdeményezésével (amit dominánsan nevelő célzatúnak tartottak). A gyakorlatban azonban ez a kettős szerep gyakran összemosódott.

a) Népi ellenőrzés

A hazai állami ellenőrzés fő intézménye a népi ellenőrzés, illetőleg annak vezető szerve, a **Központi Népi Ellenőrző Bizottság (KNEB)** többlépcsős fejlődésének köszönhetőe létét.

1949 végén ÁEK néven az „egységes központi ellenőrzési szakintézmény” a 1948 áprilisában létrejött Állami Ellenőrzési Központ és a LÁSZ egybeolvasztása útján alakult meg. A cél továbbra is az volt, hogy évente legalább egyszer átfogó revíziókat tartsanak.

A Minisztertanács 343/1949. sz. határozata például a **következő „súlypontokat” jelölte ki:**

- a kormányhatározatok végrehajtásának ellenőrzése;
- a takarékoság és a gazdaságosság érvényesülésének vizsgálata;
- a tervteljesítés és a tervszerűség ellenőrzése;
- hiba esetén az ezzel kapcsolatos személyi felelősség mértékének megállapítása;
- az állami és gazdasági titkok védelmének (az „éberségi rendszabályok” betartásának) vizsgálata;
- a szervezet helyes méretezésének és az egyéni felelősség érvényesíthetőségének vizsgálata.

1952 elején újabb változásokra került sor, amelyek érintették az ÁEK működési rendszerét. **Az ÁEK-ban vezették,** és a vizsgálatok tipikus válfajává tették az ún. témavizsgálatokat. Egyes kormányhatározatok végrehajtásának vagy

időszerű népgazdasági problémák megoldásának ellenőrzését „representatív” módon kiválasztott egységeknél néhány, előtanulmányok alapján kijelölt, fő kérdésre összpontosított vizsgálattal hajtották végre. Általánosított következtetéseket vonhattak le és javaslatokat tettek a feltárt problémák megoldására. Az ellenőrök szigorú utasítást kaptak arra, hogy a vizsgálati jegyzőkönyvben tartózkodjanak a szubjektív természetű megítélések közlésétől. A felelőssé tett személyek kötelesek voltak írásban magyarázatot adni a jegyzőkönyvben foglalt tényekről. Bevezették az „utóvizsgálatokat” vagyis az eredeti ellenőrzés megállapításaiból kiinduló ellenőrzéseket. Követelmény volt, hogy az ellenőrzés bírálata személyre szóló legyen: nem volt elég megállapítani a hibát, hanem azt is fel kellett tárni, hogy az kinek a mulasztásából történt.

Az ÁEK is kapott (1952-ben) olyan – a szovjet gyakorlatot követő – adminisztratív jogokat, amelyekkel a vizsgálatok közvetlen hatékonyságának javítását szerették volna elősegíteni.

Az ÁEK 1952-től 1954-ig, három év alatt évenként mintegy 400 téma vizsgálatára vállalkozott, amit azonban nem tudott végrehajtani. 1955 augusztusában az ÁEK-t minisztériummá szervezték át. Párthatározat és törvényerejű rendeletek jelölték ki az **Állami Ellenőrzés Minisztériumának kiterjesztett jogait, s a működés tovább-fejlesztésnek irányelveit**. A korábban is meglévő hatáskörök megőrzése mellett két további jogosítványt kapott az állami ellenőrzés minisztere: közvetlenül szabhatott ki fegyelmi büntetést a törvények megsértésében, bürokratikus eljárásban, pazarlásban, valamint az állami fegyelem más módon való megsértésében vétkes személyekre, tovább kötelező utasítást adhatott az ellenőrzött szervek vezetőinek a feltárt törvénysértések megszüntetésére.

A népi ellenőrzés legfelső szerve a KNEB volt, melynek **tagjait a Népköztársaság Elnöki Tanácsa nevezte ki**. Ami az ellenőrzés „technológiai” problémáját illeti, a szocialista (népi) ellenőrzés nem a „hogyan?”, inkább a „miért?” kérdését tartotta fontosnak megválaszolni. Az ellenőrzés módszertani sajátosságait is tipizálták. A vizsgált feladat jellege szerint is csoportokat képeztek: általános, eseti, téma- és komplex ellenőrzéseket különböztettek meg. Az általános ellenőrzés célja valamely vállalat (intézmény, hivatal) működésének átfogó értékelése volt. A témaellenőrzések tárgya nem valamely igazgatási vagy

gazdasági egység, hanem egy-egy népgazdasági jelentőségű probléma, illetőleg megoldásának módja volt.

b) Állami ellenőrzés, pénzügyi-gazdasági ellenőrzés

Az állami ellenőrzést a rendszerváltásig Magyarországon a Minisztertanács irányította. Az állami ellenőrzésről a hetvenes évek végén született minisztertanácsi rendelet szerint a **„pénzügyi-gazdasági ellenőrzésnek, mint az állami ellenőrzés egyik elemének, alapvető célja annak megállapítása, hogy**

- ◇ a gazdálkodó szervezet mérlege és eredmény-kimutatása a valóságnak megfelelően tartalmazza-e vagyonát és gazdasági tevékenysége eredményét; számviteli rendje és bizonylati fegyelme megfelel-e az előírásoknak;
- ◇ a gazdálkodó szervezet megfelelően teljesítette-e az állammal szemben fennálló pénzügyi kötelezettségeit, szabályszerűen járt-e el a költségvetési juttatások igénybevételénél és felhasználásánál, valamint az érdekeltégi és egyéb alapjai képzésénél és felhasználásánál;
- ◇ a gazdálkodó szervezeteknél miként érvényesülnek a pénzügyi-gazdasági tartalmú központi határozatok; hogyan értékelhető a közgazdasági szabályozórendszer működése, annak a gazdálkodó szervezetre gyakorolt hatása;
- ◇ a költségvetési szervek pénzeszközeiket a feladatokkal arányosan, a célszerűségi és takarékosági követelmények figyelembevételével használták-e fel.”

A vállalatok és intézmények felügyeleti ellenőrzésének fő célja az volt, hogy – „elsősorban a társadalmi és népgazdasági célokkal való egybevetés és a tevékenység gazdaságosságának, hasznosságának megítélése útján” – átfogó (komplex) és konkrét vizsgálatokkal értékelje a vizsgált szervek tevékenységét, javaslataival segítse elő feladataik megoldását.

Az egykori szocialista (állami) ellenőrzésen belül prioritást élvező népi ellenőrzésnek nem volt feladata a számviteli típusú, a mérlegvalódiságra, a számviteli rendre, a költségvetési támogatások szabályszerű felhasználására irányuló ellenőrzés. Ugyancsak nem volt ez feladata a „vállalatok és intézmények felügyeleti ellenőrzésének”. Csak a **PM Bevételi (később Ellenőrzési)**

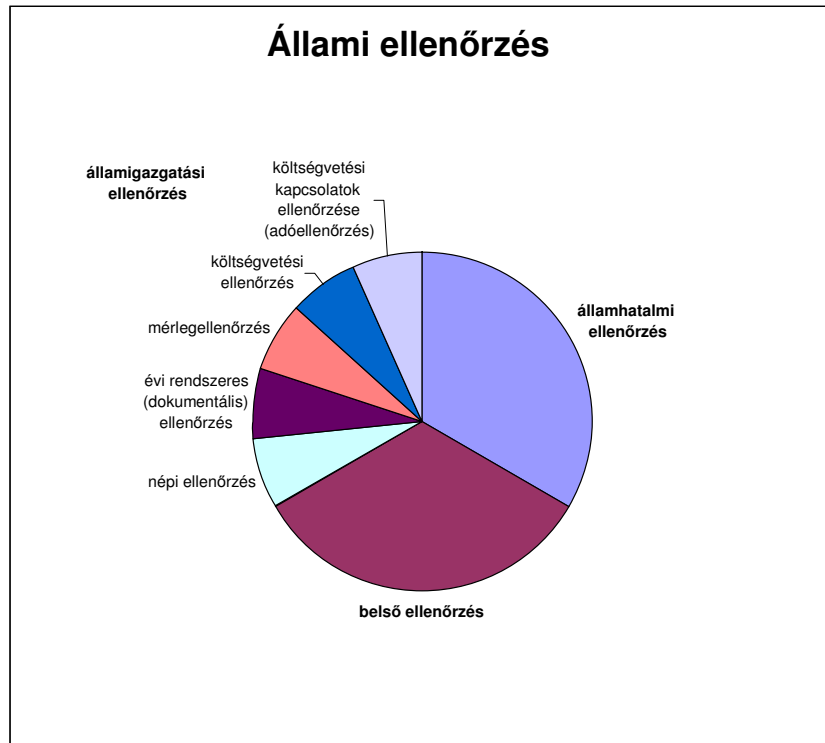
Főigazgatósága (az APEH jogelődje) végzett a mai értelemben vett pénzügyi ellenőrzést.

A gazdasági (és pénzügyi) ellenőrzés feladata, hogy biztosítsa a törvényesség betartását a gazdasági-pénzügyi tevékenység során, másrészt, hogy elérje azt, hogy a vállalatok, intézmények és szervezetek gazdasági-pénzügyi műveletei ne csak megfeleljenek a törvényeknek és más jogszabályoknak, hanem azok ténylegesen is ésszerűek, hatékonyak, célszerűek legyenek.

A pénzügyi-gazdasági ellenőrzés feladata volt hozzájárulni a népgazdaság kihasználatlan tartalékainak feltárásához, az állami költségvetés bevételeinek növeléséhez, kiadásainak csökkentéséhez, az állóeszközök, a nyersanyagok, a fűtőanyagok, a munka- és pénzügyi erőforrások leghatékonyabb és leggazdaságosabb felhasználásához, az egységnyi termékre eső előállítási ráfordítások csökkentéséhez, a szocialista tulajdon megőrzéséhez és erősítéséhez. Végző soron a munkatermelékenység emelésének biztosítására, a társadalmi termelés, a pénzfelhalmozások növelésére irányult, hogy elősegítse „a szocialista-kommunista társadalom építése ütemének meggyorsítását”.

A központi állami ellenőrzési tevékenységet végző szerveknek foglalkozniuk kellett az állami népgazdasági terv (távlati, közép és évi) és költségvetés végrehajtásának ellenőrzésével is. A költségvetés végrehajtásáról gondoskodó szerv egyúttal a költségvetés végrehajtásának (ideértve a költségvetési politika végrehajtását is) ellenőrző szerve is volt.

Az áttekintett időszak ellenőrzési szerveit az alábbiakban lehet összefoglalni:

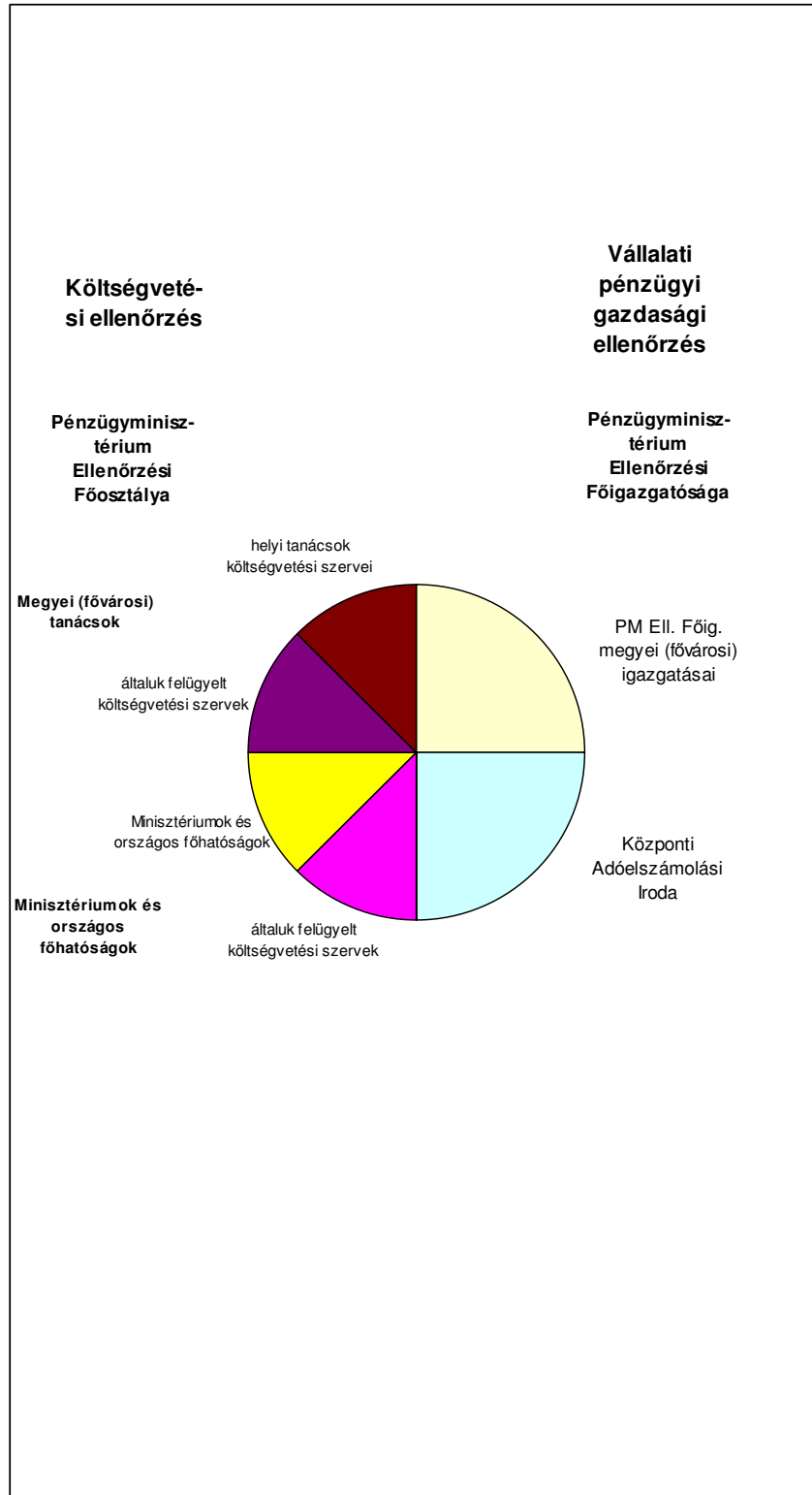


1.sz. ábra A szocialista (népi) ellenőrzés Magyarországon 1957-1967 között

Megjegyzés: Az állami ellenőrzést segítette, kontrollálta a társadalmi ellenőrzés



2. sz. ábra Az államigazgatási ellenőrzés rendszere 1968-tól



3. sz. ábra A pénzügyi-gazdasági ellenőrzés szervezete

2. A RENDSZERVÁLTÁST KÖVETŐ – A PÉNZÜGYI ELLENŐRZÉSI RENDSZERT ALAPJAIBAN ÉRINTŐ – INTÉZKEDÉSEK ÁTTEKINTÉSE

Már a 80-as évek elején a magyarországi ellenőrzési szakirodalomban elfogadottá vált, hogy a **vezetés (irányítás) szerves része az ellenőrzés**, ezért az állam (gazdaság) irányítás hatékonyságának javításához feltétlenül szükséges a pénzügyi-gazdasági ellenőrzés szerepének növelése. (Persze a gazdaság ebben az időszakban pártirányítás alatt működött.)

Egyre inkább aktuálissá vált **Bibó István azon okfejtése, miszerint:** „A hatalomkoncentráció gazdasági téren előidézi az államhatalom gazdaságpolitikai szerveinek anyagi korrumpálódását, ezért szükség van olyan szervezetekre, amelyek az anyagi és hatalmi korrumpálódással szemben ellensúlyt jelentenek.”

A modern világ, a globalizáció és az integráció megjelenése az utóbbiak felerősödése **folyamatosan „aktualitásban” tartják az ún. Limai Nyilatkozat megállapításait.**⁸

A limai nyilatkozat (elfogadva 1977 októberében)⁹ azon kevés állásfoglalások közé tartozik, amelynek rendkívül **alaposan átgondolt mondanivalója és szerkezete máig ható erővel bír.**

A nyilatkozat

- Nemcsak **kimondja a számvevősékek függetlenségét**, hanem meg is indokolja miért van rá szükség, értelmezi a függetlenség módját és feltételeit, valamint definiálja a különböző intézményekhez való viszonyát is.
- **Meghatározza a számvevősékek tevékenységének korlátait**, döntéseinek hatásait.
- Részletes **módszertani útmutatást ad** a tevékenység tartalmához és területeihez, valamint megadja a minőségbiztosítás elveit is.
- **Elhelyezi a számvevősékek tevékenységét** a nemzetközi szinten.

A nyilatkozat képes volt és ma is képes arra, hogy keretet adjon a sokat **változó világ követelményeihez adaptálódó pénzügyi ellenőrzés számára:**

- ◇ **A pénzügyi ellenőrzés a társadalom működési biztonságának növelésére szolgál.** Az ellenőrzés a társadalmi jólét és fejlődési lehetőség meghatározó

⁸ A limai nyilatkozat interpretálása – a modern világ, a globalizáció és integráció jelenségszoportjába illesztve, Chikán Attila kézírata, 2000.

⁹ The Lima Declaration of Guidelines on auditing Precepts. www.intosai.org, 1998

befolyásolására alkalmas tevékenység, ezért a társadalom más befolyásoló tényezői között **kiemelkedő a szerepe a társadalmi koordinációs mechanizmusok rendszerében.**

- ◇ Az előzőek alapján **az ellenőrzés nem öncélú**, sem indítékai, sem céljai nem függetlenek a társadalom irányításának, működésének más mechanizmusaitól.
- ◇ **A pénzügyi ellenőrzés át- meg átszövi egy adott ország koordinációs mechanizmusait.** A „hogyan” kérdésre világos és a konkrét helyzetekre jól adaptálható általános elveket ad a limai nyilatkozat, így itt jelentkezik az az erénye, hogy nem specifikálja túl az ellenőrzés egyes tényezőit és így válik lehetségessé az adaptáció.
- ◇ A globális¹⁰ hatékonyságnöveléshez **a pénzügyi ellenőrzés döntően két csatornán járul hozzá:**
 - Az egyik a nemzetállamok államhatalmi **gépezetének visszatartása** az egyoldalú, rövidtávú politikai érdekektől torzított előnyszerzési próbálkozásoktól¹¹.
 - A másik módja, hogy **részt vesz** az INTOSAI (s mögötte a számvevőszékek) a globális hatékonyság növelésében, valamint a **korruptió** és a feketegazdaság jelenségeinek és következményeinek **visszaszorításában.**
- ◇ Kiemelten fontos, hogy a limai nyilatkozat a gyakorlatban bizonyította be, hogy lehetséges a különböző hagyományokon, kultúrákon, politikai berendezkedéseken **átívelő elvek megfogalmazása a pénzügyi ellenőrzés számára.**¹²

2.1. Az ÁSZ létrejötte és jogosultságai

Az Országgyűlés törvényalkotó funkciójával elvileg egyenrangú az az ellenőrzési funkció, ami többek között a törvények, határozatok végrehajtásának figyelemmel kísérését jelenti és elsősorban a végrehajtó hatalom tevékenységére irányul. Az államhatalmi ellenőrzés sajátos területe a pénzügyi-gazdasági ellenőrzés, amit az

¹⁰ A mai értelemben vett globalizáció mozgatója a gazdaság, alapjait-lehetőségeit az informatika és a logisztika fejlődése teremtette meg. A globalizáció új megvilágításba helyezte a társadalmi koordinációs mechanizmusokat is.

¹¹ Így teremtve meg alapját annak, hogy egységes elvek és módszerek segítségével folyják az egyes országokban a szabályosság és a teljesítmény ellenőrzése.

¹² Rendkívül fontos ebből a szempontból az a szigorú következetesség, amellyel az INTOSAI a követlen politizálástól igyekszik magát távontartani, ami mind praktikus szempontból, mind pedig etikailag alapvető jelentőségű.

Országgyűlés külön e célból létrehozott intézménye, az Állami Számvevőszék (ÁSZ) végez.

A hatályos Alkotmány VI. fejezete rögzíti az Állami Számvevőszék feladatait, amely 1989 őszén született, és az 1990. évi választásokat követő alkotmánymódosítás sem változtatta meg. Elgondolkodtató, **hogy rendszerváltó törvényként a számvevőszéki törvény változatlan,** miközben tucatnyi olyan magas rendű jogszabály született és változott, amely lényegesen befolyásolta az ÁSZ eredeti tevékenységét (önkormányzati törvény, privatizációs törvények, államháztartási törvény, számviteli törvény, pénzügyi törvény stb.). Ameddig nem jött létre Országgyűlésen belül a Számvevőszéki Bizottság, addig a Költségvetési Bizottság felügyelte a területet. 1990 őszén – a költségvetési bizottság javaslatára – készítette elő az ÁSZ „hosszabb távú ellenőrzési koncepciót és stratégiát” majd terjesztette az Országgyűlés elé.

A számvevőszékek nemzetközi szervezetéhez (INTOSAI) tartozik a hazai ÁSZ is – több mint 160 ország mellett – és egyre inkább kiteljesedik tevékenysége.

Az Állami Számvevőszék rendszeres külső kontrollt gyakorol a közpénzek és az állam vagyonával gazdálkodók tevékenysége fölött. A számvevőszéki ellenőrzés a maga sajátos eszközeivel – a nyilvánosság erejével, a folyamatosan javuló szakszerűséggel és az elvárható pártsemlegességgel – olyan károkat előz meg, amelyek egyébként az egész nemzetgazdaságot, valamint az adófizető állampolgárok összességét sújtaná. Az ÁSZ nem adhat receptet számos gazdasági és társadalmi probléma megoldására, nem minősítheti a kormánykoalíciók gazdaságpolitikáját, mert csak így őrizheti meg pártsemlegességét. (De természetesen panaszírodaként sem működhet.)

Az ÁSZ törvény 2. § (1) bekezdése szerint az **ÁSZ ellenőrzi „az állami költségvetési javaslat megalapozottságát, a bevételi előirányzatok teljesíthetőségét”.** Tevékenysége a költségvetési törvényjavaslat alkotó kritikájára koncentrálódik, mégpedig az alábbiak szerint:

- a hatályos jogszabályok szerint dolgozták-e ki a törvényjavaslatot,
- konzisztens rendszert alkot-e a költségvetés,
- az előirányzott kiadások és bevételek számításokkal, elemzésekkel, prognózisokkal kellően alátámasztottak-e?

A fentiekén túl az ÁSZ-nak vizsgálnia kell a „kötségvetés hitelfelvételeit, azok felhasználását és törlesztését”, ami nyilvánvalóan egy szabályszerűségi ellenőrzés, amit a zárszámadás vizsgálata keretében és utólag lehet elvégezni. A fentiekkel ellentétben folyamatba épített előzetes ellenőrzést tételez fel az, hogy „az Országgyűlés felhatalmazása nélkül a költségvetés egyetlen kiadási tételét sem lépjük túl, és ne kerüljön sor átcsoportosításra”. A fentiekkel összefüggésben az **ÁSZ alapvető feladata, hogy ellenőrizi „az állami költségvetés végrehajtásáról készített zárszámadást”**. Ez az ellenőrzés bizonyosságot szolgáltat az Országgyűlésnek ahhoz, hogy a költségvetési törvényben foglaltak végrehajtásának felelősségével hogyan él a Kormányzat. Az éves zárszámadás ellenőrzésekor az ÁSZ összeveti a Kormány által benyújtott törvényjavaslatot a hatályos jogszabályok előírásával és ellenőrizi a mellékletek számszerű helyességét is. Helyszíni vizsgálatokat végez ugyanakkor a költségvetési fejezeteknél és egyes helyi önkormányzatoknál is. A zárszámadási vizsgálat közben számos megállapítást és javaslatot tesz általános minősítést nem ad, és nem nyilatkozik a Kormány elszámolásának a megbízhatóságáról.

Az ÁSZ ellenőrzések fő típusai:

– szabályszerűségi ellenőrzés

A szabályszerűségi ellenőrzés szervezetekre, tevékenységekre, programokra, azok működésére, a kapcsolódó pénzügyi folyamatokra, elszámolásokra irányul. Célja azok törvényességének, szabályszerűségének megítélése.

• Pénzügyi szabályszerűségi (megbízhatósági) ellenőrzés

Célja a központi költségvetés végrehajtásáról készült éves költségvetési beszámolókat esetében a következő teljesítmények értékelése:

- a költségvetési beszámoló a pénzügyi, vagyoni helyzetről megbízható, valós képet ad;
- a költségvetési beszámolót a törvényi előírásoknak megfelelően, az elfogadott számviteli alapelvek következetes alkalmazásával készítették el;
- a költségvetés végrehajtása jogszabályokkal összhangban van;
- a közvetlen bevételek és kiadások mérlegadatai teljes körűek.

- **Egyéb szabályszerúségi ellenőrzés**

Szervezetek, tevékenységek, projektek működésére, a kapcsolódó pénzügyi folyamatokra, elszámolásokra irányuló ellenőrzés, amelynek célja a működés törvényességét, szabályszerúségét biztosítani hivatott kontrollrendszerek értékelése, minősítő vélemény adása nélkül.

- **Teljesítményellenőrzés**

Átfogó célja annak megállapítása, hogy a szervezetek a projekteket, tevékenységeket gazdaságosa, hatékonyan és eredményesen hajtották-e végre.

- **Átfogó ellenőrzés**

Szervezetek működését, projektek, tevékenységek végrehajtását szolgáló belső irányítási, szabályozási (kontroll) és ellenőrzési rendszerre irányul. Célja rendszerszemléletben, hosszabb időszakra kiterjedően összefüggéseiben megítélni, értékelni, hogy a közszférában a belső kontrollrendszerek kiépítése, működése megfelelő biztosítékot ad-e a szervezet tekintetében az állami és/vagy az önkormányzati gazdálkodási feladatok megfelelő, szabályszerű, gazdaságos, hatékony és eredményes ellátására, az erőforrások védelmére, a megbízható pénzügy és nem pénzügyi információszolgáltatási és beszámolási rendszerre.

Az ÁSZ egyéb feladatai:

- figyelemmel kíséri az államháztartás számviteli rendjének betartását, az államháztartás belső pénzügyi ellenőrzési rendszerének működését, véleményezi a továbbfejlesztésükre vonatkozó javaslatokat, illetőleg ilyen javaslatot tesz
- az ÁSZ elnöke
 - ellenjegyzzi a költségvetés hitelfelvételére vonatkozó szerződéseket,
 - véleményezi az állami vagyonkezelő szervezet belső ellenőrzési szabályzatát, s javaslatot tesz e szervezet felügyelő bizottságának elnökére, valamint könyvvizsgálójára, a Magyar Nemzeti Bank könyvvizsgálójára s az elkülönített állami pénzalapok könyvvizsgálóira.

Az ÁSZ irányítása és szervezete:

○ **A belső szervezet és irányítás rendje**

Az ÁSZ-ról szóló törvény meghatározása szerint az Állami Számvevőszék elnökből, alelnökökből, főtítkárból, vezetőkből, számvevőkből, legalább középfokú végzettségű köztisztviselőkből, ügykezelőkből és a Munka Törvénykönyve hatálya alá tartozó alkalmazottakból áll.

A számvevőszéki törvény kimondja, hogy az elnök irányítja az ÁSZ tevékenységét és gondoskodik arról, hogy az a törvény előírásainak megfeleljen.

○ **Számvevőszéki stratégia**

Az ÁSZ a parlamenti ciklushoz igazodva, négyévente áttekinti és aktualizálja a szervezet stratégiáját. Az ÁSZ törvényi kötelezettségeiből és jogosultságaiból kiindulva a külső környezeti kihívásokra, az államháztartás és a közigazgatás modernizálására vonatkozó igényekre figyelemmel alakítja ki stratégiáját, szem előtt tartva a számvevőszéki (pénzügyi) ellenőrzés fejlődési trendjeit, a nemzetközi gyakorlat alakulásait.

○ **Az irányítást szolgáló éves ellenőrzési tervek**

Ezek tartalmazzák az év során megoldandó ellenőrzési feladatokat, az egyes ellenőrzések célját, szakmai jelentőségét, az ellenőrzési folyamat fő szakaszainak ütemezését (időzítését), valamint az azok végrehajtásához tervezett teljes kapacitási igényt (ellenőri napban kifejezve), s utóbbin belül külön a tervétet terhelő mennyiséget is.

○ **Belső szabályzatok**

Az ÁSZ-ra vonatkozó szabályozás lényegében három szintű, amennyiben az államszervezetben elfoglalt helyét, státútumát alapvetően az Alkotmány, ellenőrzési kötelezettségeit és jogosultságait az ÁSZ-ról szóló törvény és más törvények előírásai szabják meg, végül a szervezet vezetését, irányítását, ellenőrzési tevékenységét, parlamenti, kommunikációs és nemzetközi kapcsolatait, működését és gazdálkodását az elnök által kiadott SZMSZ, valamint további – elsősorban, de nem kizárólag a gazdálkodásra és a pénzügyi elszámolásokra vonatkozó – belső szabályzatok határozzák meg.

- **Az irányítást segítő testületek**

Az ÁSZ tevékenységének irányítását az alelnökökből és a fő szakmai vezetőkből álló elnöki értekezlet, a főtitkári értekezlet, továbbá a külső szakértőkre is támaszkodó elnöki tanácsadó testület, valamint a módszertani bizottság és a felvételi bizottság segíti.

- **A főbb szervezeti egységek és feladataik**

Az ellenőrzéseket két igazgatóság végzi, egy pedig az intézmény irányításának és működtetésének teendőit látja el. Az előbbieket egy-egy főigazgató, az utóbbit a főtitkár irányítja.

Hogyan tovább Számvevőszék?¹³

A szociális piacgazdaság megvalósítását célul kitűző jogállamban nem egyszerű egyértelműsíteni a számvevőszéki ellenőrzés szerepét, különös tekintettel a többpártrendszerű parlamenti demokráciára. Mindenféleképpen az **Országgyűlésnek kell tisztáznia azt**, milyen számvevőszékre tart igényt; olyanra, amely az ellenőrzött intézmények felé jár el csak szigorral, vagy olyanra, amelynek **akár szankcionáló (kvázi bírósági) hatásköre** is van vagy olyanra, amely kvázi hatalmi ágként működik vagy végezetül olyanra, amely mind a törvényhozó mind a végrehajtó hatalom felé tanácsadóként jár el.

A jelenlegi gyakorlatban bármelyikre lenne lehetőség, de **az esetleges változtatások mind az alaptörvényben, mind az alkotmányban is egyértelműsítésre szorul:**

- ❖ Az alaptörvény **az állam vagyonkezelésének ellenőrzésével** összefüggésben a vállalatok és vállalkozások **vagyonérték-megőrző és vagyongyarapító tevékenységét jelöli meg** a vizsgálatok tárgyául, miközben az állami vagyon leépítése van éppen folyamatban, így a **gyarapítás nehezen értelmezhető** és nem egyértelmű az ÁSZ szerepe az állami tulajdonú társaságok ellenőrzése vonatkozásában.
- ❖ Az Alkotmány az **ÁSZ számára a költségvetési hitelfelvételre vonatkozó szerződések ellenjegyzését előírja**. Nem egyértelmű, hogy ez csak a Magyar Nemzeti Bank részéről a központi költségvetésnek nyújtott hitelekre vonatkozik

¹³ Nyikos László: A független pénzügyi (számvevőszéki) ellenőrzés megoldásra váró problémái, Társadalom és Gazdaság 2002. 24. évf. 1. sz. cikk figyelembevételével

vagy pedig a Kormány által a külföldi vagy hazai bankoktól felvett hitelekre és/vagy értékpapír-kibocsátásokra is kiterjedhet. (Az sem egyértelmű, hogy mi a szankció, ha a szerződő felek elfelejtik az ÁSZ ellenjegyzését megszerezni.)

- ❖ **Az ÁSZ az állami költségvetési javaslat megalapozottságát évente** (pótköltségvetés esetében akár kétszer is) **vizsgálja**. Továbbra is kérdés, hogy a törvényességi aspektusok mellett hogyan lehet a felhasználások szükségességét és célszerűségét ellenőrizni. Ezt a problémát az ÁSZ eddig úgy oldotta meg, hogy csak a törvényi koherenciát és a számszaki korrektséget vizsgálta a költségvetési törvény-javaslatban.
- ❖ **Az ÁSZ az állami költségvetés felhasználásának törvényességét előzetesen felül kell hogy vizsgálja az Alkotmány szerint.** Ezen feladat lebonyolítására az ÁSZ szervezete még nem képes. Ez ugyanis olyan lebonyolítási rendszert tételezne fel, amelyben a számvevő ott ül a költségvetési intézményekben és közvetlen ellenjegyzzi a kötelezettség-vállalásokat. (Hogy csak olyan kifizetés történhessen, amit az Országgyűlés jóváhagyott.)

Az előzőek alapján ezen a téren az ÁSZ „csendes alkotmánysértésben” van.

- ❖ Eltérően több más európai számvevőszéktől az ÁSZ hatásköre kiterjed az önkormányzatokra – Németországban például nem – és így teljes kapacitásának csaknem felét ezek az ellenőrzési feladatok kötik le és így sem teljes körűek.
- ❖ Az ÁSZ szervezetszerű irányítására az Országgyűlés jellegéből adódóan képtelen, így az ÁSZ tevékenysége fölött ellenőrzés és/vagy szakmai kontroll nehezen értelmezhető. A fentiekből adódóan az ÁSZ-nak inkább előnye, mint hátránya származik a parlamenti alárendeltségből, de az ország érdeke mégiscsak a világos, egyértelmű helyzet megteremtése lenne. (Itt említhető meg az is, hogy miközben a parlament választja az ÁSZ alelnökeit, azoknak semmi érdemi önálló hatáskörük nincs, **az ÁSZ minden lépése és tevékenysége elnökcentrikus.**)

A hatályos számvevőszéki törvény a maga idejében az egykori kelet-európai országok első törvénye volt. Két fő motívum sürgette a kidolgozását: az áttekinthetetlen államadósság és a privatizálásra váró állami vagyon. (Megszületésének idején még nem volt az országnak sem államháztartási, sem számviteli törvénye, de az önkormányzati, a jegybanki és privatizációs törvény is jóval az ÁSZ felállítása után látott napvilágot.) Koraszülöttségének szakmai

következményei hamar felismerhetőkké váltak, de a jelentősebb módosítása, újraalkotása iránti érdeklődést csak az EU-csatlakozási tárgyalások keltették fel.

Úgy tűnik **nincs aktualitása egy új számvevőszéki törvényjavaslat kidolgozásának:**

- az ÁSZ (elnöke) csak kisebb korrekciókra gondol, ő maga pedig közvetlenül nem is nyújthatna be törvényjavaslatot;
- az OGY Számvevőszéki bizottságát hosszú évek óta nem lehet motiválni egy ilyen, kétségtelenül jelentős szellemi erőfeszítést és időt igénylő ügy kezelésére;
- **a pénzügyi kormányzatnak nem érdeke** egy szakmailag autentikus, tőle mindenféle értelemben független számvevőszéki ellenőrzés, a jelenlegi időszakban pedig egyébként is éppen elég gondot okoz számára a Brüsszeli bizottság által ösztönzött PIFC;
- **az igazságügyi kormányzat** lehetne a törvényelőkészítő kormány szerv, de ahhoz, hogy e kérdéssel érdemben foglalkozzon, politikai döntésre volna szükség.

Végezetül az is feltétlenül megemlítenő, hogy miközben az Áht. deklarálja, hogy a számvevőszéki ellenőrzés az államháztartás forrásainak, azok felhasználásának és vagyonnal való gazdálkodásnak az ellenőrzését végzi, arra is utal, hogy az ÁSZ feladatait, hatáskörét és szervezetét külön törvény állapítja meg. **Ez a szabályozási kettősség is hozzájárul ahhoz,** hogy az Áht. gyakori módosítása következtében **az ÁSZ feladatai kötöttebbé váltak és mennyiségileg is növekedtek.** (Kovács Árpád ÁSZ elnök tájékoztatása szerint¹⁴ az elmúlt időszakokban már 25 olyan törvény született, amely úgy növelte a szervezet hatáskörét és feladatait, hogy nem az ÁSZ-ről szóló minősített országgyűlési többséghez kötött törvényt módosították.)

Az Állami Számvevőszék mint az INTOSAI (valamint az EUROSAI) tagja részt vesz annak kongresszusain és munkájában, kezdeményezéseiben és tevékenységében aktív szerepet vállal. Az ÁSZ elnöke legutóbbi publikációiban két kongresszus kiemelt megállapításait is irányadónak tekinti az ÁSZ működése, működtetése szempontjából¹⁵:

¹⁴⁻¹⁵ Kovács Árpád: Pénzügyi ellenőrzés változó erőterben, Perfekt Kiadó 2006

- ❖ **Az INTOSAI XVII., szöuli kongresszusa (2001. október 22-27.)** mérleget vont a számvevőszéki ellenőrzések technikai és eljárási alapkérdéseiben és beszámolt arról, hogy állami ellenőrzés szinte valamennyi ágában elkészültek azok az útmutatók, amelyek segítik a számvevőszéki munkát. Egyetértettek a résztvevők abban, hogy a világszervezet „sarokköveket” adjon a harmadik évezred pénzügyi ellenőrző szervezeteinek az identitásuk meghatározásához. A kongresszuson új, eddig még nem vitatott kérdések is felmerültek¹⁶, **a közfinanszírozás, valamint a globalizálódó világban előtérbe került szolgáltatások és az azokkal összefüggő ellenőrzés** vonatkozásában. Kiemelten merültek fel még a terrorizmus céljait szolgáló nemzetközi pénzmosás elleni küzdelem kérdései is. Munkacsoportot hoztak létre, hogy a reformok megvalósítása elősegítéseként – tanácsadói szerepben – a közigazgatás átalakításával is foglalkoznak.
- ❖ **Az EUROSAI V., moszkvai kongresszusán (2002. május 27-31.)** megvitatásra kerültek a európai számvevőszékeknek a költségvetések végrehajtása, valamint tervezése ellenőrzéseihez kapcsolódó országtanulmányai. Az előzőekkel összefüggésben értékelték a számvevőszékek szerepét a költségvetési zárszámadás elfogadásának folyamatában. Egységes volt a résztvevők véleménye abban, hogy mind a végrehajtó, mind a törvényhozó hatalommal **együtt kell működniük az állami pénzügyi ellenőrzési rendszer egészének fejlesztése érdekében**. A kongresszus megállapította, hogy a számvevőszékeknek a költségvetések végrehajtásának ellenőrzése során felgyülemlett tapasztalatait, az így felhalmozódott tudásanyag hasznosítása további vezetési, ellenőrzési muníciót jelent és nagyobb parlamenti befolyást biztosít a költségvetés tekintetében, így hozzájárul az állami szektor működése eredményességéhez is.¹⁷ Egységes álláspontra jutottak abban is, hogy az állami költségvetés átláthatóságán kívül **a parlamentek egyre inkább elvárják a megbízható és megerősített (igazolt) információt az állami kiadások összegére és a kiadási tételekre egyaránt**, valamint azt is, hogy milyen az eredményessége

¹⁶ Gantner Péter: Az INTOSAI XVII. kongresszusáról (Pénzügyi Szemle, 2001, 11. szám)

¹⁷ Kovács Árpád fontosnak tartotta e vonatkozásban kiemelni azt, hogy a számvevőknek a beszámolókat ellenőrzését végezve megbízható információt kell biztosítaniuk a kormányzat általi költségvetés-végrehajtás mikéntjéről és fokáról egyaránt.

a közpénzek felhasználásának. Moszkvában új megközelítést jelentett az az állásfoglalás, hogy a számvevősékek a parlament független tanácsadójaként aktívabb szerepet kell, hogy vállaljanak.

2.2. A KEI - KEHI létrejötte, feladatrendszere

1992 tavaszán az Áht. vitájában [Áht. 125. § (5) bekezdése] elfogadásra került, hogy a **Kormány a központi költségvetés és az alapok**, valamint a központi költségvetési szervek tekintetében a **költségvetési ellenőrzésért felelős állami szervet jelöl ki**. A Kormány **1993 januárjában** – a fentiek alapján – a **Központi Számvevőszéki Hivatalt (KSZH) hozott létre**, amely országos hatáskörű államigazgatási szervként kezdte meg működését. A KSZH-ról szóló rendelettel egyidőben kormányhatározat is született „a hivatal alárendeltségébe tartozó számvevőségi rendszer kialakítására”. E döntés végrehajtására azonban már nem került sor. Az **1994. évi parlamenti választások** után alakult koalíciós kormány¹⁸ **átszervezte a KSZH-t és létrehozta a Kormányzati Ellenőrzési Irodát (KEI)**. Ezzel egyidejűleg a **számvevőségi rendszer koncepciója is lekerült a napirendről. A KEI a Kormány közvetlen irányítása alatt működött**. Ellenőrzési tevékenysége kiterjedt:

- a központi költségvetés forgóalapjának működésére, konkrétan
 - a bevételek beszedésének szabályszerűségére és
 - a forgóalpból végzett finanszírozásokra;
- a kormányzati kiadásokra, közelebbről
 - a támogatásokra és kedvezményekre és
 - a vállalkozásoknak nyújtott támogatások folyósítására;
- a központi költségvetési fejezetek és az azokhoz tartozó intézmények tevékenységére;
- a külföldi szervezetek által nyújtott támogatások és segélyek felhasználására;
- elkülönített állami pénzalapok működtetésére;
- a kormány döntései végrehajtásának vizsgálatára.

¹⁸ 138/1994. (X. 28.) Korm. rendeletével

Belső ellenőrző szervét¹⁹ a Kormány hivatallá keresztelte át. Az intézmény hét éven belül az immár harmadik nevét viseli. (A KSZH az Antall-kormány alatt, a KEI a Horn-kormány alatt, a KEHI pedig az Orbán-kormány alatt.) A hivatallról szóló rendelet elsősorban az ellenőrzés hatókörét deklarálja. A feladatok elvégzésének gyakoriságát (szakmai tartalmát) közvetlenül nem. **Eszerint a KEHI által végzett ellenőrzés kiterjed:**

- a kormány döntései hatályosulásának vizsgálatára;
- a Kincstári Egységes Számla pénzforgalmára a központi költségvetés és az elkülönített állami pénzalapok vonatkozásában;
- **a központi költségvetésből teljesített kormányzati kiadásokra**, a beszedett bevételekre, az engedélyezett támogatásokra és kedvezményekre a támogatást folyósító vagy a kedvezményt engedélyező és a kedvezményezett szervezetnél egyaránt;
- **az adóellenőrzés körébe tartozó vállalkozások részére jogszabályok** alapján nyújtott támogatások folyósítására;
- **a fejezetek felügyeletét ellátó szervek**, a fejezetek felügyelete alá tartozó költségvetési szervek – nem kormányzati fejezetek kivételével –, valamint az elkülönített állami pénzalapok gazdálkodási tevékenységére;
- **a gazdálkodó szerveknek, a közalapítványoknak, az alapítványoknak**, a megyei és regionális területfejlesztési tanácsoknak és – a pártok kivételével – a társadalmi szervezeteknek a központi költségvetésből, elkülönített állami pénzalapokból juttatott pénzeszközök – ideértve a nemzetközi szerződések alapján kapott támogatásokat és segélyeket is – felhasználására;
- **az állami kezesség beváltásának jogosságára**, ennek keretében a központi költségvetés mellett a tartozás eredeti kötelezettjénél és jogosultjánál a kezességi szerződés feltételeinek betartására;
- **a kormány irányítási és felügyeleti jogkörébe tartozó központi költségvetési szervek** és az állami felügyelet ellenőrzési szervezeteinek ellenőrzési rendszerére;

¹⁹ 61/1999. (IV. 21.) sz. Korm. rendelet

- **a hazai és nemzetközi forrásokból finanszírozott programokat** figyelemmel kíséző monitoring rendszer fejlesztésére és módszereinek kidolgozására.

A KEHI koordinálja a Kormány irányítása és felügyelete alá tartozó központi költségvetési szervek felügyeleti ellenőrzési szervezeteinek éves, féléves ellenőrzési munkaterveit, valamint a módszertani fejlesztéseket, az ellenőrképzést és – továbbképzést. Nem terjed ki a hivatal hatásköre a kvázi-kormányzati fejezetekre (Országgyűlés, Alkotmánybíróság, ÁSZ stb.). Sajátos (vitatható) jogosítványa, hogy (kormánydöntés alapján) **közös vizsgálatokat végezhet a hatósági ellenőrző szervezetekkel**, sőt együttműködik a „nyomozati jogkörrel rendelkező szervekkel” is.

A KEHI féléves munkaterv alapján ellenőriz. Konkrét feladatait a Kormány határozatban állapítja meg és a vizsgálati tervet a Határozatok Tárában közzéteszi. A kormányhatározatból a tervezett vizsgálatok célja és módszere (adatbekérés, helyszíni ellenőrzés, kérdőív stb.) is megismerhető. **A féléves munkaterv általában:**

- témaellenőrzésekből,
- célellenőrzésekből,
- hatékonyságvizsgálatokból,
- utóellenőrzésekből és
- áthúzódó vizsgálatokból tevődik össze.

Az ÁSZ vizsgálatok a KEHI-re is kiterjedtek abból a szempontból, hogy a hivatal az elemi beszámolókat megbízhatóságát vizsgálta-e, hozzájárult-e a kockázatok csökkentéséhez. Az ÁSZ megállapítása alapján minden második vizsgálat értékelte „a beszámoló megbízhatósága szempontjából fontos témaköröket”. A megállapítások, javaslatok alapján „kezdemenyezett és megtett intézkedések elősegítették a belső kontroll kockázatok mérséklését”. A KEHI által végzett vizsgálatok nyomán az ÁSZ még inkább alátámasztottnak véli azt a benyomását, ami szerint a felügyeleti ellenőrzés működési függetlensége alapvetően biztosított és azt is, hogy a költségvetési ellenőrzési tevékenység legkritikusabb pontja a létszámhelyzet.

A KEHI 2000. évi beszámolója alapján: „Az 1999. évi létszám és az elvégzett átfogó ellenőrzések száma alapján feltételezett ütem szerint az

előírt 3 évenkénti átfogó felügyeleti ellenőrzésekre elméletileg átlagosan 4,5 évenként kerülhetne sor. Az ellenőrzött 16 fejezetnél foglalkoztatott **120 fő fejezeti ellenőri létszámot fokozatosan és minisztériumonként differenciáltan 20-25 %-kal indokolt növelni ahhoz, hogy jogszabályi kötelezettségüknek eleget tehessenek.**”

A költségvetési ellenőrzés egy **háromelemű, hierarchizált rendszert reprezentált. A hierarchia csúcsán a KEHI állt**, ami azt jelenti, hogy „a Hivatal koordinálja a Kormány irányítása és felügyelete alá tartozó központi költségvetési szervek felügyeleti ellenőrzési szervezeteinek éves, féléves ellenőrzési munkaterveit”. (Az nem derül ki, hogy ugyanezt a koordinációt – amennyiben arra szakmai szempontból szükség van – ki látja el annál a 8-10 fejezetnél, amire „a Hivatal ellenőrzési hatásköre nem terjed ki”.)

Az államháztartás hatékony működését elősegítő szervezeti átalakítások és az azokat megalapozó intézkedéseket előíró kormányhatározatnak²⁰ megfelelően áttekintésre került a Kormányzati Ellenőrzési Hivatal feladat- és hatásköre.

A KEHI „a Kormány által kijelölt belső ellenőrzési szerv” és az Áht. 121/A. § (10)-(12) bekezdéseiben meghatározott belső ellenőrzési feladatokat a korábbiakhoz hasonlóan továbbra is végzi. Miután a költségvetés tervezéséért és végrehajtásáért a Kormányon belül a pénzügyminiszter felelős, indokolt, hogy a Kormány irányítása alatt álló valamennyi fejezetre kiterjedő belső ellenőrzést a pénzügyminiszter irányítása alatt álló, önálló szervezet végezze. Ennek megfelelően a KEHI a pénzügyminiszter irányítása alá került.

A Kormány döntéseinek végrehajtását a hatályos MEH-statútum szerint is a MEH ellenőrzi, ez a feladatköre a jövőben a stratégiai kormányzás egyik eszközeként kibővül. A KEHI-rendelet módosítása az Áht-ban és a 2006. évi LVII. törvény végrehajtásához szükséges egyes törvénymódosításokról szóló törvényjavaslatban nevesített szabályozási feladatnak tesz eleget: **a KEHI-t a Kormány megbízza belső ellenőrzési feladatokkal, de fő hatásköre az ellenőrzési hatósági feladatok ellátása. A szervezet átalakítása ezek alapján történt.**

A 1083/2006/EK rendelet alapján a tagállam köteles a 2007-2013. közötti programozási időszakra vonatkozóan kijelölni azt a szervet, amely az Európai

²⁰ 2118/2006. (VI. 30.) Korm. határozat 6. f) pont

Regionális Fejlesztési Alapból, az Európai Szociális Alapból és a Kohéziós Alapból származó támogatások tekintetében meghatározott ellenőrzési hatósági feladatokat elvégzi. Az említett alapokból származó támogatások ellenőrzését a 2004-2006. közötti időszakban a KEHI végezte, a KEHI ellenőrzési tevékenységét az Európai Bizottság több alkalommal megfelelőnek ítélte. Ezért indokolt, hogy ellenőrzési hatóságként a KEHI került kijelölésre. A KEHI ellátja továbbá a már az e ciklusban is felmerült európai uniós és nemzetközi támogatások külön jogszabályokban meghatározott ellenőrzési feladatait.

Mindezen lényegi változások **a KEHI jogállásának, feladat- és hatáskörének új rendeletben való szabályozását tették szükségessé** és az új kormányrendelet²¹ **a KEHI működési rendjére vonatkozó szabályokat** a korábitól – **az előzőekben említettek szerint – eltérően határozza meg**. Az új szabályozás további célja volt a Hivatal eljárásrendjének korszerűsítése, és a kormányzati ellenőrzés megváltozott tartalmához való igazítása. Legfontosabb változásként a kormányzati belső ellenőrzés keretében lefolytatandó vizsgálatok eljárásrendjétől elválik az uniós, illetve egyéb nemzetközi támogatások felhasználására irányuló vizsgálatokétól, hiszen ez utóbbiakra vonatkozó külön jogszabályok egyedi szabályokat határoznak meg.

A Kormányprogram a 2007-2013-as évek fontos feladataként jelöli meg az uniós forrásokból megvalósuló támogatási lehetőségek maximális kihasználását. A források sikeres felhasználásához elengedhetetlen valamennyi uniós és hazai jogszabály betartása, valamint az, hogy az Európai Unió Bizottsága az uniós források felhasználásának lebonyolítási rendszerének működéséről, szabályozottságáról és szabályszerűségéről megfelelő bizonyossággal rendelkezzen.

2.3. Felügyeleti ellenőrzési feladatok (1999-2003.)

Előzmények

A felügyeleti jellegű költségvetési ellenőrzés feladatait előíró jogszabályok²² szervezetére a szerint a költségvetési ellenőrzés szervezete a minisztériumoknál és az országos hatáskörű szervezeteknél a szerv vezetőjének, helyettesének közvetlen felügyelete alatt működött.

²¹ 213/2006. (XII. 23.) Korm. rendelet

²² 23/1979. (VI. 28.) MT. rendelet, illetőleg a 96/1987. (XII. 30.) PM. rendelet

A 2000. év elejétől hatályos kormányrendelet²³ deklarálta a kormányzati költségvetési ellenőrzés általános feladatait (az előirányzatok gazdaságos, takarékos és szabályszerű felhasználásának, a vagyonkezelés „rendeltetésszerűségének” és hatékonyságának, a ... bevételek jogszerű kezelésének, továbbá a számviteli és bizonylati rend betartásának ellenőrzését). Együtt tárgyalja a felügyeleti és a belső ellenőrzés konkrét feladatait. A 6. § (1) bekezdése szerint a felügyeleti ellenőrzés során különösen az alábbi kérdéseket kell vizsgálni és értékelni:

- az ellátott feladatok és az ellenőrzött szerv jogi, gazdálkodási formájának, kapacitásainak összhangját;
- az alap- és a vállalkozási tevékenység ellátását és annak módját;
- az előirányzatok, a rendelkezésre álló pénzeszközök felhasználását,
- a létszám- és illetménygazdálkodást,
- a tárgyi eszközök kihasználását, fenntartását és fejlesztését, az egyéb erőforrások felhasználását;
- a saját bevételek alakulását, azok feltárására, növelésükre tett intézkedések hatását, a követelések nyilvántartásának szabályszerűségét és beszedését;
- a kötelezettségvállalások megalapozottságát, azok előirányzattal való összhangját, nyilvántartását;
- az intézményi működés szabályozottságát, a bizonylati rend és okmányfegyelem helyzetét, valamint a vagyon védelmét, ésszerű hasznosítását;
- a költségvetési beszámoló, valamint az előirányzat-maradványok és az eredmény kimunkálásának valódiságát, szabályszerűségét, a befizetési kötelezettségek teljesítését;
- a belső ellenőrzés rendszerét, szervezetségét és hatékonyságát;
- a központi költségvetésből és az alapokból államháztartáson kívüli szervezetek és magánszemélyeknek céljelleggel juttatott támogatások rendeltetésszerű felhasználását, valamint az alapok kölcsönnyújtását és annak megtérülését;

²³ 15/1999. (II. 5.) Korm. rendelet

- a Kincstárnak megküldött bizonylatok, pénzügyi jelentések adatait, valamint a kapcsolódó intézményi belső bizonylatok, nyilvántartások szabályszerűségét, összhangját;
- a programok és céljellegű előirányzatok felhasználását, azok megvalósítását, hatékonyságát;
- a nemzetközi segélyek, támogatások, adományok felhasználását, nyilvántartását;
- a közbeszerzési előírások betartásának szabályszerűségét;
- a számviteli előírások betartását.

Ez rendkívül sok (tizenhat!), kellőképpen nem differenciált feladat. Különös figyelmet érdemel az a feladat, amely a pénzügyi beszámoló valódiságának ellenőrzését is tartalmazza. Egy másik, alig több mint egy hónappal korábban született jogszabály ugyanis a költségvetési szervek elemi beszámolójával kapcsolatosan azt deklarálja, hogy a felügyeleti szerv a beszámolót (a tárgyévét követő április 30-ig) felülvizsgálja, de a „felülvizsgálat nem terjed ki a költségvetési szerv nyilvántartásaiban szereplő adatok valódiságára. A jóváhagyás nem jelenti egyben azok valódiságának az elfogadását is”.

A PM a zárszámadást csak „összeállítja”, a fejezetek beszámolóiban levő adatok hitelességét nem ellenőrzi. Az ÁSZ vizsgálja a zárszámadást, „de nem teljes körűen” és végül azt az Országgyűlés fogadja el.

A rendeletalkotó – vélhetően szándékaitól eltérően - az ellenőrzésről szóló rendelet normaszövegében előírta, hogy a felügyeleti ellenőrzés mintegy hitelesíti a pénzügyi beszámolókat, miközben az államháztartás működési rendjéről szóló rendelet alapján erről szó sincs. Az utóbbi jogszabály szerint a felügyeleti szerveknek a beszámoló felülvizsgálatára irányuló tevékenysége:

- **a költségvetési előirányzattal összefüggően jóváhagyott – alaptevékenységbe tartozó – szakmai feladatokra, azok teljesítésére;**
- **a pénzügyi teljesítés és a feladatellátás összhangjára;**
- **a terv- és tényadatok eltérésére;**
- a számszaki beszámoló **belső és az előírt adatszolgáltatásának összhangjára terjed ki.**

Az ellenőrzésről szóló rendelet a vizsgálatok elvégzésének gyakoriságáról nem szól, az ellenőrzés szakmai tartalmát viszont előírja. **Eszerint a (kormányzati) költségvetési ellenőrzés**

- ❖ átfogó, téma-, cél- és utóellenőrzés lehet,
- ❖ irányulhat a szabályszerűség és /vagy a hatékonyság vizsgálatára,
- ❖ lefolytatható előzetesen, egyidejűleg vagy utólagosan.

Átfogó ellenőrzés alatt a rendeletalkotó a „szakmai feladatok és a költségvetési gazdálkodást jellemző folyamatok együttes, egymással összefüggésben történő” vizsgálatát értették. **Előírta, hogy ezt legalább háromévenként el kell végezni.** A rendelet azt is rögzítette, hogy az átfogó, a téma- és céllenőrzésre, illetőleg az utóellenőrzésre milyen szempontok szerint, milyen esetekben van szükség. Érdemes kiemelni a rendelet 9. §-ának (1) bekezdését, ami szerint „szabályszerűségi ellenőrzést kell elrendelni, ha a jogszabályok és belső szabályzatok, vezetői rendelkezések megtartásának vizsgálata szükséges”. Ez tehát azt jelenti, hogy a felügyeleti ellenőrzés keretében végzett **pénzügyi ellenőrzés nem rendszeres, hanem időnként „elrendelt” tevékenység.**

2000-ben az ÁSZ áttekintette a felügyeleti költségvetési ellenőrzés működését. A vizsgálat célja az volt, hogy megítélhető legyen: mennyire képes a felügyeleti ellenőrzés feltárni a pénzügyi beszámolókból rejlő lényeges hibákat, illetőleg az intézményi belső mechanizmus működésének hiányosságait. Az ÁSZ jelentése szerint „a felügyeleti ellenőrzés szervezeti kereteit a fejezetek többségénél kiépítették”, a belső szabályzatok a rendeletnek megfelelően biztosították független működését.

A KEHI 1999 októberi értékelése szerint fejezeti felügyeleti ellenőrzést – amit, mint láttuk, átfogó ellenőrzés keretében háromévenként minden költségvetési szervnél el kellett végezni – 16 vizsgált fejezetnél összesen 143 fő végzett, ami 9 fős tárcaátlagot jelentett. Ezek az ellenőrök 872 költségvetési szervezetet (intézményt) felügyeltek, melyeknél összesen 346 belső ellenőrt foglalkoztattak. **A költségvetési szervek kétharmadánál nem volt függetlenített belső ellenőr.**

Összefoglalásként megállapítható, hogy a hazai pénzügyi ellenőrzési rendszer egyik elemeként működő **felügyeleti ellenőrzés** – mint belső ellenőrzés – 1999-2003. között **csak részben volt alkalmas** arra, hogy a legjobb nemzetközi gyakorlatnak megfelelő külső (számvevőszéki) ellenőrzés támaszkodhasson rá. Nem volt képes mérsékelni a költségvetési szervek tevékenységében rejlő kockázatokat, ezért ahhoz, hogy a Kormány beszámolójának (az éves zárszámadásnak) a megbízhatóságát az ÁSZ meg tudja ítélni, neki magának kellene évente több száz elemi beszámoló pénzügyi ellenőrzését elvégezni.

2.4. Intézményi ellenőrzési feladatok és azok szervezése (1999-2003.)

A belső ellenőrzési rendszert – a vizsgált időszakban – a vezetői-, a munkafolyamatba épített- és a függetlenített szervezettel (személlyel) végzett ellenőrzés alkotta. A belső ellenőrzés ellenőrzési rendszer megszervezéséért, (hatékony) működtetéséért a költségvetési szerv vezetője volt a felelős.

a) A vezetői ellenőrzés

A vezetés minden szintjén ki kellett alakítani az ellenőrzést. **Így a vezetői ellenőrzést végzett**

- a költségvetési szerv vezetője,
- a helyettese,
- a gazdasági szervezet vezetője,
- a szervezeti egység (főosztály, osztály, csoport stb.) vezetője.

A vezetői ellenőrzés működésének hatékonysága jelentősen függött attól, hogy milyen az egyes vezetői szintek közötti munkamegosztás, a döntési, hatásköri mechanizmusok kialakítása. Általánosságban az egyes szintek ellenőrzési tevékenységeit úgy jellemezték, hogy a „felsőbb” vezetők feladatai a leginkább sokrétűek, az „alsóbb” szinten a feladatok szűkebb területre korlátozódása mellett a részletek tekintetében mélyültek el.

A vezetői ellenőrzés eszközei

Az ellenőrzés eszközrendszere meglehetősen sokrétű volt. Közéjük tartozott:

- **az információrendszerre épülő vezetői ellenőrzés;**
- **a beszámoltatás a vezetői ellenőrzés „klasszikus” formája;**
- **az aláírási jog gyakorlása;**
- **a közvetlen helyszíni ellenőrzés lehetőséget nyújt személyes benyomások megszerzésére;**
- **a kötelezettségvállalási, utalványozási és ellenjegyzési jog gyakorlása;**
- a szükséges esetben munkaterven kívüli belső ellenőrzések elrendelése;
- a belső ellenőrzési rendszer működésének folyamatos vizsgálata, illetve hatékonyságának fejlesztése.

b) A munkafolyamatba épített ellenőrzés

A munkafolyamatba épített ellenőrzés lényege, hogy az egyes munkafolyamatokat ellenőrzési szempontból „szakaszolják”, azaz kialakítják azokat a pontokat, ahol „belép” az ellenőrzés és a folyamat addig nem „mehet” tovább, amíg az ellenőrzéstől „zöld utat” nem kap.

A munkafolyamatba épített ellenőrzéssel kapcsolatban **a költségvetési szerv vezetőjének** az ellenőrzési pontok kijelölésén túlmenően **rendelkeznie kellett:**

- az egyes ellenőrzési pontok ellenőrzési módjáról,
- hiányosság esetén – annak megszüntetéséig – a tevékenység leállításáról (a következő munkafázis megkezdésének tilalmáról),
- hiányosság észlelése esetén a további teendőkről.

A munkafolyamatba épített ellenőrzés jellemző területe – sok más mellett – a kötelezettségvállalás, az utalványozás, az ellenjegyzés és az érvényesítés.

c) **Függetlenített belső ellenőrzés**

Jogszabály korábban nem írta elő, hogy mely költségvetési szervnél szükséges függetlenített belső ellenőr alkalmazása. Ez a költségvetési szerv vezetőjének döntésétől függött. Általában nagyobb költségvetési volumenű, összetettebb feladatokat végző, több vezetési szinttel, szervezeti egységgel rendelkező költségvetési szerv esetén alkalmaztak függetlenített belső ellenőr(öke)t.

1999. évtől valamennyi költségvetési szervnél függetlenített belső ellenőrzést kellett működtetni. Adott költségvetési szervnél a függetlenített belső ellenőrzés formáját – teljes-, rész-, illetve osztott munkaidőben foglalkoztatott belső ellenőr, több költségvetési szerv által foglalkoztatott belső ellenőr, külső szakértő alkalmazása – a fejezet felügyeletét ellátó szerv határozta meg.

A fejezet felügyeletét ellátó szervnél a függetlenített belső ellenőrzést elláthatták a felügyeleti költségvetési ellenőrzést végző szervezet keretén belül is. Jellemzően ezt a megoldást alkalmazták a fejezetek.

A függetlenített belső ellenőrzés „függetlenítése” azt jelenti, hogy közvetlenül az „első számú” vezető irányítása alá tartozik, „független” a többi vezetőtől, szervezeti egységtől.

A belső ellenőrzés rendkívül nagy előnye a külső ellenőrzéssel szemben, hogy napról-napra „ott van” az események közelében, azok előzetesen és menet közben is figyelemmel kísérheti, azonnal megteheti a jelzéseket, ha hiányosságot, szabálytalanságot, célszerűtlen gazdálkodást stb. tapasztal.

A felügyeleti költségvetési ellenőrzések igazolták, hogy azoknál a vizsgált szerveknél, ahol a belső ellenőrzés jól szervezett, jól működik, ott általában jelentősebb hibáktól mentes, fegyelmezett gazdálkodás folyik.

Előbbiekből következett, hogy a belső ellenőrzési rendszer kialakítása és mindhárom ágának (vezető, munkafolyamatba épített, függetlenített) megfelelő működtetése kiemelt jelentőségű feladata a költségvetési szerv vezetőjének.

A felügyeleti költségvetési ellenőrzés során állandóan vizsgálták a belső ellenőrzést és a helyszíni vizsgálatot is azzal kezdték, hogy miként szabályozták a belső ellenőrzés működését, illetve az a gyakorlatban miként érvényesült. Így már

a vizsgálat „elején” lényeges információkhoz lehetett jutni a vizsgált szerv gazdálkodásáról.

A belső ellenőrzés nem megfelelő kialakítása és működésének hiányosságai miatt bekövetkezett gazdálkodási hibák, szabálytalanságok, netán bűncselekmény gyanúja esetén a költségvetési szerv vezetőjének a felelősségét is fel kellett vetni, függetlenül attól, hogy a szabálytalanságnak nem ő volt a közvetlen okozója.

Az 1999-2000. évi fejezeti beszámolók és a 2001. évi KEHI e tárgykörű vizsgálata, valamint a fejezeti ellenőrzési szervezetek publikus megállapításai alapján az alábbi általános következtetések adódtak:

- Az ellenőrzési környezet vonatkozásában:

- ◇ A 15/1999. (II. 5.) Korm. rendelet növelte az ellenőrzési szakma presztízsét és meghatározta az ellenőrzöttek jogait és kötelességeit.
- ◇ A fejezeti ellenőrzési szervezetek legalább közigazgatási államtitkári alárendeltségben végezték munkájukat.
- ◇ Szabályozottá vált a többi ellenőrző szervezettel, valamint a KEHI-vel való együttműködés.
- ◇ A belső ellenőrzés szükségességét az intézmények vezetői már elismerik.
- ◇ A kormányrendelet rendelet megjelenése óta eltelt idő bebizonyította, hogy szabályai alapvetően helyesek, de a tapasztalatok alapján módosításra, ill. kiegészítésre szorulnak.
- ◇ A funkcionális függetlenséget tovább kell erősíteni.

- A kockázati tényezők vonatkozásában:

- Fokozódott a költségvetési ellenőrzés szervezeti és működési függetlensége, de az ellenőrzési vezetőknél nem kellő mértékben.
- Aránytalan maradt az egyes tárcáknál foglalkoztatható (foglalkoztatott) fejezeti ellenőrök létszáma.
- Az ellenőrök felsőfokú iskolai képesítése és szakmai képzettsége kiemelkedően jó, de szükséges korszerű módszerek megismertetése a teljes ellenőri állománnyal.

- Az ellenőri keresetek nem tükrözték a munkavégzés sajátosságaiból adódó fizikai és pszichikai többletterhet.
 - Függetlenített belső ellenőrt 1999-ben az intézményeknek alig több mint fele foglalkoztatott. Több szervezetben nem alkalmaztak függetlenített belső ellenőrt, mert a létszámkorlátok miatt nem tudtak rá státust biztosítani és megbízásos jogviszonnyal oldották meg a feladatot. (Más esetekben az intézmény mérete olyan kicsi volt, hogy a vezetői és munkafolyamatba épített ellenőrzés is elégséges volt.)
 - Ellenőrzési pótlék kiszabásaival nem éltek az ellenőrzési szervezetek.
 - A személyes felelősség megállapításához szükséges ellenőrzési jegyzőkönyv felvétele többnyire elmaradt.
 - A szabályozottság javulása a kockázati tényezőkre kedvezően hatott.
 - A tervszerűség javulása ugyancsak kockázatsökkentő.
- **A végrehajtás vonatkozásában:**
- Az ellenőrzések folyamatai (tervezés, végrehajtás, realizálás) rendezettebb mederben folytak.
 - Javult a szervezettség, a szakmai színvonal és egyre inkább teret nyertek a szabályzatban rögzített módszerek.
 - Javult az ellenőrök számítógépes ellátottsága.
 - Az ellenőrzések tervszerűek, ugyanakkor egyes vizsgálat-típusokat, ill. témákat nem minden minisztériumban terveztek (pl. PHARE vizsgálat, hatékonyságvizsgálat), vagy nem kellő mértékben végeztek (pl. közbeszerzés, utóvizsgálat), illetőleg helyenként az átfogó vizsgálatok nem voltak teljes körűek (pl. szakmai feladatok ellenőrzése, mérleg és beszámoló valódiságának vizsgálata).
 - Az éves beszámolók döntő többsége nem az előzőeknek megfelelően készült.
 - Az intézményi ellenőrzésnél több probléma volt a tervekészítés és programkészítés gyakoriságával, ezek teljességével, valamint a jelentések megállapításainak hasznosítása sem volt elég következetes.

- Az intézményvezetők és ellenőrök módszertani képzése egyaránt szükséges.
 - Az intézmények belső ellenőrzésénél csak néhány helyen volt tapasztalható a controlling, a monitoring, a hatékonyságvizsgálati módszerek alkalmazása. A munkafolyamatokba épített ellenőrzés funkcionálásának időnkénti ellenőrzése függetlenített belső ellenőrrel, vagy külső szakértővel ezen ellenőrzési részrendszer továbbfejlődését eredményezhetné. A számítógépek használata ugyan növekvő tendenciát mutat, de a funkcionális lehetőségek kihasználása a legtöbb helyen továbbfejlesztendő.
 - Fejezeti és intézményi szinten szükséges esetekben is elmaradt az ellenőrzési jegyzőkönyv-készítés és az ellenőrzési bírság alkalmazása.
 - Az INTOSAI és az IIA standardok legfőbb előírásai és a költségvetési ellenőrzésre vonatkozó jogszabályok rendelkezései összhangban vannak, azonban a standardok részletes előírásait Magyarországon kötelező előírás (jogszabály, szabvány, standard) nem tartalmazza, ezért a részletező standardok magyarországi megalkotása és kiadása szükséges.
 - A főbb módszertani szabályokat és eljárásokat is magába foglaló új kormányrendelet²⁴ a végrehajtás szakszerűségét javította.
- **Az ellenőrzési tevékenység figyelemmel kísérése** (speciális monitoringja):
- ❖ A KEHI koordinációs tevékenységén és ellenőrzési szervezet vezetői értekezletek rendszeres összehívásán (évente 4 alkalommal) keresztül érvényesült.

Összességében az ellenőrzési célok általában érvényesültek. A korszerű ellenőrzési módszerek egy részét azonban nem mindenhol alkalmazták. Az ellenőrzési rendszervizsgálat azt tapasztalta, hogy a fejezetek és intézményeik megfelelő ellenőrzési rendszert működtetnek.

A pozitív tapasztalatok általánosabbak, gyakoribbak és jelentősen fejlődött a KEHI és a fejezeti ellenőrzési szervezetek módszertani kapcsolata, együttműködése is. További jelentős előrelépést az ellenőrzési standardok

²⁴ 15/1999. (II. 5.) Korm. rendelet

kidolgozásával és életbeléptetésével, valamint a munkafolyamatokba épített ellenőrzés megfelelő működtetésétől vártak. A PM-nél már folyt az ellenőrzési rendszer korszerűsítésének előkészítése. A KEHI a vizsgálat tapasztalatai alapján megtette a javaslatait az ellenőrzés rendszerszemléletű fejlesztéséhez.

2.5. Az Oktatási Minisztérium ellenőrzési feladatai a különböző szervezeti változások tükrében (1998-2002. között)

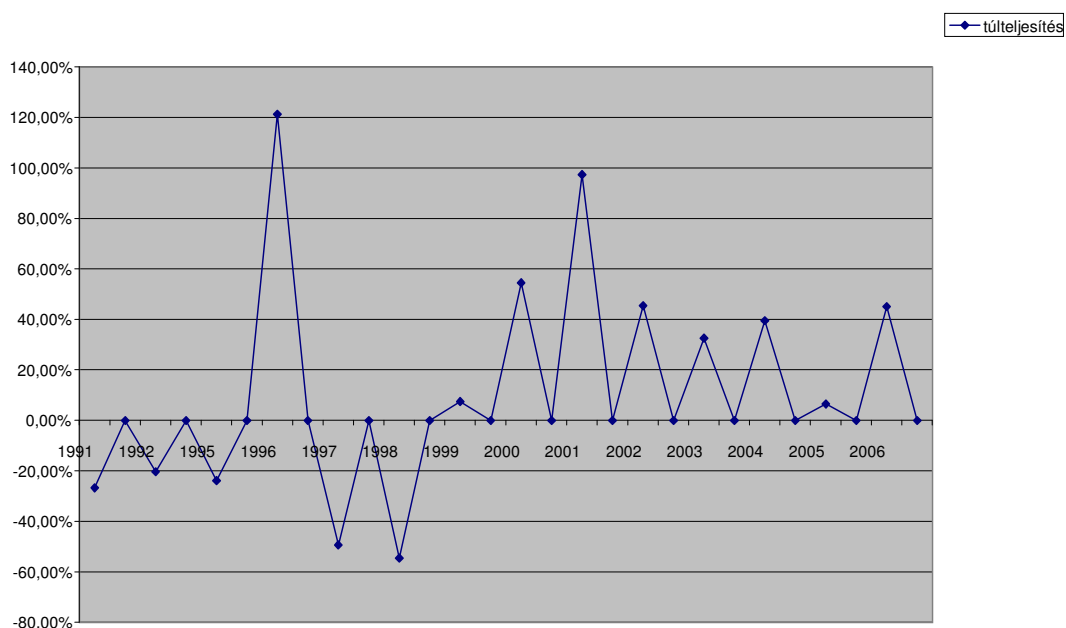
A rendszerváltást követően - a jelenlegi Oktatási és Kulturális Minisztérium jogelődjeként a Művelődés és Közoktatási Minisztérium (MKM) működött - az oktatási és kulturális feladatokkal foglalkozó **MKM Ellenőrzési Főosztálya** két osztályra tagolódott, költségvetési intézményeket, és vállalatokat ellenőrző osztályokra – amelyek a felügyelt intézményeket és vállalatokat vizsgálták – valamint egy fő foglalkozott a minisztérium belső ellenőrzésével.

1991-ben a minisztérium 114 intézményt, valamint 54 vállalatot felügyelt, amelyek átfogó komplex, valamint pénzügyi felügyeleti ellenőrzéseit az MKM Ellenőrzési Főosztálya végezte. A főosztály ellenőrzési létszáma kiemelkedően kedvezőtlen, 13 főben került megállapításra. Az akkor hatályos ellenőrzési jogszabály kétévenkénti pénzügyi és háromévenkénti átfogó/komplex ellenőrzés kötelező végzését írta elő, **amely az adott létszámból tulajdonképpen megvalósíthatatlan volt.** Az előzőeknek egyenes következménye, hogy 1997-1998-ra a tervezett (vagyis ellátni szükséges) ellenőrzési feladatoknak már a felét sem volt képes a főosztály ellátni, a jelentős elmaradások miatt. (1997-ben a 73 ellenőrzéssel szemben ténylegesen 37 valósult meg és 1998-ban pedig a 88-cal szemben csak 40) Az előzőekben említett kedvezőtlen helyzet annak ellenére fennmaradt, hogy **1991-1993. között az MKM** által felügyelt vállalatok privatizálásra, valamint az ÁPV Rt. felügyelete alá kerültek.

Külön megemlíthető az MKM Ellenőrzési Főosztályának 1996. évi feladatteljesítése, amikor 75 tervezett, dominánsan kétévenkénti és átfogó vizsgálat mellett **166 zömmel célvizsgálat valósult meg.** A drámai növekedés alapvető oka, hogy az **MKM Ellenőrzési Főosztálya 1995. évben nagyszabású csalássorozatára derített fényt az ún. OKTAT Kft.** és kapcsolódó ügyei vonatkozásában, amikor is a minisztérium egyes felső- és

középszintű vezetői feltételezhetően visszaéléssel jelentős pénzmennyiséget tulajdonítottak el (akkori állapot szerint cca. 750 millió Ft-ot). Az előzőek következtében 1996. évben 125 aktát és ahhoz kapcsolt ügyiratokat kellett célvizsgálat keretében felülvizsgálni, hogy a kiegészítő feljelentéseket a minisztérium megtehesse. Ebből adódik a jelentős túlteljesítés, amit több külső szakértő foglalkoztatásával tudtak megoldani.

A meglévő ellenőrzési kapacitások szerinti feladat-tervezés 1999-től valósult meg, amikortól is már a ténylegesen ellátható feladat került megtervezésre a rendelkezésre álló ellenőrzési napok alapján. (Így alakult ki 1999-ben, hogy a tervezett 40 vizsgálattal szemben ténylegesen már 43 teljesült, amelyen belül a többletteljesítés a soron kívüli vezetői elrendelésű célfeladatokból adódott.) Az előzőekben már részletesebben tárgyalt tervteljesítési ciklikusságot jól szemlélteti a 4. sz. ábra, amely 1991-2006. között bemutatja az ellenőrzési terv teljesülésének alakulását.



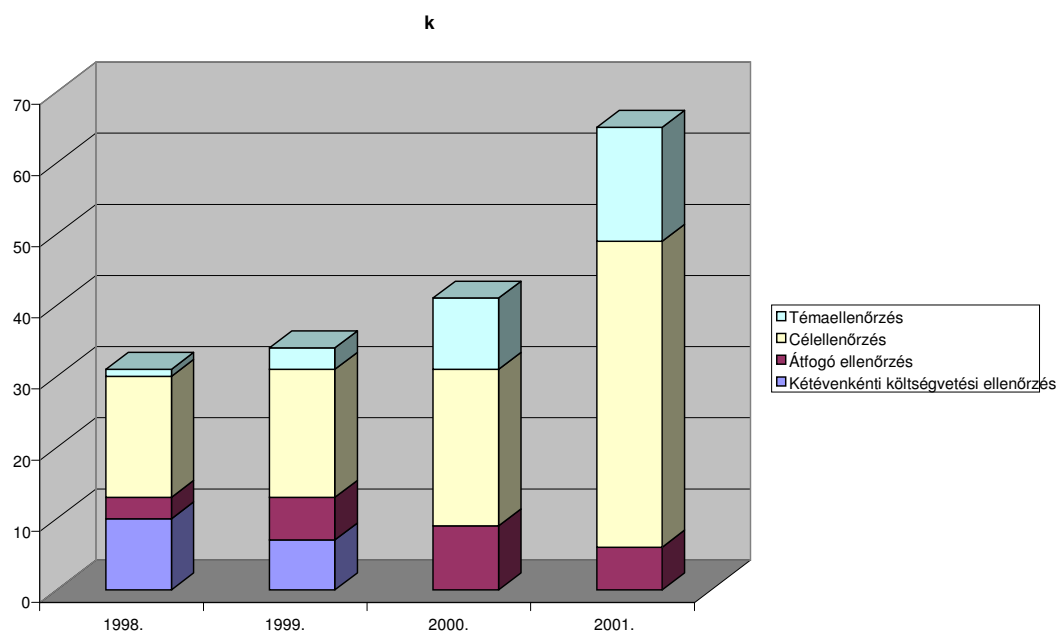
4. sz. ábra Terv teljesülése (MKM, OM, OKM)

Az MKM **1998 júliusától** kormánydöntésre két részre vált, oktatási területre, amely felügyelete alá a 112 felügyelt intézményből 67 került és a fennmaradó 45 pedig az akkor létrejött NKÖM felügyelete alá került.

Az OM felügyelete alá került intézmények vonatkozásában (2. sz. táblázat) az Ellenőrzési Főosztály által végzett vizsgálatok száma **1998-2001. között az alábbiak szerint alakult:**

2. sz. táblázat

Megnevezés	1998. évi tény	1999. évi tény	2000. évi tény	2001. évi tény
Kétévenkénti költségvetési ellenőrzés	10	7	-	-
Átfogó ellenőrzés	3	6	9	6
Céll ellenőrzés	17	18	22	43
Témaellenőrzés	1	3	10	16
Összesen:	31	34	41	65



5. sz. ábra Tényleges vizsgálatok

Az 2. sz. táblázat és az 5. sz. diagram adataiból az alábbiak állapíthatók meg:

- A főosztály által **elvégzett összes ellenőrzések száma több mint duplájára nőtt** (31-ről 65-re). Ezen belül **különösen az előre nem tervezett**, a felső vezetés által kezdeményezett cél- és témavizsgálatok száma nőtt dinamikusán, az áttekintett

időszakban többszörösére. Az adatok értékelése kapcsán el kell mondani, hogy a feladatok dinamikus növekedését a létszám csak kismértékű emelkedése (18-ról 22 főre) követte.

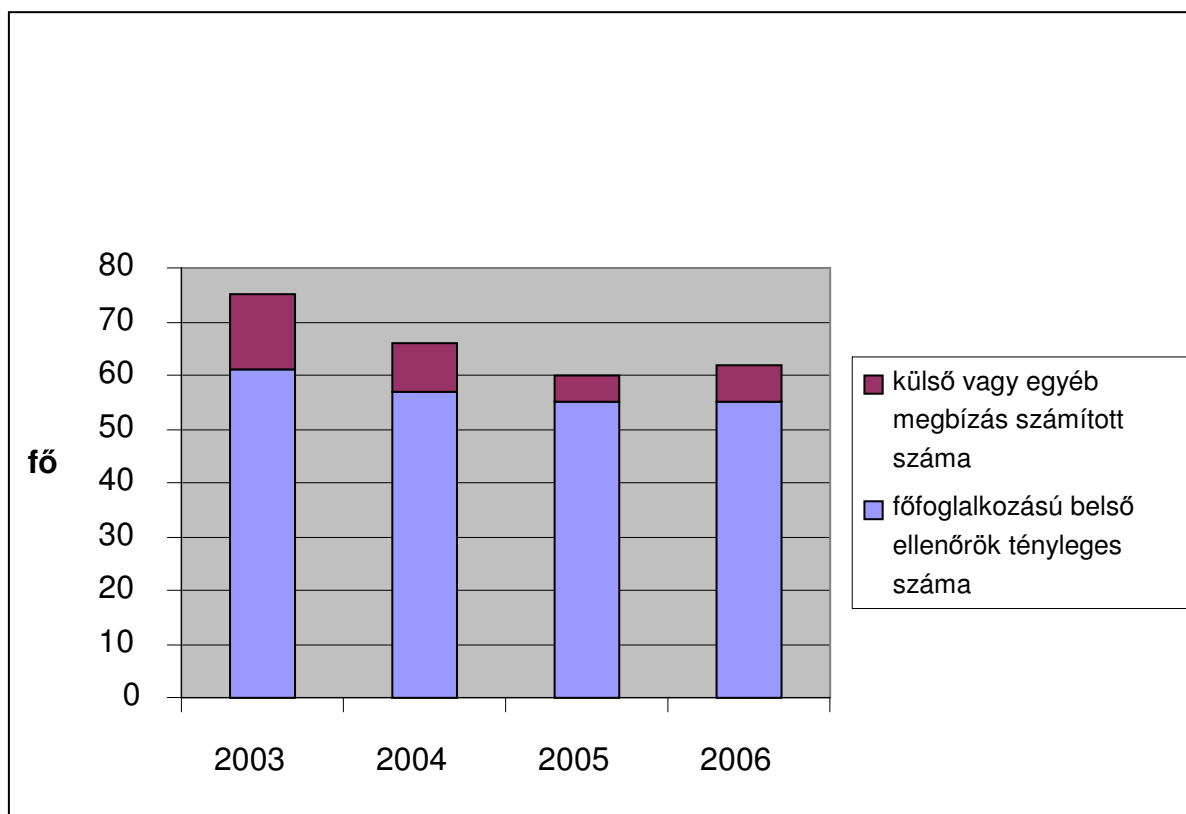
A beszámolási időszakban változott jogszabály alapján háromévenként valamennyi intézményt átfogó felügyeleti vizsgálat keretében ellenőrizni kellett²⁵. Figyelembe véve azt, hogy 1998-99. között 17 intézményt még az akkor előírt kétévenkénti költségvetési vizsgálati előírás szerint tekintették át, valamint az 1998-2001. között már lefolytatott ellenőrzések száma együttesen sem érte el a tárca által felügyelt intézmények számát, akkor megállapítható – amit a KEHI külső vizsgálata is megerősített -, hogy az Ellenőrzési Főosztály az akkori létszámfeltételeivel az előírt 3 év helyett, csak 5 év alatt tudta megvizsgálni a tárca által felügyelt intézményeket. (Jelentős létszám-rendezés esetén a helyzet változhatott volna.)

- A cél- és témavizsgálatok 59 %-a az intézményhálózatot, 41 %-a pedig a minisztérium működését érintette. Az intézményi vizsgálatok 25 %-a a szakmai működést, 44 %-a a gazdálkodást érintette és 31 %-ot tett ki a különböző bejelentések, panaszok miatti vizsgálatok aránya. A belső vizsgálatok 25 %-a a minisztérium működésére, 31 %-a a szakmai tevékenységre, 25 %-a a költségvetés tervezésére, felhasználására irányult, az ellenőrzések 19 %-a pedig a tárca belső gazdálkodását érintette.

A munka bemutatása és értékelése kapcsán feltétlenül megemlítendő, hogy **2000. január 1-jétől hatályba lépett felsőoktatási integráció** és ennek alapján **jelentős mértékű szervezeti-, gazdasági egységek jöttek létre**, szétszórt működési- és telephellyel. Ameddig a munkafolyamatokat lényegében is érintő integráció nem történt meg, addig a vizsgálat kapacitási feltételei szűkösek voltak.

Nehezítette a vizsgálati feladatok végrehajtását az is, hogy a felsőoktatási intézmények egy részénél – sajnos igaz ez a háttérintézmények nagyobb részénél is – nem foglalkoztattak kellő létszámban függetlenített belső ellenőrt és még nem alakult ki a belső ellenőrzés teljes rendszere.

²⁵ 15/1999. (II. 5.) Korm. rendelet



6. sz. ábra Felsőoktatási és egyéb háttérintézmények ellenőri foglalkoztatásának adatai

A 2003-2006. közötti létszámadatokat áttekintve (6. sz. ábra) megállapítható, hogy a független belső ellenőrök létszáma változatlan, de inkább csökken egyes területeken. Ugyanez figyelhető meg a szakértői foglalkoztatásoknál is tendenciájában. Feltétlenül szükséges lenne tovább javítani és ösztönözni a független ellenőri és/vagy szakértői foglalkoztatást.

Az éves tervezett és megvalósult feladatok valamennyi érintett évben minisztériumi testületek által széleskörű egyeztetést követően a minisztériumi belső testületek által megtárgyalásra, majd ezt követően elfogadásra kerültek. Az éves teljesítésekről a Kormányzati Ellenőrzési Hivatalt (később a PM-t) is minden évben tájékoztatni kellett.

- Az Ellenőrzési Főosztály munkáját a már említett jelentős és növekvő feladattömeg és az adott létszámfeltételek mellett meghatározta és befolyásolta a változó jogszabályi környezet és az előírt és szükséges belső szakmai és egyéb koordináció megfelelő színvonala is:

- a) A már említett 15/1999. (II. 5.) Korm. rendelet kiszélesítette, konkretizálta és jobban áttekinthetővé tette a vizsgálatok elrendelését, lebonyolítását, valamint lezárásának formai és tartalmi követelményeit egyaránt. Az átfogó ellenőrzéseket indító dokumentumokat (program, megbízólevél) a közigazgatási államtitkár – mint az ellenőrző szerv vezetője – jegyezte és felelősségek felmerülése esetén még egy önálló, meghatározott feltételekkel egyeztetendő ellenőrzési jegyzőkönyv felvétele is szükséges volt, ami körültekintő és hosszadalmas eljárást jelentett.

E témakör kapcsán feltétlenül megemlítenéd, hogy miközben jelentős előrelépés volt a fentiekben említett kormányrendelet megalkotása, a közeledő EU csatlakozás miatt a rendelet számos ponton már módosításra szorult. **A módosításokat a téma fő felelőse, a Pénzügyminisztérium csak későn – a ciklus utolsó évében – kezdeményezte és az nem is került a Kormány elé.** A téma társfelelőse, a KEHI önálló vizsgálat keretében kezdeményezte az újragondolást, de a vizsgálati jelentése nem került a Kormány elé.

Az akkor hatályos ellenőrzési jogszabály módosítását bonyolította, hogy jelentős nézetkülönbség volt az ÁSZ, KEHI és a PM szakértői között a módosítás tartalmát és volumenét érintően.

- b) A 15/1999. (II. 5.) Korm. rendelet alapján 3 évenként előírt átfogó ellenőrzések pontos és hatékony belső szakmai koordinációt és együttműködést igényeltek. Az áttekintett időszak valamennyi évében nehézkes az együttműködés az érintett szakmai területekkel, az átfogó vizsgálatok végzése, lezárása és az intézkedések megfogalmazása és elfogadtatása terén egyaránt. E területen a munka látványos javulását ösztönözték és a munka javítására szakmai ellenőrző szerv létrehozásának megfontolását is javasolták (Ellenőrzési Főosztályon belül vagy közvetlen közigazgatási államtitkári hatáskörben). A szakmai ellenőrzés megerősítése hatékony segítséget jelenthetett a miniszter törvényességi felügyeletének megfelelő színvonalú gyakorlásához is. (Az ezt konkretizáló OM rendelet megalkotása folyamatban volt.)

3. AZ EURÓPAI UNIÓBA TÖRTÉNŐ BELÉPÉSÜNK ELŐKÉSZÍTÉSE, ÉS AZ ELLENŐRZÉSI STRATÉGIA ÉRTÉKELÉSE.

Előkészületek

Már az Európai Unióba történő belépésünket megelőzően az OECD kezdeményezésére Magyarországon tevékenykedő SIGMA szakértők felhívták a közép- és kelet európai EU tagságra pályázó országok figyelmét az **EU belépéssel kapcsolatos legfontosabb teendőkre.**²⁶ Az EU tagságú államok szintjén a megosztott közigazgatási elvek képezik az Európai Adminisztratív Tér (European Administrative Space, továbbiakban EAS) létrejöttének a feltételét. Az EAS magában foglalja a közigazgatásra vonatkozó közös irányelveket, amelyek törvény által meghatározottak és számviteli mechanizmusok és procedúrák révén lépnek érvénybe. Az EU-s tagságra pályázó országoknak figyelembe kellett venniük ezeket az irányelveket a közigazgatásuk fejlesztésekor.

Melyek az EU adminisztratív törvényelvek és mit jelent az Európai Adminisztratív Tér?

Az európai közösség területén az európai bíróság folyamatosan nagyszámú **adminisztratív törvényelvet definiált** a tagállamok közös közigazgatásra vonatkozó általános törvényelveire vonatkoztatva.²⁷

A főbb közös nyugat-európai adminisztratív törvényelvek rendszerezésekor **az alábbi főbb csoportokat különböztethetők meg**²⁸:

- megbízhatóság és kiszámíthatóság (jogi biztonság),
- nyitottság és átláthatóság,
- elszámoltathatóság,
- hatékonyság és hatásosság.

A **megbízhatóság és kiszámíthatóság** a törvényelvek vonatkozásában azt a törekvést tükrözi, hogy eltöröljék az önkényességet a közügyek irányításában és hogy törvény garantálja a biztonságot és jogvédelmet.

²⁶ „A közép- és kelet-európai EU tagságra pályázó országoknak meg kell reformálni a közigazgatási rendszerüket ahhoz, hogy megfeleljenek a koppenhágai és a madridi csatlakozási kritériumoknak. A csatlakozni kívánó országoknak át kell ültetniük az EU törvényeket a hazai törvény-rendszerbe, majd foganatosítaniuk kell és érvényre kell léptetniük őket.” (PM által megrendelt SIGMA jelentés, publikálva 2004.07.26.)

²⁷ European Administrative Law, London, 1992.

²⁸ L. SIGMA Papers, No. 26., Sustainable Institutions for European Union membership, OECD, Paris, 1998. 10. o.

A **nyitottság** azt jelenti, hogy adminisztráció elérhető a külső vizsgálatok számára, míg a **transzparencia** az ellenőrzés és vizsgálat előrehaladásának érdekében az „átláthatóság”-ot biztosítja.

A közigazgatás terén a nyitottság és a transzparencia két célt is szolgál. Egyrészt a nem megfelelő irányítás²⁹ és a korrupció lehetőségeinek csökkentésével védelmzik a közérdeket. Másrészt elengedhetetlenek az egyéni jogok védelme szempontjából, mivel megindokolják az adminisztratív határozatokat, így hozzásegítik az érdekelt feleket, hogy élhessenek fellebbezési jogukkal.

Az **elszámoltathatóság** azt jelenti, hogy az egyén és hatóság kölcsönösen meg kell, hogy magyarázza és indokolja tetteit.

A **hatékonyság** egy jellegzetesen menedzseri érték, amelynek lényege a felhasznált erőforrások és az elért eredmények közötti arányosság elérése. A hatékonysághoz kötődő érték a **hatásosság** (eredményesség), amely elsősorban a közigazgatás teljesítményének sikerét biztosíthatja a kormány és a törvény által kijelölt közügyek megoldásában.

Az **EAS** fogalmát az EU alkotmányos tárgyalásain széles körben megvitatták. Megállapításra került, hogy a közös adminisztratív tér **kialakítása csak úgy lehetséges, ha az adminisztratív elveket, törvényeket és szabályokat egységesen alkalmazzák** egy adott nemzeti alkotmány által uralt területen.³⁰

Egy adott adminisztratív rendszer úgy értékelhető, ha megvizsgálják, hogy milyen mértékben alkalmazhatók ezek az elvek az adott ország törvényes intézkedéseiben és az állami hatóságok és állami alkalmazottak mindennapi viselkedésében egyaránt.

A fentiekben röviden összefoglalt általános alapelvek leírása azért fontos, mert a Pénzügyminisztérium által felkért OECD szakértők azt vizsgálták a közép- és kelet-európai országok közigazgatásainak esetében, hogy milyen további intézkedéseket kell hozniuk a megbízhatóság, a kiszámíthatóság, a transzparencia, a hatásosság és a hatékonyság elveinek olyan elfogadható szintű megvalósítása érdekében, hogy meg tudjanak felelni az EU csatlakozási követelményeinek.

Milyen főbb megállapításokat és javaslatokat fogalmaztak meg a szakértők?

²⁹ Az EU keretében az európai Ombudsmannak kell ellensúlyoznia a nem megfelelő irányítást.

³⁰ L. J. Schwarze: *On the Convergence of the Administrative Laws of the EU Member States*, Nomos, Baden-Baden, and Sweet and Maxwell, London, 1996

- A közigazgatás teljesítményének javítása azt jelenti, hogy törvény keretén belül jobb hatásossági és hatékonysági normákat kell felállítani.³¹
- A kelet- és közép-európai országokban a régi adminisztratív struktúrák örökségéből adódó probléma a közigazgatás terén a koordináció és személyzeti menedzsment közös normáinak hiánya.³²
- Nyilvánvalóvá kívánták tenni a szakértők, hogy a közszolgálat kötelező módon követi az alkotmányos rendeletek és az adminisztratív törvény által megőrzött elveket. Így a közszolgálati értékek törvényes értékek. Az előzőekből következően a köztisztviselők az állam hierarchikus struktúrájában sajátos helyet foglalnak el, ezért engedelmessé kell az őket érintő törvényelveknek és kötelező szabályzatoknak.
- A fentiekben javasoltak alapján a **közjog** és nem az általános munkatörvény az, **amelynek szabályoznia kellene az állam nevében hozott döntések hatalmának átruházását**, a hivatásos állami alkalmazottakat és az állami hatalom kivitelezését ellenőrző mechanizmusokat. Ez a fő oka annak, hogy szükség van egy közszolgálati törvényre, amely az adminisztratív törvény részét képezi.
- Szükség van még megfelelő minőségű anyagi és eljárási adminisztratív törvényhozatalokra is, amelyek a köztisztviselők számára fontos eszközként szolgálnak kötelességeik teljesítéséhez, világos eljárási módokat írnak elő és tetteik, valamint döntéseik kiszámíthatóságát is bemutatják.
- A kiegészítő procedurális és anyagi törvények azért is szükségesek, hogy biztosítsák a közigazgatás és a közszolgálat **belső és külső ellenőrzését**, főként az államháztartást, a minőségellenőrzést, a procedurális felülvizsgálatot és hogy biztosítsa egy független, jól működő jogi rendszer kialakítását.³³

³¹ A nyugat-európai országok már régóta felismerték azt a tényt, hogy az igazgatási normák és a közszolgálati menedzserek teljesítménye alapvetően fontos mind a közigazgatás általános teljesítménye, valamint a közigazgatási reform szempontjából egyaránt.

³² Egy sor nyugat-európai országban – Franciaországban, Portugáliában és Spanyolországban – a közszolgálati, vagy közigazgatási ügyek minisztériuma foglalkozik a közszolgálati menedzsment általános aspektusaival.

³³ Az OECD szakértők véleménye alapján annak mértéke, hogy egy országban az egész adminisztratív kontextus hogyan felel az általános elfogadott normáknak, elsődleges fontossággal bírtak a csatlakozni kívánó országok számára az EU tagság elnyerésénél, valamint fontos kritériuma lesz annak is, hogy mielőbb teljes jogú tagjai lehessenek az EAS-nak.

3.1. Az Európai Unió megállapításai Magyarország ellenőrzési helyzetéről

- ❖ Az EU már **2000. június 7-én** (CONF-H 30/00) közös álláspontjában az **alábbiakra szólította fel Magyarországot**:
„Az EU felkéri Magyarországot, hogy tegyen lépéseket a belső pénzügyi ellenőrzési rendszerek továbbfejlesztése érdekében, különös tekintettel a **pénzügyi ellenőrzésben résztvevő intézmények funkcionális függetlenségének erősítésére**, az ellenőrzési és audit standardok harmonizálására, biztosítva, hogy ezeket a standardokat minden ellenőrzési és audit egység alkalmazza....”
- ❖ A **2001. éves országjelentés általános értékelése szerint**:
„Magyarország jelentős előrehaladást ért el a jogi szabályozásban és létrehozta a szükséges ... belső ellenőrzési szerveket. Megteremtette az ex-ante pénzügyi ellenőrzés szerkezetének jogi keretét. **A belső audit a közigazgatás területén létszámhiányos és nem kellően felkészült jövőbeni szerepére**. Biztosítani és fejleszteni kell a belső ellenőrök funkcionális függetlenségét. Részletes „követelmény” elemzést kell készíteni annak érdekében, hogy tisztázható legyen a Pénzügyminisztérium, a Kincstár és a Kormányzati Ellenőrzési Hivatal (KEHI) szerepe és illetékessége a belső ellenőrzés (internal audit) területén. Ezen túlmenően megerősítendő a szakminisztériumok belső ellenőrzési kapacitása.”
- ❖ A **2002-es Csatlakozási Partnerség (2002/87/EC Tanácsi Határozat) szerint**:
„Definiálni és megerősíteni szükséges a vezetői elszámoltathatóságot a költségvetési intézményeknél. **Meg kell erősíteni a függetlenített belső ellenőrzés (belső audit) adminisztratív kereteit** a költségvetési intézmények belső ellenőrzési egységeinél és biztosítani kell funkcionális függetlenségüket. Meg kell teremteni a decentralizált belső ellenőrzési (belső audit) kapacitások megfelelő funkcionális függetlenségét.”

❖ **A 2002. évi Éves Országjelentés szerint:**

„Az 1997-ben kiadott országvéleményében a Bizottság megállapította, hogy **Magyarország középtávon képes lesz arra**, hogy minden különösebb probléma nélkül **teljesítse kötelezettségeit a pénzügyi ellenőrzési rendszerre vonatkozóan**, feltéve, hogy a jelenleg előírányzott intézkedések bevezetésre kerülnek.

Az országvélemény kibocsátása óta eltelt időben előrelépések történtek, de folyamatos erőfeszítések szükségesek ezen a területen, különösen a PIFC rendszerben található belső ellenőrzési feladatok újraértelmezésére és jobbá tételére vonatkozóan. Ebben a szektorban a közösségi vívmányokkal való harmonizáció és az EU kompatibilis PIFC végrehajtása még nem fejeződött be. Az ezzel a fejezettel kapcsolatos tárgyalások átmenetileg lezárásra kerültek. Magyarország nem kért átmeneti intézkedéseket és általában véve elmondható, hogy teljesíti a csatlakozási tárgyalásain tett kötelezettségvállalásait.

Annak érdekében, hogy készen álljon a tagságra, Magyarországnak most erőfeszítéseit a megbízható pénzügyi ellenőrzési rendszerek létrehozására kell összpontosítania, mely erőfeszítéseket az összehangolt jogi szabályozásra, valamint a szükséges intézményi rendszerek megalakítására és megerősítésére kell megtennie. Magyarország a belső ellenőrzési feladatai, valamint strukturái nemzetközi gyakorlatnak megfelelő újraértelmezésén, és a vonatkozó jogszabályok újrafogalmazásán dolgozik. A még szükséges erőfeszítéseket jelentősen fokozni kell.”

Az államháztartási belső pénzügyi ellenőrzési rendszer EU-konform átalakítása Magyarország EU csatlakozásának egyik kulcskérdésévé volt. A csatlakozási tárgyalásokon Magyarország kinyilvánította, hogy a közösségi vívmányok hatékony alkalmazásához szükséges feltételeket teljesíteni tudja, az államháztartás belső pénzügyi ellenőrzési rendszerében az Európai Unió Bizottsága által kifogásoltakat rendezi és a szükséges jogszabály-módosításokat végrehajtja.

Ennek keretében kellett megteremteni vagy megerősíteni azokat a pénzügyi ellenőrzési intézményeket, szervezeti egységeket, ellenőrzési létszámot és az egységesen alkalmazandó módszereket, amelyek biztosítják Magyarország zökkenőmentes integrálódását az Európai Unióhoz.

A fentiek alapján látható, hogy az Európai Unió bizottságának ország **jelentései és monitoring jelentései folyamatos elmarasztalást tartalmaztak:**

- **Lassúnak ítélték** az államháztartási belső pénzügyi ellenőrzési rendszer megerősítését, a működtetésében történő előrehaladást.
- Hiányolták a nemzetközi standardok alkalmazását és az új, korszerű ellenőrzési módszerek bevezetését.
- A jelentések szerint a belső ellenőrzés létszámhiányos és nem kellően felkészült jövőbeni szerepére.

Az államháztartási belső pénzügyi ellenőrzési rendszer **EU követelményeknek is megfelelő elemeit az alábbiakban összegezték:**

- nemzetközi ellenőrzési standardok alkalmazása,
- belső ellenőrök funkcionális függetlenségének biztosítása,
- megfelelő módszertani ismeretekkel és gyakorlattal rendelkező ellenőrök alkalmazása,
- koordináció és harmonizáció az államháztartási belső pénzügyi ellenőrzési rendszer területén,
- költségvetési szervek vezetőinek beszámoltathatósága,
- pénzügyi irányítási és ellenőrzési rendszerek, folyamatok átláthatósága,
- ellenőri létszám növelése,
- jelentési kötelezettségek rendszerének kialakítása.

Az EU konform pénzügyi ellenőrzés feltételei³⁴ alapján a közpénzek használatának ellenőrzése akkor lehet magas színvonalú, a legjobb gyakorlatnak megfelelő, ha **három alapvető követelménynek eleget tesz:**

- A közpénzeket ellenőrzők függetlenek az ellenőrzött szervezetektől.
- Az ellenőrzés széles körben végezhető és magában foglalhatja a törvényesség és a szabályszerűség, a hatékonyság (sőt az etikus közpénz kezelés) vizsgálatát egyaránt.
- Lehetőség van arra, hogy a vizsgálat eredményeit mind a demokratikusan választott képviselők, mind a lakosság egésze számára nyilvánossá tegyék.

³⁴ Nyikos László: Közpénzek ellenőrzése I. Perfekt Kiadó

Ahhoz, hogy a követelményeknek Magyarországon magas színvonalon meg lehessen felelni számos törvényalkotói, kormányzati és „ellenőrzés-szakmai” feladatot kellett (kell) megoldani.

A közpénzek tisztességes kezelésének és értelmes **elköltségének akadályát a szakmai** (és érdeklődő) **közvélemény az alábbiakban látta:**

- ❖ A költségvetési (zárszámadási) törvényjavaslathoz mellékelt pénzügyi információk nem feleltek meg a döntéshozók igényeinek.
- ❖ A közzétett adatok jelentős része felesleges volt és az adatok megbízhatóságát nem ellenőrizték.
- ❖ Nem volt megállapítható, hogy az állami feladatok ellátása mennyibe került és a teljesítmények mérése sem történt meg.
- ❖ A folyó és tőkeműveletek keveredtek; a hitelek, adósságok törlesztése, privatizációs bevételek nehezen voltak áttekinthetőek és ellenőrizhetőek.
- ❖ A könyvviteli rend nem teremtett megfelelő kapcsolatot a felsőszintű tervezés és a végrehajtás között.
- ❖ Hiányoztak a többéves összehasonlító idősorok.
- ❖ Az állami vagyon nyilvántartása megbízhatatlan volt.
- ❖ A fentiekkel összefüggésben a számvevőszéki ellenőrzések sem a megbízhatóság megítélésére, sem a teljesítmények mérésére nem szolgáltatottak kellő mélységű adatot.

Miközben a magyar számviteli alapelvek jelentős múltra tekinthettek vissza, az államszámvitel jelentősen eltért a vállalkozói számviteltől. Az államszámvitel törvényi szabályozásával szemben két alapvető követelmény támasztható; **tegye lehetővé**, hogy a közpénzekkel való gazdálkodásról megbízható és valós képet kaphassanak az adófizetők, valamint, hogy a közpénzekkel való **gazdálkodás hatékonysága mérhető legyen.** Ezen követelmények teljesülése feltétele annak, hogy a közpénzek elszámoltathatóak, tevékenységeik pedig áttekinthetőek legyenek. Vagyis a közpénzfelhasználás hatékonyan (értelmesen) történjen.

A számviteli alapelvekben mutatkozó eltéréseket jól szemlélteti az alábbi táblázat.

3. sz. tábla

A magán- és közszférában azonos módon	A közszférában sajátosan	Megjegyzés
érvényesülő számviteli alapelvek		
<ul style="list-style-type: none"> • valódiság • világosság • folytonosság • egyedi értékelés • a tartalom elsődlegessége 		
	<ul style="list-style-type: none"> • a vállalkozás folytatása • teljesség • következetesség • összemérés • óvatosság • bruttó elszámolás • időbeli elhatárolás • lényegesség • költség-haszon összevetés 	<ul style="list-style-type: none"> - a tevékenység folytatását jelenti - a pénzforgalmi szemlélet más tartalmat ad - elemi költségvetéssel összevethető beszámoló - elkülönül az alap- és a vállalkozói tevékenységnél - a vagyonérték meghatározása megoldatlan - sajátos tartalommal érvényesül - egyáltalán nem érvényesül - többlet-tartalommal érvényesül - korlátozottan érvényesül

Forrás: Lilliné Fecz I.: Gondolatok az államháztartás és az államháztartási számvitel átalakításához. Kézirat, 2000 (ÁSZ)

3.2. Az új ellenőrzési stratégia készítésének közvetlen előzményei

Az államháztartási belső pénzügyi ellenőrzési rendszer fejlesztésének fő irányait és a célok eléréséhez szükséges **feltételek meghatározását tartalmazó koncepció**, - az EU Bizottság folyamatos elmarasztalását követően - **2003 júniusában elkészült**, és azt az Európai Unió Bizottságának illetékes főigazgatóságai elfogadták.

A kormány – 2179/2003. (VII. 29.) számú kormányhatározatával – jóváhagyta „Az államháztartási belső pénzügyi **ellenőrzési rendszer fejlesztésének stratégiája**

Magyarországon” c. dokumentumot (a továbbiakban: Stratégia), amely tartalmazta a helyzetelemzést és a feladatokat. Ezt követően az Európai Unió Bizottsága különböző fórumokon elismerően nyilatkozott a Stratégiában foglaltakról, komoly eredménynek minősítette annak kidolgozását, azonban hangsúlyozta, hogy a vállalt határidőre biztosítani kell a jogszabályalkotást és a végrehajtásra is megfelelő figyelmet kell fordítani.

Az ellenőrzési rendszer hatékony működése a teljes jogú EU tagállamként való működés elengedhetetlen feltétele. Amennyiben az államháztartási belső pénzügyi ellenőrzési rendszer EU-konform szabályozása nem történik meg, veszélyeztetjük a 2004. január 1-től történő forráslehívás lehetőségét, valamint amennyiben a szükséges fejlesztések nem kerülnek maradéktalanul végrehajtásra, úgy a strukturális és kohéziós forrásokból megvalósuló programok, és projektek pénzügyi elszámolásánál jelentős visszafizetési kötelezettség terheli a magyar költségvetést, amit az Európai Unió Bizottsága a szabálytalan felhasználások, és a szabályozatlanság miatt róhat ki a tagállamra.

Az előzőekben jelzett előkészítési döntési folyamatokat is figyelembe véve az államháztartási gazdálkodási, elszámolási és ellenőrzési reformja hosszabb távú, több évre szóló feladatként került meghatározásra. **A rövid távú kormányzati feladatokat az alábbiak szerint írták elő:**

- Szükséges a belső ellenőrzési létszám fejlesztése³⁵ és az átképzés-képzés mielőbbi megteremtése.
- Szükséges az államháztartási belső pénzügyi ellenőrzési rendszer folyamatos vizsgálata, a rendszer olyan irányú fejlesztése, amely biztosítani képes a FEUVE rendszer többi elemmel történő átfogó koordinációját. Fejezeti, intézményi szinten a vezetői felelősség erősítésnek módszereire kell javaslatot tenni.

³⁵ **Az ellenőrzési koncepció elfogadásakor egy fejezeti belső ellenőrre 56 milliárd forint ellenőrzendő összeg jutott.** Miután a régi jogszabály alapján az ellenőrök kockázatelemzést nem alkalmaztak, így az ellenőrzés alá nem kerülő területek kockázatosabbá váltak. A Pénzügyminisztérium felmérése alapján a fejezetek által 2004-2006. között tervezett ellenőri létszámfejlesztés és képzés évenként mintegy 1 milliárd forint többletkiadást jelent. (Ezt először a PM kérte betervezni, majd a későbbiekben teljes mértékben törlésre került, az Országgyűlés elé kerülése nélkül.)

- Szükséges a fejezeti kezelésű előirányzatok ellenőrzési rendszerének áttekintése, valamint a támogatások célnak megfelelő felhasználását ellenőrző rendszerben **a fejezeti felelősség megerősítése.**
- Az Áht. elrendelte, hogy **a költségvetési szerv vezetője felelős az irányítása alá tartozó szervezet FEUVE rendszerének kialakításáért és működtetéséért.** Ugyanakkor a törvény kezdetben nem rendelkezett arról, hogy a vezető e rendszer működéséről beszámoljon és így nem volt biztosítható a FEUVE rendszerek működéséhez szükséges felelősség erősítése.
(2005. évtől a kötelező vezetői nyilatkozat már tartalmazza a felelősséget.)
- Előírták, hogy a fejezeti vezető (miniszter) és a Pénzügyminisztérium képviselője számoljon be az adott minisztériumra, ill. fejezeti jogállású intézményre vonatkozó éves költségvetés tervezési előirányzatokat tárgyaló parlamenti bizottságoknak. Ugyanígy a költségvetés zárszámadása kapcsán számot kell adnia a fejezeti vezetőnek is a költségvetés végrehajtásáról.
- Az ÁHH és a MÁK Rt. Összevonásával létrejött Magyar Államkincstár előzetes pénzügyi ellenőrzési funkcióit értékelni kell abból a szempontból, mennyiben egészítik ki az intézményi, ill. fejezeti szinten működő FEUVE rendszereket, milyen többletet jelentenek a pénzügyi folyamatok lebonyolításának szabályozottságában és ellenőrzöttségében. A három szint által ellátott ellenőrzési feladatokat úgy kell meghatározni, hogy a pénzügyi lebonyolítás teljes folyamatát lefedjék, ugyanakkor az indokolatlan átfedések elkerülhetők legyenek. Javaslatokat kell megfogalmazni az értékelés lapján szükségesnek ítélt módosításokra.
- A költségvetési tervezésben bevezetendő kötelezettségvállalási és kifizetési szinten történő költségvetési tervezéshez kapcsolódó FEUVE rendszer kapcsolódási pontjainak meghatározása szükséges.

A rövid távú feladatok mielőbbi megvalósítása érdekében az alábbi intézkedések történtek:

- 2004. január 1-jétől előírásra került³⁶ a belső ellenőrzési rendszer EU-konform átalakítása. Korszerűsítésre került az államháztartási törvény,³⁷ amely előírta az éves jelentés benyújtását és ennek megfelelően változott az államháztartás működési rendjéről szóló kormányrendelet³⁸ is. Változtak a költségvetési szervek belső ellenőrzési szabályai,³⁹ valamint a KEHI-ről szóló szabályozás⁴⁰ is módosításra került. Az NFT programjaihoz kapcsolódó támogatások fogadásához pénzügyi lebonyolítási, számviteli és ellenőrzési rendszerének kialakítása⁴¹ is újra szabályozásra került.
- A kormányzati felügyeleti és belső költségvetési ellenőrzés terén lényeges különbség az új szabályozásban, hogy **a régi szervezet-centrikus szabályozás helyett tevékenység-centrikusan** határozták meg **a belső ellenőrzést** a nemzetközi standardoknak megfelelően.
- A költségvetési működésének fejlesztése, gazdaságosságának, hatékonyságának és eredményességének növelése érdekében a belső ellenőrzés feladatai kibővültek, az ellenőrzési tevékenység átalakult.
- A belső ellenőrzés **alapfeladatává vált a folyamatba épített** előzetes, és utólagos vezetői ellenőrzési **rendszer (FEUVE) működése, szabályszerűségének vizsgálata** és értékelése, a gazdálkodás gazdaságosságának, hatékonyságának, eredményességének értékelése, ajánlások és javaslatok megfogalmazása, valamint az azok alapján meghatározott intézkedések megvalósításának figyelemmel kísérése.
- Az új rendszerben a szabályszerűségi vizsgálatok mellett pénzügyi, rendszer-, teljesítmény- és megbízhatósági ellenőrzéseket, valamint informatikai rendszerek ellenőrzését kell biztosítani.

³⁶ 2179/2003. (VII. 29.) Korm. határozat

³⁷ 1992. évi XXXVIII. törvény 48. § s) pontja

³⁸ 217/1998. (XII. 30.) Korm. rendelet

³⁹ 193/2003. (XI. 26.) Korm. rendelet

⁴⁰ 70/2004. (IV. 15.) Korm. rendelet

⁴¹ 360/2004. (XII. 26.) Korm. rendelet

- **Új elemként** a belső ellenőrzési rendszert központi szabályozásával, fejlesztésével, koordinációjával és harmonizációjával kapcsolatos szabályok is meghatározásra kerültek.
- A kormány miközben megtárgyalta és elfogadta⁴² az államháztartási belső pénzügyi ellenőrzési rendszer helyzetéről és működéséről készített előterjesztést, döntött arról is, hogy a pénzügyminiszter – 2004. december 31-ig – a Miniszterelnöki Hivatalt vezető miniszter véleményének kikérésével dolgozzon ki javaslatot arra vonatkozóan, hogy a zárszámadáshoz kapcsolódó ellenőrzéseket **ki, hogyan és milyen ütemezésben hajtsa végre.** (E kérdéskörben együttműködésre kérték fel az ÁSZ elnökét is.)
- **2005 júliusában** a PM előterjesztést készített a kormány számára az államháztartási belső pénzügyi ellenőrzési rendszer 2004. évi helyzetéről és működéséről, valamint a költségvetési szervek belső ellenőrzéséről szóló 193/2003. (XI. 26.) Korm. rendelet módosításáról. Az előterjesztés az elképzelt célok megvalósítása kapcsán az alábbi kiemeléseket tette:
 - ❖ Az új típusú ellenőrzés megvalósítása szempontjából a 2004. év **átmeneti időszaknak tekintendő**, mivel az új kézikönyv és módszertani minták és útmutatók csak 2004. április 30-án kerültek kiadásra.
 - ❖ A belső ellenőrzés **funkcionális függetlensége** kevés kivétellel **biztosított.**
 - ❖ A belső ellenőrök létszáma a **2003. évi 766 főről 2004. évre 832 főre, mintegy 8,6 %-kal nőtt.** (Ugyanakkor a fejezetek intézményei közül 63 nem foglalkoztatott semmilyen jogviszonyban belső ellenőrt.)
 - ❖ A **neuralgikus pontot a megbízhatósági ellenőrzések megvalósíthatósága** jelentette, amellyel összefüggő teendőket eltérően értelmezte a kormányzat (PM) és az **ÁSZ.** Az egyértelmű állásfoglalás azzal lett „elodázva”, hogy az erre a célra létrehozott munkabizottság **felkérte az ÁSZ-t, hogy** az általa megküldendő közép- és hosszú távú fejlesztési stratégiára alapozva **szülessen döntés abban a kérdésben,**⁴³ hogy ki, hogyan és milyen ütemben hajtsa végre a megbízhatósági ellenőrzéseket.

⁴² 2201/2004. (VIII. 12.) Korm. határozat

⁴³ A problémát egyébként a 2201/2004. (VIII. 12.) Korm. határozat is felvetette.

4. A PÉNZÜGYI ELLENŐRZÉS ÚJ ELEMEI ÉS FELTÉTELEI, KÜLÖNÖS TEKINTETTEL AZ ÁLLAMHÁZTARTÁSI BELSŐ PÉNZÜGYI ELLENŐRZÉSI RENDSZERRE

4.1. A vezetés és a kockázatmenedzsment szerepe a belső ellenőrzésben⁴⁴

a/ A vezetés (menedzsment) szerepe a belső ellenőrzésben

Az ellenőrzési tevékenység **a vezetési-irányítási folyamat része**. Az előzőekből következően az ellenőrzés segíti az intézmény vezetőjének, vezetésének tevékenységét, az általa kiadott utasítások, intézkedések végrehajtásának szintjéről ad bizonyosságot és támogatja a vezető szervezetfejlesztő munkáját.

A vezetés feladatai az ellenőrzés szempontjából sokrétűek, aminek első eleme;

❖ **A vezetői tevékenységből adódó feladatok** az alábbiakban foglalhatók össze:

- ◆ **Megszervezi** mindazokat a folyamatokat, kontrollokat és kialakítja azokat a szervezetirányítási módszereket, amelyeket az ellenőrzési szervezetek értékelnek.
- ◆ **Kialakítja** a független belső ellenőrzés szervezetét, kijelöli hatókörét, elfogadja az ellenőrzési alapszabályt, kiadja az ellenőrzési kézikönyvet és biztosítja a belső ellenőrzési szervezet funkcionális függetlenségét.
- ◆ **Kijelöli** az intézményi stratégiában azokat a kulcselemeket, amelyeket az ellenőrzés saját stratégiájának kialakításakor alapértékként kezel.
- ◆ **Gondoskodik** azon formális kontroll és ellenőrzési rendszerek kiépítéséről, amelyek az intézmény felső vezetését rendszeresen informálják az egységek tevékenységéről és a stratégiai célok megvalósításáról.
- ◆ **Kialakítja** a fentiek érdekében az intézményi stratégia tartalmával és az alkalmazott szervezeti megoldásokkal összhangban álló jelentési és értékelési rendszereket.

⁴⁴ Kovács Árpád: Az ellenőrzés rendszere és módszerei, Perfekt Kiadó Rt., 2007.

- ❖ **A vezetőnek meghatározó feladata az éves ellenőrzések tervek elfogadása, illetve a rendkívüli ellenőrzési igények elrendelése.**
- ❖ Az egyes vizsgálatok elvégzésének rendszeres **figyelemmel kísérése**, illetve az ellenőrzési javaslatok végrehajtásának **megszervezése** az irányítása alá tartozó szervezeti egységek ellenőrzésére készített **intézkedési tervek jóváhagyása.**
- ❖ A vezetésnek **biztosítania kell az ellenőrzés személyi és tárgyi feltételeit** az ellenőrzésre fordított erőforrások befolyásmentes felhasználási lehetőségét.

b/ A kockázatmenedzsment és a kontrollok rendszere

A kockázatmenedzsment és a kontrollok a belső ellenőrzés tevékenység fókuszában álló feladatok. A belső ellenőr kiemelt feladata, hogy a fentiek fejlesztésére rendszerszemléletű javaslatokat tegyen.

Minden kockázatnak **két jellemzője** van:

- azaz **oka** (bármely esemény, tevékenység vagy tevékenység elmulasztása)
- és **hatása** van (pl. szervezeti, stratégiai célok elérésére gyakorolt hatás, befolyás)

A **kockázatmenedzsment** szisztematikusan felépített tevékenység, amelynek célja a potenciális kockázatok feltárása és értékelése, valamint eredménye alapján kockázatkezelési terv megfogalmazása és végrehajtása.

A **kockázatkontroll** a már azonosított kockázatok és az ezek kezelésére megfogalmazott kockázatkezelő program folyamatos nyomon követése, az új kockázatok időben történő kiszűrése.

A kontrollok az intézmény működtetésével kapcsolatos alapfeladatok elvégzésének szabályozási rendjét és a szabályok végrehajtásának folyamatát jelentik.

- ◆ A **stratégiai kontroll** az intézmény felső vezetése döntéseinek elősegítésére szolgáló eszközrendszer.
- ◆ A **vezetői (menedzsment) kontroll** az intézmény folyamatos működésében központi szerepet betöltő tevékenységrendszer figyelemmel kísérése, a szükség esetén történő beavatkozás előkészítése.

- ◆ Az **operatív kontroll** a végrehajtási folyamat rendszeres figyelemmel kísérése, hogy a szükséges intézkedéseket időben meg lehessen tenni.

A **hatékony kontrollal** szemben támasztott főbb elvárások; a viszonylagos pontosság, jelenidejűség, gazdaságosság, rugalmasság, érthetőség és a többszemponúság.

A **kontrollt befolyásoló tényezők**; a méret a tevékenység összetettsége, a szervezeti hierarchia szintjei, valamint az adott egység/tevékenység fontossága.

4.2. Az államháztartási belső pénzügyi ellenőrzési rendszer új struktúrája

A **csatlakozási tárgyalások 28. „Pénzügyi Ellenőrzés” fejezetében** az „államháztartási belső pénzügyi ellenőrzési rendszer” lefedi a **teljes államháztartási rendszert, és három elemből áll:**

- a folyamatba épített, előzetes és utólagos vezetői ellenőrzés (a továbbiakban **FEUVE**)
- a belső ellenőrzés
- a **központi harmonizációs egység.**

(A FEUVE rendszeren belül az ellenőrzések fogalmát „control” szóval helyettesítjük, hogy megkülönböztessük a független, utólagosan elvégzett belső ellenőrzések fogalmától.)

a) **FEUVE**

A FEUVE a szervezeten belül az első szintű ellenőrzést jelenti, amelynek működtetése a vezetés felelősségi körébe tartozik. A szervezet vezetője felelős azért, hogy - a szervezeten belül - olyan szabályokat alakítson ki, és folyamatokat működtessen, amelyek biztosítják a rendelkezésre álló források gazdaságos, hatékony és eredményes felhasználását. Ezek a feladatok **magukban foglalják a pénzügyi döntések dokumentumainak előkészítését** (kötelezettségvállalások, szerződések, kifizetések, szabálytalanul kifizetett összegek visszafizettetése), **az előzetes pénzügyi control-t** (a pénzügyi döntések szabályossági és törvényességi szempontból történő jóváhagyása/ellenjegyzése) és **a gazdasági események**

könyvelését (megfelelő könyvvezetés és beszámolás). A felsorolt három feladat megfelelő elkülönítését biztosítani kell.

A legfontosabb alapelv a FEUVE-ben a vezetői elszámoltathatóság, amely szerint a vezető felelős a fenti feladatok megfelelő módon történő ellátásáért, a FEUVE kézikönyvek kidolgozásáért és alkalmazásáért (a hatáskörök, felelősség, beszámolás és kockázatkezelés leírásával), a gazdasági eseményekre vonatkozó döntésekért (kötelezettségvállalások, szerződések, kifizetések, rendeltetés- vagy célllellesen felhasznált összegek visszafizettetése), a központi harmonizációs egységgel való kapcsolattartásért, valamint a FEUVE rendszerekről történő beszámolásért.

b) Belső ellenőrzés

A belső ellenőrzés (internal audit) egy olyan független és objektív ellenőrzési és tanácsadó tevékenység, melynek célja, hogy a költségvetési szerv tevékenységének eredményességét és értékét növelje és javítsa. **Rendszeresen és szabályozott módszerrel értékeli és javítja** a kockázatkezelés, az ellenőrzési és irányítási eljárások hatékonyságát, ezáltal segíti a szervezeti célok megvalósítását. Ennek érdekében a funkcionálisan független belső ellenőrzési egység - a vizsgált folyamatokkal kapcsolatosan - elemzéseket készít, értékeli, ajánlásokat tesz, tanácsokat és információkat ad a költségvetési szerv vezetője részére.

A belső ellenőrzés vizsgálja és értékeli a pénzügyi irányítási és ellenőrzési rendszerek, vagyis a FEUVE rendszer valamennyi elemének megfelelőségét.

A belső ellenőr objektív kockázatelemzési módszerek alapján dolgozza ki az éves ellenőrzési tervet. A szervezet belső ellenőre elsősorban rendszer- és teljesítmény-típusú ellenőrzéseket végez, valamint megbízhatósági igazolásokat ad ki, melyek keretében a gazdaságosság, hatékonyság és eredményesség-hatásosság kerül ellenőrzésre. A belső ellenőr ellenőrzési jelentés formájában közvetlenül tájékoztatja a költségvetési szerv vezetőjét az elvégzett ellenőrzések megállapításairól, valamint a FEUVE rendszerek és más stratégiai és intézkedési tervek továbbfejlesztésére vonatkozó javaslatairól. Csalás és/vagy súlyos szabálytalanság gyanúja esetén a belső ellenőr köteles a szükséges intézkedéseket

kezdeményezni. A belső ellenőr javaslatainak megvalósulását utóellenőrzések keretében figyelemmel kíséri.

A költségvetési szervek vezetői kötelesek biztosítani a belső ellenőrök funkcionális függetlenségét, különös tekintettel az ellenőrzési programok kidolgozására, az ellenőrzési módszerek kiválasztására, az ellenőrzési jelentésekre és javaslattételre vonatkozóan. A belső ellenőr semmilyen formában nem vehet részt a szervezet napi operatív, végrehajtási feladataiban. A belső ellenőr számára feladata maradéktalan ellátása érdekében akadálytalan hozzáférést kell biztosítani valamennyi helyiséghez, szabályzathoz és irathoz, továbbá lehetővé kell tenni, hogy a költségvetési szerv alkalmazásában lévő bármely személyhez információért fordulhasson.

c/ Központi harmonizációs egység

A központi harmonizációs egység felelős az államháztartási belső pénzügyi ellenőrzési rendszer fejlesztéséért, szabályozásáért, koordinációjáért és harmonizációjáért.

4.3. A FEUVE (Folyamatba épített Előzetes és Utólagos Vezetői Ellenőrzés) helye és szerepe az ellenőrzési rendszerben

Az államháztartási belső pénzügyi ellenőrzési (ÁBPE) rendszer EU-konform átalakítása 2003. második és 2004. első félévében megtörtént. Új jogszabályok születtek, illetve meglévők módosultak, továbbá új standardok, ellenőrzési módszertanok kerültek kiadásra⁴⁵.

Az államháztartásról szóló 1992. évi XXXVIII. törvény az alábbiak szerint határozza meg a folyamatba épített, előzetes és utólagos vezetői ellenőrzést (FEUVE):

„121. § (1) A folyamatba épített, előzetes és utólagos vezetői ellenőrzés a szervezeten belül a gazdálkodásért felelős szervezeti egység által folytatott első szintű pénzügyi irányítási és ellenőrzési rendszer, amelynek létrehozásáért, működtetéséért és fejlesztéséért a költségvetési szerv vezetője

⁴⁵ A legfontosabbak: az államháztartásról szóló 1992. évi XXXVIII. törvény, a költségvetési szervek belső ellenőrzéséről szóló 193/2003. (XI. 26.) Korm. rendelet, illetve az államháztartás működési rendjéről szóló 217/1998. (XII. 30.) Korm. rendelet.

felelős a pénzügyminiszter által közzétett irányelvek figyelembevételével. A költségvetési szerv vezetője köteles olyan szabályzatokat kiadni, folyamatokat kialakítani és működtetni a szervezetben belül, amelyek biztosítják a rendelkezésre álló források szabályszerű, szabályozott, gazdaságos, hatékony és eredményes felhasználását. **A pénzügyi irányítási és ellenőrzési feladatok magukban foglalják:**

- a) **a pénzügyi döntések dokumentumainak elkészítését** (ideértve a költségvetési tervezés, a kötelezettségvállalások, a szerződések, a kifizetések, a szabálytalanság miatti visszafizettetések dokumentumait is),
- b) az előzetes és utólagos pénzügyi ellenőrzést, **a pénzügyi döntések szabályszerűségi és szabályozottsági szempontból történő jóváhagyását, illetve ellenjegyzését,**
- c) **a gazdasági események elszámolását** (a hatályos jogszabályoknak megfelelő könyvvizetés és beszámolás).

(2) Az (1) bekezdés a)-c) pontjában felsorolt tevékenységek feladatköri elkülönítését biztosítani kell.”

Az államháztartás működési rendjéről szóló végrehajtási rendeletben⁴⁶ **új elemeket vezettek be a FEUVE rendszerébe;** ezek az alábbiak:

- ◇ az ellenőrzési nyomvonal,
- ◇ a kockázatkezelés,
- ◇ a szabálytalanságokkal kapcsolatos eljárásrend kialakításának kötelezettsége.

A fentiekben említett új elemekkel való kibővítésének kötelezettségét a **pénzügyminiszter által közzétett, módszertani útmutatók alapján kell elvégezni.**

217/1998. (XII. 30.) Korm. rendelet – Az államháztartás működési rend

XIII/A. Fejezet

A folyamatba épített, előzetes és utólagos vezetői ellenőrzés

145/A. § (1) A költségvetési szerv vezetője a szerv gazdálkodásának folyamatára (tervezés, beszámolás) és sajátosságaira tekintettel köteles kialakítani, működtetni és fejleszteni a FEUVE rendszerét.

⁴⁶ 217/1998. (XII. 30.) Korm. rendelet 145/A., 145/B. és 145/C. §-ai

(2) A FEUVE rendszer tartalmazza mindazon elveket, eljárásokat és belső szabályzatokat, melyek alapján a költségvetési szerv érvényesíti a feladatai ellátására szolgáló előirányzatokkal, létszámmal és a vagyonnal való szabályszerű, gazdaságos, hatékony és eredményes gazdálkodás követelményeit.

(3) A FEUVE rendszer kialakítása és működtetése során a költségvetési szerv vezetőjének figyelembe kell vennie a pénzügyminiszter által közzétett módszertani útmutatókban foglaltakat.

(4) A FEUVE fejlesztése során figyelembe kell venni az államháztartási külső pénzügyi ellenőrzést és belső ellenőrzést végző szervek által megfogalmazott ajánlásokat és javaslatokat.

(5) A költségvetési szerv vezetője köteles szabályozni a szabálytalanságok kezelésének eljárásrendjét, amely e rendelet **10. §-ának (4) bekezdésében** foglalt szervezeti és működési szabályzat mellékletét képezi.

a) **Az ellenőrzési nyomvonal** a folyamatokra vonatkozó tevékenységeket, a tevékenységek jogi alapját, felelősét, ellenőrzését, nyomon követését, a kapcsolódó dokumentumokat **öleli fel**:

- a költségvetési szerv működésének, egyes tevékenységeinek egymásra épülő eljárásrendjeit egységes folyamatként **mutatja**, teljes egészében tartalmazza az ellenőrzési pontok (típusok) összességét;
- kialakításával a valamennyi tevékenység, valamennyi „szereplő”, **együttes koordinálására** kerül sor;
- valamennyi résztvevő számára írott és **átlátható formában** válik (követendő eljárásként) feladattá az eljárások és módszerek betartása, miközben a referenciák, dokumentumtípusok és maguk az eljárások is standardizáltakká válnak,
- **megmutatja** a szervezet folyamatba épített ellenőrzési rendszerének hiányosságait, így felgyorsítja a pénzügyi irányítás folyamatainak megfelelő átalakítását, és a működtetés színvonalának, a nyújtott szolgáltatások értéknövekedését segíti elő.
- ❖ Az ellenőrzési nyomvonal készítésének kötelezettsége felöleli a szerv tevékenységét jellemző összes folyamatot.

Az ellenőrzési nyomvonal kialakításának **első lépése** a folyamatok és folyamatgazdák azonosítása. Az adott költségvetési szerv működési folyamatait a főfolyamatok mentén kell csoportosítani, majd a főfolyamatokat megfelelő módon, oszthatóságuk alapján részfolyamatokká kell bontani. A működési folyamatok szabályozottságára lehet alapozni az ellenőrzési pontok, nyomvonalak elkészítését.

A működési folyamatok pontos és teljes körű meghatározása, a szabályzatokban való rögzítése szintén a költségvetési szerv vezetőjének felelőssége és kötelezettsége.

- b) A **költségvetési szerv vezetője köteles a kockázati tényezők figyelembevételével kockázatelemzést végezni, és kockázatkezelési rendszert működtetni.** A kockázatelemzés során fel kell mérni és meg kell állapítani a költségvetési szerv tevékenységében, gazdálkodásában rejlő kockázatokat. A kockázatkezelés rendjének kialakítása során meg kell határozni azon intézkedéseket és megtételük módját, amelyek csökkentik, illetve megszüntetik a kockázatokat. A FEUVE rendszerben rejlő kockázatos területek kiválasztására objektív kockázatelemzési módszert kell alkalmazni a pénzügyminiszter által kiadott módszertani útmutatók alapján.

A kormányrendelet meghatározta a **kockázat fogalmát:**

„kockázat: a költségvetési szerv gazdálkodása tekintetében mindazon elemek és események bekövetkeztének a valószínűsége, amelyek hátrányosan érinthetik a szerv működését.”

A **kockázatkezelés** állandó, ciklikus folyamat, amely az alábbi **lépéseket tartalmazza:**

- A kockázat **azonosítása** és az azonosításra alkalmas keretek meghatározása.
- A kockázatok **értékelése.**
- A kockázati „étvágy” (szervezet vagy vezetés számára elfogadható kockázati szint) **meghatározása.**
- A kockázatokra adható válaszok megvalósíthatóságának mérlegelése, meggyőződés a tervezett válaszintézkedések hatékonyságáról.

- A **válaszintézkedés „beépítése”** és a kialakított keret rendszeres felülvizsgálata.

A szervezet létrehozhat egy intézményi **kockázat nyilvántartást**. Ez a nyilvántartás a kockázatok részleteit tartalmazza.

Mint ahogy a kockázati környezet állandóan változik, a kockázatkezelési **folyamat fontos tulajdonsága a folyamatos és rendszeres felülvizsgálat**; ezért meg kell győződni arról, hogy a szervezet kockázati környezete („profilja”) változott-e vagy sem.

A szervezeti egység vezetője évről évre köteles meghatározni és aktualizálni az egység előtt álló rövid és középtávú prioritásokat, célkitűzéseket és feladatterveket. Ezeket a célokat, célkitűzéseket az (három)éves tervben kell rögzíteni.

Az éves munkaterv elkészítését átfogó kockázatfelméréssel kell összekötni, a feladatokat egyidőben kell végrehajtani.

A kockázatfelmérés célja a kockázatok megállapítása és jelentőségük szerinti sorba állítása annak alapján, hogy **mekkora az egyes kockázatok bekövetkezési valószínűsége**, és azok milyen hatással lehetnek a szervezetre, ha valóban felmerülnek. Az Osztály (egység) által készített éves munkatervnek a kockázatfelmérés eredményeire kell támaszkodnia.

A kockázatok felmérésének számos módszere létezik, de sikere döntő mértékben attól függ, hogy milyen információk állnak rendelkezésre.

- c/ A költségvetési szerv vezetőjének kötelessége a szabálytalanságok kezelésének eljárásrendjét a költségvetési szerv szervezeti és működési szabályzatában (SzMSz) szabályozni.

A szabálytalanságok fogalomköre széles, a korrigálható mulasztások vagy hiányosságok, illetve a fegyelmi eljárás megindítására okot adó, büntető-szabálysértési, kártérítési, cselekmények egyaránt beletartoznak.

A szabálytalanság valamely létező szabálytól (törvény, rendelet, utasítás, szabályzat, stb.) való eltérést jelent, az államháztartás működési rendjében, a

költségvetési gazdálkodás bármely tevékenységében, az egyes műveletekben, stb. előfordulhat.

1. Alapesetei lehetnek:

- a szándékosan okozott szabálytalanságok (félrevezetés, csalás, sikkasztás, megvesztegetés, szándékosan okozott szabálytalan kifizetés, stb.)
- a nem szándékosan okozott szabálytalanságok (figyelmetlenségből, hanyag magatartásból, helytelenül vezetett nyilvántartásból, stb. származó szabálytalanság).

2. A szabálytalanságok megelőzésével kapcsolatosan a költségvetési szerv vezetőjének felelőssége, hogy:

- az érvényes jogszabályoknak megfelelő szabályzatok alapján működjön a szervezet,
- a szabályozottságot, illetve a szabályok betartását folyamatosan **kísérje** figyelemmel a vezető,
- szabálytalanság esetén **hatékony** intézkedés szülessék, a szabálytalanság korrigálásra kerüljön annak a mértéknek megfelelően, amilyen mértéket képviselt a szabálytalanság.

A szabálytalanságok észlelése a folyamatba épített, előzetes és utólagos vezetői **ellenőrzés** rendszerében történhet a munkavállaló és a munkáltató részéről egyaránt.

❖ A költségvetési szerv valamely **munkatársa észlel szabálytalanságot**

- a) Amennyiben a szabálytalanságot a szervezeti egység valamely munkatársa észleli, **köteles értesíteni a szervezeti egység vezetőjét.**

Amennyiben a szervezeti egység vezetője az adott ügyben

- érintett, a munkatársnak a vezető felettesét, annak érintettsége esetén a felügyeleti szervet kell értesítenie.
- (Írásos értesítést a külön szabályzatokban lefektetett esetekben szükséges tenni.)

- b) Ha az a) pontban megfogalmazottaknak megfelelően értesített személy megalapozottnak találja a szabálytalanságot az adott esetben, **úgy erről értesíti a költségvetési szerv vezetőjét.**
- c) A költségvetési szerv vezetőjének kötelessége gondoskodni a megfelelő intézkedések meghozataláról, illetve indokolt esetben a szükséges eljárások megindításáról.

❖ A költségvetési szerv **vezetője észleli** a szabálytalanságot

A költségvetési szerv vezetője, illetve a szervezeti egységek vezetőinek észlelése alapján a feladat, hatáskör és felelősségi rendnek megfelelően kell intézkedést hozni a szabálytalanság korigálására, megszüntetésére.

❖ A költségvetési szerv **belső ellenőrzése észleli** a szabálytalanságot

Amennyiben a belső ellenőr ellenőrzési tevékenysége során szabálytalanságot tapasztal a 193/2003. (XI. 26.) Korm. rendelet rendelkezéseinek megfelelően jár el.

A költségvetési szervnek intézkedési tervet kell kidolgoznia a belső ellenőrzés megállapításai alapján, az intézkedési tervet végre kell hajtania.

❖ **Külső ellenőrzési szerv észleli** a szabálytalanságot

A külső ellenőrzési szerv **megállapításait** az ellenőrzési jelentés tartalmazza. A büntető- szabálysértési-, kártérítési-, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás, vagy hiányosság gyanúja esetén az ellenőrző szervezet működését szabályozó törvény, rendelet alapján jár el. (Pl. ÁSZ, az EU ellenőrzést gyakorló szervei, stb.).

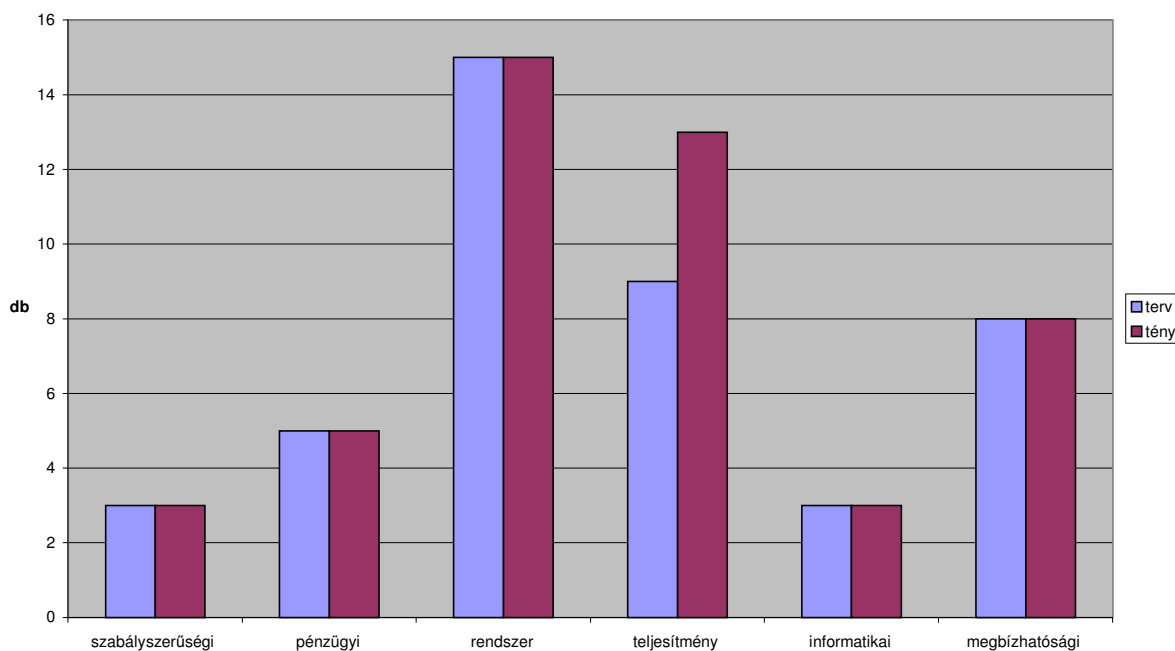
A fenti kategóriába nem tartozó esetekben a költségvetési szervnek intézkedési tervet kell kidolgoznia a megállapítások alapján.

4.4. Az OM-et is érintő változások szükségessége és az ezzel összefüggésben megtett intézkedések áttekintése

Az államháztartási belső pénzügyi ellenőrzés területén **felgyorsult változások** (az új ellenőrzési stratégia előkészületei, az ellenőrzési rendszernek kialakult új struktúrája, valamint a FEUVE előkészítése) **mind érzékelhető módon megjelentek** és egyeztetések, szakmai fórumok kapcsán **az OM belső működésére és működtetésére is kihatottak.** Az általános áttekintés más részeinél már megjelent

tényadatokat is figyelembe véve már a 2003. évi ellenőrzési terv készítésénél széles körű szakmai és minisztériumon belüli egyeztetést is igényelt az országgyűlési határozat⁴⁷, amely előírta a felügyeleti költségvetési ellenőrzés bevonását a pénzügyi beszámoló megbízhatóságát minősítő ellenőrzésekbe és az ÁSZ már ekkor kérte, hogy mind a 2003., mind a 2004. évi költségvetésnél az új feladatokhoz szükséges többletforrásokat az ellenőrzési létszám és infrastrukturális feltételek biztosításánál vegyék figyelembe. Sajnos többszöri tárcaközi és PM egyeztetés (és ígéret) ellenére a Kormány – valamint az EU illetékes munkabizottsága által is – elfogadott pénzügyi ellenőrzés–fejlesztési koncepció, valamint a már említett új ellenőrzéssel foglalkozó kormányrendelet javaslatai ellenére a tárcák ellenőrzési területei központi forrásból létszámbővítésre keretet nem kaptak, de az előírt megbízhatósági ellenőrzési feladatok teljes körűsége 2010-ig átütemezésre kerültek.

Már 2002-2003-tól⁴⁸, de 2004-2006. évektől⁴⁹ is megfigyelhető – OM, OKM-nél egyaránt - az a tendencia, hogy **az ellenőrzési tervek megfelelő előkészítéssel készülnek és teljesítésre kerülnek** (lásd 7-9. sz. ábra) valamennyi vizsgálat típusban.

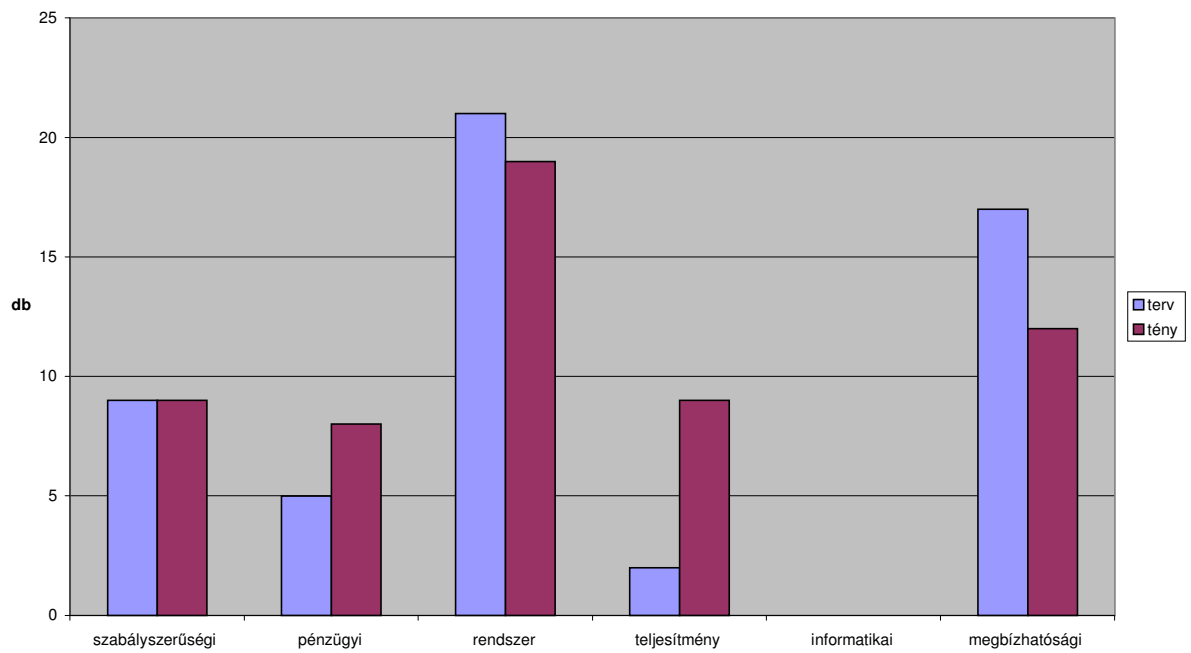


7. sz. ábra 2004. évi vizsgálatok

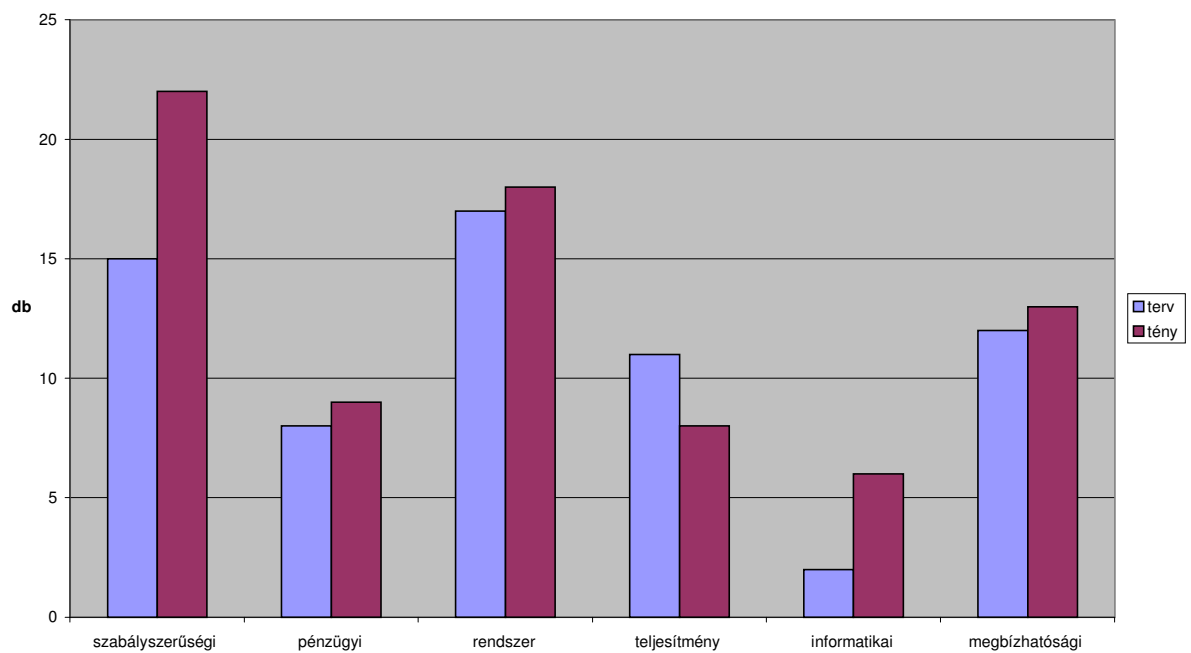
⁴⁷ 69/2002. (X. 04.) OGY. Határozat

⁴⁸ 15/1999. (II. 5.) Korm. rendelet

⁴⁹ 193/2003. (XI. 26.) Korm. rendelet



8. sz. ábra 2005. évi vizsgálatok



9. sz. ábra 2006. évi vizsgálatok száma

A vonatkozó időszak lényegesebb momentumairól **az alábbiakat lehet kiemelni:**

- a) **2002. évi** tervteljesítésnél jelentős áthúzódo, átfogó ellenőrzés lezárása történt meg (10 db), de a tárgyévben is 13 átfogó ellenőrzés helyszíni lezárása történt meg. Jelentős mértékben – közel háromszorosára – nőttek a célvizsgálatok, valamint közel 100 %-kal a témavizsgálatok is a felső vezetés által kért többletfeladatok következtében.
- b) **2003. évi** tervben előirányzott feladatok is túlteljesítésre kerültek, itt is hasonló tendencia a cél- és témavizsgálatok jelentős terven felüli növekedése tapasztalható. A tárgyév vonatkozásában jelentős változás, hogy **tovább pontosították⁵⁰ a folyamatba épített előzetes és utólagos ellenőrzési feladatokat** és számos tárcafeladatot írt elő ezen a területen.
- c/ A **2004. évi** beszámoló a tárgyévtől hatályba lépő új kormányrendelet alapján már teljesített vizsgálatokról és a „kifutóban lévő” előző kormányrendelet alapján elrendelt és áthúzódoan lezárt ellenőrzési feladatok teljesítéséről együttesen ad számot. A feladatok ezen évben is túlteljesítésre kerültek a terven felül elrendelt pénzügyi- és szabályszerűségi, valamint informatikai rendszerellenőrzési feladatokkal.
- A tárgyév vonatkozásában jelentős előrelépések a Belső Ellenőrzési Kézikönyv, valamint az OM ellenőrzési stratégiája és középtávú ellenőrzési tervének elfogadása. Kedvezőtlen ugyanakkor, hogy a **2 fő ígért létszámfejlesztés helyett, ténylegesen 1 fő üres állás zárolásra került.**
- d) A **2005. évi** feladatoknak kismértékű túlteljesítése történt meg, ami a körültekintőbb tervezésnek is betudható (a tervezett 54 vizsgálattal szemben, ténylegesen 57 valósult meg). Sajnos az Ellenőrzési Főosztály létszáma az elrendelt létszámcsökkentések hatására ismét **1 fővel csökkent**, amit egy megbízási szerződéses informatikus szakember foglalkoztatásával enyhítettek. A tárgyévtől az új PM módszertani útmutató alapján rangsorolásra kerültek a belső ellenőrzési megállapítások „kiemelt”, „átlagos” és „csekély” jelentőségű

⁵⁰ 280/2003. (XII. 29.) Korm. rendelet

kategóriákba. A **kiemelt jelentőségű megállapítások azonnali intézkedést igényelnek a vezetés részéről.**

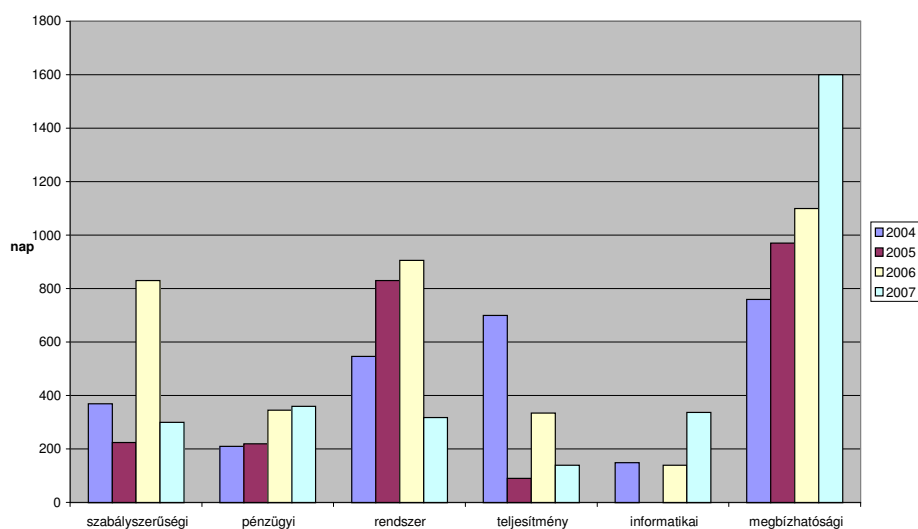
- e) **2006. évben** a tárgyévi kormányzati szerkezetváltást követően a korábbi NKÖM és OM Oktatási és Kulturális Minisztérium néven egyesítésre került. Az év közepén végrehajtott összevonás következtében szükségessé vált a mindkét tárcánál elfogadott éves ellenőrzési tervek, valamint az első félévi teljesítés áttekintése és egy egyesített, valamint módosított 2006. II. félévi ellenőrzési terv került elfogadásra. A módosított ellenőrzési terv túlteljesítésre került a vezetés soron kívüli vizsgálati elrendelése következtében. (A tárcák eredetileg tervezett ellenőrzési terveiből 13 ellenőrzés okafogyottá vált intézményi szerkezetváltások miatt.) Az előzőekben leírtak következményeként szükségessé vált a két önálló minisztérium ellenőrzési kézikönyvének és eljárási gyakorlatainak egységesítése, újragondolása⁵¹.

Az előírt beszámolás⁵² összegzett adatai alapján az **OM-OKM vonatkozásában az alábbiak figyelhetők meg:**

- A **tervezett vizsgálatok** száma és az arra előirányzott ellenőrzési napok vonatkozásában folyamatos emelkedés – különösen ellenőrzési napok vonatkozásában – a **megbízhatósági ellenőrzéseknél** mutatkozik, ahol miközben a tervezett ellenőrzések száma lényegesen nem nőtt, a **ráfordítani tervezett ellenőrzési napok dinamikája négy év alatt szinte megduplázódott** (10. sz. ábra). A tendencia teljes körű kibontása, értékelése a 104-105. oldalakon történik. A jelenség oka, hogy a legutóbbi két évben előirányzott megbízhatósági ellenőrzések a 40 milliárd Ft feletti költségvetési egyetemi egységeket érintették dominánsan.

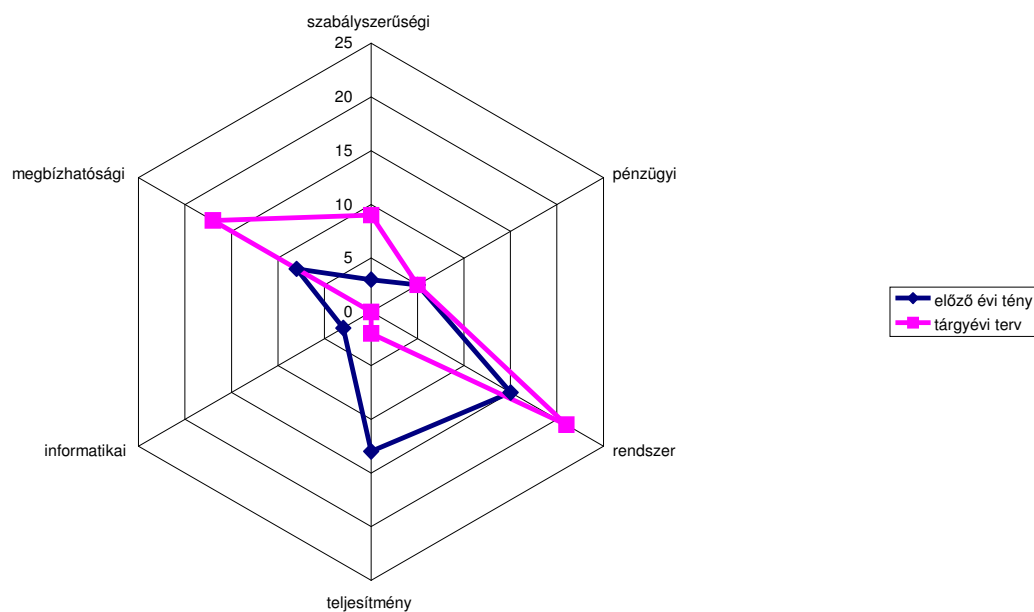
⁵¹ Az új egységesített és módosított kézikönyv 2007. március 1-jével miniszteri elfogadásra került.

⁵² A 193/2003. (XI. 26.) Korm. rendelet 2004. január 1-jétől egységes PM útmutatás alapján előírt beszámolási kötelezettséget írt elő mind a tárcák, mind a tárcák által felügyelt intézmények ellenőrzéseiről.

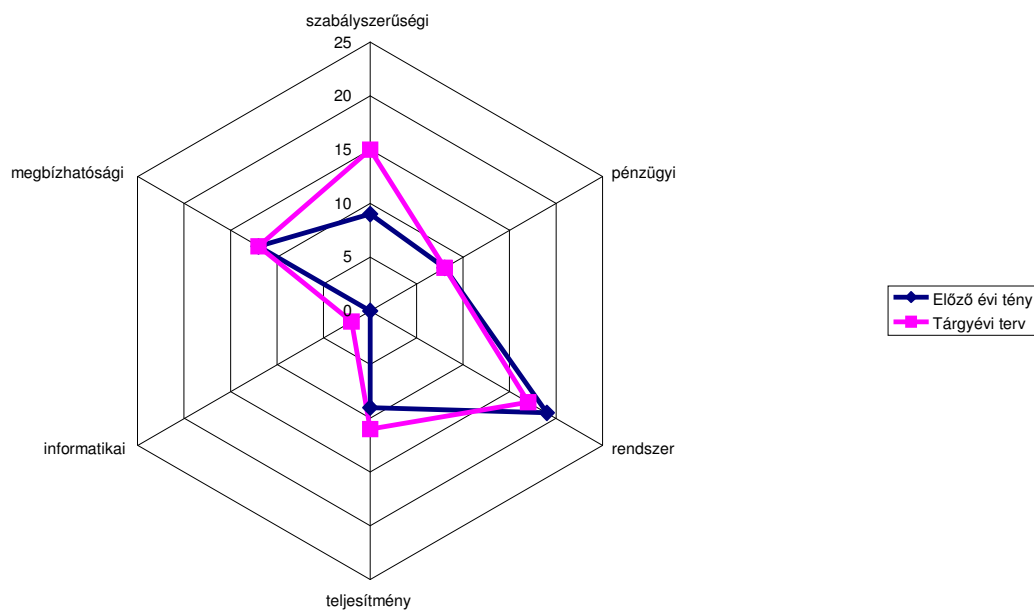


10. sz. ábra Tervezett vizsgálatok (ell. nap)

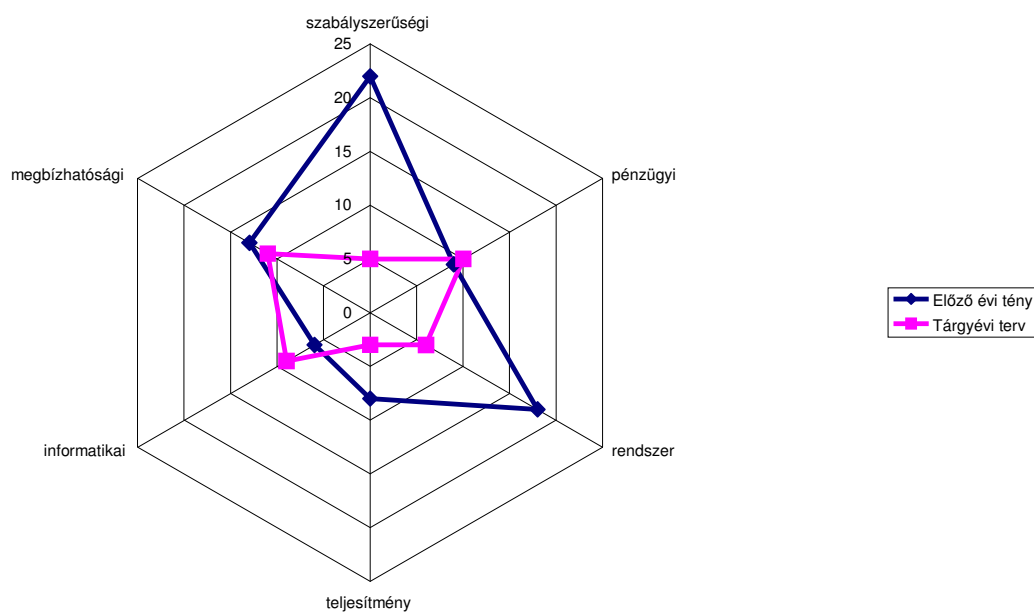
A tervezés még nem állandó – az igények és a lehetőségek között szükségszerűen szelektáló – volta miatt, nagyok az eltérések az előző évi tényekhez viszonyítva (kivételet 2006. év) (lásd 11-13. ábra).



11. sz. ábra 2005. évi tervezés az előző évi tényhez képest



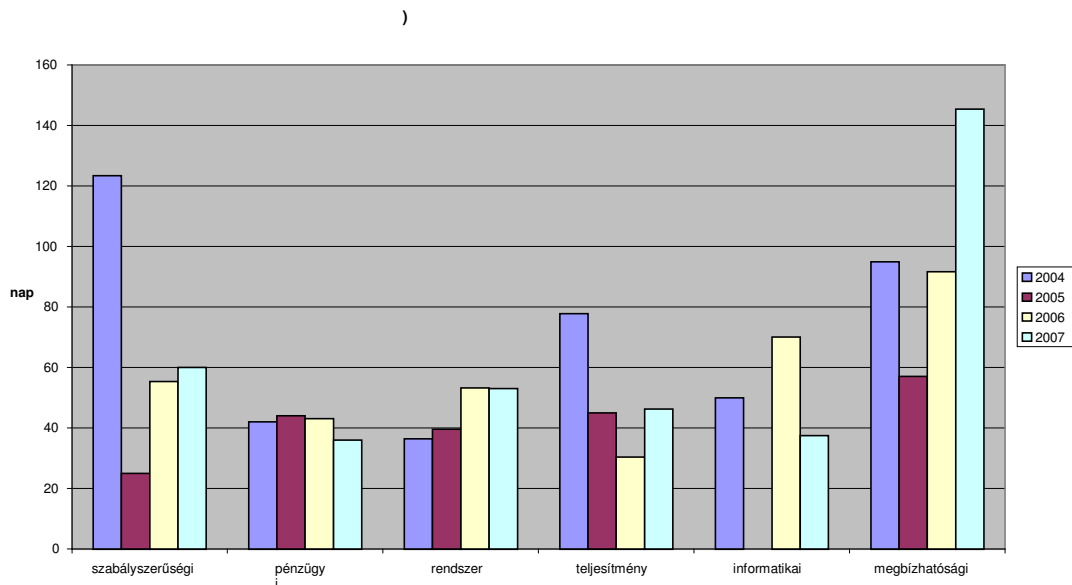
12. sz. ábra 2006. évi tervezés az előző évi tényhez képest



13. sz. ábra 2007. évi tervezés az előző évi tényhez képest

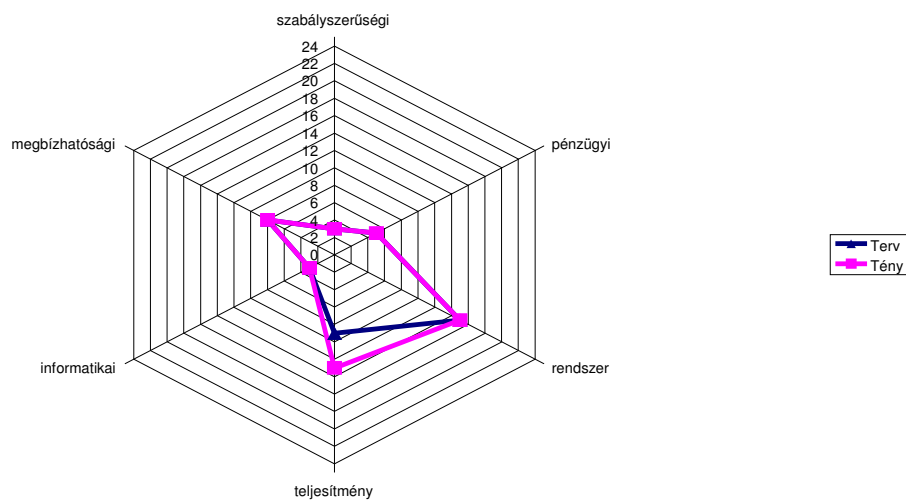
- A **tényleges vizsgálatok** vizsgálattípusokként történő összehasonlítása - ellenőrzési nap vonatkozásban – megerősíti a tervezésnél már jelzett tendenciát, hogy legtöbb és dinamikusan növekvő időt a megbízhatósági ellenőrzések

végzése köti le. A többi típusú ellenőrzés arányos munkaráfordításokat mutat. (14. sz. ábra)

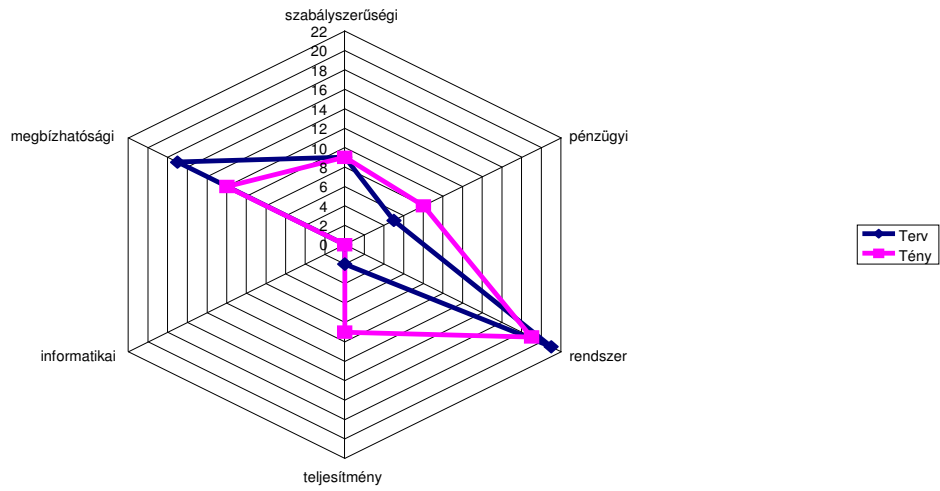


14. sz. ábra Tényleges vizsgálatok (ell.nap)

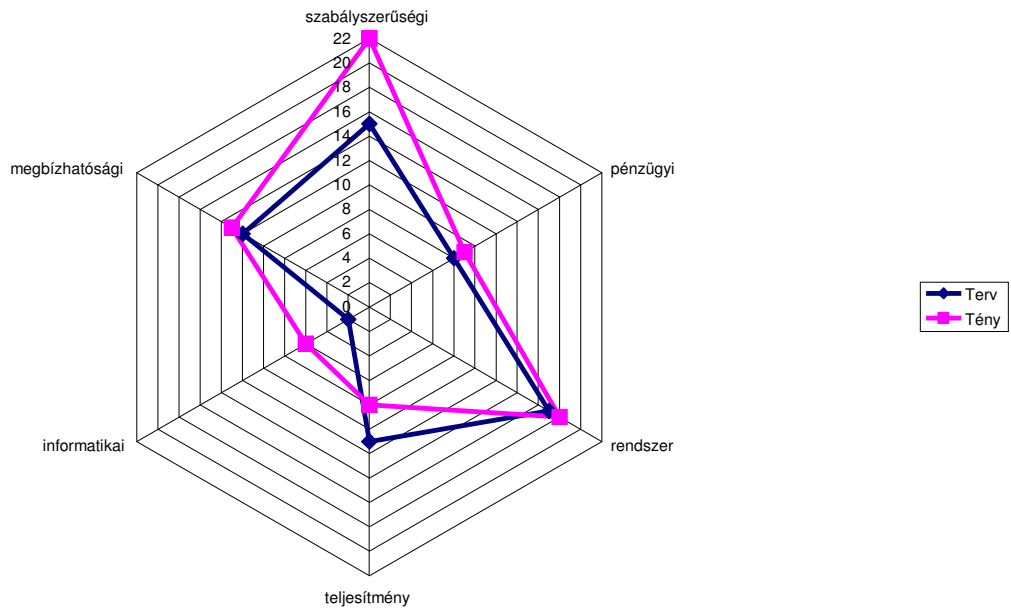
A tervtől való eltéréseket a vizsgált három évben az igénybe vett ellenőrzési napok alapján áttekintve megállapítható, hogy három éven belül egymást kiegészítő mozgások történtek, hiszen míg 2004. évben a tervnek megfelelő volt a teljesítés, 2005-2006-ban egymást kiegészítő típusú elmozdulások történtek (15-17. sz. ábra).



15. sz. ábra 2004. évi vizsgálatok alakulása

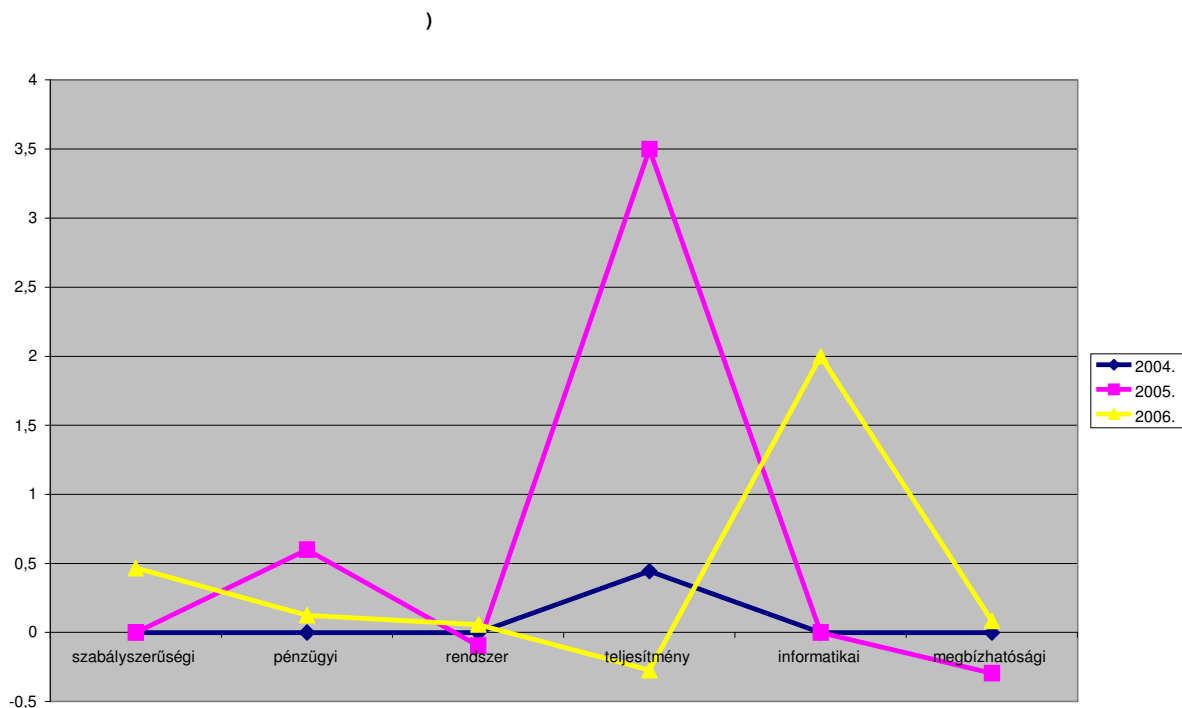


16. sz. ábra 2005. évi vizsgálatok alakulása



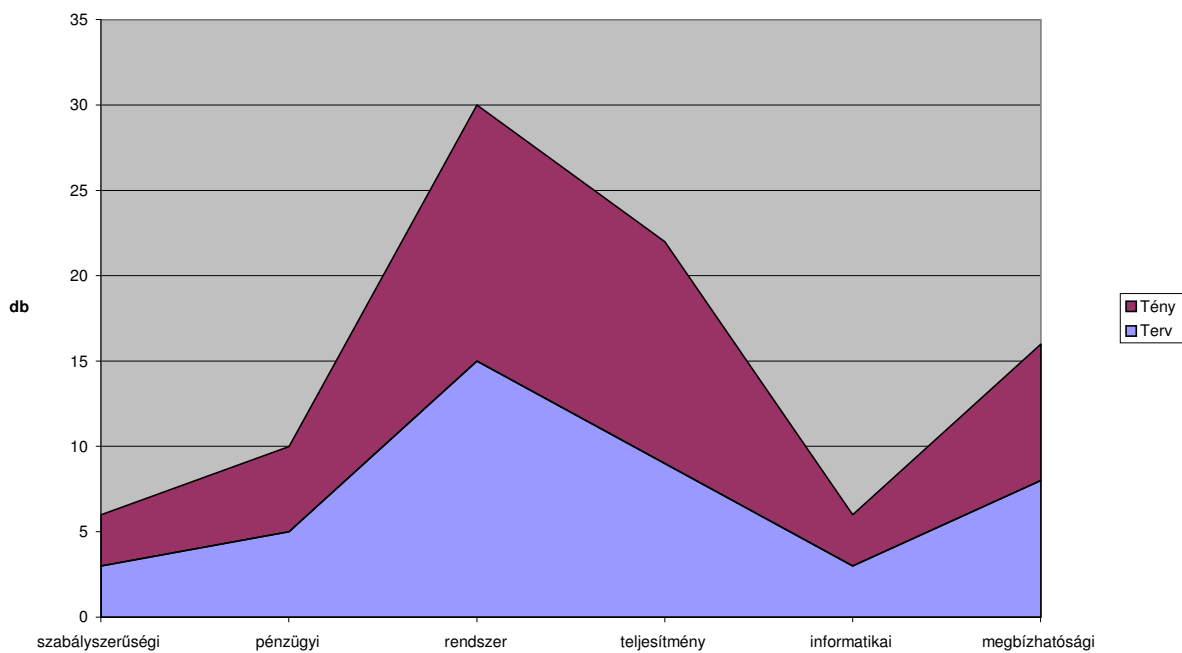
17. sz. ábra 2006. évi vizsgálatok alakulása

A tervtől való eltéréseket összevont 2004-2006. évi grafikonban a terv %-ában bemutatva látható, hogy a teljesítmény- és informatikai ellenőrzést kivéve a többi változása arányos (18. sz. ábra).

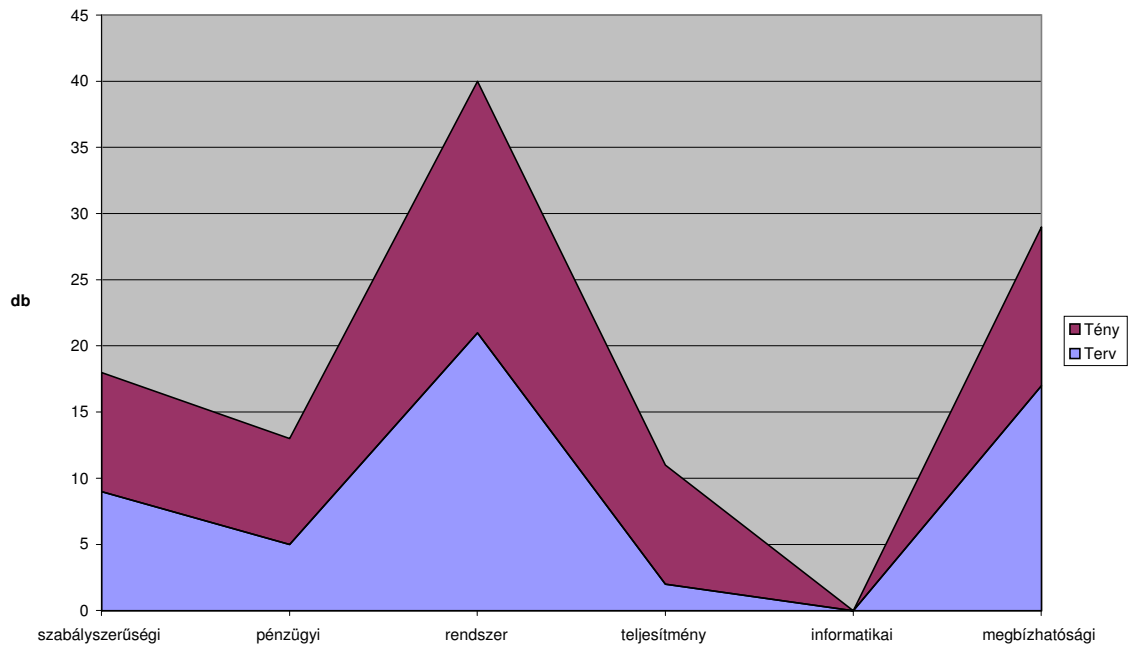


18. sz. ábra Tervtől való eltérés (a terv %-ában)

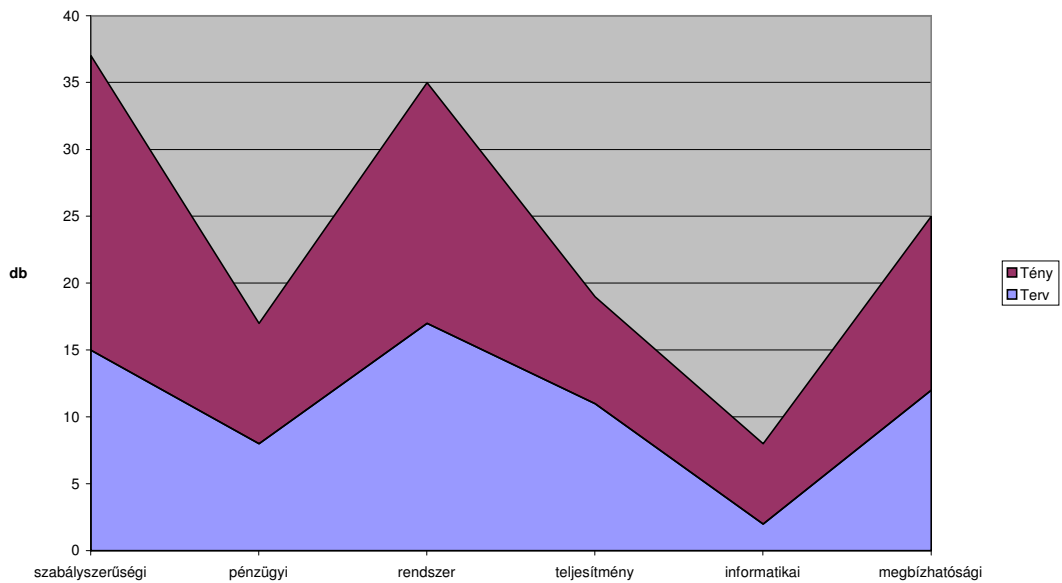
Összevont grafikai ábrán áttekintve a 2004-2006. évi vizsgálat típusonkénti terv-tény adatokat megállapítható, hogy mindhárom évben közel azonos arányú a túlteljesítés (19-21. sz. ábra).



19. sz. ábra 2004. évi vizsgálatok alakulása



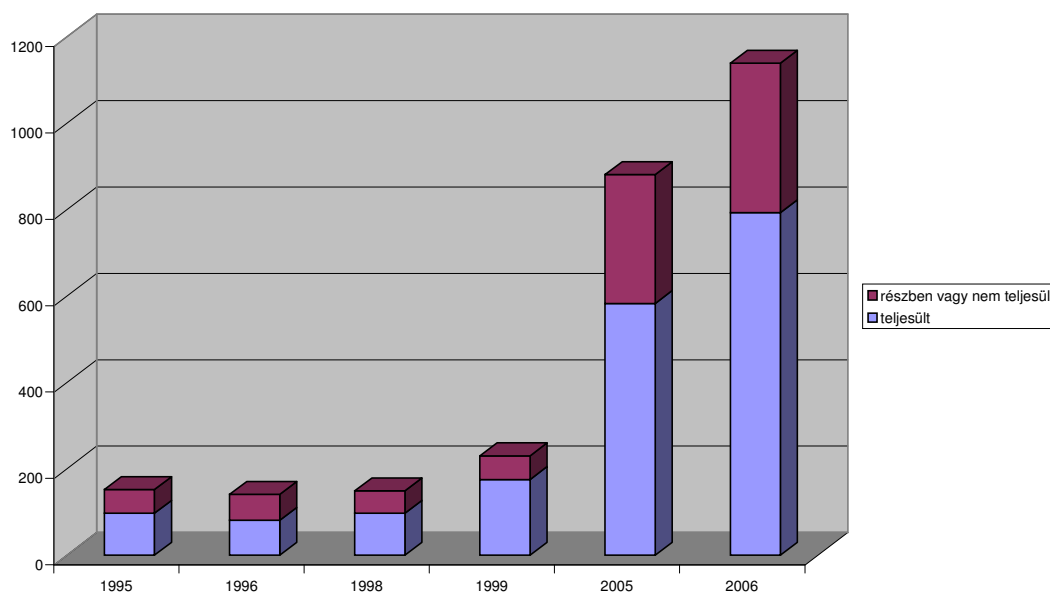
20. sz. ábra 2005. évi vizsgálatok alakulása



21. sz. ábra 2006. évi vizsgálatok alakulása

- Az intézkedési tervek 1995-2006. közötti teljesülését értékelve megállapítható, hogy 1995-99. között csak kismértékű az emelkedésük, de 2005-2006. években dinamikusán nőttek a vállalt intézkedési tervek pontok. (Vélhetően a jelentős

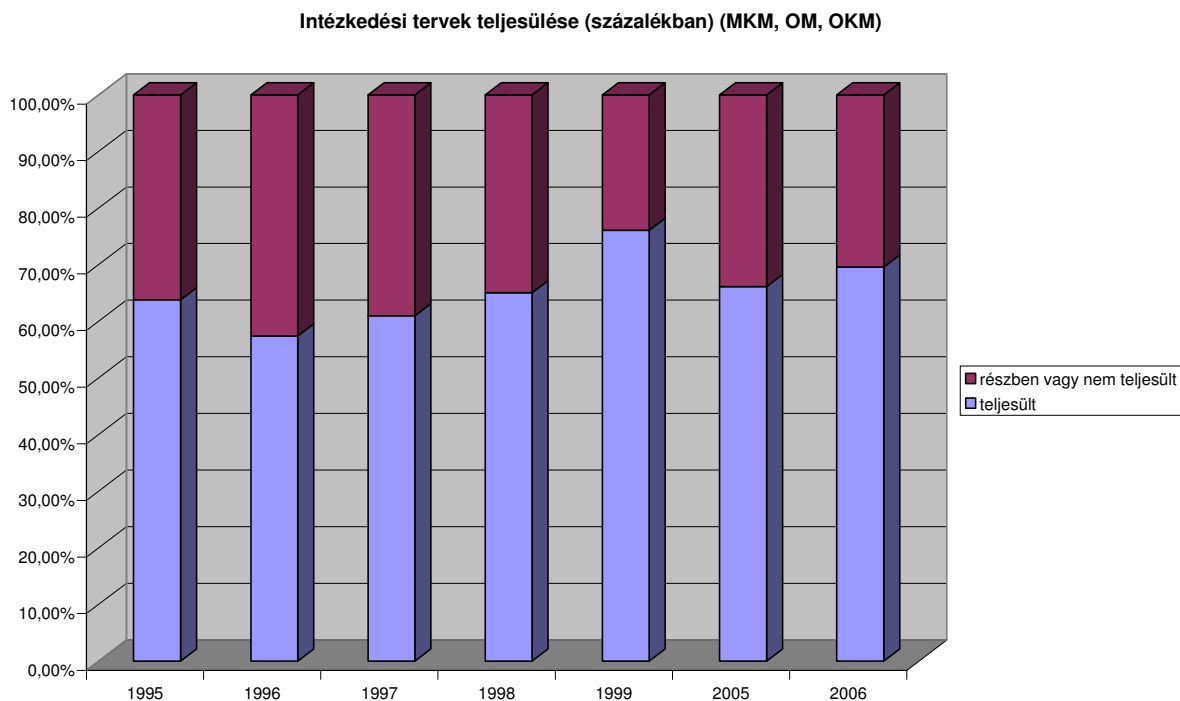
megnövekedés az ellenőrzési jelentésekben megfogalmazott javaslatokkal arányos.)
(22. sz. ábra).



22. sz. ábra Intézkedési tervek teljesülése (pontokban) (MKM, OM, OKM)

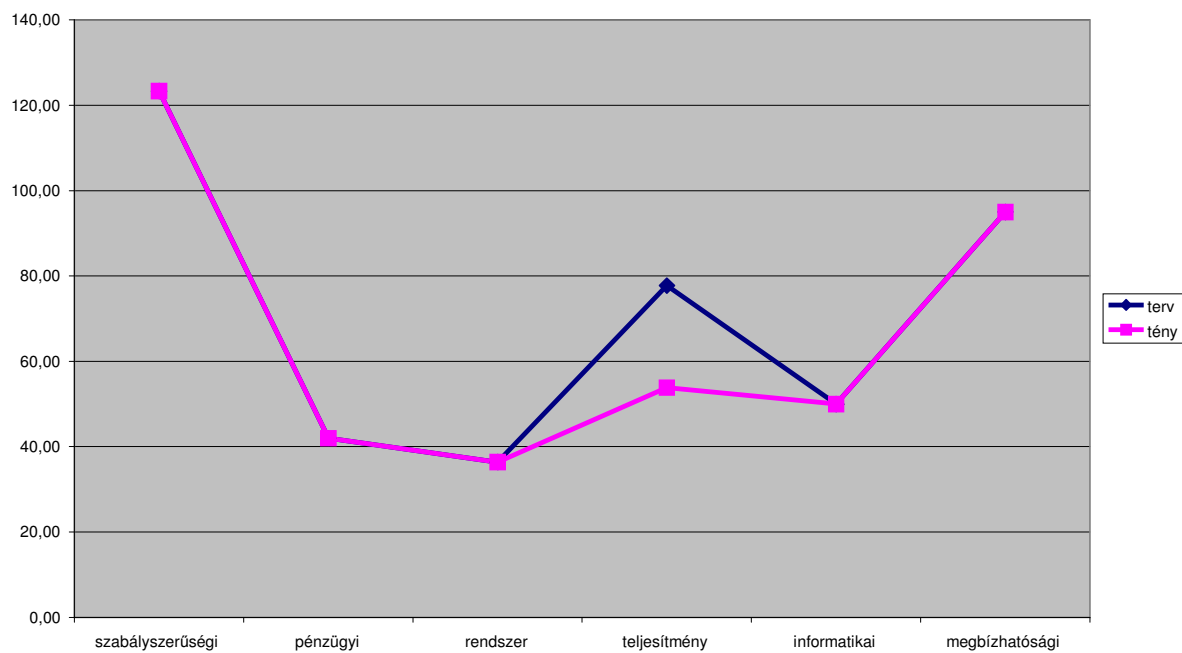
Fontos változást mutat az intézkedési tervek darabszámát növekményét bemutató diagram, **amely tükrözi a jelentős változást**, de azt is, hogy a jelentős növekedés mellett a teljesítés arányai azonosak maradtak (23. sz. ábra).

Kedvezőtlenül értékelhető, hogy a részben vagy egyáltalán nem teljesített intézkedési tervpontok (ellenőrzési javaslatok) aránya nem csökkent, ez a tendencia a mai napig is folytatódik és a hatályos szabályozásokban előírtak ellenére az ún. ismétlődő hiányosságok esetében sem történt (történik) meg a felelősség azonnali felvetése, dominánsan a munkáltatói szándékok (nem tartják indokoltnak) következtében.

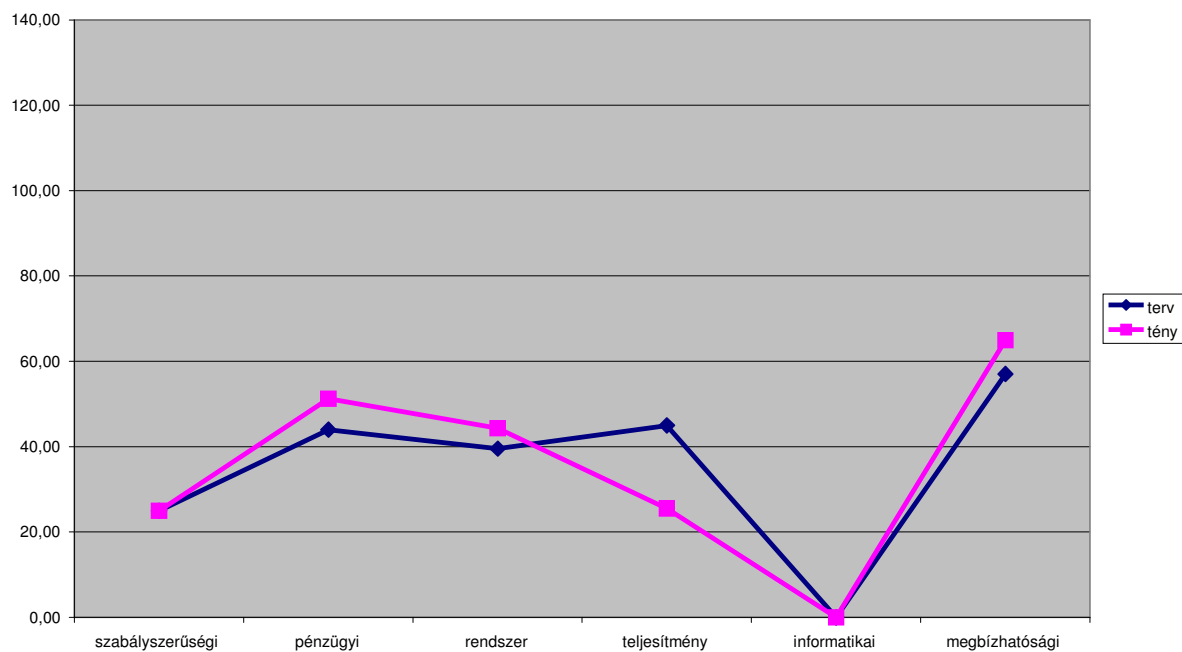


23. sz. ábra Intézkedési tervek teljesülése (százalékban) (MKM, OM, OKM)

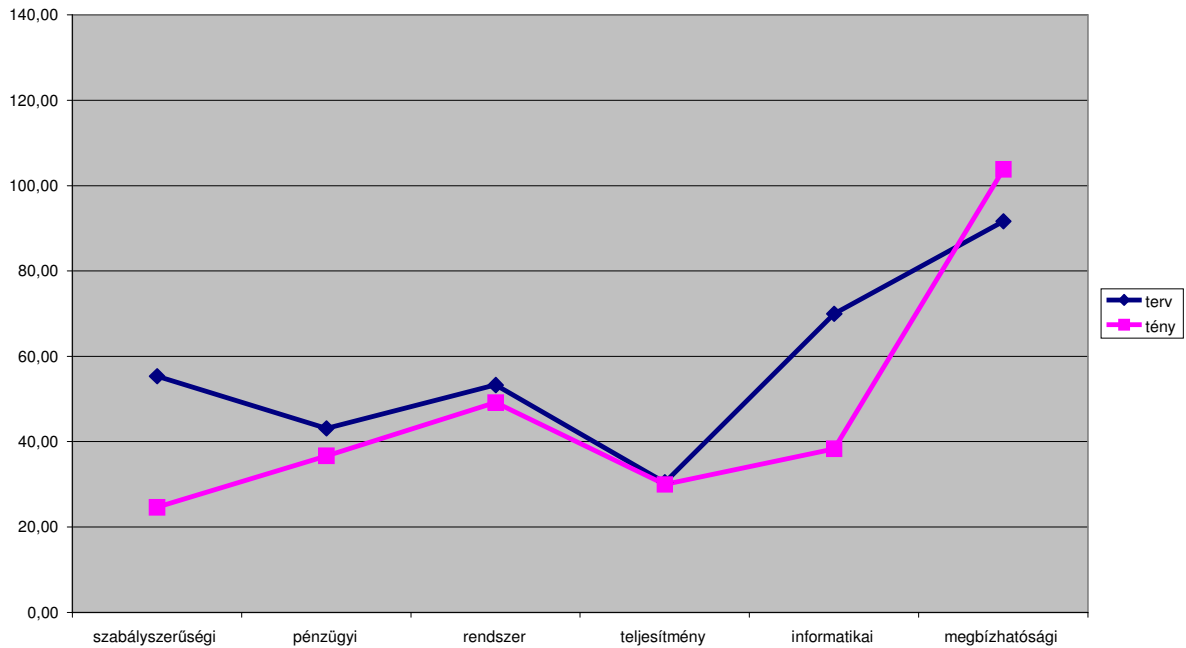
- Az áttekintett időszakban - 2004-2006. éveken – az egy vizsgálatra eső ellenőrzési napok számát ellenőrzéstípusonként elemezve megállapítható (24-26. sz. ábra), hogy **a megbízhatósági ellenőrzéseknél a napok száma dinamikusan nő, az informatikai és szabályszerűségi ellenőrzésekre fordított napok ciklikusan változnak, a teljesítmény-, a rendszer- és a pénzügyi ellenőrzési nap ráfordítása tervszerűen alakul.**



24. sz. ábra 2004. évben az egy vizsgálatra eső ell. napok száma



25. sz. ábra 2005. évben az egy vizsgálatra eső ell. napok száma



26. sz. ábra 2006. évben az egy vizsgálatra eső ell. napok száma

Az OM-OKM-nél is az áttekintett időszak egyik legfontosabb változása, hogy **2004. január 1-jétől hatályba lépett a folyamatba épített, előzetes és utólagos vezetői ellenőrzés (FEUVE)**. A FEUVE lényege tulajdonképpen az, hogy a döntéshozatali folyamatba beépítve olyan elemeket tartalmaz, amelyek elősegítik a döntéshozatal és teljesítés szigorú szabályozását, összeférhetlenségi és feladat-elkülönítési szabályok alkalmazását. A legfontosabb FEUVE alapelv a vezetői elszámoltathatóság⁵³. **A minisztériumi szintű végrehajtás főbb ütemei és állomásai az alábbiakban összegezhetők:**

- ◇ A minisztériumban a FEUVE kialakítása először a 2004. január 27-i miniszteri értekezleten került napirendre. Az előterjesztés alapján a miniszteri értekezlet felkérte a szakterületet, hogy – a 2004. évi fejezeti és igazgatási gazdálkodási szabályzatok elkészítése mellett – koordinálja a FEUVE kialakítását, az ellenőrzési nyomvonal elkészítését, a kockázatkezelési rendszer működtetését és a szabálytalanságok kezelése eljárásrendjének kialakítását. Ezen feladatok megvalósítására – a PM által kiadandó módszertani útmutatók megjelenéséhez

⁵³ A jogszabályi háttérét az Áht. 121. §, valamint a 217/1998. (XII. 30.) Korm. rendelet (Ámr.) XIII/A fejezete biztosítja.

igazodóan – 2004. február 20-i határidővel szervezési javaslat és ütemterv készítését írták elő. **Ez – hivatkozással a módszertani útmutató kiadásának elmaradására – határidőre nem történt meg.**

◇ Az államháztartás belső pénzügyi ellenőrzési rendszerének fejlesztési feladataihoz kapcsolódóan tárcaközi bizottság jött létre⁵⁴, amelynek négy albizottsága között megkezdte munkáját **FEUVE albizottságot**. Az albizottság **főbb tevékenységei az alábbiakban összegezhetők:**

- **2004. április 27-28-án** két napos szemináriumot szerveztek a tagok részére. Az EU-s tagállamokból érkezett előadók az uniós alapokból származó pénzeszközök felhasználására vonatkozóan ismertették a náluk is még gyermekcipőben járó „Audit-Trail” és az „Ellenőrzési nyomvonal tervezése” témakörökben szerzett tapasztalataikat.
- **A május-júniusi üléseken** a Schengeni Alap felhasználásának pénzügyi tervezési, lebonyolítási és ellenőrzési rendjének kialakításáról szóló kormányrendelet-tervezet, az OECD/SIGMA jelentés-tervezet véleményezésére került sor, továbbá az ellenőrzés témakörében kelt hazai jogszabályok gyakorlati hasznosításával foglalkoztak. Döntés született arról, hogy egy szűkebb munkacsoport – az uniós gyakorlat és terminológia hazai átültetésével – júliusra minta szabályzat-tervezetet dolgoz ki a FEUVE, az ellenőrzési nyomvonal, a kockázatkezelés és a szabálytalanságok kezelésére.
- **Az első változatot** a munkabizottság **tagjai július 27-én** kapták meg véleményezésre. Tekintettel arra, hogy időközben a – tárcák gazdasági apparátusát erősen igénybe vevő – 2005. évi költségvetés tervezésével kapcsolatos munkák elkezdődtek, olyan belső megegyezés történt, hogy a végleges anyagokat a PM szeptember elején teszi fel a honlapjára és minden költségvetési szervnek az ettől számított 30 napon belül kell a saját szabályzatait elkészítenie.
- **A 2004. december 14-i** ülésen a PM honlapján megjelentetett útmutató-tervezeteket véleményezték, valamint az **Ámr. 2005. január 1-jei** módosításához tettek javaslatokat a FEUVE vonatkozásában.

⁵⁴ A PM 2004. március 18-án létrehozta az Államháztartási Belső Pénzügyi Ellenőrzési Tárcaközi Bizottságot.

- ◇ Tekintettel arra, hogy a minisztériumnak az éves zárszámadás keretében (első ízben 2004. évre vonatkozóan) – a rendelkezésre álló írásos anyagok alapján, valamint az albizottsági munkák során megszerzett ismeretekre építve – a FEUVE működéséről be kellett számolnia a gazdasági szakterület 2004. november 11-én a FEUVE rendszer kialakítása és működtetése tárgyában előterjesztést készített.
- ◇ **Az érintett szervezeti egységek által létrehozott szakmai team-eknek 2004. év végéig a felügyeleti területek egyes – elsődlegesen pénzügyi vonzatú – tevékenységeinek (tervezés, támogatásról hozandó döntések előkészítése, lebonyolítása, kötelezettségvállalások célszerűségét megalapozó eljárások, azok dokumentumainak tartalma, pénzügyi intézkedés, elszámolás, beszámoltatás) dokumentumait el kellett készíteniük.**
- ◇ A körlevélben meghatározott határidőre a címzett 14 területből csak 3 készítette el a kért dokumentumokat.
- ◇ A Bizottság az előírt módszertani útmutatókat elkészítette,⁵⁵ amelyeket 2004. december 31-ig lehetett véleményezni. A honlapon található információ szerint a beérkezett észrevételek, javaslatok feldolgozását követően a PM a módszertani útmutatókat 2005 januárjában tervezte megjelentetni a Pénzügyi Közlönyben, azaz ettől az időponttól a költségvetési szervek végrehajtási kötelezettsége a rendeletben meghatározott határidő⁵⁶.

A tárca 2004-2006. években áttekintette a FEUVE tárcánál és felügyelt intézményeknél történő kialakítását és az alábbi főbb megállapításokat tette:

- a) **2004. évben** a minisztériumi **FEUVE rendszer** tárgyévi állapotának áttekintése megtörtént.

A pénzügyi irányítási és ellenőrzési feladatokon belül a **tervezés** a Kormány irányelvei, az Áht. és a PM tervezési körirata alapján, a gazdálkodási terület ügyrendje szerint folyt. A 2004. évi fejezeti kezelésű előirányzatok gazdálkodási,

⁵⁵ Közzétéve: 2004. november 29-én a PM honlapon

⁵⁶ A 382/2004. (XII. 29.) Korm. rendelet 94. § (12) bekezdése 60 napról 90 napra módosította az előírást.

kötelezettségvállalási és utalványozási szabályzata **tartalmazta** a FEUVE-vel kapcsolatban **előírtakat**.

Az előirányzatok felhasználásával kapcsolatos eljárás (a kifizetések folyamata) teljes körűen szabályozott és az előírt feladatköri elkülönítése biztosított volt. A szerződéskötések során tapasztalt hiányosságok megszüntetésére, az ügyrendek és a munkaköri leírások pontosítására tett javaslatot az ellenőrzés.

Az előírt **új feladatok kidolgozását** a témakörönként (az ellenőrzési nyomvonal kialakításánál külön a minisztériumi gazdálkodásra, illetve a fejezeti kezelésű előirányzatokra) létrehozott **bizottságok megkezdték**.

A FEUVE rendszer helyzetét, kialakítását öt kockázatelemzéssel kiválasztott intézménynél vizsgálta az OKM Ellenőrzési Főosztálya.

A vizsgálat előkészítésének megkezdésekor még nem jelent meg a pénzügyminisztériumi módszertani útmutató, a FEUVE rendszerben rejlő kockázatos területek kiválasztására alkalmazható objektív kockázatelemzési módszerre, ezért a **FEUVE rendszer kockázat becslésének kritériumait** az Áht. és végrehajtási rendeletében előírtak szerint⁵⁷, valamint a 2003. éves vizsgálatok megállapításaira alapozva alakították ki. A kritériumokat e három fő tényező köré csoportosítva, de emellett figyelembe véve az előző ellenőrzés megállapításait, készített intézkedési terv megvalósulását, a függetlenített belső ellenőrzés meglétét valamint a büntető, szabálysértési, kártérítési, fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmények számát, a hiányt is.

A vizsgált intézményeket több tényező figyelembevételével korrigált pontszám alapján kialakított rangsorból választották ki. A kiválasztott intézmények között jelentősen eltérő összegű költségvetési támogatással gazdálkodó egyetem, főiskola és háttérintézmény is volt.

⁵⁷ Az Áht. 121. §-a, valamint a 217/1998. (XII. 30.) Kormányrendelet 145/A. § (2) bekezdésben foglaltak figyelembevételével.

A megállapítások az alábbiakban összegezhetőek:

- ❖ A **FEUVE rendszer kiépítettsége jelentősen eltérő volt** az egyes intézményeknél.
- ❖ A szakmai gazdasági tevékenységhez előírt **szabályzatokkal** mindegyik intézmény **rendelkezett**, azonban a szabályzatok egy része **hiányos** volt, nem követte a feladat- és szervezeti változásokat.
- ❖ A **tervezés** mindegyik vizsgált intézménynél megfelelt a pénzügyminisztériumi felügyeleti előírásoknak, a kötelezettségvállalás, ellenjegyzés, utalványozás - egy intézmény kivételével - megfelelően működött. A pénzforgalmi és könyvelési funkciók szétválasztása minden intézménynél megfelelő volt.
- ❖ A vizsgált tudományegyetem a **szabálytalanságok kezelésének rendjét** és az ellenőrzési nyomvonalat kialakította, a kockázatkezelés kidolgozására a helyszíni vizsgálat lezárásáig nem került sor. A vizsgálatba bevont többi intézménynél a szabályzatok még nem készültek el.
- ❖ Az akkor hatályos Ftv. 51. § (2) határidővel előírta a minőségbiztosítási rendszert. A felsőoktatási intézményeknél elfogadott minőségbiztosítási koncepció alapján bizottságok alakultak, megkezdődött a kidolgozás. A rendszer egyes elemei működnek az intézményeknél. Megfelelően kiépített minőségbiztosítási rendszert az intézmények 15-20 %-a működtet kiképzett belső auditorokkal. Az auditorok kiképzése önerőből történik. Azoknál az intézményeknél, ahol megfelelő minőségirányítási rendszer működik, ott a rendszerdokumentáció kiegészítését végzik és folyamatokon belüli ellenőrzési pontokkal.
- ❖ A FEUVE rendszer új elemekkel való kibővítését az intézmények a Pénzügyi Közlönyben közzétett útmutató alapján 2005-ben tervezik megvalósítani (ellenőrzési nyomvonal, kockázatkezelés, szabálytalanságokkal kapcsolatos eljárásrend tekintetében).

- b) **2005. évben** alakították ki a minisztérium végleges FEUVE rendszerét, amely megfelelt a jogszabályi előírásoknak.

Az OM SzMSz 7. sz. melléklete: Szabályzat az Oktatási Minisztérium folyamatba épített, előzetes és utólagos vezetői ellenőrzési (FEUVE) rendszeréről tartalmazta a kockázatkezelési rendszert és annak működtetésének szabályait, az Oktatási Minisztérium gazdálkodási folyamatainak ellenőrzési nyomvonalait és a szabálytalanságok kezelésének eljárásrendjét. A szabályzatban foglaltak gyakorlati végrehajtását a vezetők napi munkájuk során ellenőrizték.

A FEUVE rendszer helyzetét, kialakítását, a rendszer szabályszerűségének, gazdaságosságának, hatékonyságának és eredményességének növelése, javítása érdekében tett intézkedések megvalósulását **10 kockázatelemzéssel kiválasztott intézménynél** is egy soron kívül végzett rendszerellenőrzés keretében megvizsgálta az OKM Ellenőrzési Főosztálya. A vizsgálatok alapjául alapvetően a PM útmutatóban leírtak szolgáltak, valamint a 2004. évi vizsgálatok megállapításainak tapasztalatait is figyelembe vették.

A FEUVE kiépítettsége szempontjából fontos tényezőként kezelték – a már említett - működő minőségbiztosítási rendszert. Sajnos annak ellenére, hogy a régi Ftv. előírta a szakmai terület számára a minőségbiztosítási rendszer kifejlesztését és működtetését, **csak néhány intézményben működött ilyen,** de az kiterjedt a gazdálkodási folyamatokra is.

Öt vizsgált intézménynél még nem készítették el csak tervezeti szinten a rendszer működtetéséhez szükséges szabályzatokat és eljárási rendeket, a további öt intézménynél pedig kisebb-nagyobb hiányosságokat tapasztaltak az ellenőrzések.

A FEUVE rendszer szabályszerű, gazdaságos és hatékony működése akkor értékelhető megfelelően, ha minden ellenőrzött intézmény teljes körűen kiépítette. A vizsgálat első és legfontosabb javaslata a szabályozás teljes körűvé tétele és a működés mindennapi gyakorlattá válása volt⁵⁸.

Az OKM-nél továbbra is kiemelt figyelemmel kísérik a FEUVE rendszerek kialakítását és 2006. évben is elsődleges ellenőrzési feladatként szerepeltették a

⁵⁸ A felsőoktatási intézményeknél a 2005. évi CXXXIX. törvény a felsőoktatásról 20. § (4) bekezdésében meghatározottak megkövetelése javította a FEUVE rendszer működését [„(4) A felsőoktatási intézményben minőségbiztosítási rendszert kell működtetni.”].

megbízhatósági ellenőrzések mellett, ugyanis a megbízhatósági ellenőrzések tartalmazzák a FEUVE rendszer működésének ellenőrzését is.

- c) 2006. évben a tárca kiemelten vizsgálta a FEUVE rendszer új elemeire vonatkozó szabályzatok (ellenőrzési nyomvonal, kockázatkezelés, szabálytalanságokkal kapcsolatos eljárásrend) meglétét és megfelelőségét. Áttekintésre kerültek azok a nyilatkozatok – valamint azok tartalma – amelyeket a módosított kormányrendelet kötelezően előírt⁵⁹.

A felügyelt intézményi FEUVE ellenőrzéseken túlmenően, a nyilatkozatok alapján körlevélben felkérték az intézményeket a FEUVE rendszer új elemeiként elkészült szabályzatok jóváhagyását tartalmazó dokumentumok megküldésére.

A kiemelt figyelem eredményeként **ma már** – az OKM területét érintően – intézmények többségének **a FEUVE rendszere kialakított és megfelel a PM módszertani útmutatójában előírtaknak.**

A felügyeleti ellenőrzések kedvező tapasztalata a belső kontroll mechanizmusok rendszerszerű működése, az egyéni teljesítmények mérhetősége, a munkaköri leírásokban rögzített ellenőrzési felelősség számon kérhetősége.

A tárcánál a pénzügyi irányítási és ellenőrzési feladatokon belül a **tervezés** a Kormány irányelvei, az Áht. és a PM tervezési körirata alapján, a gazdálkodási terület ügyrendje szerint a gazdasági szakterület irányításával folyik. A 2006. évi fejezeti kezelésű előirányzatok gazdálkodási, kötelezettségvállalási és utalványozási szabályzata **tartalmazta a FEUVE-vel kapcsolatban előírtakat.**

- A FEUVE rendszer helyzetét, kialakítását 2006-ban **15 kockázatelemzéssel kiválasztott intézménynél** és egy fejezeti kezelésű előirányzatnál vizsgálta az OKM Ellenőrzési Főosztály és a szabályozásokat, valamint a működtetést apróbb észrevételek mellett rendben lévőnek találta.

⁵⁹ 217/1998. (XII. 30.) Korm. rendelet 23. sz. melléklet szerint

5. AZ ÁBPE JELENLEGI HELYZETE ÉS ÉRTÉKELÉSE, KÜLÖNÖS TEKINTETTEL AZ OM-RE

5.1. Az ÁBPE jelenlegi helyzete

Az államháztartás pénzügyi rendszere – jelenlegi formájában – **még nem felel meg teljes körűen** a szigorú és átlátható közpénzfelhasználás követelményeinek és a takarékos és hatékony állammal szemben támasztott elvárásoknak. Az előzőekből is adódóan az **államháztartási belső pénzügyi ellenőrzési rendszer** intézményrendszere és jogi szabályozása, ill. az ellenőrzés gyakorlata **néhány helyen eltérést mutat még az EU követelményekkel való összevetésben**, így még nem teljes körű a harmonizáció.

Még javítandó területek:

- a) **a FEUVE terén** a pénzügyi döntések, a különböző **kötelezettségvállalások megfelelő megalapozása**, a jelentési kötelezettségek teljes körű megkövetelése és az elszámoltathatóság (vezetői ellenőrzés) növelése;
- b) **a belső ellenőrzés terén** a funkcionális függetlenség erősítése alapkövetelmény és fő feladat a rendszer és teljesítménytípusú ellenőrzések és részben a megbízhatósági igazolások kiadása;
- c) **az ellenőrzés központi harmonizációjáért** a Pénzügyminisztériumon belüli koordináló szervezeti egység feladatainak és létszámának bővítése és erősítése;
- d) **általános hiányosság** a minden szinten **tapasztalható kapacitáshiány**, az új ismeretekhez szükséges dokumentumok, kézikönyvek publikálásának hiánya, valamint az is, hogy az oktatási és képzési kapacitás és a szakember szükséglet nincs összhangban;
- e) továbbra is gondot okoz, hogy a **privát szférában ellenőrzési területen jelentősen magasabbak a bérek**;
- f) kiemelten kell szólni arról, hogy a közszolgálat működésével kapcsolatos **átfogó, valamennyi részletre kiterjedő sztenderdek nem készültek el**. Ezek megalkotása talán olyan rendkívüli feladata, amelynek hozadéka nincs arányban a

befektetett munkával. Ebből adódóan szükséges az egyes részfeladatok (folyamatok) szabályozását figyelembe véve a részfeladatokra (folyamatokra) kialakított kontrollok értékelése, a részfeladatok (folyamatok **kockázatelemzése és kockázatkezelési tervek felvázolása**. E feladatot jelenleg a közszolgálat rendszerszerűen nem végzi. Ahhoz, hogy az ellenőrzés ne csak a bizonyosságot adó, hanem a rendszerszerű működésre, a kontrollokra, a célszerűségre vonatkozóan is megfelelő tanácsokkal tudjon szolgálni, hiánypótlásként az ellenőröknek célszerű elvégezni az alapfeladatokra vonatkozó kockázatelemzést is.⁶⁰

Több területen már megoldások is születtek:

- az EU pénzügyi ellenőrzésre vonatkozó **követelmények elemeinek többsége létezik a magyar pénzügyi ellenőrzési rendszerben is**, az elsődleges és másodlagos jogi szabályozottság kialakult, a harmadlagos szabályozottság a módszertanok és kézikönyvek ugyan már ismertek, de további adaptációjuk szükséges ahhoz, hogy teljes körűen megfeleljenek a nemzetközi standardoknak;
- **a költségvetés végrehajtásában részt vevő intézmények szabályozottak**, a pénzügyi megoldások már tükrözik a nemzetközi tendenciákat, a költségvetési pénzügyi lebonyolítási rendszer korszerű és működtetése a MÁK-on keresztül történik;
- a Kormány által elfogadásra került (2003-ban) a strukturális és kohéziós alapok felhasználásával megvalósuló **programok, projektek költségvetési tervezésének koncepciója**, amely bevezeti az EU költségvetésben használatos kötelezettségvállalási és kifizetési szint használatát;
- a EU strukturális alapjai és kohéziós alap fogadásával összefüggő egyes **lebonyolítási és ellenőrzési feladatok ellenőrzéséért felelős – 5 % és 15 %-os – szervezet kijelölték.**

⁶⁰ Dr. Fekete István-Dr. Galambos Péter-Ákos Endre-Dr. Janza Péter: integrált kockázatelemzés és –kezelés alkalmazási lehetőségei a közszférában, Fókuszban a belső ellenőrzés, ETK Szolgáltató zRt., 2006.

5.2. Az új stratégia kialakításának és fejlesztésének irányai

Magyarország számára az Európai Unió tagjaként egyre inkább nyilvánvalóvá vált, hogy a tagállamokkal való együttműködés egyik alapfeltétele a külső és belső transzparencia megfelelő szintje, vagyis megbízhatóan el kell számolnunk a kapott külső források szabályos és hatékony felhasználásáról. A továbblépés lehetősége és felzárkózásunk biztosítása **három kiemelt területen az alábbiak szerint alakul**⁶¹:

❖ az állami feladatok meghatározása terén;

- ◇ Magyarország nincs egyedül, ahol sem törvényben, sem egyéb joganyagban nincs részletesen meghatározva, hogy mi az állam feladata és, hogy az állami finanszírozás milyen feladatokra és ellátásokra és milyen mértékben terjed ki.
- ◇ Az újra és újra induló államháztartási **reformkampányok eddig nem hoztak eredményt** és nem sikerült tisztázni az állami feladatok tartalmát, így a finanszírozhatóság mértéke és rendszere determinálja alapvetően a feladatokat.
- ◇ Új gondot jelent, hogy **keverednek az „öngondoskodás”, illetve „gondoskodó állam” felelősségére** utaló és építő politikai megnyilatkozások, annak tisztázása nélkül, hogy milyen az összetársadalmi kihatásuk.
- ◇ Nyilvánvalóvá kell tenni, hogy az államháztartás **reformja nem azonos az állam méretének egyszerű redukálásával** vagyis alapvető követelmény az állami feladatok tartalmi újragondolása.

❖ a költségvetés finanszírozása terén;

- ◇ Az állami feladatok tartalmi újragondolása során a finanszírozásának kérdéseivel is foglalkozni kell – az intézmények és feladatok felülvizsgálatára már legalább 10 éve folyamatosan születtek kormányhatározatok, de **azok teljes körű végrehajtása „nem sikerül”**.
- ◇ Általában hiányzik a költségvetési rendszerből az állami feladatok és a költségvetési szervek által **elérendő célok és az elvárt eredmények meghatározása**.

⁶¹ ÁSZ FMI: A közszféra és a gazdaság versenyképessége, tanulmány, 2007. május

- ◇ **Mérőszámok hiányában még** azon intézménykorszerűsítések hatása sem mutatható ki, ahol tettek megtakarításokat célzó intézkedéseket.
 - ◇ Nem jelenik meg teljes körűen a céljellegetű előirányzatok teljesítése a jelenlegi beszámolási rendszerben.
 - ◇ **A költségvetési körön kívül ellátott feladatokat** – alapítványok, nonprofit szervezetek vagy magánszektor – és vásárolt szolgáltatásokat nem tekintették át és **nem mérték fel**.
 - ◇ A fentiek következtében és ismeretében az ÁSZ vállalta, hogy új átfogó közpénzügyi törvényi szabályozás koncepciójára tesz javaslatot.
- ❖ **az Országgyűlés költségvetési jogának érvényesülése terén;**
- ◇ Demokratikus és alkotmányos berendezkedésben az Országgyűlés gyakorolja az állami pénzügyekkel kapcsolatosan a költségvetés megállapítását és a zárszámadás elfogadását. A Kormány a felelős azért, hogy a költségvetési javaslatot a parlamenti képviselők számára átlátható és értelmezhető formában mutassa be.
 - ◇ A jelen gyakorlatban a működés **átláthatóságát és elszámoltathatóságát** – így az ellenőrzést – **hátrányosan befolyásolja** az, hogy a Kormánynak és a minisztereknek lehetőségük van – a szabályozás keretein belül – a költségvetési törvényben meghatározott előirányzatokat módosítani, átcsoportosítani, így az Országgyűlés költségvetési jogainak érvényesülése korlátozott.
 - ◇ Évközi, akár többszöri költségvetés módosításra kerül sor annak következtében, hogy **a szabályozás anélkül teszi lehetővé a változtatásokat**, hogy a Parlament ún. pótköltségvetés formájában a bevételek és a kiadások eltéréseinek teljes struktúráját átlátná, illetve az okokról beszámoltatná a Kormányt.

Az előzőekben leírtak, valamint a pénzügyi ellenőrzési rendszer más elemeinél is tapasztalható változási/változtatási igények és szükségletek természetesen az ÁBPE működése során is jelentkeznek.

A Pénzügyminisztérium megerősített harmonizációs egysége koordinálja a teljes ÁBPE rendszert (FEUVE, belső ellenőrzés, központi harmonizáció), amelynek fő célkitűzése, hogy érvényesüljön az egységes értelmezés a pénzügyi ellenőrzés teljes

vertikumában. A harmonizációs egység dolgozta ki azt a stratégiát, amely kapcsán a fő feladatok az alábbiak:

- a **szabályozás módosításán** belül fő feladat az Áht. módosításának kidolgozása, folyamatos figyelemmel kísérése, valamint az ezzel összefüggő kormányrendelet korszerűsítése, követő szabályozásként a módszertani útmutatók és kézikönyvek aktualizálása is fontos feladat.
- a horizontális feltételek biztosításán belül egyértelműen meg kell határozni az ellenőrzés kapacitásszükségletét, az ehhez szükséges többletforrásokat. Felül kell vizsgálni a képzési követelményeket és korszerűsíteni kell az információs adatbázisokat is.

Az előzőek alapján az államháztartási **belső pénzügyi ellenőrzés helyzetértékelése és fejlesztési irányai az alábbiak szerint alakulnak:**

a) a FEUVE rendszer helyzete és fejlesztési irányai

- ◇ A FEUVE rendszer mind a kormányzat, mind a fejezet, mind a költségvetési szervezet szintjén kialakult és nagyrészt megfelel az EU elvárásoknak.
- ◇ A rendszer továbbfejlesztése és a fejlődés további iránya döntően a költségvetés és az államháztartás általános korszerűsítési irányától függ (tervezés, végrehajtás, ellenőrzés).

b) a belső ellenőrzés helyzete és fejlesztésének irányai

- Az első szintű jogszabályi feltételek biztosítottak, de azok karbantartása, módosítása és tartalommal való megtöltése folyamatos feladat.
- A felügyeleti és kormányzati – belső – ellenőrzések **részben eltérő feladatainak jogszabályi, módszertani szabályozása még késik.**
- A belső ellenőrzési horizontális feltételeinek teljes körű biztosítása mind az ellenőrzési kapacitás, mind az ellenőrzési képzés terén még további erősítésre, kiegészítésre szorul.
- A szabályozások már említett módosítása mellett tovább kell erősíteni a funkcionális függetlenség elemeit is.

- Önálló problémahalmazként jelentkeznek a megbízhatósági igazolások – valamint az azokkal összefüggő intézkedések, kezdeményezések – megnyugtató, hosszú távú szabályozása és az azzal összefüggő pótlólagos intézkedések **lezárása**.

c) a **központi koordináció és a módszertani harmonizáció terén** a Pénzügyminisztérium által már megtett és még megteendő intézkedések az alábbiakban összegezhetők:

- Kiemelt a feladat a FEUVE rendszer, valamint az intézményi belső ellenőrzési rendszer szabályozási módszertani feladatainak figyelemmel kísérése.
- Az EU források standardizált ellenőrzési feltételeinek hosszú távú biztosítása, erősítése.
- Az ÁBPE működésének figyelemmel kísérése szempontjából fontos feladat a tárcaközi bizottság működtetésének biztosítása is.
- A Pénzügyminisztérium önértékelése alapján az ÁBPE rendszer jelenlegi működése alapjaiban megfelel az EU követelményeknek, de számos ponton még erősítésre, pontosításra szorul. (E dolgozat keretein belül ezen kérdéskörre még visszatérünk.)

2006-ban a PM által elkészített 2005. évi ellenőrzési tervek összesítésének elemzéséből kiderül, hogy a fejezetek felügyeletét ellátó szervek esetében közel 14 %-os (28 fő), valamint a felügyelt szervezeteknél közel 8 %-os (64 fő) az ellenőri létszám csökkenés, így a 2005. évre tervezett közel 7,5 %-os létszámfejlesztéssel **ellentétes irányúak a történések**.

Számszerűleg a legnagyobb a csökkenés a megbízhatósági ellenőrzések esetében, ahol a tervezett vizsgálatok száma közel 48 %-kal csökkent (155 db), és közel 20 %-kal (100 darabbal) csökkent a tervezett teljesítményellenőrzések száma is.

2006 márciusában a PM által működtetett ÁBPE Tárcaközi Bizottság Belső Ellenőrzési Albizottság munkacsoportja megtárgyalta az ÁSZ főtitkárának azon levelét, amely a megbízhatósági ellenőrzések vonatkozásában nagy szakmai nyilvánosságot kapott SZIGMA Csoport jelentésében foglaltakat értékelte.

Alapvetően tévesnek tartja az ÁSZ azt a szakértői állásfoglalást, amely különbséget tesz a belső kontroll rendszer (ezen belül a belső ellenőrzés) és a külső (számvevőszéki) ellenőrzés módszertana és célrendszere között a megbízhatósági ellenőrzéseknél. Egyértelmű állásfoglalás történik abban, hogy a belső kontroll rendszer kialakítása és annak egész ellenőrzési időszakon belüli folyamatos és hatékony működésének megítélése elsősorban fejezeti, ill. intézményi belső ellenőrzési feladat. Az előzőek alapján a megbízhatósági ellenőrzés nem kizárólag a külső (ÁSZ), hanem a belső pénzügyi fejezeti ellenőrzés feladatkörébe is tartozik.

Az államháztartás pénzügyi ellenőrzésének alapvető célja számot adni arról, hogy a közpénzekkel és a közvagyonnal szabályszerűen, eredményesen, hatékonyan, szabályozottan gazdálkodnak-e.⁶² Az államháztartás pénzügyi ellenőrzése - miközben kiterjed annak valamennyi alrendszerére – külső és belső ellenőrzés keretében történik. Az **államháztartás belső ellenőrzési rendszerének** kiépítése és működtetése az államháztartás központi szintjén a Kormány, helyi szintjén az önkormányzatok felelőssége és feladata (amit a Kormány rendeletben szabályozott és az ellenőrzési rendszer működését és felépítését meghatározta). A Kormány külön elkülönült szerve a KEHI, amely hangsúlyozottan az uniós források felhasználásához, ill. szűkebb körben a Kormány aktuális igényeihez kapcsolódóan vizsgálódik. A Kormány tevékenységét az Országgyűlés ellenőrzi – e feladatra hozta létre az ÁSZ-t – külső pénzügyi ellenőrzés keretében.

Összegezve a fentieket az államháztartás **külső és belső ellenőrzésének együttesen** egymásra épülve kell az állami feladatok ellátásához rendelkezésre álló erőforrások működtetésének, felhasználásának szabályszerűségét és hatékonyságát értékelni.

Az államháztartás irányítása, szabályozása és ellenőrzése jelenlegi helyzetét a 4. sz. táblázattal tudjuk szemléltetni.

⁶² Kovács Árpád: Az ellenőrzés rendszere és módszerei, Perfekt 2007.

4. sz. táblázat Az államháztartás irányítása, szabályozása és ellenőrzése

Országgyűlés		
Előzetes kincstári ellenőrzés	Kormány	Utólagos belső pénzügyi ellenőrzés
	Az államháztartás belső kontroll-rendszere	
	PM koordináció és harmonizáció	
	A felügyeleti szervek belső pénzügyi kontroll-rendszere	
	Fejezeti belső ellenőrzés	
	Intézmények belső kontroll-rendszerei	
	FEUVE	
	Független belső ellenőrzés	
Teljes körű külső ellenőrzést végez valamennyi területen az ÁSZ		

5.3. Az OM-en belül a belső ellenőrzési rendszer elemeinek értékelése és fejlesztésének irányai

A korábbiakban már említettek alapján a 2006. évi kormányváltást követő kormányzati szerkezetváltás eredményeként a két önálló ellenőrzési szervezet összevonása is jelentős „veszteséget” okozott, hiszen az együttesen 25 fő ellenőrzési létszám 7 fővel kevesebb, mint a két önálló minisztérium idején, miközben a felügyelt és **vizsgálható intézmények száma és támogatása lényegesen nem változott** és továbbra is előírt feladat a megbízhatósági ellenőrzések teljes körű elvégzése 2010-től.

A fentiekben előrebecsátott tényhelyzetet figyelembe véve az új típusú összevont ellenőrzési főosztály előtt álló feladatok, lehetőségek és fejlesztési irányok az **alábbiakban összegezhetők:**

- ❖ Az immár három éves a tevékenységi típusú ellenőrzési feladatokra épülő gyakorlat alapján megállapítható, hogy **fontos és szükséges változás volt az ellenőrzési feladatok ilyen metodikájú előírása.** Az eddigi tendenciák a szabályszerűségi és pénzügyi ellenőrzési dominanciát mutatnak – az új típusú informatikai ellenőrzés jelentős emelkedésével – de egyre inkább a felső-vezetés igényeinek is megfelelően a teljesítményellenőrzések irányában kell elmozduljunk.

- ❖ Továbbra is **az ellenőrzési kapacitás kiemelt részét a megbízhatósági ellenőrzések kötik le**, amely terén jelentős előrelépés lehet az egyeztetések alatt álló közös OKM-ÁSZ teljes körű financial audit, amely kísérletként egy teljes vertikumú átvilágítást tenne lehetővé.
- ❖ Speciális problémát jelent a főosztály „előregedése”, aminek következtében belátható időn belül a teljes létszám 60 %-a kicserélődik. **Nehéz a szakképzett emberek csatasorba állítása** és a feladatvolumen miatt a részképzésen már részt vevők belső továbbképzése is inkább terhet jelent a gyakorlottak számára, mint megoldási lehetőséget. (A problémahalmaz fő okai a versenyszférához viszonyítottan alacsony bérben és az akkreditált továbbképzésben való részvétel hiányosságaiban is keresendők.)
- ❖ **Jelentős ellenőri kapacitást köt le a soron kívüli ellenőrzések ellátása**, amire ugyan eleve 20 %-os tartalékot képeztek, de a feladatok rendszerint 30 % körül szóródnak.
- ❖ A felügyeleti és intézményi **belső ellenőrzés fontos feladata a FEUVE rendszer működésének, működtetésének folyamatos tesztelése**, hiszen annak megfelelő működése jó „terepet” biztosít a függetlenített belső és fejezeti ellenőrzés feladatainak ellátásához. Az összevont minisztérium vonatkozásában a két volt tárca nem egyenlő feltételekkel indult, hiszen a volt OM több mint fél éves előnnyel rendelkezett a FEUVE szabályok kialakításában és az azzal összefüggő kezdeményezésekkel a NKÖM-mel szemben, és a lemaradást nehéz az egyesített minisztériumon belül szintre hozni.

Az OKM (és jogelődjének) egyes kiemelt adatait elemezve összességében az alábbi főbb és lényeges következtetések figyelhetők meg:

- A felügyeleti és intézményi belső ellenőrzés létszámhelyzete 2006-2008. között (5. sz. tábla) nem megnyugtatóan, talán azt is ki lehet mondani, hogy kedvezőtlenül alakul. Egyrészt azért, mert a fejezeti ellenőrzés létszámhelyzete sem javult (a két összevont minisztérium ellenőri létszáma összességében 7 fővel csökkent). Másrészt a minisztérium által felügyelt intézmények jóváhagyott ellenőri státusza 83-ról 70-re (mintegy 16 %-kal) csökkent, miközben a külső szakértői foglalkoztatás aránya ciklikusan változott (22 %-16 %-24 % az összes

revizori nap százalékában), ami azt jelenti, hogy feladatok, intézmények és területek ellenőrzési gyakorisága csökkent.

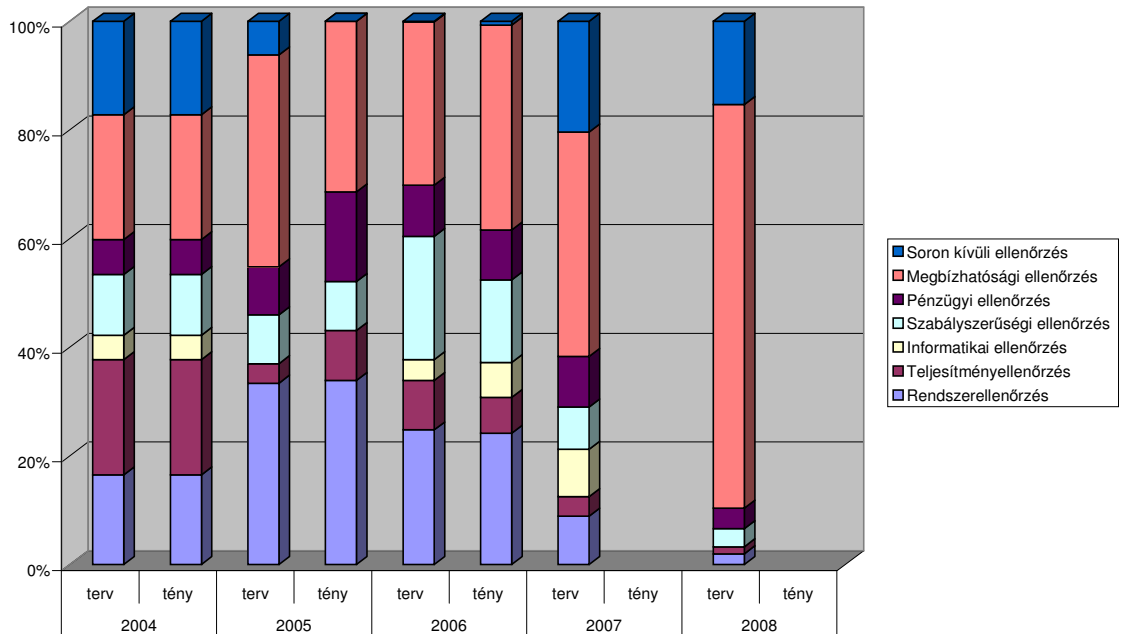
5. sz. táblázat Belső ellenőrzés létszámhelyzete

		Jóváhagyott státusz (fő)	Betöltött státusz (fő)	Betöltetlen (fő)	Összesen (revizori nap)	Külső erőforrás (revizori nap)	%
2006. XII. 31. tény	Fejezet összesen	105	93	12	17.510	3.538	20,2
	Ebből OKM	22	21	1	3.577	410	11,5
	Ebből felügyelt költségvetési szerv	83	72	11	13.933	3.128	22,5
2007. évi terv	Fejezet összesen	93	92	1	22.483	3.384	15,1
	Ebből OKM	22	21	1	4.768	500	10,5
	Ebből felügyelt költségvetési szerv	71	71	-	17.715	2.884	16,3
2008. évi terv	Fejezet összesen	92			23.917	5.432	22,7
	Ebből OKM	22	20	2	4.768	720	15,1
	Ebből felügyelt költségvetési szerv	70	70	-	19.149	4.712	24,6

- Jelentős szerkezeti módosulást mutat (2004-2008. között) az ellenőrzési típusok szerinti – 76-81. oldalakon már említett - feladatkijelölés (valamint annak elvégzése) és tulajdonképpen jól tükrözi a minisztérium, valamint a felügyelt intézmények igényeit és szükségleteit is. (6-7. sz. tábla és 27-28. ábra)

6. sz. táblázat OKM ellenőrzési típusai

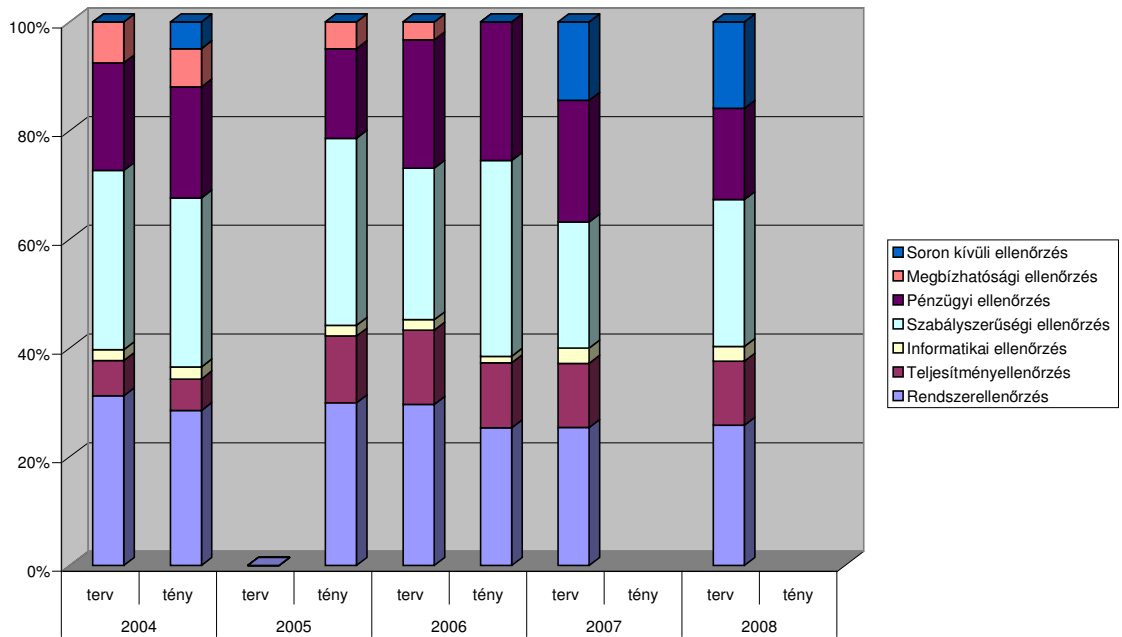
OKM	2004		2005		2006		2007		2008	
	terv	tény	terv	tény	terv	tény	terv	tény	terv	tény
Rendszerellenőrzés	16,5	16,5	33,4	33,9	24,8	24,2	8,9		2,0	
Teljesítményellenőrzés	21,2	21,2	3,6	9,2	9,1	6,6	3,6		1,3	
Informatikai ellenőrzés	4,5	4,5	0,0	0,0	3,8	6,4	8,7		0,0	
Szabályszerűségi ellenőrzés	11,2	11,2	9,0	9,0	22,7	15,2	7,8		3,3	
Pénzügyi ellenőrzés	6,4	6,4	8,8	16,5	9,4	9,2	9,3		3,8	
Megbízhatósági ellenőrzés	23,0	23,0	39,0	31,4	30,1	37,7	41,3		74,3	
Soron kívüli ellenőrzés	17,2	17,2	6,2	0,0	0,1	0,7	20,4		15,3	
Összesen:	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	0,0	100,0	



27. sz. ábra OKM ellenőrzési típusai

7. sz. táblázat Felügyelt intézmények ellenőrzési típusai

Felügyelt intézmények	2004		2005		2006		2007		2008	
	terv	tény	terv	tény	terv	tény	terv	tény	terv	tény
Rendszerellenőrzés	31,2	28,5	0,0	29,9	29,6	25,3	25,4		25,8	
Teljesítményellenőrzés	6,5	5,8	0,0	12,3	13,7	12,0	11,8		11,8	
Informatikai ellenőrzés	2,0	2,2	0,0	2,0	1,9	1,2	2,8		2,7	
Szabályszerűségi ellenőrzés	33,0	31,1	0,0	34,4	27,9	36,0	23,2		27,0	
Pénzügyi ellenőrzés	19,8	20,5	0,0	16,5	23,6	25,5	22,4		16,8	
Megbízhatósági ellenőrzés	7,5	7,0	0,0	4,9	3,3	0,0	0,0		0,0	
Soron kívüli ellenőrzés	0,0	4,9	0,0	0,0	0,0	0,0	14,4		15,9	
Összesen:	100,0	100,0	0,0	100,0	100,0	100,0	100,0	0,0	100,0	



28. sz. ábra Felügyelt intézmények ellenőrzési típusai

- ◆ **A minisztérium ellenőrzési típusainál** drámai növekedés figyelhető meg a megbízhatósági ellenőrzések ellenőri nap szükségleténél, aholis a 2004. évi 23 %-ról 2008-ra 74 %-ra nő arányuk és valamennyi egyéb típus eltérő mértékben, de jelentősen csökken, amiből óhatatlanul adódik az a következtetés, hogy a 2010. évi teljes körű megbízhatósági audithoz szükséges ellenőri létszám nem áll rendelkezésre és így a többi ellenőrzési feladat ellátása sérül. Itt meg kell azt is említeni, hogy 2008-ban az ÁSZ hathatós közreműködésével a tárca teljes körű megbízhatósági vizsgálatra törekszik az 1 milliárd forint feletti kiadási összegű intézményeknél. (Nyolc intézmény megbízhatósági ellenőrzését az ÁSZ végzi el, ebből öt a legnagyobb felügyelt intézmény.)
- ◆ **A felügyelt intézményeknél** a változás arányosabbnak tekinthető, hiszen miközben a rendszer szabályszerűségi és pénzügyi ellenőrzéseknél 15-18 %-os aránycsökkenés figyelhető meg, jelentősen nő a teljesítmény ellenőrzések és részben az informatikai ellenőrzések aránya, ami korszerűnek tekinthető.
- Az említett időszakban kedvezően értékelhető, hogy a hatályos kormányrendeletben előírt állami és szakképzettséggel a foglalkoztatott belső ellenőrök már napjainkban maradéktalanul rendelkeznek.

- A megbízhatósági ellenőrzések gyakorlati megvalósulása során – a rövid tapasztalati idő és a még nem kellően kiérlelt módszertan alapján – még több elméleti és gyakorlati kérdés, észrevétel, módosítási javaslat merül (és merült) fel. Kiemelten kell szólni a lényegességi küszöb számításával összefüggő tapasztalatokról⁶³.

A hatályos számviteli törvény⁶⁴ alapján jelentős összegű hiba: „ha a hiba feltárásnak évében, a különböző ellenőrzések során, egy adott üzleti évet érintően (évenként külön-külön) feltárt hibák és hibahatások – eredményt, saját tőkét növelő-csökkentő – értékének együttes (előjeltől független) összege meghaladja a számviteli politikában meghatározott értékhatárt. Minden esetben jelentős összegű a hiba, ha a hiba feltárásának évében az ellenőrzések során – ugyanazon évet érintően – megállapított hibák, hibahatások eredményt, saját tőkét növelő-csökkentő értékének együttes (előjeltől független) összege meghaladja az ellenőrzött üzleti év mérlegfőösszegének 2 százalékát, illetve ha a mérlegfőösszeg 2 százaléka meghaladja az 500 millió forintot”. A számvevőszék eddigi gyakorlata (ide értve az ÁSZ elnökének fent jelzett állásfoglalását is), valamint a számviteli törvény nem egyértelmű megfogalmazása, kialakított egy olyan helyzetet, hogy ha a vizsgálat során a számszerűsíthető hibát a mérlegben találjuk (ami nem jelent automatikus kiadást), akkor is a kiadási főösszeghez viszonyítják a jelentős összegű hiba megállapítását, ha a gond dominánsan vagy csak részben mérleg összefüggés hibájából adódik. **Ezen a területen egyértelműsíteni, tisztázni szükséges az elvárásokat és követelményeket.**

⁶³ A lényegességi küszöböt a nemzetközi standardok az ellenőrzött szervezet tevékenységét a pénzügyi kimutatásban leginkább jellemző átfogó értékadat alapján annak 0,5 – 2,0 % közötti sávjában határozzák meg. A kimutatás leginkább kifejező átfogó értékadata lehet a kiadás/költség, árbevétel/bevétel főösszege, esetleg a mérlegfőösszeg. (Kovács Árpád: Az ellenőrzés rendszere és módszerei, Perfekt Kiadó, 2007.)

⁶⁴ 2000. évi C. törvény) 3. § (3) 3. pont

6. AZ ÁBPE TOVÁBBFEJLESZTÉSÉVEL ÖSSZEFÜGGŐ MEGFONTOLÁSOK, VITÁK, TENDENCIÁK ÉS A FENTIEKET FIGYELEMBE VEVŐ HELYZETÉRTÉKELÉS

Az államháztartás belső pénzügyi ellenőrzésének továbbfejlesztése vonatkozásában a Kormány⁶⁵ a stratégiai döntéseket meghozta, amit az Európai Unió vezetői testületei elfogadtak. Az azóta eltelt időszakban – figyelembe véve az egyéb kormányzati intézkedéseket is – nyilvánvalóvá vált, hogy mind a stratégia, mind annak egyes elemei, végrehajtásának ütemei kiegészítésre és módosításra szorulnak.

Fontos tapasztalat – amit egyébként az elfogadott stratégia is megállapított -, hogy a **magyar államháztartási belső pénzügyi ellenőrzési rendszer (ÁBPE) alapjaiban megfelelt az európai uniós követelményeknek**, de az intézmények, ellenőrzési funkciók további pontos meghatározása, valamint a nemzetközileg elfogadott standardok, útmutatók, kézikönyvek meghonosítása, adaptálása mielőbb szükséges.

6.1. Az ellenőrzési stratégia végrehajtásával kapcsolatosan az alábbi lényegesebb megfontolások, viták, tendenciák és értékelések vetődnek fel:

a) A **megfontolások** alapvetően a szabályozottság és annak tartalma, a prioritások, valamint a belső és külső ellenőrzés együttműködése terén merültek fel;

- ◆ **A Sigma 2004. évi áprilisi jelentése⁶⁶ a magyar államháztartási belső pénzügyi ellenőrzési jelentésről** az alábbi kihívásokra és problémás területekre hívta fel a figyelmet:

A magyar ÁBPE rendszer vizsgálatakor **négy elemet javasolt figyelembe venni:**

- Az állami szektor kevés erőforrással rendelkezik.
- Számos szakmai koncepció viszonylag új és azok **kifejlesztése időt vett/vesz igénybe.**

⁶⁵ 2179/2003.(VII. 29.) sz. Korm. határozat

⁶⁶ A Pénzügyminisztérium honlapon nyilvánosságra hozott Sigma jelentés

- Egyáltalán nem könnyű az új ÁBPE elképzeléseket és rendszereket egy elfogadhatóan magas szinten kialakítani.
- **A kontroll környezet nagyon összetett**, emellett az állami szektor bonyolult szerkezete a belső kontrollt költségessé teszi, és elérését megnehezíti.

Amikor a jelen értékelésben a szakértők standardokat állítottak fel, akkor azzal is tisztában voltak, hogy még az EU-tagállamok közül sem mindegyikben alkalmazzák hatékonyan az összes ÁBPE, vezetői kontroll és belső ellenőrzési elemet⁶⁷.

A szakértők ajánlásai a következő területekre fogalmaztak meg javaslatokat:

- ❖ **A belső ellenőrzésnek további erőforrásokra, jobb szervezethez, valamint szakmai hozzáállásra és szakmai képessége továbbfejlesztésének folytatására van szüksége.** A megvalósítás folytatásához minden támogatást késedelem nélkül meg kell adni.
- ❖ Magyarországon a hatékony belső ellenőrzés kifejlesztéséhez egy erős, erőforrásokkal jól ellátott Központi Harmonizációs Egységre van szükség.
- ❖ Támogatni kell **egy belső ellenőrzési képző központ létrehozását.**
- ❖ Az állami szektor szerkezetének egyszerűsítését, eredményességének növelését folytatni kell, a költségvetési és egyéb szervek számának csökkentésével, racionalizálásával.
- ❖ **ÁBPE működésének minőségére vonatkozó éves jelentések és nyilatkozatok mintáját is ki kell alakítani.**
- ❖ **Ki kell fejleszteni a vezetői beszámoltathatóságot** és testületi szervezetirányítást a nemzetközileg elfogadott megközelítések

⁶⁷ Sigma 2004 április publikus jelentése alapján: „Ezeket a változtatásokat nem lehet elkapkodni, részletes intézkedési tervekre (az átvilágítás megfelelő alkotóelemeire), meghatározott célkitűzésekre és azok teljesítésének határidőire van szükség. Ha maguk a változások nem is történnek meg hamar, a változási folyamatot kell megfelelően kézben tartani és végrehajtani.”

alkalmazásával, beleértve a COSO által kifejlesztett keretet a közszféra belső ellenőrzési standardjainak kialakítására és hatékony intézményirányítási eljárások megalapozására.

- ❖ A Kormányzati Ellenőrzési Hivatal **(KEHI) korszerű, hatékony szerepének és funkciójának fejlesztését úgy kell folytatni**, hogy az az új, decentralizált belső ellenőrzéssel ne ütközzön. A KEHI az EU Alapok kezelésével, a kormánypolitika eredményeinek értékelésével és tárcaközi eredményességi vizsgálatokkal kapcsolatos produktív és célirányos szerepének fejlesztését, meghatározását és bevezetését szintén folytatni kell.
- ❖ A csalási kockázat hatékony kivédésére szolgáló gyakorlati kapacitás és képesség fejlesztését folytatni kell az EU és nemzeti finanszírozási intézkedések során **felmerülő szabálytalanságok és csalások nyomon követése érdekében**.
- ❖ Hosszabb távon szükség lesz **a jobb és többértékű számviteli és pénzügyi lebonyolítási rendszer bevezetésére**. Emellett ki kell használni már létező a korszerű informatikai megoldások előnyeit, valamint az EU Alapok nyomon követésére használt, újonnan kifejlesztett EMIR rendszert.
- ❖ **A Pénzügyminisztérium vállaljon vezető (proaktív) szerepet** annak biztosítására, hogy a kormány minisztériumai/intézményei hozzanak létre és alkalmazzanak hatékony kockázatkezelési rendszereket; és a belső ellenőrzésekkel együttműködve **kifejlessék a folyamatokat**. Mielőbb vezessenek be egy kockázatkezelési modellt/módszertant egy, a Pénzügyminisztériumban lefolytatandó minta-gyakorlat tapasztalatainak elemzésére építve.
- ❖ Az Országgyűlés és a Kormány szerepét a költségvetési kérdések tekintetében újra meg kellene határozni, hogy pontosabban tükrözze a törvényhozó és végrehajtó hatalom hagyományos megosztását. Gyakorlatilag ez azt jelenti, hogy az Országgyűlés a források politikai prioritásoknak megfelelő elosztására szélesebb látókörben

koncentrálna, és a végrehajtás vezetési döntéshozatalát a kormány hatáskörébe utalná. Az Országgyűlés államháztartási, illetve központi költségvetés tekintetében hozott döntéseit összevonásokkal hatékonyabbá lehet tenni, a költségvetési egységek, címek, alcímek és kiadási tételek számának lényeges csökkentésével.

- ❖ A költségvetés általános átláthatóságának, valamint a költségvetési hiányok kézben tartása céljából néhány költségvetésen kívüli alapot meg lehetne szüntetni. A két társadalombiztosítási alapot is az állami költségvetésbe lehetne bevonni.
- ❖ A Kormány véglegesítse a zárszámadási törvényjavaslatot és erről az Állami Számvevőszék készítse el a jelentését, és pozitív biztosítékot tartalmazó véleményezését a jelenlegi határidőknél korábban.
- ❖ A szakértők a belső kontrollok és a belső ellenőrzés egységes rendszerének olyan továbbfejlesztését javasolják, hogy a helyi önkormányzati szint helyzete jobban tükrözze a központilag már elért szintet.
- ❖ Egységes és következetes megközelítéssel **ki kell alakítani egy megfelelően működő és hatékony fejlesztési és változástervező folyamatot**, részletes intézkedési tervekkel együtt (az átvilágítás vonatkozó elemeire), meghatározott célokkal, felelőségekkel és célkitűzésekkel, valamint megvalósítási határidőkkel.

A fentiekben röviden összegzettük **csak azokat a területeket sorolták fel, amelyeket a lehető legrövidebb időn belül rendezni javasolt a Sigma szakértői anyaga.**

- ◆ A pénzügyi ellenőrzési rendszer fejlesztése az aktuális módszertani kérdések és a külső és belső ellenőrzés **kapcsolatrendszere**

vonatkozásában átfogó értékelést a 2004. évi szegedi ellenőrzési és felügyeleti konferencián az ÁSZ elnöke tett.⁶⁸

Az Európai Unióban az ellenőrző szervezetek jogállása és vizsgálati eljárási rendje **nemzetközileg elfogadott standardok ajánlásain kell, hogy alapuljon:**

- meg kell, hogy valósuljon a **funkcionális és pénzügyi függetlenségük,**
- az államháztartás egészét érintő vizsgálatokra, valamint az EU-ból érkező támogatások felhasználásának, illetve a közösséget megillető befizetések ellenőrzésére is jogosultnak kell lenniük, és
- a **nemzeti érdekek, valamint a közösségi pénzügyi érdekek védelmében** egyaránt közreműködniük kell.

Magyarországon a költségvetési intézmények vonatkozásában a hatályos jogszabályok egyértelműen előírják az átlátható közbeszerzési és támogatás-odaítélési eljárásokat; az összeférhetetlenség kizárását; a hatékony belső irányítási rendszer működtetését, a beszámolást a közösségi pénzek kezeléséről; a független belső ellenőrzést; az információkhoz való hozzáférést.

Egy modern európai államnak két alapkövetelményt; **az elszámoltathatóságot⁶⁹ és átláthatóságot⁷⁰ mindenképpen érvényesíteni szükséges.**

⁶⁸ Ellenőrzési Figyelő 2004. IV. szám dr. Kovács Árpád ellenőrzési konferencián elmondott beszédéből: „A pénzügyi ellenőrzés legfőbb tartalmi célja a közfinanszírozás biztonságának szolgálata. Ezt segítik az ellenőrzés alapvető technikai céljai: a megelőzés és a hibajavítás és végső soron a szankció kezdeményezése.” Azt is kifejtette, hogy „az ellenőrzés nem öncélú, az érdekérvényesítés egyik eszközeként mindig a hatalmi-irányítási rendszerekhez kapcsolódik”. Megállapította, hogy egyre inkább teret nyernek – az állami költségvetés területén is – a versenyszférában már alkalmazott vezetési, szervezési és belső irányítási módszerek.

⁶⁹ Az *elszámoltathatóság* olyan irányítási koncepció, amely szerint a politikusoknak és köztisztviselőknek időnként *válaszadási kötelezettségük van* a tevékenységükkel kapcsolatosan feltett kérdésekre és *felelősséggel is tartoznak* a nekik átadott döntéshozatali jogkör gyakorlásáért.

⁷⁰ Az *átláthatóság* az elszámoltathatóságot támasztja alá és nagy jelentőségét az is mutatja, hogy az *IMF már 1998-ban olyan kódexet fogadott el*, amely a költségvetési átláthatóság elveit és alapvető normáit foglalta össze.

Az Ász elnöke⁷¹ részletesen foglalkozik a fentiekkel és megállapítja, hogy „az átláthatóságot, s elsősorban a globalizáció által kikényszerített összehasonlíthatóságot, valamint elszámoltathatóságot szolgálja a **pénzforgalmi szemlélet meghaladása**. E felfogás ugyanis nem érzékeli, illetőleg értékeli a tényleges eladósodást és vagyonalakulást, ami a nemzetközi kapcsolatok biztonságában meghatározó.”

Az INTOSAI által kezdeményezett és Bazelban működő **Pénzügyi Stabilitási Fórum kijelölte** a pénzügyi stabilitás és átláthatóság biztosításához szükséges 12 kulcsfontosságú alapelvet, standardot. Ezeket **három tematikus csoportba sorolta**; a gazdaságpolitika transzparenciájával, az intézményi és piaci infrastruktúra átláthatóságával, valamint a pénzügyi szabályozás és felügyelet erősítésével foglalkozó alapelvek és standardok.

A költségvetési **tervezés gyengeségei** korlátozzák mind az átláthatóság, mind az elszámoltathatóság követelményének teljesítését. Ebben az összefüggésben **sem kerülhető meg a közszektor, a tágabban értelmezett államháztartás modernizálásának problémája**, s annak részeként a költségvetési tervezés, valamint a beszámolás, a zárszámadás megújítása. Az ÁSZ álláspontja szerint mérlegelni kellene azt is, hogy milyen előnyei lennének a zárszámadás **jelenleginél későbbre ütemezett parlamenti vitájának**.

A költségvetési gazdálkodás mai rendszerében a költségvetés tervezése alapvetően a meglévő előirányzatokon (bázis) alapul és így a finanszírozás is erre épül.⁷² Az államháztartás reformja megkerülhetetlen tartalmi és szabályozási szempontból egyaránt, ehhez azonban fel kell tárni a hatásmechanizmusokat, finanszírozási következményeket, s meg kell kezdeni a stratégiai alkalmazkodást. Fel kell hagyni azzal a

⁷¹ Kovács Árpád Pénzügyi ellenőrzés változó erőterében, Perfekt Gazdasági Tanácsadó, Oktató és Kiadó Részvénytársaság, 2006.

⁷² Kovács Árpád Pénzügyi ellenőrzés változó erőterében, Perfekt Gazdasági Tanácsadó, Oktató és Kiadó Részvénytársaság, 2006. tanulmányában azt is kifejti, hogy „a pénzügyi ellenőrzés, a számvevőszék, a kormányzati ellenőrzés, az adó-, valamint a vámhatóság, illetve a pénzügyi felügyelet munkája, *külön- és együtt, összehatásában nélkülözhetetlen feltétele, előmozdítója az elszámoltathatóságnak, továbbá az átláthatóságnak*. Az államháztartás átláthatósága és az itt gazdálkodói felelősséget viselők elszámoltathatósága a korszerű, hatékony kormányzás eszközeként is felfogható.”

gyakorlattal, hogy a választási ígérek megvalósításaként különböző kompromisszumok mentén a centralizáció és decentralizáció elemeiből válogatnak. Az eddigi reformtörekvések (kormányzati koalícióktól függően) egyik vagy másik – fejlesztési, illetve szociális kohéziós – alkalmazkodási követelménysor mellett kötelezték el magukat.

A fő ok, amiért nem sikerült eddig megfelelő stratégiákat alkotni, hogy **nem történt meg az állami feladatok tisztázása, az állami szerepvállalás meghatározása:**

- A reformoknak az **állam által felvállalt feladatok tisztázásával kell kezdődnie.**
- Ha tisztázódtak mely feladatokat látja el az állam, akkor a következő lépés annak kimunkálása, hogy mely feladatokat célszerű az állami intézményei útján ellátni.
- Fontos még tisztázni a keletkező szolgáltatásokhoz való hozzáférést, az igénybevétel **lehetőségét** (technikai feltételek, költség-ár, esélyegyenlőség vagy az igénybe vevők valamiféle „versenye”).

Összegezőként egyetértve az ÁSZ elnöke (akkori) álláspontjával, az alábbiak kiemelendők:

- A tapasztalt hibák nemcsak a **strukturális problémákra, az állami fegyelem hiányára mutatnak rá**, hanem arra is, hogy a külső ellenőrzés még kiterjedt hatásköri felhatalmazások és jelentős kapacitáskoncentráció ellenére **sem oldhatja fel** a különböző intézmények, minisztériumok, önkormányzatok szervezetébe telepített **belső ellenőrzés gyengeségeit**, ami aztán a napi menedzselés hibáiban jelenik meg.
- Az államháztartás hatékony ellenőrzése **feltételezi a külső és a belső ellenőrzés összehangolt működését.** Az ellenőrzési rendszer egészével kapcsolatban a politikai-gazdasági változások elindításakor az volt a koncepció, hogy a maga teljességében valósítják meg az egyeztetés után létrejött modellt: a kormányzati

(belső) ellenőrzés gerincét a számvevőségi (előzetes ellenőrzést is végző) rendszer fogja alkotni. Később a szándékok és így a megvalósítani tervezett modell is változott. A belső ellenőrzés rendszerszerű fejlesztése a legutóbbi időkig nem haladt előre, s nem érvényesült az az alapelv, hogy a belső ellenőrzés erőit oda kell telepíteni, ahol a pénzfelhasználás történik. Pedig a belső ellenőrzés lehetőségeinek az eddigieknél teljesebb kiaknázása jó lehetőségeket nyújt a mindennapi munkában az üzemgazdasági jellegű hibafeltárássra, a megelőzésre, a szabályozott és kézben tartott munkavégzés előmozdítására.

- **A pénzügyi ellenőrzés teljessé tétele, rendszerszerű működtetése összefügg a költségvetési rendszer korszerűsítésével.** A hatékony pénzügyi ellenőrzés feltételezi és igényli a költségvetési gazdálkodás valós teljesítmény-követelményeinek meghatározását és érvényesítését.
- ◆ Itt feltétlenül megemlíthető **az ÁSZ elnökével készített egyik legutóbbi interjú lényegesebb megállapításait is**⁷³
 - ❖ A közpénzügyek átfogó újraszabályozásának szükségessége kapcsán – amit az ÁSZ évek óta hangsúlyoz – az ÁSZ elnöke elmondta, nem teszi boldoggá, hogy aggodalmuk megalapozottnak bizonyult és hogy immár mások számára is világossá vált, hogy **a költségvetés ellentmondásos mechanizmusait nem lehet tovább fenntartani. Nem tartható, hogy a költségvetés sarokszámait ne a reálfolyamatok, hanem aktuális politikai érdekek is determinálják.**
 - ❖ Sajnálattal konstatálta, hogy az ÁSZ javaslatával szemben **nem került be** – az átfogó szabályozási tervezetbe – **a teljesítmény vagy program alapú tervezés**, amely az „értéket a pénzért” elvet emelte volna be a finanszírozási rendszerbe. Ugyanakkor az ÁSZ 15 pontos téziseinek gondolatai számos területen bekerültek a Kormány törvényjavaslat csomagjába.

⁷³ Visszaköszönnek a javaslataink, bár van némi hiányérzetünk, Interjú dr. Kovács Árpáddal, az ÁSZ elnökével, Ellenőrzési Figyelő 2007. évi 4. szám

- ❖ Kedvező értékelést kapott, hogy elindult az a kormányzati felmérő munka, amely számba veszi és értékeli az államilag ellátandó feladatok körét.
- ❖ A javaslatcsomagban szereplő **Törvényhozási Költségvetési Hivatal létrehozását** – amelynek alapvető feladata a költségvetés betartatása, ill. annak ellenőrzése lesz – **nagy várakozással figyeli az ÁSZ, de már látja azokat a feladatokat, amelyek megoldása lefedetlen marad.** Nyilvánvaló, hogy a hivatal létrejöttével átalakul és megerősödik a zárszámadás ellenőrzése és szélesebb körűvé válik a költségvetés tervezésének és a végrehajtás teljes folyamatának figyelemmel kísérése is.
- ❖ Hiányosságként kerül megfogalmazásra, hogy a javaslatcsomag nem deklarálja, hogy az ellenőrzésnek kiemelt funkciója van a közpénzekkel történő gazdálkodásban és **nem kerül említésre az ellenőrzési rendszer fejlesztése, valamint az új költségvetés és az ellenőrzés kapcsolata.**
- ❖ Kritikusan fogalmaz az ÁSZ elnöke akkor, amikor **azt említi, hogy a 2008-2009-es esztendők sem lesznek a bőség időszakai,** valamint hogy a megvalósuló beruházások majdani működtetésére a költségvetésben fedezet nincs.
- ❖ Végezetül **több együttműködési készséget várna a kormányzattól** olyan komoly problémák kellő időtartalmú megvitatására, mint az önkormányzatok helyzete, eladósodottsága, valamint az egészségügy modernizációja.
- ◆ E kérdéskörben a legradikálisabb álláspontot NYL⁹ képviseli, aki az alábbiakat emeli ki: A csatlakozási tárgyalások időszakában készített bizottsági országjelentések folyamatosan bírálták az ún. **Public Internal Financial Control (PIFC)** magyarországi állapotát (a magyar kormány az angol nyelvet használta, és erről a nyelvről „veszi át” az EU joganyagát).: **nincs kialakítva, nincs kellően megszervezve a közintézmények belső irányítási rendszere,** belső mechanizmusa, fejletlen az ún. harmadlagos szabályozás stb.

NYL álláspontja szerint a magyar közszféra pénzügyi ellenőrzésének jogi szabályozása kaotikus állapotba került, aminek fő oka, hogy a PM nem értette meg a PIFC lényegét. „A kisebbik probléma, hogy a public több mint az államháztartás: részét képezi a közhasznú szervezetek többsége (pl. a közalapítványok, a közhasznú társaságok, a társadalmi szervezetek, általában az NGO-szféra), továbbá az állami tulajdonban (többségi tulajdonban) levő társaságok (ÁPV Rt., MNB, MÁV Rt., Posta stb.). A hazai közpénzekkel való EU-konform elszámoltatás szempontjából nagyobb gond (mert fatális tévedés) az **internal control** belső ellenőrzésként történt fordítása.”

A szabályozással kapcsolatos fő problémákat még az alábbiakban összegzi⁷⁴:

- „A pénzügyi kormányzat kezdeményezésére a 2001. és 2002. évi költségvetés végrehajtásáról szóló zárszámadási törvény is módosította az Áht (ami a 12 évvel ezelőtti megalkotása óta bekövetkezett számtalan módosításnak köszönhetően mára áttekinthetetlené vált), **legitimálva az „államháztartási pénzügyi ellenőrzés”, illetőleg „az államháztartási pénzügyi ellenőrzési rendszer”** kifejezéseket. Az Áht. 2003. XI. 27től (!) hatályos 120/A § (2) bek. szerint „Az államháztartási belső pénzügyi ellenőrzést ... b)a belső ellenőrzési tevékenység ...” útján kell ellátni. **Ez tautológia.** Az érintett paragrafusok zavarosak, a jogalkalmazót elbizonytalanítják, a hazai pénzügyi tárgyú törvényi előírások mélypontját jelzik.”
- Álláspontja szerint a jogalkalmazók tanácstalanságát növeli a költségvetési szervek belső ellenőrzéséről kiadott 193/2003 Korm. sz. rendelet, amely — hivatkozva az Áht-ban kapott felhatalmazásra — számos (részben új) fogalmat értelmez: „szabályszerűségi ellenőrzés”, „pénzügyi ellenőrzés”, „rendszerellenőrzés”, „megbízhatósági ellenőrzés” stb. **Ezek definíciója vitatható, egymáshoz való viszonyuk tisztázatlan.** A rendelet a belső

⁷⁴ Nyikos László: Közpénzek ellenőrzése I. Perfekt Kiadó (kiadás évszáma nincs feltüntetve)

ellenőrzés fogalmának definiálását „átengedi” az Áht-nek. **A törvényalkotó itt is a tautológia csapdájába esik:** a 8. § szerint „A belső ellenőrzés feladata: vizsgálni és értékelni a folyamatba épített, előzetes és utólagos vezetői ellenőrzési rendszerek kiépítésének, működésének ... való megfelelését”. E szerint a belső ellenőrzés önmaga működését ellenőrzi, hiszen a vezetői ellenőrzés is belső ellenőrzés! (A nemzetközi standardok szerint belső ellenőrzés az a tevékenység, amit a szervezeten **belül** végeznek.)

- Az államháztartás működési rendjéről szóló 217/1998. Korm. sz. rendeletbe is bekerült „a folyamatba épített, előzetes és utólagos vezetői ellenőrzés” (FEUVE) kifejezés, ami „tartalmazza mindazon elveket, eljárásokat és belső szabályzatokat, melyek alapján a költségvetési szerv érvényesíti a szabályszerű, gazdaságos, hatékony és eredményes gazdálkodás követelményeit”, és ennek érdekében „figyelembe kell vennie a pénzügyminiszter által közzétett módszertani útmutatókban foglaltakat” (145/A §). Az idézet tartalmilag megegyezik az **internal control** (a belső irányítási rendszer) jelentésével, aminek része (de nem maga a rendszer!) a belső ellenőrzés (**internal audit**).
- Nem jobb a helyzet álláspontja szerint a közpénzek ellenőrzésének **szakmai** szabályozása terén sem. A PM kiadta az IIA standardok magyar fordítását, nem nagyon törődve azzal, hogy a kontinentális (jogi) szabályozási tradíciókhoz képest az angolszász felfogást közvetítő standardok gyakorlati alkalmazása mekkora problémákkal jár. **Ráadásul nem „a Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezete” (ilyen nincs!), hanem a Belső Ellenőrök Intézete (Institut of Internal Auditors) standardjairól van szó.**
- Álláspontja szerint a **tisztázást segítheti az EU legfontosabb (megújított) pénzügyi jogszabályának (Financial Regulation) alaposabb tanulmányozása.** Ebben többek között a költségvetési

- elvek, a beszámoló-készítés, illetőleg a belső ellenőrzés (**internal audit**) és belső irányítási rendszer (**internal control**), továbbá a külső ellenőrzés (**European Court of Auditors**) és az elszámoltatási folyamat keretszabályait rögzítette a Tanács.

A fentiek összefoglalásaképpen – egyetértve NYL több állításával - a hatályos magyar jogszabályok (Áht., kormányrendeletek) még nem teljesen átlátható formában próbálják közvetíteni a közpénzek EU-konform ellenőrzésének szabályait. Tovább korszerűsítendő az Áht., hiányzik egy „államszámviteli törvény” és módosításra szorul az 1989-ben hozott számvevőszéki törvény is.

- b) **Viták** elsősorban a **megbízhatósági ellenőrzés**⁷⁵ szabályozottsága, tartalma és ellátása kapcsán merülnek fel.

A PM honlapján közzétett megbízhatósági ellenőrzésekre vonatkozó ÁSZ módszertani előírás már a konkrét eljárás formáját is tartalmazza⁷⁶.

- ❖ A feladat ellátásának első szintű közvetítője az Állami Számvevőszék volt. Figyelemre méltó, hogy az ÁSZ stratégiáiban ez a feladat hogy jelent meg, hogyan változott és mit mutat napjainkban;

- a) **Az ÁSZ 1998. évben kibocsátott stratégiája**⁷⁷ az alábbiakat írja elő
„Az ÁSZ a közpénzek felhasználásának ellenőrzéséhez, a költségvetési

⁷⁵ Áht. 121/A. § (5) „A belső ellenőrzési tevékenység során szabályszerűségi, pénzügyi, rendszer- és teljesítmény-ellenőrzéseket, illetve informatikai rendszerellenőrzéseket kell végezni, valamint az éves beszámolókról megbízhatósági igazolásokat és az európai uniós források tekintetében zárónyilatkozatokat kell kibocsátani. A költségvetési szervek elemi költségvetési beszámolóinak ellenőrzését az Állami Számvevőszék által kidolgozott módszertan szerint kell végrehajtani.,,

⁷⁶ A Pénzügyminisztérium honlapja előírja: „A megállapítások és következtetések gondos mérlegelése alapján a számvevőnek [azaz a megbízhatósági ellenőrzést végző belső ellenőrnek] meg kell ítélnie az ellenőrzött szervezet gazdálkodásának szabályszerűségét, véleményt kell adnia az éves költségvetési beszámolóról abból a szempontból, hogy az összességében megbízható és szabályszerűen készült. A véleményben külön is nyilatkozni kell, az ellenőrzött szervezeti egység gazdálkodásának és elszámolásainak törvényességéről és szabályszerűségéről.

A számvevő ellenőrzésének el kell jutni addig a pontig, hogy megfelelő kritériumok alapján 95%-os bizonyossággal *minősíteni tudja* a gazdálkodás szabályszerűségét, illetve a költségvetési beszámoló megbízhatóságát.

⁷⁷ Az ÁSZ 1998. évi stratégiája (publikus anyag)

intézmények beszámolóinak hitelesítésére az INTOSAI normáihoz igazított rendszert dolgoz ki.

- A jövőben az ÁSZ is végez könyvvizsgálatot:
 - a nagy(obb) központi költségvetési szervek (minisztériumok, országos főhatóságok) pénzügyi dokumentumait maga auditálja és hitelesíti;
 - a kis(ebb) központi költségvetési szervek, helyi önkormányzatok könyvvizsgálatáról gondoskodik (pályázatok, szerződések, szakmai koordináció révén);
 - a vegyes tulajdonú társaságok pénzügyi beszámolóit – ha ahhoz a társaságok beleegyezésüket adják – auditálja és hitelesíti.
- Az auditált intézmények, társaságok hitelesített pénzügyi adatainak talaján előtérbe kerülnek a gazdaságosságra, hatékonyságra, eredményességre koncentrááló teljesítményvizsgálatok (value for money).”

Ugyanezen stratégia „A sikeres stratégia feltételei” fejezetben az alábbiakat írja elő saját maga számára az ÁSZ:

- „Azon problémák megoldása céljából, melyek akadályozhatják az ország Európai Unióhoz való csatlakozását, **az ÁSZ kezdeményezi a számvevőszéki törvény módosítását:**
 - ◇ a szervezet auditálási (hitelesítési) jogosítvánnyal való felhatalmazását,
 - ◇ a számvevők szakmai oktatási tevékenységbe (okleveles pénzügyi revizor, pénzügyi és számviteli szakellenőr képzése) való bekapcsolódásának engedélyezését.

- b) **Az ÁSZ 2002. évi stratégiájában**⁷⁸ az új kihívások, változó ellenőrzés, kiemelt feladatok fejezetrészben az alábbiakat írják elő: „Az Országgyűlés költségvetési jogának gyakorlásához elengedhetetlen, „klasszikus” számvevőszéki ellenőrzés teljesebbé tétele érdekében kibontakozik és lezárul az elmúlt években megkezdett folyamat: az ÁSZ a költségvetés végrehajtásához, a zárszámadáshoz kapcsolódóan minden költségvetési fejezet elszámolásainak megbízhatósági tanúsítását elvégzi.

Ennek során az ÁSZ megbízhatósági szempontból minősíti a fejezetek igazgatási címei és a fejezeti kezelésű előirányzatok beszámolóit, valamint a nemzetgazdasági elszámolásokat. Az Ász az ellenőrzés keretében vizsgálja a belső kontroll-mechanismusok kiépítettségét és működését, mivel ezek megléte és megfelelő működése jelentős mértékben befolyásolja, hogy a fejezet felelősségi körébe tartozó elemi beszámolók a számviteli elveknek megfelelően készüljenek el. A belső kontrollok és a számvevőszéki ellenőrzés együttesen adnak alapot a gazdálkodásra való elszámolás megbízhatóságának minősítéséhez.”

- c) **Az ÁSZ 2006. évi stratégiája**⁷⁹ az ellenőrzési tevékenység fejezetnél az alábbiakat írja elő: „Az Állami Számvevőszék támogatja a közsféra és annak részeként az államháztartás átlátható, szabályszerű, elszámoltatható működését, a költségvetési biztonság és felelősség erősítését.

Átfogó minősítő véleményt nyilvánít a központi költségvetés zárszámadásának megbízhatóságáról, amennyiben a fejezetek feladatkörébe utalt megbízhatósági ellenőrzések teljes körűen megvalósulnak. Szakmai, módszertani segítséget ad a fejezeteknek az intézményi beszámolók minősítéséhez.”

Összegezve a fentieket megállapítható, hogy az **Állami Számvevőszék 1998. évi – 3-4 évre szóló – ellenőrzési stratégiájában úgy gondolkodott, hogy az EU elvárásoknak megfelelően megkezdje valamennyi költségvetési intézmény megbízhatósági (audit) ellenőrzését**

⁷⁸ Az ÁSZ 2002. évi stratégiája (publikus anyag)

⁷⁹ Az ÁSZ 2006. évi stratégiája (publikus anyag)

saját forrásai és eszközei mozgósításával, esetleg külső szakértők bevonásával, de a későbbiekben álláspontja jelentősen változott.

❖ **Az ÁSZ főigazgatója⁸⁰ a zárszámadás és ellenőrzésről 2004. évben írott belső tanulmányában** összefoglaló értékelését adja a hazai ellenőrzés leglényegesebb aktuális kérdéseinek. Tanulmányából **az alábbi fő kiemelések tehetők:**

- Az Alkotmány rögzíti, hogy **az Országgyűlés pénzügyi-ellenőrző szervének feladata** az államháztartás gazdálkodásának, ezen belül az állami költségvetés végrehajtásáról készített **zárszámadásnak az ellenőrzése.**
 - **Minden költségvetési intézménynek el kell készíteni saját költségvetésének** végrehajtásáról az **elemi beszámolót**, a fejezetnek a saját kezelésű előirányzatairól a beszámolót és ezen, valamint a felügyelete alá tartozó intézmények beszámolóinak alapján a fejezet beszámolóját. A zárszámadással teljesül az a követelmény, hogy az állami pénzekkel el kell számolni.
 - Az állami pénzeszközökkel azonban nem elég elszámolni, az elszámolásokat ellenőrizni kell, meg kell győződni azok szabályszerűségéről és számviteli alapelveknek való megfelelésükről. A feladatot az ÁSZ végzi, és munkája során támaszkodik a belső kontroll-rendszerekre – belső irányítási, szabályozási és ellenőrzési rendszerekre –, elsősorban azok minősítése, értékelése kapcsán.
- A költségvetés végrehajtásáért való felelősség együtt jár az ellenőrzés kötelezettségével. **Nemzetközileg elfogadott alapelv a külső és belső ellenőrzés egymásra épülése és kapcsolatuk** a költségvetés végrehajtása ellenőrzésének folyamatában a legközvetlenebb.
 - Az államháztartás külső és belső pénzügyi ellenőrzési rendszerének fő céljai közösek, de a **külső pénzügyi ellenőrzés** az állam, az OGY, a közvélemény számára arról ad képet, hogy a Kormány

⁸⁰ Bihary Zsigmond: Zárszámadás és az ellenőrzés helyzete c. kézirat, 2004 Budapest

jogosítványait az állami költségvetés végrehajtásával kapcsolatosan hogyan gyakorolja, miközben a Kormány hatás- és felelősségi körébe tartozó **belső pénzügyi ellenőrzés a belső működési rend** megőrzésén és a működési és gazdálkodási hiányosságok felszámolásán dolgozik.

Az ÁSZ álláspontja szerint a fejezeti jogosítványokkal rendelkező szerv belső ellenőrzési egységének tevékenysége ellentmondásos. Az ellentmondás zömmel abból fakad, hogy míg a belső ellenőrzés egy adott intézményen belül az intézmény vezetőjének irányítása alatt látja el feladatát, addig **a fejezeti belső ellenőrök a fejezet felügyelete alá tartozó intézményeket kívülről ellenőrzik.** (Megállapítható, hogy amikor a fejezet által felügyelt költségvetési intézménynél, alapoknál vagy alapkezelőknél vizsgálnak **kvázi külső ellenőrként járnak el**).

- Még tovább bonyolítja a helyzetértékelését, hogy az elkülönített állami pénzalapoknál, valamint a társadalombiztosítás pénzügyi alapjainál kötelező könyvvizsgálat van, aminek tevékenysége részben párhuzamos, részben független a számvevőszéki ellenőrzéstől, de nem független az ellenőrzöttől.
- A fentiekben röviden vázolt következtetései alapján az ÁSZ főigazgatója azt a megállapítást teszi, **hogy a Pénzügyminisztérium koordinációs és harmonizációs tevékenységének** – amit az ÁBPE kapcsán el kell látnia – dominánsan az intézményi belső ellenőrzésre kellene fókuszálnia és a fejezeti belső ellenőrzésnek pedig minél inkább az ÁSZ ellenőrzésekkel kell „összehangolódnia”. (!)
- Konstatálja a tanulmány, hogy az állami költségvetés végrehajtásáról készített zárszámadás egészének megbízhatóságáról, hitelességéről az ÁSZ azért nem tud nyilatkozni még teljes körűen, mert az ezzel összefüggő döntések késnek vagy ellentmondásosak. A hatályos kormányrendelet a fejezetek által teljes körűen ellátandó feladatot 2010-re eltolta – amivel az ÁSZ nem értett egyet – és így rendkívül lassúnak tartják az előrehaladást.

- Végezetül a főigazgatói tanulmány **még két területen hívja fel a szakma figyelmét** fontos kérdésekre, **egyrészt** hogy az **uniós támogatások ellenőrzése funkciójukat tekintve is külső ellenőrzés** és inkább a könyvvizsgálati és nem hagyományos belső ellenőrzési módszerekkel harmonizálnak. Másrészt megerősíti azt a tényt, hogy a belső ellenőrzési tevékenységnek a szabályszerűség fenntartása mellett egyre inkább az erőforrások hasznosítását kell értékelnie a gazdaságosság, hatékonyság és eredményesség szempontjából.

Összegezve a főigazgató ismét kifejtette azon álláspontját, hogy a **kormányzati belső ellenőrzés nem képes még megbízhatóan garantálni** az adott költségvetési szerv **szabályszerű és hiteles voltát**, de a megbízhatósági ellenőrzéseket *még is* a fejezeteknek kell elvégezni a felügyelt intézményeiknél, **mert az ő alapfeladatukká váltak.**

- ❖ **Az ÁBPE belső ellenőrzési albizottsága 2005 februárjában**⁸¹ tárgyalta a Sigma egyik szakértői anyagát, az ÁSZ főtitkári válaszevele figyelembevételével.

Az ellenőrzési rendszerben első ízben az Áht. 2003. évi módosítása során, majd az Áht. végrehajtását szolgáló, a költségvetési szervek belső ellenőrzéséről szóló 193/2003. (XI. 26.) Korm. rendelet szabályozza a megbízhatósági ellenőrzések fogalmkörét és a megbízhatósági ellenőrzések 2010-ig történő teljes körű bevezetésének kötelezettségét.

- A Sigma szakértői anyagában a megbízhatósági ellenőrzések, és **minősítések rendszere az alábbi lényeges kérdéseket veti fel:**

- **A jogszabályi alap hiánya**
 - a) **Nem szabályozott törvényi szinten a megbízhatósági ellenőrzés és az az alapján hozott minősítések.**
 - b) **Nem szabályozott az egyes fejezetek tekintetében** sem az, hogy a fejezethez tartozó költségvetési szervek minősítésének

⁸¹ Az ÁBPE 2005 februári ülésének publikus emlékeztetője alapján.

különbözősége hogyan befolyásolja a fejezet egészének minősítését.

- c) Az Állami Számvevőszék „**jelentésére**” (ez az Áht. aktuális terminológiája, nem a minősítés) a Kormánynak válaszolnia, illetve a minősítéssel kapcsolatos intézkedési terv bemutatásával kell reagálnia.

- **A megbízhatósági ellenőrzés rendszerének bevezetésével kapcsolatos költségvetési források hiánya**

- **Sem a fejezetek, sem az Állami Számvevőszék nem rendelkezik a megbízhatósági ellenőrzési rendszer működtetéséhez szükséges költségvetési forrásokkal.**
- A költségkalkulációk hozzávetőlegesek, költség-haszon elemzésekkel nem alátámasztottak.

- Az EU tagállamokban, illetve a nemzetközi gyakorlatban nincs példa az Állami Számvevőszék által bevezetni kívánt végrehajtási gyakorlat kialakítására (a megvalósítás sem nemzetközi, sem uniós kötelezettség).

- **A belső ellenőrök bevonása e tevékenységbe szakmai szempontból sem támogatható.** Alapvető fontosságú elkülöníteni a külső (számvevőszéki) és belső ellenőrzési rendszereket, hiszen eltérő céllal, feltételrendszerben, eltérő nemzetközi standardok alapján kell dolgozzon a két rendszer.

- A nemzetközi gyakorlatban a mérlegek, éves zárszámadáshoz kapcsolódó beszámolók hitelesítését könyvvizsgálók végzik.

– **A jogszabályi előírásokból, nemzetközi standardokból a szakértői anyag alapján következő kérdések:**

- **az EU-tagállamokban nincs példa az ÁSZ által bevezetni kívánt végrehajtási gyakorlat kialakítására;**

- **Az ÁSZ ez idáig nem készített** a financial audit hasznának, valamint az egyes lehetséges megvalósítási alternatívák előnyeit, hátrányait bemutató dokumentumot, illetve **költség-haszon elemzést;**
 - a költségvetési szervek éves beszámolóí megbízhatóságának igazolása **külső ellenőrzési feladat és más standardok szerint kell végezni;**
 - a fejezeti belső ellenőrök ezen feladat végrehajtásába történő teljes körű bevonása esetén az egyébként is **kapacitáshiánnyal küzdő belső ellenőrzési terület kapacitáshelyzete tovább romlik;**
 - az ÁSZ, valamint az általa kezdeményezett OGY határozatok szerint a kvázi külső ellenőrként működtetni tervezett **fejezeti belső ellenőrzési egységek, gyakorlatilag kiszervezésre kerülnek a fejezet felügyeletét ellátó szerv vezetője alól, valamint az ÁBPE rendszerből** és az Állami Számvevőszék kihelyezett egységeiként működnek tovább;
 - Az államháztartási, a számviteli, és az Ász törvény a zárszámadáshoz kapcsolódóan nem tartalmaz záradékokra vonatkozóan konkrét előírásokat, részletesebb szabályokat.
- ❖ **Az Állami Számvevőszék főtitkára⁸² 2006. február 6-án válaszolta meg a Pénzügyminisztérium által készített és a fentiekben már említett OECD SIGMA tanulmányt, amellyel összefüggésben – az ÁSZ felső szintű szakmai vezetőinek álláspontját is bírva - az alábbi lényeges állásfoglalásokat tette:**
- Az ÁSZ részéről sajnálattal konstatálták, hogy a hatályos jogszabályi előírások, valamint az OGY határozatok és ÁSZ-PM felső szintű egyeztetések ellenére továbbra sem sikerült egységes álláspontra jutni az államháztartás külső és belső ellenőrzési szakmai követelményrendszer is figyelembe vevő egyes kérdésekben.

⁸² Az ÁBPE 2006 februári publikus előterjesztése alapján

- Egyértelmű állásfoglalás történik abban, hogy tévesnek tartják a szakértői anyag azon megállapításait, hogy a belső kontroll rendszernek, ezen belül a belső ellenőrzésnek és a külső (számvevőszéki) ellenőrzésnek más-más céljai lennének. (Ez a felfogás álláspontjuk szerint a magánszféra működési elveinek mechanikus leképezését mutatja az államháztartásra vetítve.)
- A főtitkári levél **egyértelművé teszi, hogy a tárcák és az intézmények belső kontroll** rendszerének **kialakítása** és annak egész ellenőrzési időszakon belüli folyamatos és hatékony működésének megítélése **elsősorban fejezeti, ill. intézményi belső ellenőrzési feladat**. Az előzőekből adódóan az ÁSZ egyetért minden olyan törekvéssel, amely a közpénzekkel való szabályszerű, átlátható és hatékony gazdálkodás feltételeit a pénzügyi belső kontroll rendszer erősítésével kívánja megtenni.
- A szakértői anyag és a **Pénzügyminisztérium azon álláspontjával**, amely a zárszámadáshoz kapcsolódó ellenőrzési módszerek **mielőbbi egységes módszertani és eljárásrendjét sürgeti** – az államháztartás valamennyi alrendszerét illetően – az ÁSZ részéről **egyetértésüket fejezték ki**.
- A fentiek előrebocsátása mellett ugyanakkor **téves álláspontnak tartja az ÁSZ** azt a szakértői és PM véleményt, miszerint **törvényi szabályozást igényelne** az a felhatalmazás, amely a **megbízhatósági záradékok kibocsátását és igazolását írná elő**. (Indokként az ÁSZ törvény azon passzusait említi a főtitkári levél, amely viszonylag nagy önállóságot biztosít az Állami Számvevőszéknek.)
E kérdéskörben okfejtését az ÁSZ válaszlevelével azzal zárja, hogy a hatályos szabályozások (valamint az OGY határozatok) egyértelműen előírják az intézményi és fejezeti szintű pénzügyi szabályszerűségi ellenőrzések végrehajtásának szabályait, és ezek alapján **a fejezeti belső ellenőrzési egységeknek is „követniük kell” az ÁSZ módszertanát** a költségvetési szervek elemi beszámolóí megbízhatóságának ellenőrzésénél.

- Az ÁSZ álláspontja szerint a zárszámadáshoz kapcsolódóan az elemi beszámolók megbízhatóságára irányuló az ÁSZ által kidolgozott „financial audit” típusú ellenőrzés révén a belső- és külső ellenőrzési tevékenység „egymásra épülésével” jelentősen növelhető az államháztartási ellenőrzés hatékonysága és gazdaságossága⁸³. **(Így véleményük szerint a tanulmánytól eltérően nincs szó külső ellenőrzési feladatoknak a belső ellenőrzésre történő „rátelepítéséről”, hanem egy olyan együttműködésről, amelynek során a belső ellenőrzés az államháztartás külső ellenőrző szervének módszertanát követi.)**

Magyarországon a fejezet felügyeletét ellátó szerv vezetője felelős a zárszámadási törvényjavaslatban szereplő adatok megbízhatóságáért. A megbízhatósági ellenőrzés pedig nem kizárólag a külső, hanem a belső pénzügyi ellenőrzés feladatkörébe is tartozik, mivel **a fejezet felügyeletét ellátó szerv érdeke is, hogy az intézmények beszámolói minél kevesebb hibát tartalmazzanak**⁸⁴.

- ❖ **A legradikálisabb álláspontot dr. Nyikos László⁸⁵ (NYL) az ÁSZ volt alelnöke képviseli, aki a megbízhatósági ellenőrzés akkor még tervezett fejezeti szintű végzéséről az alábbiakat írta:**
 - **A hazai közsféra pénzügyi ellenőrzése terén uralkodó kaotikus helyzetet tovább rontja az a körülmény, hogy az ÁSZ kezdeményezésére az OGY olyan határozatot hozott, ami szerint „a**

⁸³ Kovács Árpád Pénzügyi ellenőrzés változó erőterben, Perfekt Gazdasági Tanácsadó, Oktató és Kiadó Részvénytársaság, 2006. szakkönyvben elmondja, hogy „a belső ellenőrzés és a felügyeleti ellenőrzés évekig nem kapta meg azt a támogatást, amely a hatékony működéséhez szükséges lett volna és változást részben az hozott, hogy az ÁSZ a minisztériumi felügyeleti apparátusokra számítva azok szükséges képességei kiterjesztését szorgalmazva építi fel a költségvetési zárszámadásba kapcsolódó ún. financial audit rendszerét”.

A fentiekben elmondott ÁSZ álláspontot fontosnak tartva is meg kell említeni, hogy az túlzott leegyszerűsítés, mert miközben a megbízhatósági igazolások (ellenőrzések) kiadása valóban az ÁSZ által ösztönzött feladat, ténylegesen nem ez „tartja életben” a fejezeti ellenőrzést, amelynek számos az EU által is elfogadott új típusú többletfeladatai vannak. (Még megjegyzendő az is, hogy a financial audithoz szükséges pótlólagos létszám és finanszírozási feltételek – az ÁSZ ígéretei és kezdeményezései ellenére – elmaradtak). Sajnos egyetlenegy ÁSZ szakanyag sem említi azt a tényt, hogy ugyanazt a megbízhatósági ellenőrzést a fejezeti belső ellenőrök jelentősen alacsonyabb bérért végzik, mint az ÁSZ ellenőr.

⁸⁴ A megbízhatósági igazolások kiadását egyébként az Áht. 121/A. § (5) bekezdése a belső ellenőrzés tevékenységi körébe utalja és miután a fejezeti belső ellenőr az intézménnyel nincs függőségi viszonyban, így az igazolás függetlensége sem sérül.]

⁸⁵ Nyikos László: Közpénzek ellenőrzése I. Perfekt Kiadó (kiadás évszáma nincs feltüntetve)

beszámolók megbízhatóságát — a financial audit módszer alkalmazásával — minősítő ellenőrzések”-et „a fejezeti ellenőrző szervezetek bevonásával” kell megvalósítani. **Ez NYL álláspontja szerint téves stratégia.** Összekeveri a külső (független) ellenőrzést a belsővel. „Példa nélküli, és teljes mértékben ellentmond az EU-tagországok vagy az EU számvevőszéke felfogásának.” Gyakorlatilag is hibás, hiszen nincs annyi képzett szakember, nincs akkora erőforrás a fejezeteknél, ami lehetővé tenné **évi mintegy 800 elemi beszámoló** auditálását. (A financial audit éves gyakoriságot tételez fel.) Ezt a „ráoktrojált” feladatot a Kormány 2010-re (!) „vállalta”, ami azt jelenti, hogy az állami költségvetés végrehajtásáról készülő zárszámadást az ÁSZ továbbra sem fogja EU-konform módon ellenőrizni.

A PM tavaly nyári előterjesztése alapján olyan döntés született, hogy a pénzügyminiszter **„dolgozzon ki javaslatot arra vonatkozóan, hogy a zárszámadáshoz kapcsolódó ellenőrzéseket ki, hogyan és milyen ütemezésben hajtja végre”**. A Kormány „felkéri az Állami Számvevőszék elnökét, hogy a javaslat kidolgozásában működjön közre”. H.i: 2004. dec. 31.⁸⁶. EU-konform pénzügyi ellenőrzési rendszert akkor lehet alkotni, ha a jogszabályi hierarchia (alkotmány, törvények, rendeletek) és a szakmai szabályozási hierarchia (standardok, irányelvek, módszertani útmutatók) összhangban vannak egymással. **Ebben érdemi intézkedés nem történt**, az egyeztetések folyamatosak.

- ❖ Állandó és kiemelt szakmai vitatémaként felmerül és a pénzügyi ellenőrzési rendszer működésének, működtetésének és a **még mindig jelenlévő korrupciós jelenségek összefüggése is.**⁸⁷

A korrupció elleni küzdelem a világ legtöbb országának már hosszabb ideje aktuális feladata. Magyarországon az ismertté vált bűncselekmények szintén elemi erővel hozták felszínre a kérdéskör mielőbbi rendezésének igényét. **A Kormány "Korrupciós csomagtervének" fő célja** a tiszta közélet, az etikai

⁸⁶ 2201/2004. (VIII. 12.) sz. Korm. határozat

⁸⁷ Dr. Sebes József-Márkus Anikó: A korrupció elleni küzdelem lehetőségei és útjai az államigazgatásban, Magyar Közigazgatás 2002. évi 7-8. szám, valamint dr. Sebes József-Márkus Anikó: Veszélyeztetettségi rangsor és kompetencia-térkép, Ellenőrzési Figyelő, 2002 2. sz. alapján

magatartás normái, a civil kontroll erősítése és a civil szervezetek korrupció ellenes küzdelemben való mielőbbi bevonása.

A korrupció elleni nemzeti stratégia legfőbb tételeit **először legrészletesebben** (a megelőzés és az ellenőrzés mint fő teendők, továbbá a közgondolkodás átalakítása, a döntéshozás átláthatósága és a sajtó szabadsága mint biztosítékot nyújtó feltételek) **1999. július 9-én fogalmazta meg a Kormány**. A főbb szempontok, (az azóta tett intézkedések) az alábbiakban összegezhetők:

- *Összeférhetlenségi szabályok*

- szűkítendő a munkáltató mérlegelési jogköre
- felülvizsgálandók az összeférhetlenségi szabályok az önkormányzati képviselőknél, a polgármestereknél, a rendvédelmi szervek hivatásos állományú tagjai, valamint a köztisztviselők esetében
- kizárandó, hogy a közfeladatot ellátók gazdasági vállalkozást folytassanak

(Több érdemi intézkedés és **módosítás történt a területen.**)

- *Vagyonbevallás*

- felülvizsgálandók a vagyonbevallás szabályai
- kiterjesztendő a vagyonbevallásra kötelezettek köre (tisztázandó, hogy nyilvános vagy titkos formában és pontosan kikre: a kormány tagjai, főtisztviselők, bírák, ügyészek, ÁSZ, , MNB, fegyveres és rendvédelmi szervek, Kincstári Vagyon Igazgatóság, ÁPV Rt tisztségviselői, parlamenti képviselők, önkormányzati képviselők, polgármesterek)
- a közszolgálatban dolgozók vagyonnyilatkozatainak ellenőrzésére - amerikai mintára - központi hivatal állítandó fel

(Megtörtént a törvénymódosítás és **napi gyakorlattá is vált.**)

- *Képviselők*

- a mentelmi jog ne érvényesülhessen a közvéddal üldözendő köztörvényes bűncselekmények esetében
- a képviselő által elkövetett bűncselekmény elévülési idejébe ne számíthassák bele azt az időt, amíg az illető mandátummal rendelkezik

(Még **nem történt meg** a módosítás.)

- *Köztisztviselők*
 - a köztisztviselői törvénynek szolgálnia kell a korrupcióval szembeni fellépést
 - korrupciós ügyek esetében a köztisztségtől való eltiltás lehessen mellékbüntetés
 - szankcionálandó a korrupciós bűncselekményekre vonatkozó feljelentési kötelezettség elmulasztása
 - etikai kódex alkotandó: - az alapvető etikai elvárásokat meg kell fogalmazni a korrupció kockázatának kitett foglalkozási ágakban, tekintettel az adott körben kialakult hagyományokra és a közvélemény elvárásaira
(A köztisztviselői törvény módosítása során **etikai kódex kiadásra került.**)
- *Döntéshozatali mechanizmusok*
 - a hatósági határozathozatal (az államigazgatási ügyekben) kollektív eljárásban történjen, vagyis a döntés-előkészítésben legalább ketten vegyenek részt
(Még **nem történt meg.**)
- *Adatkezelés*
 - szűkítendő az üzleti titokként kezelt adatok köre
(Adatkezelési törvény **módosításra kerül.**)
- *Közbeszerzés*
 - szigorítani kell a közbeszerzési törvényt
 - a közbeszerzési eljárásokban kötött szerződésekre vonatkozóan adatszolgáltatási kötelezettség írandó elő
 - az indokolatlan szerződésmódosítások esetére jogkövetkezmény állapítandó meg
 - a közbeszerzési eljárások eredményéről közzétett adatokat a Gazdasági Versenyhivatal elemezze, és indítson eljárást, ha árkartellre vagy egyéb tisztességtelen eljárásra lehet következtetni
(**Többször módosításra került** a közbeszerzési törvény, de még javítható.)
- *Lobby-törvény*
 - törvény alkotandó a lobbizásról

(Új lobbis-törvény került kiadásra.)

- *Jövedéki törvény*

- újragondolandó a jövedéki törvény
- megvizsgálendő, indokolt-e az azonos termékkörökre vonatkozó eltérő adószabályozás

(A törvény **módosítása megtörtént.**)- *Pártfinanszírozás*

- előírandó, hogy a támogatónak fel kell tárnia a pénz forrását, igazolnia kell legális eredetét;
- szigorítandó a magánszemélytől származó támogatások bejelentési kötelezettsége

(A törvény **módosítása folyamatban van** és állandó vita alatt áll.)- *Büntető törvénykönyv*

- büntetési tételek emelése
- korrupcióval összefüggő ügyekben lehetővé kell tenni cégek megszüntetését, működésének felfüggesztését vagy felügyeleti ellenőrzés alá vonását
- a szervezett bűnözés során szerzett tisztázatlan eredetű vagyon elvonható legyen

(Több jelentős **törvénymódosítás** történt, de átalakítása még jelenleg is **folyamatban van.**)- *Ügyészség*

- a vesztegetéses ügyek nyomozásának koncentrációja: az ügyészségi nyomozóhivatalok járjanak el ezekben az ügyekben. A Legfőbb Ügyészség dolgozza ki ennek szervezeti rendjét
- a Legfőbb Ügyészség vizsgálja felül a korrupció megelőzéséért tett lépéseket, az ellenőrzési mechanizmusokat és hogy mivel biztosítható fokozottabb ellenőrzés és készítsen intézkedési tervet
- a korrupciós ügyek gyorsított eljárással intézendők
- a vesztegetési ügyekre vonatkozóan szélesítendő a vádalku intézménye

(Törvénymódosítás történt, de a teljes körű **átalakítás folyamatban van.**)

- *Bíróságok*
 - a bírósági igazgatás vizsgálja felül a korrupció megelőzéséért tett lépéseket, az ellenőrzési mechanizmusokat és hogy mivel biztosítható fokozottabb ellenőrzés
(A fentiekkel összefüggő módosítások folyamatban vannak.)
- *A nyilvánosság ereje*
 - szélesebb körben kell tájékoztatást adni a korrupciós bűncselekményekről, bizonyos intézmények kötelezendők, hogy rendszeresen tájékoztassák a közvéleményt a korrupciós ügyekről, illetve gyanúsítottjaikról
 - internetes kapcsolat létesítése a korrupciós ügyek bejelentésére
(**Új törvények születtek**, üvegzséb törvény, információszabadságról szóló törvény, stb.)
- *Korrupcióellenes testület*
 - felügyelő-bizottság ellenőrizze szakmailag a korrupcióellenes programot
(Testületek **működnek**, de működésük jelenleg **formális**.)

A korrupció ellenes harcban a pénzügyi ellenőrzésnek komoly szerepe és feladata van – az ezzel összefüggő ma már jelentős szakirodalmat is figyelembe véve – a témakörben **az alábbi fontos kiemelések tehetők:**

- A korrupció elleni harc jelszó maradna, ha az ellenőrző szervezetekkel szemben nem ugyanazok szigorú követelményeket alkalmazunk, mint amelyeket azok kérnek számon és követelnek meg másoktól vizsgálataik során. Vagyis az **ellenőrző szervezetek munkájára még inkább vonatkozik**, hogy csak úgy lehet hiteles munkájuk, ha az **teljes egészében átlátható és elszámoltatható**.
- A különböző ellenőrzési szervezetek – ezen belül a belső ellenőrzés – megfelelő működtetése a korrupció megelőzésének egyik fontos eszköze, gyengesége pedig korrupciós kockázatot jelent.

A Magyarországon még fellelhető korrupciós jelenségek mielőbbi felszámolása szempontjából egyszerre kell erősíteni és javítani a felelős,

szakszerű és etikus vezetői magatartást, a belső ellenőrzést, valamint az ezeket felülvizsgáló külső ellenőrzési munkát is.

c) **Tendenciák** a pénzügyi ellenőrzés fejlesztése kapcsán

A fejlett piacgazdaságokban a költségvetési szféra jogszerű és szabályszerű működése ma már minimum feltétel. Ezt a különböző előzetes folyamatba épített kontrollok, valamint az utólagos belső ellenőrzési rendszerek garantálják.⁸⁸

A számvevőszékek ún. strukturális auditokat végezve értékelik a belső kontrollmechanizmusokat, a belső ellenőrzést. A számvevőszékek a különböző elszámolások megbízhatóságának és átláthatóságának ellenőrzésével, valamint a költségvetés végrehajtásának, a zárszámadásnak az ellenőrzésével sajátos garanciális szerepet is betöltenek. Az ÁSZ álláspontja szerint az államháztartásra vonatkozó jogszabályok korszerűsítésének menetében **újra kell szabályozni a kormányzati szektor belsőirányítási rendszerét (internal control), s a függetlenített belső ellenőrzési funkciót (internal audit).** Elvi kiindulási alapjuk, hogy a független belső ellenőrzésnek biztosítani kell a belső kontrollmechanizmusok megfelelőségét, kezelni az adott egységben jelentkező működési kockázatokat.

A közpénzek ellenőrzésének teljesebbé tétele érdekében szabályozni szükséges a kormányzati szektor külső és belső ellenőrzésének elveit, feladatait és hatókörét a nemzetközi standardok figyelembe vételével. Egyértelművé kívánják tenni, hogy fontos szerep hárul a szakmai ellenőrzésre is, így ki kell építeni a pénzügyi és szakmai ellenőrző szervezetek együttműködését.

Az ellenőrzési rendszer korszerűsítése, az ellenőrző szervezetek szakmai-módszertani kooperációjának kibontakoztatása és a belső kontrollmechanizmusok fejlesztése mindenképpen szükséges ahhoz, hogy a vezetést támogató és a gazdálkodás hatékonyságát előmozdító korrekciós mechanizmusok erősödjenek.

A Világbank által kezdeményezett (2006. május 3-4, Washington) számvevőszéki teljesítmények értékelését tárgyaló konferencián az elhangzott vita alapján a

⁸⁸ ÁSZ: Közszféra és a gazdaság versenyképessége, 2007. május

pénzügyi ellenőrzésben végbemenő változások és tendenciák az alábbiakban kerültek összegzésre⁸⁹:

- ◆ A pénzügyi/szabályossági ellenőrzés **nélkülözhetetlen, de nem elégséges** a fenntartható fiskális pozíció eléréséhez. (Szükséges, hogy a teljesítményellenőrzések is előtérbe kerüljenek.)
- ◆ A teljesítményellenőrzés növekvő szerepével erősödik az ellenőrzés decentralizált jellege.
- ◆ A teljesítményellenőrzés növekvő szerepével összefüggésben **mind nagyobb jelentőségre tesz szert az ex post ellenőrzés** az ex ante ellenőrzéssel szemben.
- ◆ A jó kormányzás számára az **átláthatóság és az elszámoltathatóság egyre fontosabb általános követelmény.**
- ◆ A pénzügyi ellenőrzési tevékenységben **a belső kontrollmechanizmusok és a független belső ellenőrzés funkcióit és feladatait egymással összehangoltan** a számvevőszéki ellenőrzésben jelentkezően alkalmazott szemléletek és módszerek felhasználásával célszerű kiépíteni.
- ◆ **A közszolgáltatások eljárási modelljei átalakulnak;** nő a háttérintézmények, a kiszervezések, valamint a köz- és magánszféra partnerségén alapuló (PPP) projektek szerepe.

d) A régió országai költségvetési intézményrendszereinek **helyzetértékelése az alábbiakban összegezhető**⁹⁰:

➤ **Általános helyzetkép**

- A kelet-európai országok költségvetési intézményi jellemzőiről, azok eredményességéről 2003-ban készült átfogó tanulmány⁹¹. Az Európai Központi Bank Munkafüzet sorozatában megjelent kiadvány megállapításai szerint **jól kimutatható** a vizsgált országokban az **összefüggés az intézményi jellemzők és a költségvetési hiány között.** Minél szigorúbbak az intézményi garanciák, kontrollok, annál

⁸⁹ Dr. Báger Gusztáv: Új hangsúlyok a Világbank és a számvevőszékek kapcsolatában, Pénzügyi Szemle, 2006. II. szám

⁹⁰ Költségvetési intézményrendszer – régiós elmaradás, Erdős Szabolcs, ICEG European Center 2007 novemberi véleménye figyelembevételével

⁹¹ Holger Gleich: Budget Institutions and Fiscal Performance in Central and Eastern European Countries. ECB. Working Papers. 215. 2003. február <http://www.ecb.int/pub/pdf/scpwps/ecbwp215.pdf>

eredményesebb és sikeresebb a hiány csökkentésében érdekelt költségvetési politika.

2003-as adatok és információk alapján a legalacsonyabb (tehát a legkedvezőbb) értéket Észtország érte el. Szlovákia és Csehország a negyedik, illetve ötödik helyet foglalta el, Lengyelország a hetedik volt a rangsorban, míg Magyarország és Románia a sor végén, a kilencedik és a tizedik helyen helyezkedett el.

Az Európai Bizottság által 2006-ban publikált Pénzügyi Jelentés (Public Finance Report) szerint a fenti sorrend nem változott (azzal a különbséggel, hogy Románia még nem szerepelt a vizsgált országok között). Külön kiemeli a jelentés, hogy a vizsgált országok többségében hiányzik az a független intézményrendszer, amely a piacon is elfogadott makrogazdasági előrejelzésekkel támogatná a költségvetés készítésének folyamatát.

- A versenyképesség meghatározó paramétereinek egyike a **kormányzati munka hatékonysága** (Government Efficiency). Az indexet több mint 70 mutatóból képzik, amely információkkal szolgál a piacot szabályozó jogszabályoktól, az adópolitikán keresztül, a költségvetési politikán át a költségvetés intézményrendszeréig minden kormányzati hatáskört érintő kérdésről.
- A globális pénzügyi világban a **fiskális politika szerepe felértékelődött** az esetleges válságok kezelésében, magas deficit mellett a kockázatok is emelkedtek. Mindez egy idő után olyan kényszert eredményez, amely elkerülhetlenné teszi a hatékonyabb költségvetési politika irányába tett lépéseket egy esetleges pénzügyi sokk elkerülése érdekében.
- Elmondható, tehát hogy a régió országai viszonylag **kedvezőtlen helyezéseket értek el** az elmúlt években **a költségvetési intézményrendszer**, szabályrendszer hatékonyságát, **eredményességét illetően**. A külső – intézményrendszerre vonatkozó – feltételek változása, az uniós előírások átvétele, alkalmazása azonban jelentős változásokat indított el.

➤ **A Konvergencia Programok átfogó képet adnak az elkövetkező évek várható fiskális politikájáról, a tagállamok tervezett reform-elképzeléseiről, a költségvetési intézményrendszert érintő tervekről.** A dokumentumokban az alrendszereket érintő strukturális átalakítások mellett egyre részletesebben kerülnek kidolgozásra azok az intézményi garanciák, amelyek a hosszú távú fenntarthatóságot hivatottak szolgálni. Ahhoz, hogy strukturáltan tudjuk kezelni az költségvetési intézményrendszert érintő terveket, gyakorlatokat, **érdemes először megkülönböztetni az alábbi szinteket:**

- A **tervezés** gyakorlatában az tekinthető jó megoldásnak, ha már a költségvetés előkészítését megalapozó előrejelzések, feltételezések minél hitelesebbek. A környező országok közül **Szlovákiában** egy több szempontból is eredményesnek mondható rendszer működik, amennyiben **az előrejelzés készítésébe a kormányzati intézmények mellett a piac szereplőit is bevonják.** **Lengyelországban** a legmagasabb szintű jogszabály, az alkotmány szab határt az adósság növekedésének. Eszerint az államadósság szintje nem haladhatja meg a GDP 60 százalékát. További kérdés, hogy a költségvetés tervezésekor alulról, vagy felülről építkeznek. Tehát az igény, vagy a lehetőség oldaláról építik fel az egyes tárcák és költségvetési fejezetek előirányzatait. Ebből a szempontból a **Cseh Köztársaság** felülről építkező gyakorlata lehet iránymutató a régióban. A 2004-ben elindított államháztartási reform a költségvetési folyamat teljes intézményi és jogi keretrendszerét alapvetően módosította, és növelte a rendszer transzparenciáját. A lépés-sorozat nem zárult le, a reform újabb elemekkel bővül a jövőben a Cseh Köztársaság legújabb Konvergencia Programja alapján. A stratégia menedzsment illetve az eredmény-orientált szemlélet meghonosítására egyelőre csak pilot-programok vannak a régióban. Lengyelországban az első kísérleti programok 2007-ben illetve 2008-ban indulnak. Elsőként az Oktatási Minisztérium költségvetéssel kapcsolatos eljárását alakítják a fenti elvek szerint.

- A **költségvetés elfogadása** már a politikai berendezkedés kérdéskörét érinti. A két legfontosabb kérdés, ami ezen a szinten felmerül, hogy van-e, illetve milyen lehetőségek/korlátok vannak a benyújtott költségvetési javaslat módosítására; illetve mennyire erős a kormány jogszabályokba rögzített pozíciója, hogy „átvigye” a törvényt a képviselőházon. Szlovákiában és a Cseh Köztársaságban a költségvetés vitája összekapcsolható a kormány elleni bizalmatlansági indítvánnyal is. Lengyelországban a parlament feloszlatása is elképzelhető, ha nem sikerül megegyezni a tárgyévet követő év költségvetési számairól. Lengyelországban az adóssághoz hasonlóan szintén az alkotmányban van rögzítve, hogy **a hiányt csak a kormány határozhatja meg, a parlamentben az már nem módosulhat, csak a kiadások és bevételek átcsoportosítására van mód.** A tapasztalat azt mutatja, hogy az elfogadás szintjén, a költségvetés fő számait érintő jelentős változások a vizsgált országokban nem szoktak történni, a kormányok át tudják vinni javaslataikat (ellenkező példaként hozható fel a jelenleg vizsgált országok sorából kilógó Románia, ahol rendszerint kicsúsznak az időkorlátból).
- A **költségvetés végrehajtás** során két lényeges intézményi elem emelhető ki. Az egyik a költségvetés aktuális helyzetére vonatkozó információk rendelkezésre állásának biztosítása, azok monitoringja; a másik a pótköltségvetés benyújtásának lehetősége. Az első kérdés megítélése viszonylag egyszerűbb, minél jobb, gördülékenyebb az információáramlás, annál korábban be lehet avatkozni az esetlegesen káros folyamatokba. **A tárcákon és költségvetési fejezeteken belül működő belső kontroll biztosíthatja, hogy a kiadások növekedés ellenőrzött módon történjen.** Igazán jó gyakorlat a régióban nem található, a törekvés a belső ellenőrzés fejlesztésére azonban kétségtelenül megjelenik a közép- vagy hosszú távú tervekben. **A Cseh Köztársaságban a közigazgatás pénzügyi ellenőrzéséről szól 2001-es törvény rendelkezik az ún. belső ellenőrzési mechanizmusról.** Eszerint minden minisztériumnak illetve kiemelt államigazgatási szervnek rendelkeznie kell egy önálló ellenőrzési részleggel, amely elszámolási kötelezettséggel tartozik a Pénzügyminisztérium felé. **A pótköltségvetés**

megítélése nem egyértelmű a szakirodalom szerint sem, hiszen ha túl laza korlát mellett lehet pótköltségvetést benyújtani akkor az könnyen „szétzilálhatja” a költségvetés hosszú távú terveken nyugvó kereteit, míg ha túl szigorú feltételek mellett lehet csak beavatkozni, akkor éppen a negatív folyamatok kiküszöbölésére marad kevés lehetőség. A kérdés megítélésétől függően alkalmaznak eltérő szabályokat a vizsgált országok.

- A régió kormányaival szemben többször merül fel a **költségvetés átláthatóságának** hiányára vonatkozó kritika. **Az átláthatóság három pillérét érdemes kiemelni:**
 - ◆ Egyrészt a **hiteles középtávú tervezés**, előrejelzés orientálhatja a piacot, és **kiszámíthatóbbá teheti a költségvetési politikát**. A két- vagy három éves keretek készítésének már többnyire létezik gyakorlata – már csak a Konvergencia Program készítésének kötelezettsége miatt is – a kijelölt pályán történő haladás azonban még nem minden esetben követhető.
 - ◆ A már említett **garancia és kezességvállalásokon túl az egyéb kvázi-fiskális**, vagy költségvetésen kívüli **tételek elszámolása** is többször nehezíti a tisztánlátást. A legjobb gyakorlat, ha ezek költségvetési helyzetének alakulása is részét képezi a középtávú tervezésnek, ahogy ez a vizsgált három országban is történik.
 - ◆ **A harmadik pillér a független ellenőrző intézményrendszerhez köthető.** A számvevőszék pozíciója a régió országaiban többnyire erős, jogszabályilag **legerősebbnek a Lengyel Számvevőszék tűnik.** Míg elméletileg a pénzügyi ellenőrzésen túlmenően a teljesítményorientált megközelítést is követheti az ellenőrző hivatal, a régió országaiban elsősorban az előbbire koncentrálnak, kivétel a Cseh Köztársaság. A hatástanulmányok készítésének kötelezettsége – amely a végrehajtás és tervezés során más költségvetési intézményeket is érint – jelenleg ugyan jogszabályi szinten megtestesülő elvárás, alkalmazása azonban csak szűk körre terjed ki.

Összességében, a fiskális politikákra nehezedő külső és belső kényszer mentén különböző mélységű reformlépések történtek el a régióban. Az államháztartási hiány rövid távú csökkentésének esélye mindenhol nőtt. A deficit lefaragását az országok különböző gazdaságpolitikai lépésekkel érték el, a négy országból háromban a kiadások csökkentése bizonyult sikeresnek. A bevételek szerkezetének átalakítására, elsősorban az adózás súlypontjainak változtatása szintén előremutató lehet a nemzetközi gyakorlat szerint.

Mindez azonban nem jelenti azt, hogy a hosszabb távon jelentkező kockázatok, feszültségek ne jelentkeznének újra. **Az alrendszerek átalakítása, a strukturális reformok még több esetben hátravannak.**

6.2. Összefoglaló következtetések, javaslatok, felvetések és kezdeményezések

Mielőtt összefoglalásra kerülnének a dolgozatban is jelzett szervezeti, jogi, módszertani változások és megfogalmazódnának a további teendők feltétlenül szükségesnek tartom **a központi közigazgatási aktuális fejlesztésének főbb kérdéseinek és tendenciáinak bemutatását.**

Melyek a helyzetértékelés főbb elemei?

- Egyetértek **Sárközy Tamás** és **Stumpf István** azon állításával⁹², hogy a kormányzati intézményrendszer és a közigazgatási reform megvalósítása terén valamennyi **a rendszerváltoztatás utáni kormányokat „modernizációs deficit” terheli.**

2005. év közepére egyértelművé vált, hogy mind a kormányzati szervezet rendszerében, mind **a közigazgatásban az ígért intézményi reformok elmaradtak.**

A Medgyessy kormány hivatalba lépésekor (majd azt követően is) növelte a közszféra létszámát (beleértve a vezetők számát is) és – ígéretéhez híven – egy rendkívül jelentős béremelést is végrehajtott a közszférában.

2003-ban egyre jobban kiéleződtek a közszeaktor belső ellentmondásai, erősödött a versenyszeaktor kritikája, elsősorban az adócsökkenés elmaradása és a közkiadások növekedése miatt.

⁹² Sárközy Tamás: Államszervezetünk potenciazavarai, HVGORAC Lap- és Könyvkiadó Kft. 2006.

Ez utóbbiak szükségszerűen vezettek takarékosági kampányokhoz, ami pedig nagy kontrasztban volt az egyes területeken mutatkozó pazarlással. Az ÁSZ állandósult kritikája ellenére 2002-től nem csökkent, hanem **növekedett a kormányzati közalapítványok száma** és a minisztériumok belső hivatali is állandóan bővültek, ezzel egy időben a vezető állások száma is. A gyakorlat azonban azt mutatja, hogy a tárcák még nem azonosultak kellően az államháztartás egyensúlyi helyzetének javítására irányuló szervezeti intézkedésekkel, érdemi előrelépés a szórványos eredmények ellenére nincs.

- A Pénzügyminisztérium javaslataiban – amelyek ekkor már kormányzati megerősítést is kaptak – egyre inkább az jelent meg, hogy a 2006-os választások után az új kormánynak haladéktalanul végre kell hajtani a kormányzati szervezet átfogó modernizációját. (Ezen belül két nagy intézményi reformot, a **regionalizmus**, valamint a terület és vidék politikai reformot, illetve az **egészségügyi-társadalombiztosítási reformot** egyaránt.) A nemzetközi szakirodalom alapján általában minden kormányzati-közigazgatási reform **rögtön a kormány működésének elején „erőből” valósítható meg csak sikeresen** a várható ellenállások miatt. Természetesen a közszféra szakszervezeteinek is igazuk van abban, hogy **előbb meg kell határozni az állami feladatokat** és az állam által nyújtandó közszolgáltatásokat és csak ezt követően lehet dönteni a felépítendő kormányzati szervezetrendszeréről, az ellátandó hatáskörökről és a létszámról. Sajnos ez többnyire csak párhuzamosan valósítható meg a négyéves kormányzati ciklusok miatt (valamint a társadalmi minimumok általános elfogadtatásának hiányában).
- Fontos, hogy a kormányzati reformhoz szükséges **szellemi muníció hazánkban rendelkezésre áll** és jelentős tere van (és lehetősége) a felhalmozódott nemzetközi tapasztalatok hasznosításának.
- Külön megemlítendő, hogy a „jóléti állam” helyett az állami szociális gondoskodás terén újabban már „a jóléti társadalom” koncepciója került látókörbe, amely a jövedelmek állami centralizációja helyett és mellett dominánsan az önkormányzatok és a civil szervezetek növekvő tevékenységére alapozza az ellátandó feladatot. Természetesen e témakörrel összefüggésben is felmerül az államháztartás és a magánszektor közötti új határvonal meghúzása, amely széles körű vitát kiváltó kérdéskör.

A fentiek alapján **az alábbi megállapítások adódnak:**

- Megkerülhetetlen a rövid idő alatt **kifejlett jogállamiságnak**, valamint a magyar közigazgatás, **kormányzati struktúra elmaradt hatékonyságának ellentéte.**
- Nem sikerült megfékezni a központi állami kormányzat néha **öncélú növekedését, valamint a „holdudvar” állandó bővülését.**
- Önálló problémaként jelentkezik – vélhetően valamennyi új demokráciánál megfigyelhetően – a **minden szintet átható túlpolitizáltság**, amely már-már elviselhetetlen. Nyilvánvaló, hogy a modern kormányzás politikai és szakmai elemek bonyolult kettősége és egysége, de sajnos az arány állandóan megbomlik.
- Elemi erővel tör felszínre a kormányzás technikájának fejlesztési igénye – az úgynevezett **paradigmaváltás** – amely kapcsán **a közigazgatási szolgáltatás az elsődleges és a közhatalmi teendők másodlagossá válhatnak.** (Itt kell megemlíteni a módszertani útmutatók halmazát, amelyek a deregulációra születtek és amit minden négy eddigi kormányzat tulajdonképpen elhanyagolt.)
- **Nem alakult ki hatékony partneri viszony a civil társadalommal**, ami részben a túlpolitizáltsággal (a politikai pártok által sugallt primátussal), valamint az állami hatékonyság alacsony fokával és a még gyenge civil szerveződésekkel magyarázható. (Ezen a területen tulajdonképpen pótcselekvés az államilag ösztönzött közalapítvány, köztestület, közhasznú társaság alapítási buzgalom.)
- Önálló és szomorú tény – amit az Állami Számvevőszék vizsgálatai már évek óta felvetnek – **az állami tulajdon vagyoni rendezetlensége.** (Annak ellenére, hogy hazánkban 1998-ra az állami tulajdon a nemzeti vagyon 20 %-a alá csökkent.)
- Az előzőekben jelzett hatások együttese, valamint az elmaradt és elhúzódó kormányzati reform hatásaként a „klasszikus” **minisztérium struktúrák mind kívülről, mind belülről erodálódtak, a széthullás állapotába jutottak.** (Ennek mintegy kísérőjelensége, hogy központi közigazgatási

feladatokat már nem minisztériumi formában, hanem kormányhivatalként szerveznek meg.)

Összegezve a fentieket nyilvánvalóan adódik a következtetés, hogy megújításra szorul az államigazgatás (és a központi közigazgatás egyaránt).

- A legutóbbi (2006. évi) közigazgatási korszerűsítési intézkedések irányultsága, hatása

A központi kormányzati intézkedések **várható szakmai hatásai:**

❖ **Közvetlen:**

- **optimális** intézmény- és szervezeti egységek, **méretek létrehozása,**
- döntési szintek számának csökkenése,
- indokolatlan tevékenységi és kapacitás párhuzamosságok megszüntetése, szervezeti feladat és hatáskörök integrációja,
- működési- gazdálkodási formaváltások és szolgáltatások minőségének javítása.

❖ **Közvetett:**

- a funkcionális szervezeti egységek koncentráltabb kialakítása,
- a rugalmasabb intézményműködés,
a nem költségvetési szervi intézményrendszerben
- a diszfunkcionális működés visszaszorítása és mindezzel összefüggően a szakszerű működés és vezetés erősítése.

- A központi kormányzati intézkedések várható gazdasági hatásai:

- A merev, szétaprózott szervezeti és tevékenységi struktúrákból adódó **költségvetési kényszerpályák szűkítése,** az elmúlt években egészségtelen irányba fordult szervezetalakítási folyamat megállítása, más irányú folytatása.
- Az intézkedések hatásaként a szervezeti átalakítás eredményeképpen **pótlólagos források szabadulnak fel** a gazdasági növekedést elősegítő célok finanszírozására, valamint az intézmény **szolgáltatásai minőségének javítására.**

- Az intézkedések közvetlenül megalapozzák **az államnak a jelenleginél takarékosabb és felelősebb gazdálkodását a pénzügyekkel**, valamint azt, hogy csak olyan feladatokat lásson el, amire a társadalomnak valóban szüksége van.
- A tervezett előterjesztésekben szereplő legszélesebb intézkedési kör megvalósításának feltételezésével **a létszámmegtakarítás becsült nagysága 12.500 fő**, ebből a kormányhatározatban kb. 4.600 fő a nem minisztériumi igazgatási szerveknél, a többi a háttérintézményeknél. A jelen határozattal párhuzamosan elrendelt *mintegy 2.000 fős létszámleépítés a minisztériumoknál jelentkezik* és további **800 fős létszámcsökkentés az egyéb igazgatási jellegű** szerveknél. (Σ 15.300 fő)
- A **becsült bruttó támogatásarányos megtakarítás** (az előirányzat 300 intézmény átszervezése esetén) **éves szinten legalább 50 milliárd forint**. Ennek 70 %-a számítható egyensúlyjavító hatásként, aminek döntő része a létszámmegtakarításból származik.
- A kormányzati döntésektől elvárt hatások és javaslatok az alábbiakban összegezhetők:
 - ◇ A **méretgazdaságosság**; az érdemi tevékenységet támogató (funkcionális) szellemi és fizikai kapacitások koncentrációjával közvetlenül és közvetve segített, vagy a szervezet-működtetési **kötelezettségektől mentesített**
 - ◇ **hatékony szakmai feladatvállalás**; aktualitását veszített feladatok leépítése (szervezetmegszüntetés, aktualitását veszített feladatok), a forrásszerkezet és gazdálkodási forma összhangja.

A központi költségvetési szervek hálózata elaprózott, mintegy 40 %-uk 100 fő alatti létszámmal, 500 millió Ft alatti kiadási volumennel működik és gazdálkodik. Az 500 fő fölötti létszámú intézmények száma csak 15 %, a 2 milliárd Ft fölötti gazdálkodási volumennel rendelkezőké 21 %. Mindez magas (átlagban 12 %-os, nagy szóródású) vezetői létszám-arányt és egyharmados szakmai és fizikai ellátó/támogató létszám-arányt is jelent.

A nem költségvetési szervezeteknél egyrészt (főleg közalapítványoknál, kht-knál) **magas a támogatási arány**, ahelyett,

hogy tehermentesítenék a költségvetést, és anélkül, hogy a költségvetési gazdálkodási szabályok érvényesülnének (átlagban támogatott több mint 80 %, illetve 60 %; a közalapítványoknál 50 %-ának támogatása magasabb 90 %-nál, a kht-k ugyancsak felének 70 %-nál). Másrészt a piacgazdaság létrejöttével egyre kevésbé indokolt az államnak saját gazdálkodó szervezetekkel végeznie feladatait (a támogatással is megoldható), illetve a feladatokat a piactól átvállalni.

Ennek alapján **a konkrét javaslatok kialakításánál követett irányok a következők⁹³:**

- a feladatellátás indokolatlansága esetén a költségvetési szerv megszüntetése,
- **intézményi önálló működés indokolatlansága** (pl. „üzemméret probléma”) esetén
 - **feladatfinanszírozási formában történő feladatellátás másik meglévő szervezetben;** jellemzően kis intézményeknél, főleg helyi önkormányzatoknak átadással célszerű,
 - **más szervezetbe beépítés,** szervezeti egységgé alakítás: jellemzően kis (háttér)intézmények épülnek be,
 - **ágazati/szakmai alapú koncentráció:** intézmények más intézményekkel olvadnak össze, a felügyelet is változhat, új költségvetési szerv is létrejöhet,
- **területi koncentráció**
 - ❖ **megyei-városi szintű összevonás:**
 - ◆ egy-egy tárcához tartozóan hálózatként működő intézményrendszerek összevonása megyeszékhelyen,
 - ◆ egy-egy tárca egyedi intézményhálózatának egységei közigazgatási hivatalokba integrálása,
 - ❖ regionalizáció,
 - ❖ egységes intézmény kialakítása egyetlen vagy néhány központtal.
- **pénzügyi apparátusok összevonása, hasonló szakmai profilú, területileg elkülönült intézményi körben** is. Ez a pénzügyi, számviteli, munkaügyi tevékenységre terjed ki,

⁹³ A kormánydöntést előkészítő publikus háttéranyagok alapján.

- **egyes szakmai munkafeladatok**, főleg azt közvetlenül támogató (elsősorban humánpolitikai, informatikai, speciális szakmai-támogató tevékenységet végző) szervezet, létszám szűkítése azonos szakmai feladatkörű intézményeknél, részben pénzügyi és más funkcionális apparátusokkal együtt. Ez a feladatkörök és munkaszervezés átalakításával oldható meg,
- szakmai feladatellátást segítő (fizikai) ellátó szervezeteknél párhuzamosságok felszámolása részben a pénzügyi, apparátusokkal együtt. Jó részük így csak a legszűkebb szakmai apparátussal rendelkezne (ún. szakintézmény lenne),
- **szervezeti egységek számának (így a vezetői létszámnak) csökkentése** (integráció révén, de azzal nem érintett intézményeknél is),
- **a közfeladat-ellátás optimális szervezeti és szervezési módjának kiválasztása**
 - elsősorban **a forrásszerkezeten alapuló kritériumok érvényesülnek** (alapvető cél: az államháztartási forrás túlsúlya, a valós tárca-tulajdonosi funkciógyakorlás gyengesége miatt az indokolatlan közalapítványi és gazdálkodó szervezeti forma visszaszorítása) a költségvetési szervi ellátás, illetve a feladatfinanszírozás preferálásával.
 - **piacosítás, outsourcing, gazdálkodó szervezetté alakítás történik** (a feladatellátás a teljes szervezet vagy szervezeti egység „kiszervezésével”), ahol ez a hasznos, valóban gazdaságos. Ezt a megoldást széles körben nem lehet központilag vezényelni,
 - **a gazdálkodó körön belül formaváltás valósul meg**,
 - **privatizálás, veszteséges cégek megszüntetése jogutóddal** vagy anélkül (ideértve kisebbségi állami részesedés átruházását is).

A szervezeti hatás tematikus-számszaki összefoglalása:

- • **költségvetési szervek:** [szervezetszám csökkenés (328) és növekedés egyenlege: -311, ebből kormányzati vizsgálat tárgya: 86 volt],
- • **nem költségvetési szervek:** [szervezetszám csökkenés (66) és növekedés egyenlege: - 56, ebből kormányzati vizsgálat tárgya: 17].

A vizsgálatok témáit a kormányhatározat tételesen felsorolja. Foglalkozik továbbá a határozat a nem a kormány irányítása alá tartozó fejezetek egyes intézményrendszereivel, ahol az érintett miniszter kezdeményezi az átalakításokat.

- **A Központosított Illetmény-számfejtési Rendszer (KIR) kiterjesztése** a teljes központi intézményi szférára mellőzhetetlen (a rendszerben ma nincs benne 371 központi költségvetési szerv, pl. egyetemek). Ehhez a fennálló problémák (alapvetően a KIR és az intézmények „egyéb” gazdasági információrendszere többi elemével való kapcsolat) megoldása szükséges egy éven belül.
- Az államigazgatás működésében és működtetésben is egyre kiemeltebb szerepet és befolyást gyakorló globalizációs szempontok megerősítik azt a tendenciát, hogy az intézményi változások és azok szükségessége szorosan összefügg a gazdasági teljesítmény alakulásával és kölcsönösen hatnak is egymásra. (Ez különösen Közép-Kelet Európában érzékelhető a rendszerváltó országok társadalmi és gazdasági fejlődésében.) Természetes következménye a fentieknek, hogy a szakértők keresik azokat az EU-s tapasztalatokat, amelyek a már kialakult és működő európai országokban már sikeresen funkcionálnak. **A szakirodalom⁹⁴ négy olyan mechanizmust különböztet meg**, amelyek képesek arra, hogy koordinálják a gazdasági magatartásokat a piacgazdaságban:
 - a **verseny** a gazdaság szereplői között,
 - a **kormányzati irányítás** (a döntések befolyásolni akaró állam szerepe),
 - a **közös értékek és normák** (amelyek tulajdonképpen garanciaként működhetnek),
 - valamint a kooperatív tranzakciók (amelyek dominánsan a független gazdasági szereplők kialakított együttműködései alapján jönnek létre).

A fentiek elemzése, értékelése során kiemelt figyelmet kell fordítani a **hazai változást keltő szervezetek** lényeges szerepére is. Melyek ezek a hazai szervezetek?

❖ párt és politikai szervezetek,

⁹⁴ Kovács Árpád: Pénzügyi ellenőrzés változó erőterében c. könyvében is kiemelve, holland kormányzati tapasztalatok alapján.

- ❖ állami szervezetek,
- ❖ civil és nonprofit szféra szervezetei,
- ❖ valamint a nagyobb társaságok, tanácsadó és kutató cégek egyaránt.

A fellelhető szakirodalom alapján a különböző országok változást keltő szervezeteinek tevékenysége akkor lehet eredményes, ha az érintett intézmény:

- **céltudatos** (jól meghatározott céljai vannak),
- **módtudatos** (a célok programok alapján valósulnak meg),
- **képességtudatos** (ismert az érintettek képessége),
- **forrástudatos** (rendelkezésre állnak az erőforrások),
- **környezettudatos** (figyel az együttműködő, közreműködő partnerekre is).

A változások összefüggésrendszerét Kovács Árpád egy mátrix-táblázatban szemléltette és a soronkénti elemzés során arra hívta fel a figyelmet, hogy a soronkénti, de az összesen értékelés is megfelelő tapasztalati következtetésekre adhat alkalmat és lehetőséget.

A helyzetértékelésből adódó főbb következtetések:

- **Az államigazgatás, valamint a központi közigazgatás fejlesztése, hatékonyságának javítása, növelése és a működés, működtetés új pályára történő terelése** – az EU által elvártan – elkerülhetetlen és megoldandó feladat. A már eddig 2006. évben kezdeményezett intézkedések megtették az első lépéseket, de feltétlenül szükséges a továbbiakban is a parlamenti és kormányzati kezdeményezés az alábbi kérdésekben:
 - A korszerű kormányzati tevékenységnek meg kell teremteni a normatív alapját és ezért **törvényt kell alkotni**:
 - a kormányzati szervezet rendszeréről,
 - a költségvetési szervekről, köztestületekről és közalapítványokról,
 - az állami vagyonról és az államkincstári szervezetről egyaránt.

Kívánatos – a már említett törvényjavaslatok sikere miatt is – a kormány és kormányt támogató parlamenti frakciók együttműködése. Ki kell alakítani a Parlament és a kormány modern kapcsolatrendszerét. (Itt kell megemlítenünk

azt is, hogy helytelen az Országgyűlést operatív intézményirányító funkciókkal megbízni.)

- **Magyarország az igazságszolgáltatás** kormánytól való függetlenítése terén a legmesszebbre ment Európában. (Az EU tagállamok többségében az igazságügyi igazgatás kormány általi ellátása nem minősül a bírói függetlenség sérelmének.)
- A **magyar alkotmánybíróság** hatásköre széles és egyes esetekben a kormány intézkedési körét nehezíti, szűkíti. (Az elhúzódo alkotmánymódosítás miatt így „láthatatlan alkotmányozás” folyik.)
- Nyilvánvaló, hogy a mintegy 3200 önkormányzatra már nem lenne szükség, de miután a területi (regionális) reform megvalósításához kétharmados törvény kell, szinte lehetetlen konszenzus hiányában megvalósítani. A regionális reform elmaradása miatt késik a dekoncentrált állami szervek kiépítése, amelyek a központi közigazgatás meghosszabbított kezeiként működhetnének.
- 1990 óta folyamatosan nő és erősödik az **ÁSZ** szerepe és megállapításai felvetik egyben a kormányzati belső ellenőrzés szerepének újragondolását, megerősítését.
- A szakirodalom (kiemelten Sárközy Tamás) fontosnak tartja az ellensúlyok államszervezetbe való beépítésénél **a köztársasági elnök szerepének erősítését is és ennek kapcsán bizonyos független** államszervek jelentős része felett – MNB, Versenyhivatal, ORTT stb. – formális köztársasági **elnöki hivatali felügyeletet javasol.**

- **A kormányzati szinten kezdeményezendő további intézkedések:**

- ◇ A kormányzati szervezet egységességének erősítése.
- ◇ Fontos lenne törvényben rögzíteni, hogy **a kormány alapvetően a minisztériumokat vezető miniszterek testülete.**
- ◇ A kormányzás kiemelkedő hivatala, a **MEH**, amelynek átalakítása, korszerűsítése a kormányzati tevékenység **fejlesztésének egyik kulcskérdése.**

- ◇ A miniszteri szerepfelfogás megváltoztatása és az új típusú minisztériumok kialakításának igénye. A minisztériumok eddig két fő tevékenységét: a hatósági és az intézményirányító tevékenységet korlátozni szükséges és a minisztérium fő szabályként ne vegyen részt a költségvetési pénzek „újraosztásában”.
 - ◇ Megoldandó a nem minisztériumi formában működő központi, országos hatáskörű közigazgatási szervek jogállása.
 - ◇ Sürgős központi feladat **a közigazgatás területi szerveinek újraértékelése, valamint a háttérintézményi szféra rendezése egyaránt.**
 - ◇ Mielőbb megvalósítandó az **egységes államkincstári szervezet** is.
- **Az államháztartás belső pénzügyi ellenőrzés** – azon belül a központi közigazgatást kiemelten érintő kormányzati, fejezeti, valamint belső ellenőrzés – továbbfejlesztése vonatkozásában **a Kormány a stratégiai döntéseket⁹⁵ meghozta**, azt az Európai Unió különböző testületei elfogadták. A dolgot csak röviden tudta bemutatni az ellenőrzés és az ellenőrzési rendszer átalakulását és fejlődését a rendszerváltásig, de a bemutatott tényekből nyilvánvaló, **hogy az államháztartási pénzügyi ellenőrzés jelentős változásokon ment át az elmúlt mintegy 100 esztendőben.** (Persze ez az átalakulás és változás „vargabetűktől” sem volt mentes.)

Melyek az átalakulásnak a főbb sarokpontjai (eredményei-teendői)?

a) Szervezeti és jogi változások terén:

- ❖ Rendszerváltó törvénykezéssel jött létre **az Állami Számvevőszék**, ami fontos változás ahhoz képest, hogy a hasonló típusú ellenőrzéseket – persze más formai és tartalmi előírásokkal – a rendszerváltás előtt a Pénzügyminisztérium Ellenőrzési Főosztálya végezte. A dolgotban külön fel szeretném hívni arra a figyelmet, hogy ezt a rendszerváltó törvény is célszerű lenne újragondolni és –fogalmazni, valamint ezzel összefüggésben elkerülhetetlennek tartom egy új a magyarországi

⁹⁵ 2179/2003. (VII. 29.) sz. Korm. határozat

ellenőrzési formákra, területekre és módszerekre egyaránt kitekintő **ellenőrzési törvény mielőbbi megalkotását.**

- ❖ A kormányzati szintű belső ellenőrzési feladatokat - többszörösen is változó struktúrában, létszámban és feladatrendszerrel - részben a **Kormányzati Ellenőrzési Hivatal** - amelynek napjainkban a fő feladata az EU finanszírozással összefüggő hatósági és ellenőrzési feladatok ellátása – részben a **fejzetgazdák** látnak el.
- ❖ A két ellenőrzési főhatóság külön kiemelése azért is fontos a dolgozat tartalma szempontjából, mert közvetlen a rendszerváltoztatást követően a kormányzati és ezzel összefüggésben a fejezeti és belső ellenőrzés koordinátoraként az ÁSZ került kijelölésre, majd ezt követte 1995-től a KEHI kijelölése ugyanerre a feladatra és 2001-től a Pénzügyminisztériumot bízta meg a Kormány az államháztartási belső pénzügyi ellenőrzés koordinálásával. Az előzőekből adódóan az „sűrű” koordinátor-váltás nem gyakorolt kedvező hatást a koordinálandó egységekre sem, hiszen a feladatok mindhárom időszakban újragondolásra kerültek.
- ❖ A felügyeleti és belső ellenőrzési feladatok is jelentős tartalmi változtatáson mentek át⁹⁶. A jelenleg is zajló átalakulása fő megindítója az a kormánydöntés⁹⁷, **amely elfogadta „az államháztartási belső pénzügyi ellenőrzési rendszer fejlesztésének stratégiáját”.**
- ❖ Az EU csatlakozási tárgyalások 28. „Pénzügyi Ellenőrzés” fejezetében az **államháztartási belső pénzügyi ellenőrzési rendszert három elemből építették fel:**
 - ◆ a pénzügyi irányítási és ellenőrzési rendszer (nálunk: FEUVE),
 - ◆ a belső ellenőrzés (kormányzati, fejezeti, intézményi),
 - ◆ a központi harmonizációs egység (független szervezet a PM-en belül).

⁹⁶ A 23/1979. (VI. 28.) MT. rendelet, valamint 96/1987. (XII. 31.) PM rendeletről, a 15/1999. (II. 5.) Korm. rendeleten át a jelenlegi 193/2003. (XI. 26.) Korm. rendeletig.

⁹⁷ 2179/2003. (VII. 29.) Korm. határozat

- ❖ A **FEUVE** azért kiemelten fontos, mert a gazdálkodásért felelős szervezeti egység által lefolytatandó **elsősztintú pénzügyi irányítási és ellenőrzési rendszer** (tulajdonképpen megdöntötte azt a korábbi tabut, hogy ellenőrizni csak az ellenőröknek kell). A **FEUVE szabályzat** immanens része az ellenőrzési nyomvonal, a kockázatkezelési szabályzat, valamint a szabálytalanságok kezelésének rendje (amelyek **ma már az SZMSZ előírt mellékletei**).
- ❖ **Azt a fejlődési ívet**, ami 2004-2005-től az ellenőrzési szakma jogszabályi, módszertani, szervezeti és működési terén elindult **pillanatnyilag kedvezőtlenül érintette az a kormánydöntés⁹⁸**, amely széles körű változtatásokat kezdeményezett a közigazgatás átalakítása terén. A jelentős kormányzati szerkezetváltás intézmény-átalakítás (megszüntetés, összevonás) kapcsán jelentős létszámcsökkentésekre került sor a közigazgatásban (cca. 12.500 fő), **aminek vesztese lett a fejezeti és belső ellenőrzési terület**, miközben az EU által is elfogadott ellenőrzés-fejlesztési koncepcióban létszámbővítést kellett volna végrehajtani. Sérült ugyanakkor az ellenőrzés függetlensége is, miután az első számú vezető felügyelete helyett a tárcák zöménél az ellenőrzés felügyeletét alsóbb szinten írták elő.

b) Módszertani területen történt változások:

- A **stratégiai váltás jelentős módszertani, eljárási változtatásokat is beindított**. A felügyeleti és belső ellenőrzés terén az eddigi intézményspecifikus ellenőrzési feladatokról tevékenységtípusú ellenőrzési feladatokat írtak elő a hatályos kormányrendeletben. Széles körű alkalmazása kezdődött meg a nemzetközi standardoknak és megindult az adaptálása és alkotása a különböző módszertanoknak és útmutatóknak egyaránt.
- Az előzőekben jelzett pozitív változások, változtatások mellett **széles körű szakmai viták és egyeztetések kezdődtek** az egyes ellenőrzési feladatok tartalmi, eljárási kérdéskörei vonatkozásában.

⁹⁸ 2117/2006. (VI. 30.) és 2118/2006. (VI. 30.) Korm. határozatok

- A különböző viták és szakmai állásfoglalások az alábbiakban összegezhetők:
- Nincs egyértelműen meghatározva a közintézmények belső irányítási rendszere és ennek nem szinonimája az ellenőrzési rendszer (lásd FEUVE).
 - Az államháztartási belső pénzügyi ellenőrzési rendszeren belül tautológiának minősítik – egyes szakértők -, hogy azt a belső ellenőrzésen keresztül kell ellátni.
 - **Kezdetektől a mai napig tart a vita a megbízhatósági ellenőrzés végzéséről**, amit az ÁSZ kezdeményezésére a fejezeti ellenőrzési szervekhez telepítettek, beígért létszámfejlesztéssel, majd annak késése és elmaradása következtében a teljes körű **feladatellátást 2007-ről 2010-re elhalasztották, de teljes körűen a jelenlegi feltételekkel a feladat akkor sem látható el.**
 - A fentiekkel összefüggésben állandó szakmai vita tárgya, hogy a külső ellenőrzési feladatokat ellátó ÁSZ módszertana eltér a belső ellenőrzési feladatokat ellátó tárcák és intézmények módszertanától, de a megbízhatósági ellenőrzéseket az ÁSZ módszertana szerint kell végezni, **ami belső ellentmondás.**
 - **Az ÁSZ érzékeli a problémahalmazt** az átadott feladat kapcsán, de a szervezeti és létszámfeltételek megoldását – hatáskör híján – nem ösztönzi, **de a feladat mielőbbi teljes körű ellátását azonban folyamatosan kezdeményezi.**
 - Külön árnyalja a megbízhatósági ellenőrzések ellátásával kapcsolatos vitát, hogy az OECD SIGMA PM által felkért szakértői teljesen szokatlannak és rendszeridegennek tartják, hogy megbízhatósági ellenőrzést belső – és nem külső – ellenőrzési szerv végez, ráadásul nem akkreditált módszertan alapján. A nemzetközi szakértői észrevételekre tett **ÁSZ főtitkári válaszlevél konkrétumok nélkül**, általános együttműködési szükségszerűségekről és egyoldalúan kinyilvánított **együttműködési kötelemekekről tesz pusztán említést.**

- Jelentős előrelépésként értékelhető, hogy **az ÁSZ elkészítette „A közpénzügyek szabályozásának tézisei”-t** (2007. április), amely végső célként a közpénzügyi rendszer jobb működését és működtetését tűzi ki célul. **A szabályozási tézisek ellenőrzéssel összefüggő lényegesebb javaslatai az alábbiakban összegezhetők:**
- Önálló javaslatként fogalmazódik meg a dokumentumban, hogy a belső irányítási rendszer részét képező függetlenített belső ellenőrzéssel összefüggő alapvető követelményeket törvényi szinten indokolt rögzíteni.
 - Világos, egységes **szerkezetben javasolja megállapítani a belső ellenőrzési funkciókat ellátó szervezetek közötti munkamegosztást.**
 - Különösen fontosnak tartja, hogy az ellenőrzési rendszer egészében érvényesüljön az **eredményesség, a hatékonyság és a gazdaságosság elve.**
 - Az anyag nyilvánvalóvá teszi, hogy **ellenőrizhetőségre** nemcsak pénzügyi, hanem **szakmai szempontból is szükség van** és a szakfeladatok specialitásaiból adódó kontrollok érvényesítése a különböző szakellenőrzések feladata.
 - A fentiekén túl fontos, hogy megfelelő **ellenőrzési lehetőségeket kell biztosítani a civil szervezetek számára is.**
 - Kiemelt megállapítása a téziseknek, hogy **az ellenőrizhetőség elvének maradéktalan érvényesülése** először nem a külső és belső ellenőrzés megerősítését jelenti, hanem azt, hogy a feladatmeghatározás, a pénzek elosztása és a felhasználásról történő elszámolások **minden fázisában legyenek és működjenek kontrollmechanizmusok**, amelyeknek célja, hogy megakadályozzák a közpénzek nem rendeltetésszerű, nem célirányos és nem gazdaságos elköltését. Ezen belső kontrollmechanizmusokra építve lehetséges az utólagos belső és külső ellenőrzés funkcióit jobban és konkrétan definiálni.

- A tézisek álláspontja szerint a **független belső ellenőrzés szerepe a belső kontrollmechanizmusok megfelelőségének biztosítása, a működési kockázatok feltárása.**
- Fentiek alapján az anyag újragondolni javasolja a közpénzek ellenőrzésével kapcsolatos szabályozásokat és a független belső ellenőrzés és a külső ellenőrzés kapcsolatait, egymásra épüléseket az INTOSAI standardoknak megfelelően javasolja szabályozni.

Összegezve a tézisek elképzeléseit, a szándékukkal egyet lehet érteni, amely tulajdonképpen azt ösztönzi, hogy **közpénzt sehol ne használhassanak fel megfelelő kontroll nélkül.**

c) Melyek a legfontosabb és mielőbbi megoldandó teendők az államháztartási belső pénzügyi ellenőrzés fejlesztése terén?

- ❖ Az EU által elfogadott stratégiát változtatni nem szükséges, de pontosítani, forrásokat, eszközöket mellérendelni mielőbb megoldandó feladat.
- ❖ A magyarországi ellenőrzési feladatok (külső és belső egyaránt) és az azokhoz rendelt szervezetek teljes körű újragondolása **egy átfogó ellenőrzési törvényben megvalósítható** és ez jól egészítené ki a folyamatban lévő közpénzügyi törvényt is.
- ❖ Az elfogadott koncepcióhoz történő forrásrendelés, valamint az átfogó törvénykezés egyértelművé tenné a jelenleg vitatott ellenőrzési feladatok megoldási módját és fő felelőseit is.
- ❖ A 2118/2006. (VI. 30.) Korm. határozat fontos és időszerű változásainak átmeneti negatív ellenőrzésre gyakorolt hatását korrigálni és a szükséges szervezeti és létszám-módosításokat kezdeményezni kell.

7. ZÁRÓ GONDOLATOK AZ ÁBPE ELFOGADOTT FEJLESZTÉSI STRATÉGIÁJÁNAK HELYZETÉRŐL

Az előzőekben már tárgyalt stratégia megállapította, hogy a magyar államháztartási belső pénzügyi ellenőrzési rendszer alapjaiban megfelelt az európai uniós követelményeknek, de az intézmények, ellenőrzési funkciók további pontos meghatározása, valamint a nemzetközileg elfogadott standardok, útmutatók, kézikönyvek meghonosítása mielőbb szükséges. A stratégia alapcélkitűzéseit áttekintve **az alábbi kiemeléseket, megállapításokat teszem:**

1. Az elképzelésekkel összhangban jelentősen átalakult, korszerűsödött a **jogi szabályozottság**. Többször módosult az államháztartási törvény (és azon belül az ellenőrzési feladatok és eljárások is). Módosult a belső, valamint a felügyeleti ellenőrzéseket előíró kormányrendelet is. (Ezen belül a KEHI-t szabályozó kormányrendelet is.)
2. A horizontális feltételeken belül az elképzelések ellenére továbbra sem javult – sőt egyes esetekben és területeken romlott – a **belső ellenőrzés kapacitásának helyzete**. A fentiek mellett és ellenére ugyanakkor **javult az ellenőrképzés helyzete**, az ezzel összefüggő lehetőségek szélesedtek.
3. A **belső ellenőrök funkcionális függetlenségének** erősítése ugyan megtörtént, de átmenetileg a kormányzati munka korszerűsítése kapcsán több területen sérült, bizonytalanná vált.
4. Bevezetésre került és immár folyamatossá vált a **jelentési rendszer kialakítása** a belső ellenőrzés területén és pénzügyminisztériumi összegzést követően minden évben kormány elé kerül tájékoztató formájában, amely egyben ajánlásokat is tesz a rendszer továbbfejlesztésére.
5. A **megbízhatósági igazolások** vonatkozásában részeredmények születtek. A költségvetési szerv vezetője – aki felelős a FEUVE rendszer működtetéséért – felelős nyilatkozatot tesz a beszámolójának valódiságáról, megbízhatóságáról, de a fejezeti ellenőrző szervek ugyan felelősek a megbízhatósági igazolások kiadásáért, de arra

elégletes kapacitásuk nincs és a **2010-ig elhalasztott teljes körűség tényleges feltételei ma sem látszanak megvalósíthatóknak.**

6. A **központi koordináció és módszertani harmonizáció** szervezeti kialakítása a Pénzügyminisztériumon belül megtörtént ugyan, de a közigazgatási korszerűsítési intézkedések hatására ezen a területen is átmeneti stagnálás, tulajdonképpen visszalépés figyelhető meg, hiszen a szervezeti egység egy másik önálló szervezeti terület részévé vált, így önállósága sérül.

Összegezve, a főbb stratégiai célkitűzések fentiekben röviden vázolt helyzetértékelése, esetleges problémái, dilemmái egyben ki is jelölik a továbbfejlesztés lehetséges útjait és módzatait is.

8. IRODALOM ÉS FORRÁSOK JEGYZÉKE

1. 2002 Regular Report on Hungary's Progress Towards Accession [Com(2002) 700 final]
2. ÁBPE tárcaközi bizottság publikus előterjesztései, összefoglaló anyagai 1999-2007. között
3. Állami Számvevőszék: A közpénzek ellenőrzésének nemzetközi dokumentumai I-II. Euroatlanti Füzetek, 2004.
4. Állami Számvevőszék: A központi költségvetési szerv elemi beszámolója pénzügyi (szabályszerűségi) ellenőrzésének módszertana, 2004.
5. Állami Számvevőszék: A közpénzügyek szabályozásának tézise, 2007. április
6. Állami Számvevőszék: A pénzügyi ellenőrzésre vonatkozó alapvető EU jogszabályok I. Unió Lap- és Könyvkiadó Kft. 2000.
7. Állami Számvevőszék Stratégia, Budapest 1998. június
8. Állami Számvevőszék Stratégia, Budapest 2002.
9. Állami Számvevőszék Stratégia, Budapest 2006.
10. ÁSZ FMI: A közszféra és a gazdaság versenyképessége, tanulmány, 2007. május
11. A magyar közigazgatás korszerűsítésének elvi és gyakorlati kérdései, Oktatási anyag ELTE Magyar Közigazgatási Kar
12. Aradi Zsolt: Az üvegzsébközpont-program az államháztartás információrendszerében és a költségvetési gazdálkodás szabályozásában, Pénzügyi Szemle 2003. 48. évf. 2. kötet. 9. szám
13. A számvevőszéki ellenőrzés szakmai szabályai, ÁSZ Módszertani Kiadványok 2004.

14. Az államháztartási belső pénzügyi ellenőrzési rendszer fejlesztésével összefüggő kormányzati egyeztetési dokumentumok (előterjesztések, tervezetek, döntéselőkészítő anyagok)
15. Az állami ellenőrzés átveheti az üzleti szféra kockázatellenőrzési tapasztalatait, Kerekasztal (összeáll. Osváth Sarolta) Ellenőrzési Figyelő 2004. 1. szám.
16. Az Állami Számvevőszék államháztartási belső pénzügyi ellenőrzéssel összefüggő és publikus vizsgálatait, jelentései és beszámolóit
17. Az Oktatási Minisztérium felügyelete alá tartozó intézmények stratégiai és középtávú belső ellenőrzési terveinek, valamint a 2005. évi belső ellenőrzés éves terveinek felülvizsgálatáról készült jelentés 2005. Megbízhatósági vizsgálatok 2000-2004.
18. Dr. Báger Gusztáv: Az IMF és a Világbank új prioritásai. Stratégiai Füzetek 13. 2003. Miniszterelnöki Hivatal Stratégiai Elemző Központ
19. Dr. Báger Gusztáv: Új hangsúlyok a Világbank és a számvevőszékek kapcsolatában, Pénzügyi Szemle, 2006. II. szám
20. Bécsy Etelka: EU + pénz + tár XXV: A magyar európai uniós csatlakozás költségvetési szemmel, Pénzügyi Szemle 2003. 48. évf. 2. köt. 12. szám
21. Belső ellenőrzési kézikönyv minta, Pénzügyminisztérium honlapja www.p-m.hu
22. Bende-Szabó Gábor: A közpénzek felhasználása az EU-csatlakozás tükrében, M.Közig. Int. 2004.
23. Bércesi Ferenc: A felügyeleti ellenőrzés Magyar Közigazgatás 2003. 53. évf. 2.szám
24. Bihary Zsigmond: A közpénzek felhasználásának kétpólusú ellenőrzése (előadás 2003. I. 15.) www.asz.hu
25. Bihary Zsigmond: Államháztartási szakellenőrzés (Bihary Zsigmond, Nagy József Bp: Saldó, 1999.
26. Bodonyi Miklós – Márkus Gábor – Malatinszkyné Lovas Irén (szerkesztette: Nyikos László): Közpénzek ellenőrzése II. 2001.

27. Buxbaum Miklós: Átalakulóban a belső ellenőrzés gyakorlata: Globalizáció és versenyhelyzet. Ellenőrzési Figyelő 2002. 1. szám.
28. Chikán Attila: A Limai Nyilatkozat interpretálása – a modern világ, a globalizáció és integráció jelenségcsoportjába illesztve, kézirat, 2000
29. Choosing the Right Fabric: A Framework for Performance Information (HM Treasury, Audit-Commission, NAO, Cabinet Office, National Statistics Office)
30. Civil Service College Kormányzati Ellenőrzési Hivatal (Bob Stevenson – Dr. Janza Péter): Hatékonysági módszerek és technikák, 2000. London – Budapest
31. Court audit policies and standards. Luxembourg, 1997 (ÁSZ-könyvtár)
32. Diamond, Jack: The micro basis of budget system reform: The case of transitional economies, Washington, IMF 2002
33. Dudás Ferenc: Közigazgatás – fejlesztési tendenciák. A luxemburgi (miniszter) tanácskozás tükrében, I-III. Magyar Közigazgatás 2005. 9-10-11. szám
34. Dunai Ferencné: Az ellenőrzés módszerei és technikája, KNEB Oktatási és Továbbképző Intézet, Velence, 1984.
35. Elements of Efficiency Auditing: A Basic Guide (Australian Audit Office, 1986)
36. Erdős Szabolcs: Költségvetési intézményrendszer – régiós elmaradás, ICEG European Center 2007 novemberi véleménye
37. European Administrative Law, London, 1992.
38. Evaluation and its use in value for money studies (National Audit Office, 2000)
39. Fábíán Margit: Ahogy mi látjuk a felügyeleti ellenőrzést (Fábíán Margit, Méri Sándor) Pénzügyi Szemle 2002. 1 KÖT. 47. évf. 3.szám.
40. Dr. Fekete István-Dr. Galambos Péter-Ákos Endre-Dr. Janza Péter: integrált kockázatelemzés és –kezelés alkalmazási lehetőségei a közszférában, Fókuszban a belső ellenőrzés, ETK Szolgáltató zRt., 2006.

41. Ferencz Józsefné: A helyszíni ellenőrzés előkészítése és szervezése, KNEB Oktatási és Továbbképző Intézet, Velence, 1983.
42. Finance, audit and accountability in the European Union NAO Policy Unit, June 2000. Magyar fordításban: Pénzügyek, ellenőrzés, elszámoltathatóság az EU-ban. Euroatlanti Füzetek 2001 április (ÁSZ, EU-titkárság)
43. Dr. Gantner Péter: A belső ellenőrzési szabványok korszerűsítése, www.p-m.hu
44. Gantner Péter: Az INTOSAI XVII. kongresszusáról, Pénzügyi Szemle, 2001, 11. szám
45. Glosszárrium (Euroatlanti füzetek ÁSZ, 1999.)
46. Government Auditing Standards: Answers to Independence Standards Questions (GAO, 2002)
47. Help Corporation Limited: Ellenőrzési szabványok javasolt keretrendszere és az alkalmazás legfontosabb területei, 2000. szeptember
48. IFAC Handbook 1999 Technical Pronouncements. New York, 1999.
49. Kamarás Jenő: A Gazdasági ellenőrzés módszertani alapjai, Perfekt Pénzügyi Szakoktató és Kiadó V. Budapest, 1993.
50. Kemenszky Sándor: Önkormányzatok gazdálkodásának ellenőrzése Magyar Közigazgatás 1997. 47. évf. 3. szám
51. Kézikönyv a pénzügyi ellenőrzéshez (NAO, 1995, fordította: Ákos Endre, ÁSZ, 2000.)
52. Kézikönyv az információs rendszerek kontrolljainak ellenőrzéséhez (tervezet ÁSZ, 2001.)
53. Koháryné dr. Papp Edit, Tóth József – dr. Váczi Mária, dr. Sugár Katalin – Németh Gyula: Segédlet az államháztartás gazdaságtana c. tantárgyhoz. Perfekt Kiadó 1994.

54. Kormányzati Ellenőrzési Hivatal fejezeti ellenőrzési szervezetekkel összefüggő publikus vizsgálatai, beszámolói és értékelései
55. Korszerűsítési lehetőségek és kényszerek a magyar közigazgatásban, Államigazgatási Főiskola, Budapest 1998., szerk. Lőrincz Lajos
56. Kovács Árpád: A pénzügyi ellenőrzés új kihívásairól, Pénzügyi Szemle, 2001. 46. évf. . köt. 9. szám
57. Kovács Árpád: Az Állami Számvevőszék ellenőrzési tapasztalatai, Magyarország politikai évkönyve 2002-ről
58. Kovács Árpád: Az ellenőrzés rendszere és módszerei, Perfekt Kiadó 2007.
59. Kovács Árpád: Új kihívások a pénzügyi ellenőrzés fejlesztésében, Pénzügyi szemle, 2002. 47. évf. 1 köt. 2. szám
60. Kovács Árpád: Versenyképesség és pénzügyi ellenőrzés – az „Üvegseb” törvény megvalósításának feladatai az Állami Számvevőszéknél, Magyar Közigazgatás 2003. 53. évf. 1. köt. 6. szám
61. Kovács Árpád: Pénzügyi ellenőrzés változó erőterben, Perfekt Gazdasági Tanácsadó, Oktató és Kiadó Részvénytársaság 2006
62. Interjú dr. Kovács Árpáddal, az ÁSZ elnökével: Visszaköszönnek a javaslataink, bár van némi hiányérzetünk, Ellenőrzési Figyelő 2007. évi 4. szám
63. Kovács Lajos: Ellenőrzési ismeretek, Perfekt Pénzügyi Szakoktató és Kiadó Rt. Budapest, 1997.
64. Kozák György – dr. Printz János – Rácz Jánosné: A költségvetési ellenőrzés sajátosságai, 796/1993. Perfekt Pénzügyi Szakoktató és Kiadó Rt, Budapest
65. Kozák György – dr. Printz János – Rácz Lajosné: A költségvetési ellenőrzés sajátosságai, Perfekt Kiadó 796/1993.
66. Költségvetési szervek ellenőrzése, Saldo Pénzügyi Szervező és Tanácsadó Vállalat, Budapest 1992.

67. Közigazgatás-tudományi antológia, ELTE, Oktatási anyag 1996.
68. Lóránt Zoltán: Az államháztartás helyi szintjének gazdálkodásáról a számvevői jelentések tükrében, Magyar Közigazgatás ISSN 0324-7171. – 2005. 55. évf. 6. szám
69. L. SIGMA Papers, No. 26., Sustainable Institutions for European Union membership, OECD, Paris, 1998.
70. Magyary Zoltán: Magyar közigazgatás, Budapest Egyetemi Nyomda, 1942.
71. Márkus Anikó - dr. Sebes József: A korrupció elleni küzdelem lehetőségei és útjai az államigazgatásban, Magyar Közigazgatás 2002. évi 7-8. szám
72. Mohos András: A pénzügyi-igazgatási rendszer továbbfejlesztése, Ellenőrzési Figyelő 2002. 3-4. szám
73. Művelődési és Közoktatási Minisztérium ellenőrzési dokumentumai, adatai és beszámolóí
74. Naszvadi György: Az államháztartási reform és az ellenőrzés, Ellenőrzési Figyelő 2000. 4. szám
75. Nobes, Chr.: Pocket Accountant. The Economist Publications. Oxford, 1987.
76. Nyikos László: A független pénzügyi (számvevőszéki) ellenőrzés megoldásra váró problémái, Társadalom és Gazdaság 2002. 24. évf. 1. szám
77. Nyikos László: Az államháztartás pénzügyi és gazdasági ellenőrzésének időszerű problémái, Számvitel és könyvvizsgálat 1996. ISBN 0039-808 X. – 1996. 38. évf. 2. szám
78. Nyikos László: Ellenőrzési standardok a magyar közszférában: Vita a közpénzek ellenőrzésének szakmai szabályozásáról, Számvitel-adó-könyvvizsgálat 2003. 45. évf. 1. szám
79. Nyikos László: Közpénzek ellenőrzése I. Perfekt Kiadó (kiadás évszáma nincs feltüntetve)

80. Nyikos László: Közpénzek és ellenőrzésük a kilencvenes években: Számvevőszéki ellenőrzési tapasztalatok, Perfekt, 1994.
81. Dr. Nyikos László és szerzőtársai: Ellenőrzési Kézikönyv, Saldo Pénzügyi Szervező és Tanácsadó V. Budapest, 1994.
82. Dr. Nyikos László: Kísérlet a pénzügyi-gazdasági ellenőrzési rendszer definiálására, Számvitel és könyvvizsgálat 1994. évi 11. szám
83. Dr. Nyikos László: Számvevőszéki ellenőrzés Magyarországon, Saldó Pénzügyi Szervező és Tanácsadó V. Budapest, 1991.
84. Nyikos László: Számvevőszéki ellenőrzés jogi szabályozásának néhány időszerű kérdése, kézirat 2005.
85. OECD Fiscal Transparency Guidelines (OECD, 200)
86. Osvárh Sarolta: Közpénzek közkézen: A pénzügyi-gazdasági ellenőrzés rendszere, Cégvezetés 2001. 9. évb. 3. köt. 9. szám
87. Pénzügyminisztérium Ellenőrzési Főigazgatóság: Ellenőrzési eljárások, módszerek, szervezetek (PM Szervezési és Ügyvitelgépesítési Vállalat Budapest, 1985.
88. Performance Auditing at the Swedish National Audit Bureau (The Swedish National Audit Bureau 1993)
89. Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting (Vienna: Haupt, 1994)
90. Printz János: az államháztartás könyvvizsgálói szemmel, Számvitel-adó-könyvvizsgálat 2003. 45. évf. 1. szám
91. Dr. Printz János: Költségvetési ellenőrzés, 308/1998. Perfekt Pénzügyi Szakoktató és Kiadó Rt. Budapest
92. Protecting the Community's Financial Interests, The Fight Against Fraud. Annual Report. 1997 European Commission

93. Richard Allen and Daniel Tommasi: Managing Public Expenditure (OECD, SIGMA 2001)
94. SA-KA Ellenőrzési Képzési Program C1 Modul 2004. Magyarország ERNST&Young
95. Sárközy Tamás: Javaslat a piacgazdaságot szolgáló modern kormányzás felépítésére, Budapest 1994. (kézirat)
96. Sárközy Tamás: Államszervezetünk potenciazavarai, HVGORAC Lap- és Könyvkiadó Kft. 2006.
97. L. J. Schwarze: Ont he Convergence of the Administrative Laws of the EU Member States, Nomos, Baden-Baden, and Sweet and Maxwell, London, 1996.
98. dr. Sebes József – Márkus Anikó: Veszélyeztetettségi rangsor és kompetencia-térkép, Ellenőrzési Figyelő, 2002. 2. szám
99. dr. Sebes József: A belső pénzügyi irányítás és ellenőrzés rendszere, „Iskolaszolga” c. kiadvány 2005. május-júniusi szám
100. dr. Sebes József: A folyamatba épített előzetes és utólagos vezetői ellenőrzésről „Korszerű iskolavezetés” c. kapcsos tankönyv, RAABE Tanácsadó és Kiadó Kft. 2005.
101. dr. Sebes József: Mellékterméke-e a pénzügyi ellenőrzési rendszer fejlesztésének a megbízhatósági ellenőrzés? Ellenőrzési Figyelő, 2005. szeptember
102. dr. Sebes József: A közszférában alapszabvány a tisztesség, Ellenőrzési Figyelő, 2006. 2. szám
103. dr. Sebes József: A központi közigazgatás fejlesztése, átalakítása és a belső pénzügyi ellenőrzés helyzete (értékelés kulcsszavakban), Ellenőrzési Figyelő, 2007. 1. szám
104. B. Singleton-Green: Structure and independence (Accountancy, 2002/4)
105. Sivák József: Helybenjárás vagy lépésváltás (trendek és kényszerek a közigazgatás korszerűsítésében) Magyar Közigazgatás 2005. 1. szám

106. D. J. Snower: Challenges to Social Cohesion and Approaches to Policy Reform (OECD, 1996)
107. State Audit in the European Union. NAO, 1996.
108. Strange: The Retreat of the State: The Diffusion of Power in the World Economy (Cambridge, Cambridge University Press, 1996)
109. Számvevőszéki Politikák és Standardok (Európai Számvevőszék, 1997, fordította: Ákos Endre, ÁSZ, 1999.)
110. The Lima Declaration of Guidelines on auditing Precepts. www.intosai.org, 1998
111. Tóth Zoltán: Közigazgatási reform az EU csatlakozás tükrében, Magyar Közigazgatás 2004. 1. szám
112. Útmutató a pénzügyi ellenőrzéshez (tervezet ÁSZ, 2000)
113. Value for money Handbook (National Audit Office, 1996)
114. Value-for-Money Audit Manual (Office of the Auditor General of Canada, 1999)
115. Verebélyi Imre: Az EU hatása a nemzeti közigazgatásra és kormányzásra, Magyar Közigazgatás 2001. 7-8. szám
116. Vígvári András: Közpénzügyeink. KJK-KERSZÖV Üzleti Kiadó Kft. 2005.
117. Dr. habil Vígvári András: Pénzügyi ellenőrzés – egy funkció több szerepben, Budapest, 2005. tankönyve, valamint most készülő kézírata alapján
118. Vörös László: Az ellenőrzés rendszere és módszertana 306/2002. Perfekt Kiadó
119. Weidlich Edit: Az államháztartási belső pénzügyi ellenőrzés rendszerének EU-konform átalakítása Magyarországon: Piros helyett sárga és zöld jelzés a pénzügyi ellenőrzésnek (Weidlich Edit, Dencső Balázs) Ellenőrzési Figyelő 2003. 4. szám