

Sepsey Tamás

Belső ellenőrzés az önkormányzatoknál

Az Állami Számvevőszék ellenőrzési tapasztalatai

ÖSSZEFOGLALÓ: Az önkormányzati belső ellenőrzés nem tölti be rendeltetését, ténylegesen nem járul hozzá, hogy az önkormányzatok gazdálkodása szabályos, szabályozott, gazdaságos, hatékony és eredményes legyen. Az önkormányzatok többségében a belső ellenőrzés rendszerszemléletű megközelítéssel és módszeresen nem értékeli, illetve nem fejleszti az önkormányzat kockázatkezelési, ellenőrzési és irányítási eljárásainak hatékonyságát. Ennek okai részben az önkormányzati és az államháztartási törvény ellentmondásaiban lelhetők fel, részben pedig a belső ellenőrzés helytelen alkalmazására, szerepének félreértelmezésére vezethetők vissza. Az Állami Számvevőszék – figyelemmel a nemzetközi standardokra is – évek óta kiemelt súlyt helyez az önkormányzatok belső ellenőrzése működésének értékelésére. Az ellenőrzési tapasztalatok alapján megalapozott javaslatokat lehet tenni az indokolt jogszabályi változtatásokra, különös tekintettel az önkormányzati törvény átfogó reformjára.

KULCSSZAVAK: belső ellenőrzés, önkormányzat, számvevőszéki ellenőrzés, belső kontrollrendszer, teljesítmény ellenőrzés

JEL-KÓD: R50, M48

CÉLKITŪZÉS

Igen jelentős kihívásokkal kell szembe néznie annak, aki megpróbál az utóbbi évek jogszabályváltozásai dömpingjében költségvetési szerv vezetőjeként vagy akár belső ellenőrzési vezetőként megfelelni a belső ellenőrzéssel szemben támasztott elvárásoknak. Úgy vélem, még az átlagosnál is nehezebb helyzetben vannak azok, akik az önkormányzatoknál felelnek a belső kontrollrendszer és az annak részét képező belső ellenőrzés kialakításáért és megfelelő működtetéséért.

Az állításaim alátámasztására szolgáló okfejtés remélem meggyőző lesz, valamint bízom benne, hogy a jogalkotók számára hasznosak lesznek az általam leírtak, s ennek következtében sor kerül ezen a területen is az átgondolt és kiérlelt koncepció alapuló jogalkotásra. Re-

Levelezési e-cím: sepseyt@asz.hu

ményeim szerint ennek következtében megszűnnek a különböző törvények eltérő szabályai miatt jelenleg fennálló ellentmondások az önkormányzatoknál a belső kontrollrendszer, a belső ellenőrzést illetően, és egyértelműen meghatározásra kerül: ki és miért felelős, s milyen eszközeik vannak a felelősöknek ahhoz, hogy érvényt tudjanak szerezni a jogszabályi előírásoknak. Amennyiben az előírások világosak és végrehajthatók, úgy az önkormányzatokat irányító testületeknek számon is kell kérniük a belső ellenőrzéstől a hatékony működést, s így jelentős előrelépésre lesz lehetőség az önkormányzati alrendszerben a közpénzek, a közvagyon felhasználásának átláthatóbbá, hatékonyabbá, eredményesebbé tételében, s természetesen erősödik az elszámoltathatóság is.

Először áttekintem a jogalkotás valódi vagy csak általam feltételezett pontatlanságait, hézagait, különös tekintettel az önkormányzati belső ellenőrzésre; majd ismertetem azokat a ta-

pasztralokat, amelyek az önkormányzati belső ellenőrzés működése megfelelőségének az Állami Számvevőszék által végzett vizsgálataiból vonhatók le, indokát adva annak is: miért olyan fontos a számvevőszéki ellenőrzés szemszögéből a belső ellenőrzés. A tanulmány végén – figyelemmel a folyamatban levő önkormányzati törvény megújítására – javaslatot teszek az önkormányzati belső ellenőrzés megújítására. Mivel a belső ellenőrzés a belső kontrollrendszer része, ezért értelemszerűen, ha a belső ellenőrzés nem tölti be rendeltetését, úgy – a rész és egész viszonyára tekintettel – maga a belső kontrollrendszer sem teljesíti céljait. A belső ellenőrzés megújítása együtt jár az önkormányzati belső kontrollrendszer reformjával is.

A JOGSZABÁLYI KÖRNYEZET VÁLTOZÁSAI

Jelen értekezésnek nem célja részletesen bemutatni és elemezni a magyar pénzügyi ellenőrzési rendszer fejlődésének utóbbi húsz évét, de úgy vélem: már az önkormányzatok megalakulása óta számos jogértelmezési bizonytalanság és jogalkotói mulasztás következtében ellentmondásos volt a belső ellenőrzés területe, ennek következményei igen súlyosak. Részben azért, mert a belső ellenőrzés nem tárta fel a szabálytalanságokat, mulasztásokat, így óhatatlanul kár érte az önkormányzatokat; részben pedig nem töltötte be rendeltetését, vagyis nem járult hozzá – a jogalkotótól elvárt mértékben –, hogy az ellenőrzött szervezet működését fejlessze és eredményességét növelje. Ez utóbbi is anyagiakban mérhető hátrányt jelent az adott önkormányzatnak, de nem lehet figyelmen kívül hagyni a közbizalom csökkenését a demokratikus intézményrendszer működése tekintetében sem.

A helyi önkormányzatokról szóló 1990. évi LXV. törvény (ötv) 1990. szeptember 30-án lépett hatályba, ekkor a pénzügyi ellenőrzésre vonatkozó szabályokat az állami pénzügyekről

szóló 1979. évi II. törvény (ápt) és az állami pénzügyekről szóló 1979. évi II. törvény végrehajtásáról szóló 23/1979. (VI. 28.) MT-rendelet (vhr) tartalmazta. Már ekkor gondot jelentett, hogy az ötv hatálybalépésével egyidejűleg az ápt-t nem módosították, a tanácsi rendszerhez képest alapvetően megváltozott önkormányzati rendszerben az ápt és a vhr előírásainak alkalmazása szinte megoldhatatlan nehézséget jelentett. Fokozta a jogalkalmazói bizonytalanságot, hogy az állami pénzügyi ellenőrzésre vonatkozó jogszabályok többségét az Országgyűlés 1991. január 1-jével hatályon kívül helyezte, de nem alkotott helyettük új előírásokat az államháztartásról szóló 1992. évi XXXVIII. törvény (áht) hatálybalépéséig (1992. július 3). Valamelyest bonyolította a helyzetet az 1991. július 23-án hatályba lépő, a helyi önkormányzatok és szerveik, a köztársasági megbízottak, valamint egyes centrális alárendeltségű szervek feladat és hatásköreiből szóló 1991. évi XX. törvény (htv), mert a jegyző gazdálkodási feladata és hatásköreként rögzítette, hogy a jegyző ellátja az önkormányzat által alapított és fenntartott költségvetési szervek pénzügy-gazdasági (sic!) ellenőrzését.

Véleményem szerint a mai napig fennálló értelmelési zavarok az önkormányzati belső ellenőrzés területén a kezdettől fennálló jogalkotói egyértelműség hiányára vezethetők vissza. A jogalkotó nem gondolta át, hogy az önkormányzati rendszerből adódó sajátos szabályozási igények miatt szükséges lenne olyan ellenőrzési modell kialakítása, amely valóban lehetővé tenné az áht által bevezetett – az önkormányzatokra értelmezhető – államháztartási ellenőrzési célok (az államháztartásra vonatkozó jogszabályok betartása; az államháztartás alrendszereit megillető bevételek beszedése; az államháztartási pénzeszközök gazdaságos, takarékos és szabályszerű felhasználása; a vagyongazdálkodás hatékonysága és szabályszerűsége; a számviteli és bizonylati rend betartása) teljesülését. Az önkormányzat ugyanis sem jogi,

sem szociológia értelemben nem azonos a polgármesteri hivattal.

Meglátásom szerint a jogalkotó elmulasztotta annak áttekintését: a felsorolt célok teljesülése érdekében hogyan kellene a képviselő-testület, a polgármester és a jegyző feladat- és hatásköreit az ellenőrzés tekintetében megosztani. Tetézte még a „jogi fejtelenséget”, hogy – az átgondolt feladat- és hatáskörmegosztás hiányában – az Országgyűlés nem teremtette meg a különböző törvényekben létrehozott jogintézmények harmonizációját, s az eltérő fogalomhasználat miatt tág tere nyílt az egyéni értelmezésnek, amely a közpénzek, a közvagyon felhasználásának ellenőrzése során igen magas kockázatot jelent. Ezt a kockázatot csak növelte, hogy a közel 3200 helyi önkormányzatnál egyértelmű, részletes és végrehajtható szabályozás nélkül megoldhatatlan feladat volt az egységes gyakorlatot biztosítani, s ezáltal megakadályozni vagy legalábbis csökkenteni azon hibák bekövetkezését, amelyek hatására károk, veszteségek fordultak és fordulnak elő. A központi, a társadalombiztosítási és a köztisztviselési költségvetési szervek kormányzati, felügyeleti, valamint belső ellenőrzéséről szóló 15/1999. (II. 5) kormányrendelet (Ber₁) nem vonatkozott az önkormányzati belső ellenőrzésre, így éveken keresztül – 2003 novemberéig – szabályozatlan volt ez a terület.

Miért tartom nem kellően átgondoltnak az ellenőrzési feladat- és hatáskörök megosztását a képviselő-testület, a polgármester és a jegyző között?

Kiinduló helyzet 1990-ben

Az ötv szabályai alapján az önkormányzat jogi személy, a helyi önkormányzat vagyona a tulajdonából és a helyi önkormányzatot megillető vagyoni értékű jogokból áll, amelyek az önkormányzati célok megvalósítását szolgálják. A tulajdonost megillető jogok gyakorlásáról a képviselő-testület rendelkezik, amelyik felelős az

önkormányzat gazdálkodásának a biztonságáért. Az önkormányzati feladat- és hatáskörök a képviselő-testületet illetik meg. A htv azon rendelkezésén kívül, amely szerint a képviselő-testület meghatározott időszakonként áttekinti az általa alapított és fenntartott költségvetési szervek ellenőrzésének tapasztalatait, a képviselő-testületnek¹ semmilyen feladata vagy hatásköre nem volt az ellenőrzés területén, nem volt közvetlen jogi lehetősége az ellenőrzésre.

Az ötv rögzíti, hogy a gazdálkodás szabályosságáért a polgármester felel, s ő képviseli a képviselő-testületet, gondoskodik a költségvetés végrehajtásáról, a helyi önkormányzat nevében kötelezettséget vállal, erre más személyt is felhatalmazhat. A gazdálkodás szabályosságáért való felelősség véleményem szerint felemás módon áll fenn. A jegyző felelőssége ugyanis, hogy jelezzen a képviselő-testületnek, a bizottságnak, a polgármesternek, ha döntésüknél jogszabálysértést észlel. Ilyen jelzés hiányában adott esetben a polgármester felelőssége a költségvetés végrehajtása terén – szabályszerűségi szempontból – nem áll fenn. Ezt erősíti egyébként az a szabály is, hogy kötelezettségvállalás – meghatározott kivételektől eltekintve – csak ellenjegyzés után történhet, s az ellenjegyző feladata – többek között – a gazdálkodásra vonatkozó szabályok² betartásának ellenőrzése. Amennyiben az ellenjegyző úgy ítéli meg, hogy a kötelezettségvállalás nem sérti a gazdálkodásra vonatkozó szabályokat, úgy megadja az ellenjegyzést, s értelmezésem szerint ezzel vállalja is a felelősséget, hogy tudniillik valóban szabályos a kötelezettségvállalás. Mivel a helyi önkormányzatoknál a jegyzőt ruházza fel a htv a kötelezettségvállalás ellenjegyzésére, véleményem szerint ezzel valójában a jegyző felel³ a gazdálkodás szabályosságáért. A polgármester részére nem is biztosított az ötv vagy a htv semmiféle eszközt az ellenőrzés terén.

Mindezekből következik, hogy a polgármesteri hivatal (és végeredményben az önkormányzat) tekintetében a jegyző a meghatározó sze-

rep az ellenőrzés kialakításában és működtetésében. Az áht szerint a helyi önkormányzat gazdálkodásának végrehajtó szerve a polgármesteri hivatal, ennek a vezetője a jegyző, aki többek között felel a polgármesteri hivatal – mint költségvetési szerv – belső ellenőrzése megszervezéséért és működéskéért. Az akkor hatályban levő – a felügyeleti jellegű költségvetési ellenőrzésről és a költségvetési szervek belső ellenőrzéséről szóló 96/1987. (XII. 30.) – PM-rendelet értelmében a jegyző állapította meg a belső ellenőr feladatait éves munkatervben, valamint a htv szerint neki kellett ellátnia az önkormányzat által alapított és fenntartott költségvetési szervek pénzügygazdasági ellenőrzését is. A Ber₁ hatálybalépésével viszont megszűnt ennek jogi háttere. A jegyző és a polgármester viszonyát az ötv felemás módon szabályozta, ugyanis a polgármester a képviselő-testület döntései szerint és a saját önkormányzati jogkörében irányítja a polgármesteri hivatalt.

Újabb jogszabály-módosítások

A 2003. november 27-én hatályba lépett áht-módosítás a belső ellenőrzés céljaként – a korábbi szabályozástól teljesen eltérően – rögzítette, hogy a belső ellenőrzés független, tárgyilagosságot adó és tanácsadó tevékenység, amelynek célja, hogy az ellenőrzött szervezet működését fejlessze és eredményességét növelje. Az ellenőrzött szervezet céljai elérése érdekében a belső ellenőrzésnek rendszerszemléletű megközelítéssel és módszeresen kell értékelni, illetve fejleszteni az ellenőrzött szervezet kockázatkezelési, ellenőrzési és irányítási eljárásainak hatékonyságát oly módon, hogy „megállapításokat és ajánlásokat fogalmaz meg a költségvetési szerv vezetője részére.” Az önkormányzatoknál ez a polgármesteri hivatal vezető jegyző, illetve az önkormányzati költségvetési szerv vezetője. Polgármesterről vagy képviselő-testületről nincs szó.

Úgy vélem és a későbbiekben megpróbálom bizonyítani feltevésemet, hogy az önkormány-

zatok döntő többségében a törvénymódosítás után a belső ellenőrzés megváltozott céljait helytelenül értelmezték, ennek következtében a belső ellenőrzési tervben szereplő ellenőrzések jelentős része nem a kockázatkezelési, ellenőrzési és irányítási eljárások értékelésére és fejlesztésére irányult, hanem azok a korábbi felfogásnak megfelelő, úgynevezett „revizori” ellenőrzések voltak (házipénztár, kiküldetés, üzemanyag-elszámolások, mobiltelefon-használat, normatíva igénylése és elszámolás ellenőrzése).

Az önkormányzati belső ellenőrzés szabályozottsága tekintetében mérföldkőnek számít a 2003. november 27-én hatályba lépő, a költségvetési szervek belső ellenőrzéséről szóló 193/2003. (XI. 26.) kormányrendelet⁴ (Ber₂). Ennek hatálya ugyanis kiterjedt a helyi önkormányzati költségvetési szervekre, így az önkormányzati költségvetési szervek vezetői részére a jogszabály biztosította azt a feltételrendszert, hogy milyen előírások teljesítésével tudják a költségvetési szervek vezetői (köztük a polgármesteri hivatal vezető jegyző) megszervezni és hatékonyan működtetni a belső ellenőrzést. Ettől fogva nyílt meg az Állami Számvevőszék részére is annak egyértelmű lehetősége, hogy az önkormányzatok gazdálkodásának ellenőrzése során értékelhesse a belső ellenőrzés kialakítását, működtetését. A Ber₂ hatálybalépését követően ugyanis már létezett olyan szabályrendszer, amelynek betartását – a belső ellenőrzés tekintetében – számon lehetett kérni a helyi önkormányzatok ellenőrzése során.

„Csak” két év késés

A helyi önkormányzatok tekintetében az áht által bevezetett új szabályok, amelyek szerint az államháztartási pénzügyi ellenőrzést folyamatba épített, előzetes és utólagos vezetői ellenőrzés, továbbá belső ellenőrzés útján kell ellátni, közel két év késéssel, csak 2005. augusztus 31-én léptek hatályba. Az ötv módosítása végre rendezte a felügyelt költségvetési szervek ellenőrzését is, mivel kimondta, hogy

erről a helyi önkormányzat belső ellenőrzése keretében kell gondoskodni. Kételyeket vet fel viszont az az előírás, amely szerint a polgármesteri hivatal vezető jegyző feladataként írja elő olyan pénzügyi irányítási és ellenőrzési rendszer működtetését, amely biztosítja a helyi önkormányzat rendelkezésére álló források szabályszerű, szabályozott, gazdaságos, hatékony és eredményes felhasználását. A legkürvőbb példával érzékeltetném a jogszabályi elvárás teljesülésének irracionálisát: Budapest Főváros Önkormányzata feladatainak ellátásában a főpolgármesteri hivatalon kívül 214 költségvetési intézmény, 44 gazdasági társaság vesz részt. Miként biztosíthatná a főjegyző az önkormányzat egésze tekintetében a források szabályszerű, szabályozott, gazdaságos, hatékony és eredményes felhasználását?

Megint azt az ellentmondást vélem felfedezni, hogy a képviselő-testület, a polgármester és a jegyző feladat- és hatásköre részben átfedik egymást, s a jegyző túlzott jogosítványokat és egyben felelősséget is kap, közjogi helyzete viszont sokkal gyengébb. Komoly zavart okoz az is, hogy a jegyző nemcsak a pénzügyi irányítási és ellenőrzési rendszer működtetéséért felel, de azon belül ő maga lát el bizonyos kontrolltevékenységeket is (kötelezettségvállalás és utalványozás ellenjegyzése, valamint törvényességi kontroll). Ez összeférhetetlen helyzetet teremt, s önmagában gyengíti a belső kontrollrendszer működésének hatékonyságát.

Fokozza a vázolt „háromszög” szabályozási problémáit, hogy a 2005. évi módosítást követően immár a képviselő-testület hagyja jóvá az éves belső ellenőrzési tervet. Ha ugyanis a belső ellenőrzés legfontosabb célja az ellenőrzött szervezet kockázatkezelési, ellenőrzési és irányítási eljárásai hatékonyságának értékelése és fejlesztése, akkor megkockáztatható: a rendszer kiépítéséért és működtetéséért felelős személy – a jegyző – tűnik a legalkalmasabbnak az éves terv jóváhagyására, nem pedig a „felelőtlen” képviselő-testület. S mivel még mindig ha-

tályos a htv, ezért ezen szabály alapján a felületes ellenőrzés végrehajtásának a joga és kötelezettsége a jegyzőt illeti, így az éves terv ezen ellenőrzéseinek jóváhagyása is a jegyző feladata kellene, hogy legyen. Ennek továbbgondolása pedig elvezet az önkormányzat egészére vonatkozó belső kontrollrendszer kiépítése és működtetése kérdésköréhez.

Ebből a megközelítésből viszont a változtatás mellett szól, hogy a képviselő-testület tagjai és a polgármester a közvetlen választással felhatalmazást nyertek az önkormányzat vezetésére, gyakorolják a vagyonnal kapcsolatos tulajdonosi jogosítványokat, a választóikkal szemben felelősek, döntéseik következményeit – politikai értelemben mindig, anyagi értelemben ritkábban – viselik. Vagyis nem a jegyzőnek kellene felelnie a rendszer kiépítéséért és működtetéséért, hanem az egyszemélyi felelősség érvényesítése miatt a polgármesternek. Testületet illetően ugyanis nehéz megvalósítani a belső kontrollrendszer kiépítését és működtetését, s körülményes lenne a felelősség érvényesítése is.

Szerintem nem volt következetes a jogalkotó akkor sem, amikor annak ellenére, hogy az éves ellenőrzési terv jóváhagyásáról a képviselő-testület dönt, úgy rendelkezett, hogy a belső ellenőrzés a jegyző és a polgármester részére fogalmaz meg megállapításokat és ajánlásokat, amelyeket a polgármester indokolt esetben a képviselő-testület soron következő ülésére terjeszt elő. Ezzel a megoldással ugyanis egyértelművé vált, hogy a belső ellenőrzés hasznossága elsősorban a jegyző⁵ tekintetében nyilvánul meg, aki tényleges felel a pénzügyi-irányítási rendszer működtetéséért; másrészt érthetetlen szűrőt iktatott be a jogalkotó a képviselő-testületet illetően. Ugyanis a polgármester nem köteles a belső ellenőrzés megállapításairól, ajánlásairól azt a testületet tájékoztatni, amelyik elrendelte az ellenőrzéseket, csak akkor, ha megítélése szerint (amely igencsak szubjektív értelmezésre ad lehetőséget) az indokolt. Megfelelőbb lett volna, ha a polgármester a képviselő-

testületet minden esetben köteles lett volna tájékoztatni.

Az ötv-nek az ellenőrzéssel kapcsolatos szabályai 2007. január 1-je óta változatlanok, annak ellenére, hogy 2009. január 1-jén és 2011. január 1-jén is a belső ellenőrzésre vonatkozó áht előírásokban jelentős változások történtek. A belső kontrollrendszer szabályai sok tekintetben értelmezhetetlenek, végrehajthatatlanok az ötv nem módosított előírásai következtében (a belső kontrollrendszer fogalmat nem használja az ötv, a helyi önkormányzat belső ellenőrzéséről szól, holott a helyi önkormányzatnak nincs belső ellenőrzése, ez a fogalom csak a költségvetési szervek tekintetében értelmezhető, a vezetői ellenőrzés nem önállóan jelenik meg, a belső ellenőrzés az ötv szerint nem a belső kontrollrendszer része stb.).

MIÉRT FONTOS A BELSŐ ELLENŐRZÉS MŰKÖDÉSE AZ ÁLLAMI SZÁMVEVŐSZÉK SZÁMÁRA?

A Legfőbb Ellenőrző Intézmények Nemzetközi Szervezetének (INTOSAI) Limában üléséről IX. Kongresszusa 1977 októberében fogadta el – a küldöttek közfelkiáltásával – az ellenőrzés alapelveiről szóló Limai Nyilatkozatot. A nyilatkozatban rögzített elvek ma is érvényesek és irányadók minden legfőbb ellenőrző intézmény – így az Állami Számvevőszék – státusát és tevékenységét illetően. Időtállóan bizonyult a külső és a belső ellenőrzés elhatárolása, s továbbra is iránymutató az a rendelkezés, amely szerint külső ellenőrként a legfőbb ellenőrző intézmény feladata a belső ellenőrzés eredményességének vizsgálata. Amennyiben a belső ellenőrzés működését a legfőbb ellenőrző intézmény eredményesnek ítéli, akkor – a legfőbb ellenőrző intézmény általános ellenőrzési jogkörének sérelme nélkül – törekedni kell a feladatok legmegfelelőbb megosztására vagy átadására és az együttműködés kialakítására.

A társadalmi tudatosság növekedésével egyre inkább erősödött az az igény, hogy a közpénze- ket, a közvagyonot használók – akár személyek, akár intézmények – tevékenységükről elszámol- janak és adott esetben felelősségre is lehessen őket vonni. Ennek a jogos igénynek az érvénye- sítéséhez azonban meg kell teremteni azokat a folyamatokat, rendszereket, amelyek nélkülöz- hetetlenek az elszámoltatáshoz. Az elszámolta- tás eredményes működtetéséhez szükség van a megfelelő információs, kontroll-, értékelési és beszámolási rendszerek kialakítására. A jogsza- bályi keretek megteremtése a törvényhozó szerv és a kormányzat feladata, az adott szerve- zeten belül pedig a szervezet vezetője köteles a rendszerek kialakítására és működtetésére, bele- értve a pénzügyi beszámoló és egyéb informá- ciók formájának és tartalmának helyességéért és elégségességéért való felelősséget is. A számve- vőszéki ellenőrzés alapelvei között is szerepel, hogy a megfelelő belső kontrollrendszer⁶ mini- málisra csökkenti a hibák és szabálytalanságok kockázatát. Az ellenőrzött szervezet kötelessé- ge, hogy olyan belső kontrollokat működtet- sen, amelyek elősegítik a vonatkozó törvények- nek és szabályoknak való megfelelést, a feddhe- tetlenség érvényesülését a döntéshozatalban, az erőforrások védelmét, az elszámolást. A legfőbb ellenőrző intézmény kötelessége a kontroll- rendszer működésének értékelése, s ha a kont- rollokat nem megfelelőnek, hiányosak vagy hiá- nyosnak, úgy javaslatokat és ajánlásokat kell tennie a hibák kijavítására.

AZ ÖNKORMÁNYZATOKNÁL VÉGZETT BELSŐ ELLENŐRZÉS MŰKÖDÉSE ÉS MEGFELELŐSÉGE ÉRTÉKELÉSÉNEK MÓDSZERE

A helyi önkormányzatoknál már a 2003–2006 kö- zött végzett átfogó ellenőrzések egyik célja volt annak értékelése, hogy a gazdálkodás szabálysze- rűségét biztosító kontrollok (az akkori megfogal-

mazás szerint: a kiépített és működő belső irányítási és szabályozási rendszer, valamint belső ellenőrzési funkciók ellátása) megfelelően segítették-e a végrehajtást. Az ellenőrzés ekkor még alapvetően szabályszerűségi ellenőrzés volt, az Állami Számvevőszék vizsgálta, hogy az adott önkormányzat kialakította-e a belső ellenőrzési kötelezettség teljesítéséhez szükséges szervezeti kereteket, gondoskodott-e az ellenőrzési feladatok megszervezéséről és végrehajtásáról.

A ciklus végén – 2006-ban – az Állami Számvevőszék⁷ megállapította, hogy a munkafolyamatba épített ellenőrzés színvonala nem javult a korábbi évekhez viszonyítva. A gazdálkodási és a folyamatba épített ellenőrzési feladatok elvégzése nem vagy hiányosan történt meg. A tapasztalt hiányosságok miatt magas a kockázata annak, hogy az önkormányzati hivatalok belső kontrollrendszere nem képes megelőzni vagy jelezni a lényeges hibát, szabálytalanságot. A jelentés rögzítette, hogy a belső ellenőrzési feladatok ellátása terén valamelyest javult a helyzet a korábbi évekhez képest, mert nőtt azon önkormányzatok száma, amelyek gondoskodtak a belső ellenőrzési szervezet kialakításáról és működtetéséről; elkészítették és jóváhagyatták a belső ellenőrzési kézikönyvet. Azonban továbbra sem volt kielégítő a belső ellenőrzések végrehajtásának szakmai színvonala, az ellenőrzések eredményeinek hasznosíthatósága, hasznosulása.

Az Állami Számvevőszék 2006–2010. évekre vonatkozó stratégiája⁸ célul tűzte ki, hogy a számvevőszék alakítsa át és korszerűsítse a jelentős költségvetéssel rendelkező önkormányzatok átfogó ellenőrzését, s járuljon hozzá az EU-tagságból származó források mind teljesebb hasznosításához. Az új ellenőrzési program meghatározó része annak vizsgálata volt, hogy az adott önkormányzat kialakította-e és működtette-e a belső kontrollokat a költségvetés-tervezés, a gazdálkodás, a zárszámadás-készítés, a pénzügyi-számviteli terület informatikai rendszere, valamint a belső ellenőrzés folya-

matában. A számvevőszéki ellenőrzés értékelt az önkormányzati belső ellenőrzés szervezeti és szabályozási keretét, valamint azt, hogy a kontrollok és a belső ellenőrzés hozzájárultak-e a szabályozási és működésbeli hibák feltárásával, intézkedések kezdeményezésével, a javaslatok végrehajtásának ellenőrzésével a kontrollkockázat csökkentéséhez.

Az ellenőrzés hatékony elvégzése céljából azokra a területekre kívánta az Állami Számvevőszék összpontosítani az erőforrásokat, ahol a legnagyobb volt a hibák előfordulásának lehetősége, és amely hibák bekövetkezése esetén jelentős azok hatása. Az ellenőrzési munka az ellenőrzési célokkal összefüggő hibák valószínű előfordulási területeire, vagyis az ellenőrzés szempontjából specifikus kockázatokra⁹ koncentrált, felmérte és minősítette a létrehozott szabályozási környezet alkalmasságát; e környezet és az irányítás, a vezetés gyenge pontjainak, belső ellentmondásainak és a javítás lehetőségének feltárására fókuszált. Az ellenőrzések során a számvevők a már ismert területen azonosították és értékelték a kialakított belső kontrollokban rejlő kockázatot a következő kategóriák szerint:

- alacsony: a kontrollok – működésük esetén – megfelelő védelmet nyújtanak a hibák bekövetkezése ellen,
- közepes: a kontrollok – működésük esetén – a lehetséges hibák többsége ellen védelmet nyújtanak,
- magas: a kontrollok – kialakításuk hiányában, vagy hiányos kialakításuk miatt – nem nyújtanak elegendő védelmet a lehetséges hibákkal szemben.

A belső ellenőrzés szervezeti kereteinek kialakításával és szabályozásával összefüggő belső kontrollokban rejlő kockázatok azonosítására és minősítésére is sor került. A belső ellenőrzés területén 53 kérdést tettek fel a számvevők, az elérhető kockázati pontok száma 84 volt. A kockázatok értékelése során alacsony kockázati minősítést kapott az az önkormány-

zat, amelyik legfeljebb 17 pontot ért el, 18–34 pont között közepes volt a minősítés, míg a 35 pont feletti „teljesítmény” esetén magas volt a kockázat, vagyis a kontrollok kialakítása nem történt meg, vagy olyan hiányosan valósult meg, hogy azok nem nyújtottak védelmet a lehetséges hibákkal szemben.

A szabályoknak megfelelő kiépítés mellett, ezt követően az Állami Számvevőszék értékelte továbbá a kialakított kontrollok működésének, alkalmazásának megfelelőségét, vagyis arra kereste a választ, hogy a gyakorlatban a kontrollok betöltik-e feladatukat, alkalmazzák-e a kontrollokat, azok biztosítják-e a működésük során a hibák megelőzését, feltárását, kijavítását. Az értékelés során három minősítést alkalmaztak: kiváló, jó és gyenge. Kiváló a kontrollok működésének megfelelősége, ha azok (működésük esetén) – esetleges apróbb hiányosságoktól eltekintve – megfelelnek a szabályozásnak és a legmagasabb szintű elvárásoknak. Ha a hiányosságok száma jelentős volt, azonban ez nem veszélyeztette működésének megfelelőségét, az ellenőrzött terület hibáinak megelőzését és feltárását, a kontroll jó minősítést kapott. Amennyiben a kontrollok – kialakításuk hiánya, illetve hiányos kialakításuk miatt – nem biztosították a hibák megelőzését, feltárását, illetve kijavítását és ez veszélyeztette az eredményes, megbízható működést, úgy a kontroll működésének megfelelősége gyenge minősíté-

sét kapott. A belső ellenőrzés megfelelőségének értékelése során 52 kérdés megválaszolását követően legfeljebb 82 pontot lehetett elérni. Gyenge volt a belső ellenőrzés megfelelősége, ha az önkormányzat maximum 49 pontot ért el, jó minősítést kapott 50–66 pont között, míg 67 ponttól kiváló volt a „bizonyítvány”.

Ezen területek vizsgálata a teljesítmény-ellenőrzés módszerével történt. A teljesítmény-ellenőrzés „visszaható” módon értékeli a szabályozási környezetet, mivel eszköztára alkalmas a szabályozási környezet valódi hiányainak, gyenge pontjainak feltárására és az előremutató megoldási javaslatok kialakítására. Ezzel a módszerrel lehetett értékelni a kontrollteljesítményeket¹⁰ is.

AZ ÁLLAMI SZÁMVEVŐSZÉK ELLENŐRZÉSI TAPASZTALATAI

Az Állami Számvevőszék 2007–2010 között eleget tett az Országgyűlés által előírt ellenőrzési kötelezettségének az önkormányzatok gazdálkodása terén, egyedül Budapest Főváros önkormányzata teljes körű átfogó ellenőrzésére nem került sor. Ez utóbbi elmaradást 2011 első félévében pótolta az Állami Számvevőszék. Az 1. táblázat évenkénti és önkormányzati típusonként mutatja be az elvégzett ellenőrzéseket.

1. táblázat

A 2007–2010 KÖZÖTT ELLENŐRZÖTT ÖNKORMÁNYZATOK ÖNKORMÁNYZATI TÍPUS SZERINT

(a fővárosi önkormányzatot kivéve)

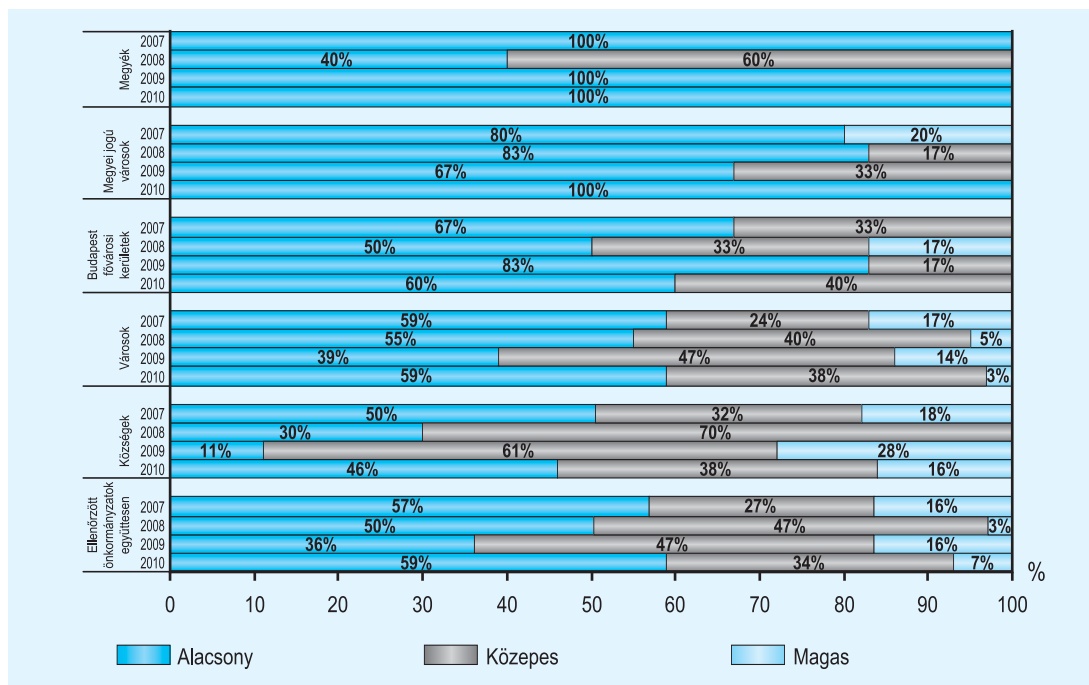
Megnevezés	2007 (tény)	2008 (tény)	2009 (tény)	2010 (tény)	2007–2010 összesen
Megye	5	5	4	5	19
Megyei jogú város	5	6	6	6	23
Fővárosi kerület	6	6	6	5	23
Város	66	65	66	66	263
Nagyközség	9	2	4	1	16
Község	76	25	32	36	169
Összesen	167	109	118	119	513

A belső ellenőrzési tevékenység szervezeti kereteinek és szabályozottságának kockázata a 2010-ben ellenőrzött önkormányzatoknál – a négy éves ciklus alatt – az alacsony kockázatú önkormányzatok arányát tekintve a legjobb volt. Az ellenőrzött összes megyei és megyei jogú városi önkormányzat alacsony kockázatú minősítést kapott, s a fővárosi kerületek között sem volt magas kockázatú önkormányzat. A városi önkormányzatoknál is látható a javuló tendencia, az ellenőrzött 37 községi önkormányzat közül viszont hat magas kockázatúnak bizonyult. A feltárt hiányosságok ellenére meglátásom szerint a helyzet nem olyan rossz, ezt az értékelést azonban kicsit kedvezőtlen irányban változtatja meg az a tény, hogy a 2010. évi ellenőrzés során Budapest Főváros önkormányzata is magas kockázatúnak bizonyult. Ezen önkormányzat nélkül mutatja az országos adatokat az 1. ábra.

A fokozatosan javuló eredmények okaiként feltételezhetően közrejátszott az Állami Számvevőszék ellenőrzési tevékenysége, mivel a négy évre előre meghirdetett ellenőrzési ütemezés és azonos ellenőrzési terv következtében az önkormányzatok előre számolhattak az ellenőrzés tényével és okulhattak a más önkormányzatoknál feltárt hiányosságokból, szabálytalanságokból; s azokat kijavítva a számvevőszéki ellenőrzés már a szabályoknak megfelelő szervezeti keretek meglétét állapította meg. Annak ellenére, hogy az államháztartási belső pénzügyi ellenőrzés központi harmonizációjának és koordinációjának feladata már 2003. november 27-től vonatkozott a pénzügyminiszterre, valamint az áht 121/B. §-a (2) bekezdésének b) alpontja rögzítette, hogy a pénzügyminiszter megalkotja, közzéteszi és rendszeresen felülvizsgálja az államháztartási belső pénzügyi ellenőrzés teljes rendszerében alkal-

1. ábra

A BELSŐ ELLENŐRZÉSI TEVÉKENYSÉG SZERVEZETI KERETEINEK ÉS SZABÁLYOZOTSÁGÁNAK KOCKÁZATA



Forrás: Állami Számvevőszék

mazandó irányelveket, módszertani útmutatókat; a belső ellenőrzés területén ennek a feladatnak a végrehajtása vontatottan¹¹ haladt, ezért eredményei sem mutatkoztak.

A leggyakrabban előforduló hiányosságok a következők voltak.

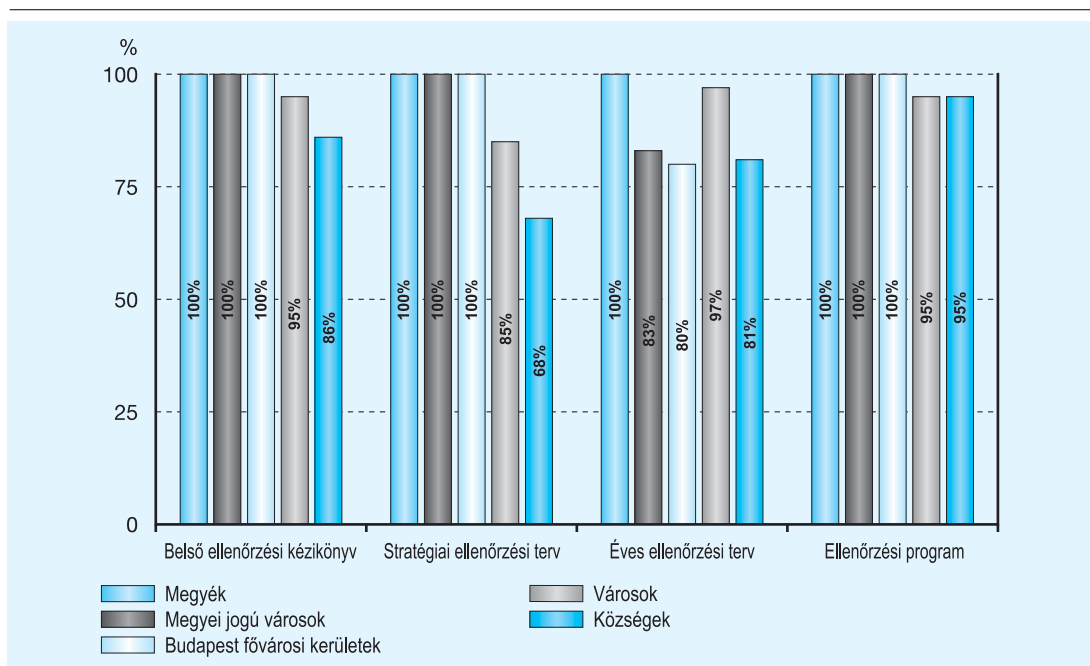
Nem

- határozták meg a képviselő-testületek a belső ellenőrzés ellátásának módját;
- gondoskodott a jegyző – amennyiben nem foglalkoztattak belső ellenőrt, a belső ellenőri tevékenység külső erőforrással (társulással, vállalkozással) történő megszerzéséről;
- rendelkeztek a társulással, vállalkozással történő feladatellátás esetén megállapodásban arról, hogy a belső ellenőri vezetői feladatokat a társulás látja el, illetve, hogy a jogszabályban a belső ellenőri vezető számára meghatározott feladatokat milyen módon látják el;
- határozták meg az önkormányzati hivatalok szervezeti és működési szabályzatában a belső ellenőrzési kötelezettséget;
- biztosították a szabályozás során a belső ellenőrök funkcionális függetlenségét;
- rendelkezett a belső ellenőrzés kockázatelemzéssel alátámasztott stratégiai ellenőrzési tervvel;
- felelt meg az éves ellenőrzési terv tartalma a jogszabályban előírtaknak;
- volt összhangban az éves ellenőrzési terv a stratégiai tervvel;
- voltak megalapozottak az éves ellenőrzési tervek a kockázatkezelési eljárásrend hiánya miatt;
- vették figyelembe az éves ellenőrzési terv elkészítésénél a hatályos kockázatkezelési eljárásrendet;
- tartalmazott az éves ellenőrzési terv időkeretet a soron kívüli ellenőrzésekre;
- hagyták jóvá a képviselő-testületek az éves ellenőrzési tervet az ötv-ben előírt határidőn belül;
- tervezték meg az éves ellenőrzési tervet megalapozó kockázatelemzésben magas kockázatúnak értékelt területek ellenőrzését;
- készítettek minden ellenőrzés lefolytatásához a belső ellenőrzési vezető által jóváhagyott, a jogszabályi előírásoknak megfelelő tartalmú ellenőrzési programot;
- készítették el, illetve egészítették ki a belső ellenőrzési kézikönyvet a jogszabályban foglalt tartalmi előírásoknak megfelelően;
- biztosították, hogy a belső ellenőrök rendelkezzenek a megfelelő felsőfokú iskolai végzettséggel, illetve képesítéssel, valamint legalább két éves gyakorlattal.

A 2010-ben ellenőrzött önkormányzatoknál az ellenőrzési alapdokumentumok (belső ellenőrzési kézikönyv, stratégiai és éves ellenőrzési terv, ellenőrzési program) megléte tekintetében a 2. ábra szemlélteti a helyzetet, amely meglátásom szerint elfogadható arányokat tükröz. Az éves ellenőrzési tervek esetében a megyei jogú városoknál és a fővárosi kerületeknél mutatózó hiányosság oka, hogy az ellenőrzési tervet nem az ötv-ben előírt határidőben, illetve nem az arra jogosult hagyta jóvá.

Az ellenőrzött önkormányzatok vezetése igen kedvező hozzáállást tanúsított az ellenőrzések során. Az Állami Számvevőszék segítő szándékát, a hibák megelőzésére irányuló törekvést nagyra értékelték, s az esetek döntő többségében még a helyszíni ellenőrzés időszaka alatt intézkedtek a hiányosságok megszüntetése iránt. Véleményem szerint ezáltal sokkal eredményesebbé vált a számvevőszéki ellenőrzés hatásossága, eredményessége, mivel az önként meg tett intézkedések következtében – a jövőre nézve – nagy valószínűséggel a szabálytalanságok kiküszöbölése a vezetés valódi szándékán alapult, nem pedig az Állami Számvevőszék javaslatainak formális végrehajtásával valósult meg. Úgy vélem, az önkéntes jogkövetés sokkal hatásosabb, mint az olyan intézkedés, amelynek tényleges betartására sok esetben valójában nem kerül sor. A formális intézkedés tudatos meg-

ELLENŐRZÉSI ALAPDOKUMENTUMOKKAL RENDELKEZŐ ÖNKORMÁNYZATOK ARÁNYA



Forrás: Állami Számvevőszék

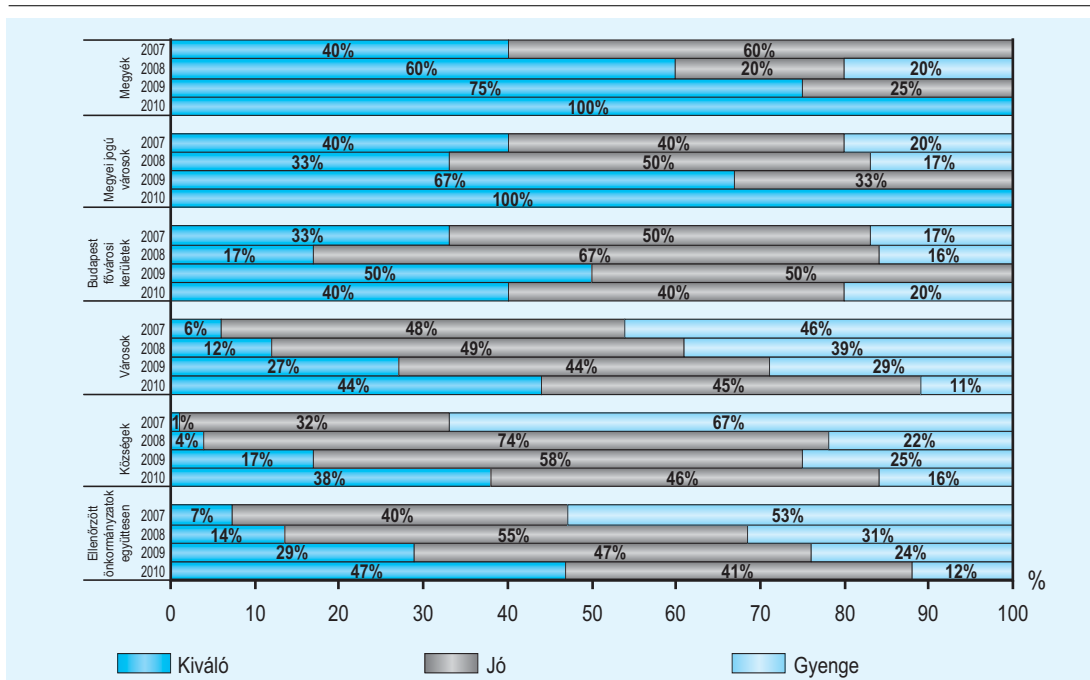
győződés nélkül nagymértékben csökkenti a számvevőszéki ellenőrzés hozzáadott értékét, viszont az együttműködésben, a partnerségben rejlő előnyök kihasználásával az ellenőrzés hozzáadott értéke ténylegesen és azonnal jelentkezik, valamint hosszú távon is megmarad.

A kockázatok azonosítása és értékelése után került sor a belső ellenőrzés működése megfelelőségének vizsgálatára. Talán nem igényel hosszabb magyarázatot, hogy amennyiben magas volt a kontrollok kialakításának kockázata, vagyis a kontrollok – kialakításuk hiányában vagy hiányos kialakításuk miatt – nem nyújtottak elegendő védelmet a lehetséges hibákkal szemben, úgy értelemszerűen a működés során a megfelelőségük is eleve gyenge volt. Azonban gyenge minősítést kaphatott az az önkormányzat is, amelyiknél a belső ellenőrzési tevékenység szervezeti kereteinek és szabályozottságának kockázata alacsony vagy közepes volt, viszont a tesztelés során a számvevők bizonyosságot szereztek arról, hogy a kialakított kontrollok nem működnek.

A 2007–2010 között e szempontból végzett ellenőrzések megállapításait mutatja a 3. ábra, amely nem tartalmazza a Budapest Főváros önkormányzata ellenőrzésének végeredményét. A fővárosi önkormányzatnál a belső ellenőrzési tevékenység megfelelősége gyenge minősítést kapott.

Az ábra szemléletesen ábrázolja, hogy bár 2007-hez viszonyítva igen jelentős javulás történt e téren (53 százalékról 12 százalékra csökkent a gyenge minősítést kapott önkormányzatok aránya, azonban 2010-ben egy fővárosi kerületben, hét városban és öt községben nem volt megfelelő a belső ellenőrzési tevékenység. Szeged megyei jogú városnál a polgármesteri hivatalban ténylegesen nem volt belső ellenőrzés, a felügyelt költségvetési intézményeknél és a gazdasági társaságoknál viszont volt, ezért utóbbiaknál kiváló, a polgármesteri hivatalnál viszont gyenge minősítést adott az Állami Számvevőszék. A grafikon ilyen megkülönböztetésre nem alkalmas. Budapest Főváros önkormányzatánál is gyenge volt a megfelelőség.

A BELSŐ ELLENŐRZÉSI TEVÉKENYSÉG VÉGREHAJTÁSÁNAK MEGFELELŐSÉGE



Forrás: Állami Számvevőszék

Ismét bizonyosságot nyert, hogy önmagában nem elégséges kialakítani a szervezeti kereteket és szabályozni az adott tevékenység ellátását, szükség van arra is, hogy ténylegesen is működjön a belső ellenőrzés. Az is egyértelművé vált, hogy valós igényt elégít ki az Állami Számvevőszéknek a belső kontrollrendszer működése és megfelelősége tekintetében végzett ellenőrzése, ezen ellenőrzéseinknek jelentős a hozzáadott értéke.

Melyek voltak a leggyakoribb hiányosságok? Nem ellenőrizték

- az önkormányzati hivatalnál és az önkormányzat költségvetési intézményeinél a FEUVE-rendszer kiépítésének és működésének központi és helyi szabályoknak való megfelelést, a pénzügyi irányítási és ellenőrzési rendszerek működésének gazdaságosságát, hatékonyságát és eredményességét, a rendelkezésre álló erőforrásokkal való gazdálkodást, a vagyon megővését, gyarapítását, a köz-

beszerzéseket, illetve a közbeszerzési eljárásokat;

- a rendelkezésre álló erőforrásokkal való gazdálkodást, a vagyon megővését, gyarapítását, az elszámolásokat, beszámolókat megbízhatóságát az önkormányzat többségi irányítást biztosító befolyása alatt működő gazdasági és nonprofit társaságoknál, vagyonkezelőknél;
- az önkormányzat költségvetéséből céljellel nyújtott támogatások rendeltetés szerinti felhasználását a kedvezményezett szervezeteknél.

Az ellenőrzéseket nem a jogszabályban előírt tartalmú ellenőrzési program alapján végezték, a végrehajtás során nem biztosították a belső ellenőrök funkcionális függetlenségét.

Az ellenőrzések megállapításairól készült jelentések tartalma nem felelt meg a jogszabályi előírásoknak, nem gondoskodtak a belső ellenőrzési jelentésekben javasolt intézkedések nyom követéséről.

Az éves ellenőrzési jelentés elkészítésekor a belső ellenőrzési vezető önértékelés keretében nem értékelte a belső ellenőrzés tárgyi, személyi feltételeit, ennek következtében nem tett javaslatot a jegyzőnek a feltételek éves tervvel történő összehangolására.

Az önkormányzati hivatalok tervezett belső ellenőrzését közel negyedüknél, az intézmények 15 százalékánál nem hajtották végre maradéktalanul.

Nem készítettek ellenőrzési jelentést, nem tartották be az ellenőrzési kézikönyv eljárási követelményeit a büntető-, szabálysértési, kártérítési vagy fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény feltárása esetén.

A most felsorolt hiányosságok tükrében talán érthető a tanulmány elején tett sommás megállapítás, miszerint az önkormányzati belső ellenőrzés nem tölti be rendeltetését. Jól látható, hogy az ismertetett negatívumok sokasága jelzi: a belső ellenőrzés nem megfelelően működik az önkormányzatoknál. Ennek egyik oka – amelyről már részletesen írtam, hogy a jogalkotó nem vette figyelembe az önkormányzati rendszer sajátosságait, amikor a jegyzőt tette felelőssé a belső kontrollrendszer¹² (így a belső ellenőrzés) kiépítéséért és működtetéséért; viszont az ellenőrzési terv jóváhagyását, az ellenőrök létszámának megállapítását a képviselő-testület hatáskörébe utalta. Másfelől igen lassan nyer teret az önkormányzati alrendszerben a belső kontrollrendszer és az annak részét képező belső ellenőrzés modern felfogása, amely szerint az nem korlátozódik a hagyományos pénzügyi és azzal összefüggő adminisztratív kontrollra, hanem magában foglalja a vezetői kontroll szélesebb értelmezését. A belső kontrollrendszer egy összetett folyamat, amelyet egy szervezet vezetése és dolgozói valósítanak meg, és amelyet a kockázatok meghatározására és ésszerű biztosíték biztosítására alakítanak ki ahhoz, hogy a szervezet a küldetésének teljesítése során megvalósítsa a következő főbb célokat:

- a tevékenységeket (műveleteket) szabályszerűen, etikusan, gazdaságosan, hatékonyan és eredményesen hajtsa végre;
- teljesítse elszámolási kötelezettségét;
- megfeleljen a vonatkozó törvényeknek és szabályozásoknak;
- megvédje a szervezet forrásait a veszteségektől, a nem rendeltetésszerű használatától és a károktól.

Ebből a meghatározásból kiindulva viszont jól látható az a jogalkotói hiba, hogy az önkormányzati jogokat gyakorló képviselő-testületnek, valamint a polgárok által közvetlenül választott polgármesternek nincs tényleges hatása a kontrollrendszer kiépítésére és működtetésére (eltekintve az éves ellenőrzési terv jóváhagyásától és a zárszámadáshoz kapcsolódó beszámólótól), holott elsődlegesen az ő érdekük az önkormányzati célok teljesítése. Ebből következik, hogy mind a kiépítés, mind a működtetés során nekik kell meghatározó szerepet játszaniuk.

Az Állami Számvevőszék ellenőrzései alapján megállapítható: az önkormányzatok belső kontrollrendszere jelenleg nem biztosítja a korábban ismertetett célok elérését, s ebben jelentős szerepe van a belső ellenőrzés nem megfelelő működtetésének. Ha abból indulunk ki, hogy a belső ellenőrzés jórészt a belső kontrollrendszer eredményességének kiértékelésére irányul és célja biztosítani: a belső kontroll elérje a kívánt eredményt, s amennyiben hiányosságot tapasztal, úgy azt jelentenie kellene a vezetésnek, akkor a belső ellenőrzés megfelelő működése tekintetében két – logikailag helytálló – megállapítás tehető.

1 Amennyiben a belső kontrollrendszer megfelelően működik, értelemszerűen a belső ellenőrzés is betölti rendeltetését.

2 Amennyiben hiányos, nem megfelelő a belső kontrollrendszer működése, úgy a belső ellenőrzés területén is problémák vannak, mert időben nem tárta fel a belső kontrollrendszer hiányosságait, nem értékelte a kontrollrendszer

működését, holott az feladata lett volna, illetve az értékelés során nem megfelelő következtetést vont le.

Az Állami Számvevőszéknek a belső kontrollrendszer kiépítése és megfelelő működése tekintetében végzett ellenőrzési megállapításai alátámasztják vélekedésemet, hogy tudniillik az önkormányzatok döntő többségében a belső ellenőrzés nem előzi meg, nem tárja fel és nem mutat rá a belső kontrollrendszer hiányosságaira.

A 4. ábra mutatja a költségvetés-tervezés és a zárszámadás-készítés folyamataiban a belső kontrollok működésének megfelelőségét az Állami Számvevőszék ellenőrzései alapján. Négy év alatt az összes megyei, megyei jogú városi, fővárosi kerületi önkormányzatnál, valamint 263 városi önkormányzatnál értékelte a kontrollok megfelelőségét az Állami Számvevőszék.

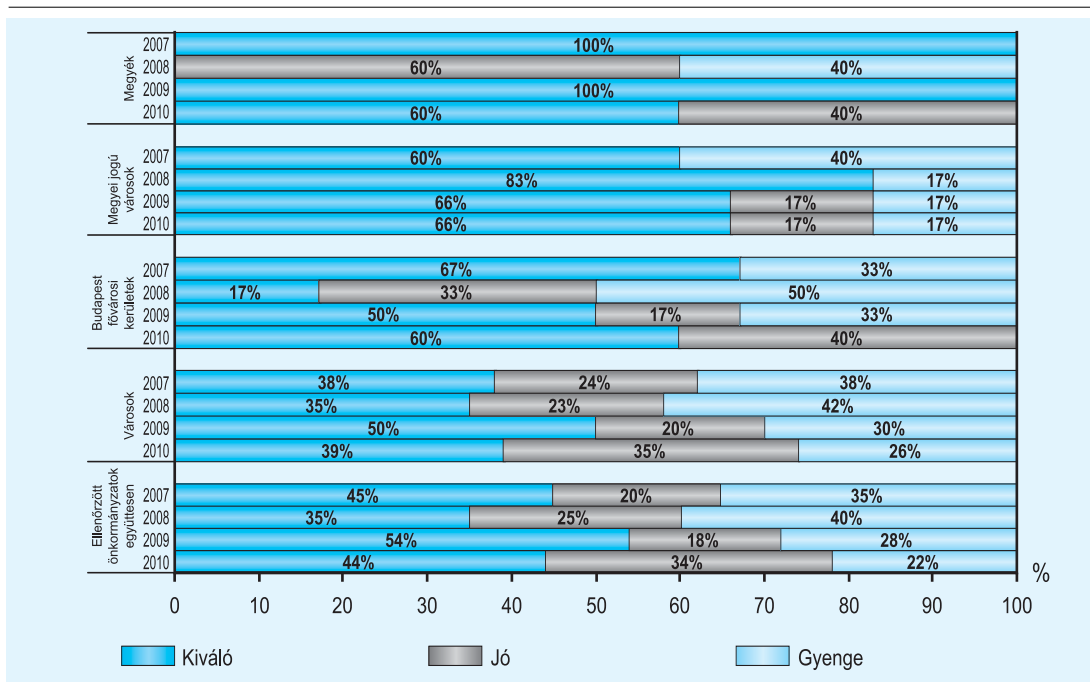
Bár a gyenge értékelést kapó önkormányza-

tok aránya fokozatosan javult, azonban még 2010- ben is 73 önkormányzat tartozott ebbe a kategóriába. Budapest Főváros önkormányzatánál 2011-ben végezte el ezt az ellenőrzést az Állami Számvevőszék, a főváros is gyenge minősítést kapott. Gyenge értékelés esetén levonható az a következtetés, hogy a kontrollok – az egyik legfontosabb területen – alkalmatlanok a források védelmére, ezt viszont a belső ellenőrzésnek még a számvevőszéki vizsgálat előtt fel kellett volna tárnia.

Úgyszintén a források védelmének elégtelenségére, valamint a műveletek végrehajtásával kapcsolatosan a kontrollok működésének hiányosságára utal a szakmai teljesítésigazolás¹³ és az utalvány-ellenjegyzés,¹⁴ mint két „kulcskontroll”¹⁵ működése megfelelőségének ellenőrzése. A 2007–2010 között elvégzett ellenőrzések összesített adatait mutatja az 5. ábra, az ellenőrzött önkormányzatok azonosak az előbb

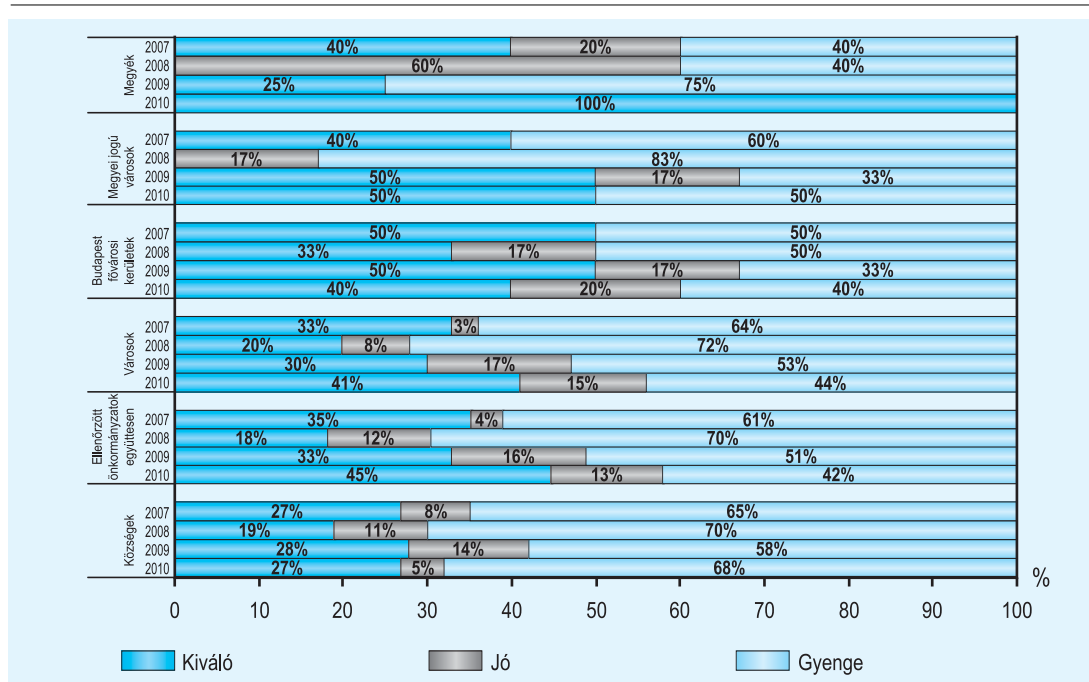
4. ábra

A BELSŐ KONTROLLK MŰKÖDÉSÉNEK MEGFELELŐSÉGE A KÖLTSÉGVETÉS-TERVEZÉS ÉS A ZÁRSZÁMADÁS-KÉSZÍTÉS FOLYAMATAIBAN



Forrás: Állami Számvevőszék

A SZAKMAI TELJESÍTÉSIGAZOLÁS ÉS AZ UTALVÁNY-ELLENJEGYZÉS MŰKÖDÉSÉNEK MEGFELELŐSÉGE



Forrás: Állami Számvevőszék

említettekkel. A községi önkormányzatok adatait elkülönítve mutatom be.

A végkövetkeztetés – a kulcskontrollok nem megfelelően működnek – hasonló a költségvetés-tervezés és a zárszámadás folyamatában kialakított kontrollok minősítéséhez, azonban itt közel kétszer annyi önkormányzat (138) kontrolljai bizonyultak gyengének. A Budapest Főváros önkormányzatánál hasonló témában 2011 elején befejezett ellenőrzés során a főváros is gyenge minősítést kapott.

Ezek a számvevőszéki ellenőrzési tapasztalatok is megerősítik, hogy amennyiben az önkormányzatoknál eredményesen működött volna a belső ellenőrzés, akkor az vizsgálta volna a belső kontrollrendszer kiépítését és működését, ennek következtében feltárta volna és kijavította volna azokat a hiányosságokat, amelyeket az Állami Számvevőszék ellenőrzései a kulcskontrollok tekintetében utóbb feltártak és megállapítottak.

ÖSSZEZÉS

Joggal vetődik fel az olvasóban a kérdés, hogyan tovább; mit kellene, és mit lehet tenni.

Az Állami Számvevőszék 2007–2010 között elvégzett ellenőrzései rámutattak arra, hogy rendszerhiba áll fenn, a belső ellenőrzés megfelelősége gyenge, s ugyancsak gyenge a kontrollok megfelelősége több kulcsterületen is. Ezért rendszerszintű megoldásra kell törekedni.

Meglátásom szerint elkerülhetetlen a fennálló jogi szabályozás átfogó reformja. Szükség van arra, hogy a belső ellenőrzés helyét, szerepét az új önkormányzati törvény az önkormányzati rendszer sajátosságait figyelembe véve szabályozza.¹⁶ A megújított szabályoknak biztosítaniuk kell, hogy az önkormányzati célok teljesülését elősegítő, a számonkérés lehetővé tevő belső kontrollrendszer kiépítésének és működtetésének kötelezettsége az önkormányzat választott vezetőjének, a polgár-

mesternek legyen a joga és kötelezettsége. Ez a megoldás összhangban van a belső kontrollrendszerre vonatkozó nemzetközi standardokkal is, így lehetővé válna a vezetői kontroll szélesebb értelmezésének megfelelő gyakorlati alkalmazás. Mivel a jegyző nem az önkormányzat választott vezetője, ezért a polgármesteri hivatal tényleges vezetője is a polgármester lenne, megszűnne a jelenlegi felemás helyzet (a polgármester irányítja, a jegyző vezeti a polgármesteri hivalt). A javasolt változtatás következtében a polgármester lenne felelős a belső kontrollrendszer kiépítéséért és működtetéséért, ő hagyná jóvá az éves belső ellenőrzési tervet, természetesen a képviselő-testületet megilletné a soron kívüli ellenőrzés elrendelésének joga. Ennek következtében az önkormányzati célok teljesítését veszélyeztető hibák, hiányosságok feltárására, megelőzésére, kijavítására hivatott belső kontrollrendszer nem egy hivatalnok – a jegyző – feladatkörébe kerülne; hanem az önkormányzat választott vezetője, a polgármester lenne a felelős. Talán nem áll messze ez az elképzelés a kormányzat szándékától sem, mivel az új önkormányzati törvény koncepció-

jában is szerepel a polgármesteri tisztség megerősítése, új hatáskörök adása a polgármesternek. Másrészt a közigazgatási hatáskörök egy része elkerülne a jegyzőtől, ennek következtében a polgármesteri hivatal a tényleges önkormányzati ügyeket intéznél, vagyis a jegyző szerepe csökkenne, viszont sokkal eredményesebben tudná ellátni kontrolltevékenységeit.

A polgármester – mint a polgárok által közvetlenül választott vezető – a vázolt megoldással lehetőséget kapna az önkormányzati célok megvalósítását elősegítő kontrollrendszer kiépítésére és működtetésére, természetesen ezzel a felelősség is őt terhelne mind a kontrollrendszer működésének elégtelensége, mind az ennek következtében előforduló hibák, hiányosságok miatt. Mindezek következtetes végiggondolásával pedig eljuthatunk oda, hogy a jegyző kinevezési (felmentési) joga a polgármestert illelné meg.

Az ellenőrzési tapasztalatok alapján a változtatásra szükség van. Meggyőződésem: a javasolt megoldás mind szakmai, mind politikai szempontból megalapozott. Jól működő belső kontrollrendszer nélkül nincs szabályos, gazdaságos, hatékony és eredményes közpénzfelhasználás.

JOGSZABÁLYOK

Az állami pénzügyekről szóló 1979. évi II. törvény (ápt)

Az Állami Számvevőszékről szóló 1989. évi XXXVIII. törvény (számvevőszéki törvény), 2011. július 1-jétől a 2011. évi LXVI. törvény

A helyi önkormányzatokról szóló 1990. évi LXV. törvény (ötv)

A helyi önkormányzatok és szerveik, a köztársasági megbízottak, valamint egyes centrális alárendeltségű szervek feladat és hatásköreiről szóló 1991. évi XX. törvény (htv)

Az államháztartásról szóló 1992. évi XXXVIII. törvény (áht)

Az állami pénzügyekről szóló 1979. évi II. törvény végrehajtásáról szóló 23/1979. (VI. 28.) MT-rendelet (vhr)

A felügyeleti jellegű költségvetési ellenőrzésről és a költségvetési szervek belső ellenőrzéséről szóló 96/1987. (XII. 30.) PM-rendelet

A központi, a társadalombiztosítási és a köztestületi költségvetési szervek kormányzati, fel-ügyeleti, valamint belső ellenőrzéséről szóló 15/1999. (II. 5) kormányrendelet (Ber₁)

A költségvetési szervek belső ellenőrzéséről szóló 193/2003. (XI. 26.) kormányrendelet (Ber₂)

JEGYZETEK

- ¹ Az ötv 92. §-ának (13) bekezdésében szabályozott, a pénzügyi bizottság ellenőrzési lehetőségeit nem tartom ilyennek.
- ² Mivel az áht szerint a gazdálkodás során biztosítani kell nemcsak a szabályosság, hanem a gazdaságosság, hatékonyság és eredményesség érvényesülését is, ebből a szempontból viszont „mindenért” a jegyző felel.
- ³ Természetesen fennáll a polgármester felelőssége, ha például ellenjegyzés nélkül vállal kötelezettséget.
- ⁴ Az ezt megelőző Ber₁ ugyanis nem vonatkozott az önkormányzati költségvetési szervekre.
- ⁵ Ez esetben joggal vethető fel: miért nem a jegyző hagyja jóvá a belső ellenőrzési tervet.
- ⁶ A belső ellenőrzés a belső kontrollrendszer része.
- ⁷ 0705 számú Jelentés az Állami Számvevőszék 2006. évi tevékenységéről 29. oldal. A téma bővebb kifejtésére lásd a 0726 számú, a helyi és a helyi kisebbségi önkormányzatok gazdálkodási rendszerének 2006. évi átfogó és egyéb szabályszerűségi ellenőrzéséről szóló jelentés II. 3.1. pontját
- ⁸ Állami Számvevőszék Stratégia 2006–2010, Budapest, 2006, 4–6. oldal
- ⁹ A kockázat olyan esemény bekövetkeztének vagy szükséges művelet elmulasztásának a lehetőségét jelenti, amelyek kedvezőtlenül befolyásolják, vagy meggátolják az ellenőrzött szervezet céljainak elérését. A kockázatot valószínűsége és jelentősége jellemzi. A kockázatot jelentő esemény vagy mulasztás bekövetkeztének eredménye az általános értelemben vett hiba (téves információ, szabálytalanság, bűncselekmény, nem megfelelő működés, gyenge teljesítmény), aminek jelentősége nagyságával (értékével) és hatásával (következmenyével) jellemezhető. (Az Állami Számvevőszék Ellenőrzési Kézikönyve, Negyedik Könyv 9.4., 2008)
- ¹⁰ Módszertan a teljesítmény-ellenőrzéshez – Állami Számvevőszék, 2008. 2. 7.
- ¹¹ Az államháztartási belső kontroll standardokról szóló irányelv 2009 szeptemberében, a „Belső kontroll kézikönyv” pedig 2010-ben jelent meg,
- ¹² Azt ötv elavult fogalomhasználata szerint [ötv 92. § (3) és (4) bekezdés] a jegyző köteles olyan pénzügyi irányítási és ellenőrzési rendszert működtetni, amely biztosítja a helyi önkormányzat rendelkezésére álló források szabályszerű, szabályozott, gazdaságos, hatékony és eredményes felhasználását; valamint a helyi önkormányzat belső pénzügyi ellenőrzését a külön jogszabályok szerinti folyamatba épített, előzetes és utólagos vezetői ellenőrzés (pénzügyi irányítás és ellenőrzés) és belső ellenőrzés útján biztosítja.
- ¹³ A szakmai teljesítésigazolónak a kiadás utalványozása előtt – ellenőrizhető okmányok alapján – kell ellenőriznie, szakmailag igazolnia a kiadások teljesítésének jogosságát,összecszerűségét, ellenszolgáltatást is magában foglaló kötelezettségvállalás esetén – ha a kifizetés vagy annak egy része az ellenszolgáltatás teljesítését követően esedékes – annak teljesítését. [A államháztartás működési rendjéről 292/2009. (XII. 19.) kormányrendelet (a továbbiakban: ámr) 76. § (1) bekezdés].
- ¹⁴ Az ellenjegyző feladatai vonatkozásában a jogalkotó a kötelezettségvállalás ellenjegyzőjére vonatkozó szabályozás megfelelő alkalmazását írja elő, valamint azokat két feladattal (az ellenjegyzőnek meg kell győződnie a szakmai teljesítésigazolás és az érvényesítés megtörténtéről) bővíti. [Ámr 79. § (2) bekezdés]
- ¹⁵ Kulcskontroll az a kontroll, amelyik a legerősebb azok közül a kontrollejárások közül, amelyek a potenciális hiba elhárítására szolgálnak, viszonylag könnyen tesztelhető a folyamatos, következetes és

eredményes működésük, s legalább két vagy több működési hiba ellen biztosítanak védelmet. (Az Állami Számvevőszék Ellenőrzési Kézikönyve, Ötödik könyv 83. oldal)

¹⁶ A Belügyminisztérium által közzétett koncepció meglátásom szerint e téren nem tartalmaz a jelenlegihez képest gyökeres változtatást.

IRODALOM

INTOSAI GOV 9100 Irányelvek a belső kontroll standardokhoz a közszférában (fordította: Ákos Endre számvevő tanácsos, Budapest, 2004. október)

ISSAI 1 Limai Nyilatkozat (fordították: Malatinszkyné dr. Lovas Irén – Gidai Zoltán, 1999. augusztus). A továbbiakban: ISSAI 1, 3. §

ISSAI 100 A számvevőszéki ellenőrzés alapelvei (fordították: Malatinszkyné dr. Lovas Irén – Gidai Zoltán, 1999. szeptember, a fordítást felülvizsgálták a 2001. évi átszerkesztés után: Ákos Endre, Bodonyi Miklós, Malatinszkyné dr. Lovas Irén, Németh

Péterné, Szarka Péterné, Tóth Pál, 2004. első félév) – a továbbiakban: ISSAI 100 6.c, d, g, 20, 23, 30, 31

ISSAI 300 Az ellenőrzés lefolytatásának standardjai a számvevőszéki ellenőrzésben (fordították: Malatinszkyné dr. Lovas Irén – Gidai Zoltán, 1999. szeptember, a fordítást felülvizsgálták a 2001. évi átszerkesztés után: Ákos Endre, Bodonyi Miklós, Malatinszkyné dr. Lovas Irén, Németh Péterné, Szarka Péterné, Tóth Pál, 2004. első félév) – a továbbiakban: ISSAI 300 0.3. (c); 1.3.; 3.1.–3.3.

Online: Az új önkormányzati törvény munkanyaga (<http://www.kormany.hu/hu/dok>)