

MÓDSZERTANI ÚTMUTATÓ A TELJESÍTMÉNY-ELLENŐRZÉSHEZ

Jóváhagyom:



Domokos László
elnök

2020. április

TARTALOMJEGYZÉK

TARTALOMJEGYZÉK.....	1
BEVEZETŐ.....	3
1. A TELJESÍTMÉNY-ELLENŐRZÉSHEZ KAPCSOLÓDÓ ALAPFOGALMAK.....	4
1.1. A TELJESÍTMÉNY-ELLENŐRZÉS KERETEI.....	4
1.2. A TELJESÍTMÉNY-ELLENŐRZÉS ELEMEI.....	4
2. A TELJESÍTMÉNY-ELLENŐRZÉS MEGTERVEZÉSE.....	5
2.1. A TELJESÍTMÉNY-ELLENŐRZÉS ELŐKÉSZÍTÉSE.....	5
2.1.1. ELLENŐRZÉS TÉMÁJÁNAK KIVÁLASZTÁSA.....	5
2.2. AZ ELLENŐRZÉS FOLYAMATÁNAK MEGTERVEZÉSE.....	6
2.2.1. ELLENŐRZÉSI PROGRAM KÉSZÍTÉSE.....	6
2.2.1.1. ELLENŐRZÉS CÉLJÁNAK MEGHATÁROZÁSA.....	7
2.2.1.2. ELLENŐRZÉS TÁRGYÁNAK MEGHATÁROZÁSA.....	7
2.2.1.3. ELLENŐRZÉS HATÓKÖRÉNEK MEGHATÁROZÁSA.....	8
2.2.1.4. FÓKUSZKÉRDÉSEK.....	8
2.2.1.5. ELLENŐRZÉSI KRITÉRIUMOK MEGHATÁROZÁSA.....	9
2.2.1.5.1. A TELJESÍTMÉNY-ELLENŐRZÉS KRITÉRIUMAIRA VONATKOZÓ KÖVETELMÉNYEK.....	10
2.2.1.5.2. AZ ELLENŐRZÉSI KRITÉRIUMOK FORRÁSAI.....	10
2.2.1.6. ELLENŐRZÉS MEGKÖZELÍTÉSI MÓDJA.....	11
2.2.1.7. MÉRŐSZÁMOK ÉS INDIKÁTOROK KÖVETELMÉNYEI.....	12
2.3. ELLENŐRZÉSI KOCKÁZATOK KEZELÉSE.....	12
2.4. EVALVÁCIÓS (ÉRTÉKELŐ TÍPUSÚ) TELJESÍTMÉNY-ELLENŐRZÉS.....	12
3. A TELJESÍTMÉNY-ELLENŐRZÉS LEFOLYTATÁSA.....	13
3.1. AZ ELLENŐRZÉST VÉGZŐ SZEMÉLY FELADATAI.....	13
3.2. A CSALÁS ÉS A KORRUPCIÓ KOCKÁZATÁNAK MEGÍTÉLÉSE A TELJESÍTMÉNY-ELLENŐRZÉS SORÁN.....	13
3.3. SZAKMAI MEGÍTÉLÉS ÉS SZAKMAI SZKEPTICIZMUS.....	13
3.4. ELLENŐRZÉSI BIZONYÍTÉKOK ÉRTÉKELÉSE.....	14
3.5. KÖVETKEZTETÉSEK.....	14
3.6. JELENTÉS KÉSZÍTÉSE.....	14
3.7. ÉSZREVÉTELEK.....	15

BEVEZETŐ

Az Állami Számvevőszék feladatai ellátásához kidolgozta a „Módszertani Útmutató a teljesítmény-ellenőrzéshez” című ellenőrzés-szakmai dokumentumot (továbbiakban: Útmutató), amely „A teljesítmény-ellenőrzés alapelvei” című (továbbiakban: Alapelv) Számvevőszéki módszertani dokumentumban foglaltakhoz igazodik és irányadónak tekinti az ISSAI 3000 nemzetközi sztenderdet.

Az Útmutató célja, hogy:

- megalapozza a teljesítmény-ellenőrzés gyakorlatát;
- az ellenőrzés előkészítését, lebonyolítását támogató sajátos szempontokat nyújtson a teljesítmény-ellenőrzés eredményes és hatékony megvalósításához.

Az Útmutatót együtt kell értelmezni az Alapelvvel.

1. A TELJESÍTMÉNY-ELLENŐRZÉSHEZ KAPCSOLÓDÓ ALAPFOGALMAK

A teljesítmény-ellenőrzés a számvevőszéki ellenőrzés azon típusa, amely annak megállapítására irányul, hogy a közpénzekkel és a nemzeti vagyonnal való gazdálkodás megfelel-e az eredményesség, hatékonyság, gazdaságosság elveinek, illetve vannak-e lehetőségek a teljesítmény javítására.

1.1. A TELJESÍTMÉNY-ELLENŐRZÉS KERETEI

A Számvevőszék által végzett teljesítmény-ellenőrzés célja az ellenőrzés tárgyát képező beavatkozások, kormányzati és egyéb programok, rendszerek, tevékenységek és szervezetek független, objektív és megbízható értékelése az eredményesség, hatékonyság, gazdaságosság elveinek való megfelelés szempontjából.

A Számvevőszék teljesítmény-ellenőrzéseivel a „*jól irányított állam*” működését, valamint az elszámoltathatóságot és az átláthatóságot támogatja.

A teljesítmény-ellenőrzés során alkalmazott **teljesítménykategóriák**: az eredményesség, a hatékonyság, a gazdaságosság.

- Az **eredményesség elve** a kitűzött célok és a szándékolt eredmények (hatások) elérését jelenti. A gazdálkodás, feladatellátás eredményességét mutatja a tényleges és a tervezett eredmények (hatások) összevetése.
- A **hatékonyság elve** azt jelenti, hogy a rendelkezésre álló erőforrásokkal a lehető legtöbbet érjük el. Ez az elv az igénybe vett erőforrások és az elért eredmények mennyiségben, minőségben és időben kifejezett kapcsolatát jelenti, azaz az adott erőforrásokkal a lehető legjobb teljesítményt érjük el, figyelembe véve a mennyiségi, a minőségi szempontokat és az időtényezőt.
- A **gazdaságosság elve** az elért eredményekhez igénybe vett erőforrások költségeinek minimalizálását jelenti. Az igénybe vett erőforrásoknak a megfelelő időben, helyen, mennyiségben és minőségben, valamint a legkedvezőbb áron kell rendelkezésre állniuk. A költségminimalizálás nem egyenlő a legolcsóbb megoldással, a ráfordításokat mindig a ténylegesen elért eredményekhez viszonyítva kell minősíteni, figyelembe véve a mennyiségi, minőségi szempontokat és az időtényezőt.

1.2. A TELJESÍTMÉNY-ELLENŐRZÉS ELEMEI

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

A teljesítmény-ellenőrzésnek **nem tárgya a közpolitika célkitűzései megtervezésének az ellenőrzése**, tárgya lehet azonban a célkitűzés megvalósításának az értékelése.

A teljesítmény-ellenőrzés **hatókörét** az ellenőrzés előkészítése során egyértelműen meg kell határozni és érthető módon meg kell jeleníteni az ellenőrzési programban és a számvevőszéki jelentésben.

A számvevőszéki teljesítmény-ellenőrzés az alábbi három **ellenőrzési megközelítés** egyikét, vagy ezek kombinációját követi:

- a **rendszeralapú ellenőrzési** megközelítés, amely az ellenőrzött szervezet (program, tevékenység) belső irányítási és szabályozási rendszerének működését értékeli;
- az **eredmény (kimenet)- alapú** megközelítés, amely azt értékeli, hogy az eredményeket, a kimeneteket a tervezettek szerint elérték-e, a programok és szolgáltatások a tervezettek szerint működnek-e;
- a **problémaalapú** megközelítés, amely sajátos (egyedi) problémákat, azaz a kritériumoktól való eltérések okait vizsgálja és elemzi. Kiindulópontja az, hogy az ellenőrzött helyzet eltér-e attól az állapottól, aminek be kellene, be lehetne következnie. Ezért fontos azt eldönteni az előkészítési szakaszban, hogy miként vizsgáljuk meg és igazoljuk az okokat.

A teljesítmény-ellenőrzésben az ellenőrzési célok, kérdések és az ellenőrzési megközelítés határozza meg az ellenőrzött témákra és az ellenőrzött szervezetekre jellemző **ellenőrzési kritériumok** rendszerét és alkalmazhatóságát. Az ellenőrzés során a teljesítmény-ellenőrzési kritériumokhoz, a teljesítménykövetelményekhez viszonyítva kell értékelni az ellenőrzött területet az eredményesség, a hatékonyság, a gazdaságosság szempontjából.

2. A TELJESÍTMÉNY-ELLENŐRZÉS MEGTERVEZÉSE

2.1. A TELJESÍTMÉNY-ELLENŐRZÉS ELŐKÉSZÍTÉSE

Az ellenőrzés előkészítésének feladatai az **ellenőrzési témák elemzésével** és **kiválasztásával** kezdődnek, majd ezt követi az ellenőrzésre kiválasztott témák alapján a többlépcsős tervezés eredményeképpen, jellemzően részprogramok összességéként az **ellenőrzési program elkészítése**.

A teljesítmény-ellenőrzés önálló ellenőrzési típus, bármely más típusú ellenőrzéstől függetlenül végezhető. A kockázatok csökkentése érdekében azonban indokolt lehet a teljesítmény-ellenőrzést megfelelőeségi ellenőrzéssel kiegészítve elvégezni.

2.1.1. ELLENŐRZÉS TÉMÁJÁNAK KIVÁLASZTÁSA

Az ellenőrzések kockázatelemzés által kiválasztott témáinak meghatározását, majd az egyes ellenőrzési témákhoz kapcsolódóan a konkrét ellenőrzési helyszínek kiválasztását alapos előkészítő munka, a témaválasztáshoz szükséges információk folyamatos feldolgozása támogatja. Az ÁSZ tv. előírja, hogy az ÁSZ a jogszabályi kötelezettség alapján részére megküldött tájékoztatók, vagy a hozzá érkezett tájékoztatási célú információk, jelzések és egyéb dokumentumok alapján a tudomására jutott adatokat, tényeket a folyamatban lévő ellenőrzései keretében vagy ellenőrzéseinek tervezése során hasznosítja.

A kockázatelemzés fókuszálhat a pénzügyi folyamatok terén gyenge, vagy akár jó eredményeket mutató területekre, tevékenységekre, folyamatokra, a társadalmi relevanciára. A kockázatok mértéke a bekövetkezés valószínűsége, gyakorisága, lehetséges negatív hatása, a kockázat nagysága és következményei alapján határozható

meg. A kockázat lehet magas, közepes és alacsony. E kockázati besorolás is hozzájárulhat az ellenőrzési kérdések prioritásainak kijelöléséhez.

Kockázatelemzéskor szem előtt kell tartani a lényegesség elvét.

A lényegesség tény vagy tények mennyiségi vagy minőségi aspektusból meghatározott fontossága vagy jelentősége. A mennyiségi érték mellett a lényegesség magában foglalja a téma társadalmi jelentőségét, az átláthatóságot, az irányítási aspektusokat és az elszámoltathatóságot. A lényegesség időben változhat, és lehet változó a szándékolt felhasználók és a felelős felek szempontja szerint. A lényegességi szint meghatározásakor figyelembe kell venni az ellenőrzés tárgyának pénzügyi, társadalmi szempontjait a lehető legnagyobb hozzáadott érték biztosításának célja mellett.

Az ellenőrzés folyamatának minden szakaszában figyelembe kell venni a lényegességi szintet. A lényegesség fontos szempont a teljesítmény-ellenőrzés céljának, az ellenőrzés kritériumainak meghatározásakor, az ellenőrzési bizonyítékok értékelésekor, a dokumentáció létrehozásakor.

2.2. AZ ELLENŐRZÉS FOLYAMATÁNAK MEGTERVEZÉSE

Az ellenőrzés részletes tervét úgy kell elkészíteni, hogy az hozzájáruljon a magas színvonalú ellenőrzéshez, amely ezáltal gazdaságosan, hatékonyan, eredményesen és határidőben, megfelelő feladatszervezés mellett végrehajtható.

A tervezés során **meg kell tervezni az ellenőrzési eljárásokat** az ellenőrzés céljának eléréséhez szükséges, az ellenőrzési kérdésekre választ adó szükséges és elégséges ellenőrzési bizonyíték összegyűjtésére. Az ellenőrzési terv dokumentuma tartalmazza a szükséges és elégséges ellenőrzési bizonyíték összegyűjtésének módját, amely lehetővé teszi a számvevő számára az ellenőrzési kérdéseket megválaszoló ellenőrzési megállapítások kialakítását, következtetések levonását és a javaslatok, indikációk kidolgozását.

Az ellenőrzés folyamatának megtervezésére szánt idő az ellenőrizendő téma komplexitásától függ.

A tervezés a következő elemekből áll:

- előzetes tájékozódás;
- az ellenőrzés célja, tárgya és a fókuszkérdések meghatározása;
- az ellenőrzés hatókörének meghatározása;
- az ellenőrzési kritériumok meghatározása;
- az ellenőrzési bizonyítékok összegyűjtéséhez szükséges ellenőrzési eljárások meghatározása (az ellenőrzés megközelítési módja).

2.2.1. ELLENŐRZÉSI PROGRAM KÉSZÍTÉSE

Az ellenőrzés előkészítő szakaszában össze kell állítani az ellenőrzési programot, az ellenőrzés áttekinthető, jól strukturált logikai keretét az ellenőrzés vezetése, az ellenőrzést végző számvevők és az ellenőrzöttek számára. Az ellenőrzés várható hozzáadott értéke, a várható ellenőrzési következtetések előzetes mérlegelése segítséget nyújt az ellenőrzési program felépítésének megtervezésében, annak megállapításában,

hogyan az ellenőrzési kérdések hozzájárulnak-e a jelentés hasznosulásához. A programkészítő szakasz kiterjedhet a szükséges információk összegyűjtését célzó kutatásra, a különböző lehetőségek tesztelésére, valamint annak ellenőrzésére, hogy a szükséges adatok rendelkezésre állnak-e. A teljesítmény-ellenőrzés ellenőrzési programja jellemzően több „részprogram” összessége, és az ellenőrzés folyamatában szükséges azok illeszkedésének felülvizsgálata az ellenőrzési cél elérése érdekében.

Az **ellenőrzési program szempontjai**, illetve az ellenőrzési kérdések meghatározzák az ellenőrzés kereteit, határait, korlátait, jellegét. Az ellenőrzési szempontok konkretizálása az ellenőrzés hatókörének leszűkítését jelenti az ellenőrzés céljára vonatkozó lényeges kérdésekre.

Az ellenőrzési szempontok:

- **tárgyhoz tartozóak**, ha szoros kapcsolat van az ellenőrzés fő célja és az ellenőrzési szempontok között;
- **lényegesek**, ha azokra a kockázatok szempontjából lényeges kérdésekre összpontosít, amelyek megválaszolása várhatóan hozzáadott értéket jelent;
- **végrehajthatóak**, ha biztosított az ellenőrzési kérdések ellenőrizhetősége.

Az ellenőrzési programot a Számvevőszék Elnöke hagyja jóvá.

2.2.1.1. ELLENŐRZÉS CÉLJÁNAK MEGHATÁROZÁSA

A **teljesítmény-ellenőrzés egyértelműen megfogalmazott ellenőrzési célkitűzése az eredményesség, a hatékonyság, a gazdaságosság elvéhez kapcsolódik**. Az ellenőrzési célok megfelelő részletességű megfogalmazása alapján egyértelműek a megválaszolandó ellenőrzési kérdések és világos az ellenőrzési terv logikai felépítése. Ha az ellenőrzési cél(ok) megfogalmazása ellenőrzési kérdések és alkérdések formájában történik, akkor gondoskodni kell arról, hogy az alkérdések tematikusan összekapcsolódjanak, egymást kiegészítsék, átfedést ne tartalmazzanak, valamint összességében a felsőbb szintű ellenőrzési kérdést teljes egészében lefedjék.

Az ellenőrzés célja határozza meg az ellenőrzés megközelítésének módját és az ellenőrzés megtervezését, az ellenőrzési program elkészítését. Az ellenőrzés célját úgy kell meghatározni, hogy az ellentmondás nélküli következtetéshez vezessen. Az ellenőrzés céljának ésszerű, és tárgyilagos megfontolásokon kell alapulnia. A Számvevőszék az ellenőrzési célok kiválasztásánál szempontként figyelembe veszi az ellenőrzéssel elérhető legnagyobb hozzáadott érték és kiváltott hatás elvét.

2.2.1.2. ELLENŐRZÉS TÁRGYÁNAK MEGHATÁROZÁSA

Az ellenőrzés **tárgyát** az ellenőrzés célja határozza meg, az ellenőrzött terület kockázatait és a lényegességet tükrözi és a fókuszkérdésekben ölt testet. A teljesítmény-ellenőrzés tárgya lehet többek között a közpénzekből finanszírozott sajátos program, projekt, rendszer, szervezet, pénzalap, meghatározott tevékenység (annak kimeneteivel, eredményeivel és hatásaival), szolgáltatás, valamint meglévő helyzet (annak okaival és következményeivel együtt). Az ellenőrzés korlátozódhat térben, időben az ellenőrzött tevékenység egyes folyamataira, az ellenőrzött szervezet egyes egységeire, működésének egyes szakaszaira.

2.2.1.3. ELLENŐRZÉS HATÓKÖRÉNEK MEGHATÁROZÁSA

Az ellenőrzés **hatóköre** az ellenőrzés határait jelöli ki. Az ellenőrzés hatóköre közvetlenül kapcsolódik az ellenőrzési célokhoz.

Az ellenőrzés hatóköre korlátozza:

- azt, hogy a számvevőnek mit kell értékelnie és miről kell számvevői munkaanyagot készítenie,
- azt, hogy melyek azok a dokumentumok és/vagy információk, amelyeket az ellenőrzés megállapításai és következtetései kialakításához fel kell használni,
- az ellenőrzött időszakot, és
- az ellenőrzött szervezetek körét.

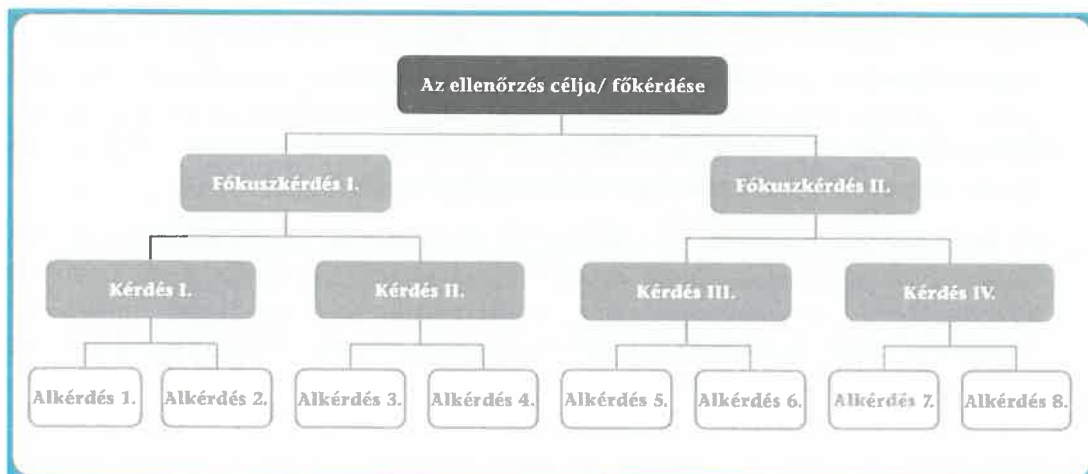
Az ellenőrzés hatókörének meghatározása kihat az ellenőrzés céljaival összefüggő elegendő és megfelelő bizonyíték megszerzéséhez szükséges ellenőrzési megközelítés jellegére, terjedelmére is. Az ellenőrzés hatókörének meghatározása elősegíti a nagyon komplex, nagy költségvonzatú, túlságosan részletes, elaprózott ellenőrzések elkerülését.

2.2.1.4. FÓKUSZKÉRDÉSEK

Az ellenőrzés fókuszkérdéseit az ellenőrzés tárgyát és célját szem előtt tartva kell meghatározni. Az ellenőrzés fókuszkérdései és kérdései strukturálják az ellenőrzést, tematikusan összekapcsolódnak. A kérdések lehetnek eldöntendő, elemző, normatív vagy leíró jellegűek. Eldöntendő kérdésekre igen/nem típusú válaszok adhatók, amelyek a követelmények, célok teljesülésére keresik a választ. A leíró típusú kérdések a tényhelyzet feltárására, a hogyan, miként kérdésekre keresik a választ. A normatív kérdések módot adnak arra, hogy az előkészítés során meghatározott kritériumok részletes megvalósításáról tájékozódjon a Számvevőszék. Az elemző kérdések a megcélzott hatások tényleges teljesülésére irányulnak.

Az ellenőrzési kérdések meghatározása során dönteni kell a kérdések tartalma mellett azok egymáshoz való viszonyáról.

1. ábra – „kérdésfa”, az ellenőrzési program fókuszkérdéseinek kibontása



Forrás: Állami Számvevőszék

Fontos, hogy a fő ellenőrzési kérdés kibontása során, az azonos szinten lévő kérdések különbözzenek egymástól (kölcönösen kizáróak legyenek), de együttesen lefedjék a közvetlenül egy szinttel magasabban lévő kérdés fő szempontjait (együttesen teljes körűek legyenek). A legalsó szintű kérdésekre kell egyedi ellenőrzési eljárások (adat-, információgyűjtés) alapján válaszolni. Az ellenőrzési program:

- megválaszolható;
- ésszerű mennyiségű és részletezettségű;
- csak az ellenőrzés tárgyára vonatkozó;
- lényeges és ellenőrizhető ellenőrzési kérdést tartalmaz.

Az ellenőrzési kérdések alapján a szükséges információk, ellenőrzési módszerek, források és ellenőrzési szakismeret birtokában következtetések vonhatóak le.

A fókuszkérdések meghatározása mellett az ellenőrzés programja azt is bemutatja, hogy mely dokumentum feldolgozása, mely információ bekérése adja meg a program kérdéseire a válaszokat.

2.2.1.5. ELLENŐRZÉSI KRITÉRIUMOK MEGHATÁROZÁSA

A Számvevőszék a programkészítés szakaszában az eredményesség, hatékonyság, gazdaságosság alapelvei alapján, az ellenőrzés céljához és az ellenőrzési kérdésekhez kapcsolódóan határozza meg a teljesítmény-ellenőrzési kritériumokat. Az ellenőrzési kritériumok az ellenőrzés tárgyára vonatkozóan az ellenőrzés szempontjai szerinti értékeléshez használt referenciaértékek. A számvevőszék ellenőrzési kritériumként összehasonlítható szervezetek közötti jó gyakorlatot is azonosíthat. A teljesítmény-ellenőrzés során az ellenőrzés kritériumainak meghatározása a bevált, leginkább gazdaságos és hatékony gyakorlatok ismeretére (avagy a jó teljesítmény és eredményesség létrehozása feltételeinek ismeretére) alapoz. Alapvető fontosságú, hogy megfelelő ellenőrzési kritériumok álljanak rendelkezésre a teljesítmény-ellenőrzés minőségének biztosítása érdekében.

Az ellenőrzési kritériumok lehetnek minőségi vagy mennyiségi jellegűek, általánosak vagy konkrétak. A kritériumok fókuszálhatnak a rögzített ismert alapelvek, az ellenőrzés tárgyára vonatkozó speciális ismeretek és az ismert jó gyakorlatok szerinti elvárásokra, vagy ezen elvárásoknak való megfelelés érdekében a feltételek biztosítására, illetve a jogszabályokban, előírásokban és rögzített célokban foglaltakra. Az ellenőrzési kritériumoknak megfelelő és ésszerű alapot kell biztosítaniuk az ellenőrzés cél szerinti lefolytatásához. Az ellenőrzés kritériumait az ellenőrzöttel ismertetni kell. Az ellenőrzés kritériumainak meghatározása a számvevőszék feladata és felelőssége.

A leírtakból következően az ellenőrzési kritériumok meghatározzák az ellenőrzési bizonyítékok összegyűjtésének módszerét, alapjául szolgálnak azok kiértékelésének, következtetés megfogalmazásának, strukturálják az ellenőrzést, megteremtik az ellenőrzést végző számvevők közötti kommunikáció közös alapját és irányt szabnak az ellenőrzöttel való kommunikációnak.

2.2.1.5.1. A TELJESÍTMÉNY-ELLENŐRZÉS KRITÉRIUMAIRA VONATKOZÓ KÖVETELMÉNYEK

Az ellenőrzés kritériumainak meghatározásakor meg kell arról győződni, hogy azok lényegesek, teljes körűek, megbízhatóak, tárgyilagosak és érthetőek.

- A **lényeges ellenőrzési kritériumok** olyan következtetések levonásához járulnak hozzá, melyek segítik a szándékolt felhasználók döntéshozatalát.
- A **teljes körű ellenőrzési kritériumok** azok, amelyek elegendőek az ellenőrzés cél szerinti végrehajtásához és nem hagyják figyelmen kívül a lényeges tényezőket. A teljes körű ellenőrzési kritériumok alapján tett következtetések a felelős felek és a jelentés felhasználói részére információs igényeiket kielégítő áttekintést adnak és hozzájárulnak döntéshozatali tevékenységükhöz.
- Az **ellenőrzési kritérium megbízható**, ha alkalmas az ellenőrzési célnak megfelelő következtetés levonására.
- A **tárgyilagos ellenőrzési kritériumok** a számvevő és az ellenőrzött szervezet szempontjából teljes egészében részrehajlástól mentesek.
- Az **érhető, értelmezhető ellenőrzési kritériumok** egyértelműen meghatározottak, hozzájárulnak a világos következtetésekhez és érthetőek a szándékolt felhasználók számára.

Teljesítménymutatók: A teljesítménykritériumok részét képező, naturáliákban mérhető és kifejezhető mutatók összessége, amelyeket az ellenőrzöttek alkalmaznak saját döntésük alapján, saját teljesítményeik értékelésére és/vagy az ellenőrzést végzők alkalmaznak a teljesítmények értékelésére.

2.2.1.5.2. AZ ELLENŐRZÉSI KRITÉRIUMOK FORRÁSAI

Míg a megfelelőségi ellenőrzés szabályszerűségi ellenőrzés altípusa esetében a kritériumok forrása minden esetben jogszabály, jogi irányítási eszköz vagy szerződés, a helyénvalósági ellenőrzés altípus esetében és a teljesítmény-ellenőrzés esetében a kritériumokat nem kizárólag jogszabályi vagy egyéb jogi irányítási eszközben foglalt rendelkezés adja.

A teljesítmény-ellenőrzés az ellenőrzés tárgyára vonatkozó eredményességi, hatékonysági és gazdaságossági kritériumok teljesülésével kapcsolatban fogalmaz meg megállapításokat és von le következtetéseket.

A teljesítmény-ellenőrzés kritériumainak forrásai, amelyek az ellenőrzés folyamatában, az ellenőrzési dokumentumok ismeretében további forrásokkal egészülhetnek ki - többek között az alábbiak lehetnek:

- szakmai sztenderdek;
- szakpolitikai stratégiák;
- összehasonlítható folyamatok és azok eredményei;
- iparági igazodási pontok, intézményi körre jellemző teljesítményszintek;
- elvárások, amelyeket az ellenőrzött szervezet célként kitűzött;
- belső szabályzatok, stratégiák, vezetői döntések, végrehajtási utasítások, folyamatszabályozások, éves jelentések, projekt tervek, belső irányítási, szabályozási rendszerek, felügyelő szervek releváns intézkedései, korábbi ellenőrzések, azonos tevékenységű szervezetek kritériumai, tanúsítványok (pl. ISO),.

A teljesítmény-ellenőrzésben a kritériumok forrásától függetlenül az ellenőrzés tárgyára vonatkozóan az ellenőrzés céljának teljesítése érdekében megállapítást kell tenni az eredményességi, hatékonysági, gazdaságossági kritériumok és az ellenőrzési bizonyítékok összevetése alapján.

2.2.1.6. ELLENŐRZÉS MEGKÖZELÍTÉSI MÓDJA

Az ellenőrzés **megközelítési módja** az ellenőrzési bizonyítékok megszerzéséhez szükséges ellenőrzési eljárásokat foglalja magába. Az ellenőrzés megközelítésmódja fontos kapcsolódási pontot jelent az ellenőrzés tárgya, az ellenőrzési kritériumok és az ellenőrzési bizonyítékok megszerzésének módja között. A Számvevőszéki teljesítmény-ellenőrzés megközelítésmódja lehet rendszer-alapú, eredmény (kimenet)-alapú, probléma-alapú vagy ezek kombinációja.

- A **rendszer-alapú megközelítés** az irányítási rendszerek megfelelő működését vizsgálja. A jó kormányzás, jó irányítás alapelvei alkalmazhatóak a hatékonyság vagy eredményesség feltételeinek ellenőrzéséhez, különösen abban az esetben, ha nincs egyértelmű konszenzus a probléma mibenlétéről, illetve az eredmények vagy a várt hatások előírása (dokumentált megtervezése) nem egyértelmű.
- Az **eredmény (kimenet)- alapú megközelítés** alkalmazása esetén az ellenőrzés arra terjed ki, hogy az ellenőrzött szervezet a kimeneteket (végrehajtott programok, tevékenységek, a működés mérhető eredményei) a tervekben kitűzött célok szerint valósította-e meg, a programok és közszolgáltatások tervezetten működnek-e. Az eredmény (kimenet)- alapú megközelítésben az ellenőrzést végző személy a tervezett és a megvalósult eredmények, hatások összehasonlításával mérlegeli vagy méri az eredményességet. Ez a megközelítés elsődlegesen akkor használható, ha a kívánt/elvárt eredményeket vagy célértékeket ellenőrzési bizonyítékként felhasználható dokumentum világosan rögzíti. A Számvevőszéknek meg kell bizonyosodnia arról, hogy a tapasztaltak (eredmények, hatások, vagy azok elmaradása) valóban a kitűzött célok, előírt kritériumok teljesítése érdekében végzett cselekvés, és nem pedig valamilyen más tényező következményei-e.
- A **probléma-alapú megközelítés** megvizsgálja a probléma, vagy az ellenőrzési kritériumoktól való ismert eltérés fennállását, részletesen elemzi annak okait. Ezt a fajta megközelítést olyan esetben célszerű alkalmazni, ha nincs egyértelmű állásfoglalás arról, hogy mik az elvárt eredmények és hatások. Az ellenőrzés következtetései elsődlegesen a probléma elemzésére és az okok feltárására irányulnak. A probléma-alapú megközelítés elsősorban a probléma elemzésével foglalkozik, amely az ellenőrzés kiindulási pontját jelenti. Az ellenőrzési szempontoz tartozó kritérium elsősorban a probléma azonosításához szükséges, az ellenőrzés következtetései – szemben a kritériumok és a bizonyítékok összehasonlításán alapuló következtetés levonással – alapvetően a probléma elemzésén és az okok feltárásán alapulnak. Az ellenőrzés egyik fő feladata a probléma azonosítását követően az okok elemzése különböző nézőpontokból (az ellenőrzés tárgyának eredményességi és/vagy hatékonysági és/vagy gazdaságossági problémái). A megközelítés célja, hogy információt adjon a fennálló aktuális problémákról és azok lehetséges kezeléséről.

2.2.1.7. MÉRŐSZÁMOK ÉS INDIKÁTOROK KÖVETELMÉNYEI

Mind a mérőszámokkal, mind az azokból képzett mutatókkal (a továbbiakban: indikátorokkal) szemben alapvető szakmai követelmények az alábbiak:

- **Alkalmasság:** olyanok legyenek az adott mérőszámok, indikátorok, hogy a ténylegesen ellátandó feladatra, folyamatra, szolgáltatásra irányuljanak, olyanokra, amelyek alakulása ténylegesen függ az adott költségvetési szerv munkájától.
- **Szintbeli szinergia:** azonos tevékenységet ellátó szervezetek esetében, ha egy adott mérőszám, indikátor tartalma ugyanaz is, nem biztos, hogy önmagában alkalmas lehet pl. egy regionális feladatot ellátó intézmény és egy országos ellátási feladatokra „szakosodott” intézmény ellátási mutatóinak összehasonlítására és azokból következtetések levonására.
- **Észszerűség (racionalitás):** a mérés költsége és haszna legyen arányban.
- **Komplexitás:** lehetőleg a különböző szintű, különböző szervezeti alapokon nyugvó és eltérő érdekeltégű rendszerek, szervek mutatói egészítsék ki egymást, annak érdekében, hogy egy hiteles össz- államháztartási ágazati vélemény kerülhessen kialakításra.

2.3. ELLENŐRZÉSI KOCKÁZATOK KEZELÉSE

A kockázatok beazonosításának és az ellenőrzésre gyakorolt hatásuk értékelésének végig kell kísérniük az ellenőrzés folyamatát. Az ellenőrzési kockázat kezelése segítségével megelőzhető, hogy az ellenőrzés helytelen vagy hiányos ellenőrzési megállapításokat, következtetéseket és ajánlásokat, javaslatokat tegyen, megelőzhető a nem objektív információ jelentésben szerepeltetése, és elkerülhető a hozzáadott érték létrehozását nem eredményező ellenőrzési tevékenység.

Az ellenőrzési kockázat aktív kezelése magában foglalja a következőket:

- a tervezett munka lehetséges vagy ismert kockázatainak előrejelzése;
- az ellenőrzési tervfeladatok és az ellenőrzés módszerének kiválasztása során az ellenőrzési kockázatok kezelésére szolgáló ellenőrzési megközelítés kidolgozása;
- annak dokumentálása, hogy ezek a kockázatok miként kezelhetők;
- a megfelelő hozzáférés biztosítása a pontos, megbízható és releváns, jó minőségű információkhoz;
- a rendelkezésre álló információk és az alternatív nézőpontok figyelembevétele az ellenőrzés lefolytatása során.

2.4. EVALVÁCIÓS (ÉRTÉKELŐ TÍPUSÚ) TELJESÍTMÉNY-ELLENŐRZÉS

Az evalvációs (értékelő típusú) teljesítmény-ellenőrzések során az intézmények működésén, a beruházások vagy projektek eredményességén és hatékonyságán túlmenően értékelésre kerül annak társadalmi hasznossága, hasznosulása, célszerűsége is.

Az evalvációs módszerek kiválasztásának fő szempontja, hogy az érintettek közvetlen megkeresésével az evalváció feltárja és mérlegelje a pozitív és negatív hatásokat, garantálva a Számvevőszék tárgyilagosságát és indikációinak, javaslatainak megbízhatóságát.

Az érintettek közvetlen megkeresése történhet:

- a személyes adatfelvétel;
- a telefonos adatfelvétel;
- az online adatfelvétel;
- a mélyinterjú;
- és a fókuszcsoportos kutatás módszereivel.

3. A TELJESÍTMÉNY-ELLENŐRZÉS LEFOLYTATÁSA

3.1. AZ ELLENŐRZÉST VÉGZŐ SZEMÉLY FELADATAI

Az ellenőrzést végző személynek meg kell ismernie az ellenőrzött szervezet működésére, gazdálkodására vonatkozó külső és belső szabályozási környezetet: jogszabályok, közjogi szervezetszabályozó eszközök (normatív utasítások, normatív határozat), a szervezet egyéb belső szabályzatai (amely a belső kontrollkörnyezet része). Az ellenőrzés lefolytatásához szükséges mértékben ismerni kell a szervezet tevékenységének, az ellátott (köz)feladatoknak a szakmai jellemzőit is a jogi, a pénzügyi és a gazdálkodási szempontok mellett. Az ellenőrzött szervezet megismerése az ellenőrzés előkészítése és végrehajtása során folyamatos, az ellenőrzést végző személy tudomására jutó információkat az előkészítés során megbecsült lényegességre tekintettel kell figyelembe venni.

Az ellenőrzést végző személy az ellenőrzési programban meghatározott feladatokat:

- a fókuszkérdések és az alkérdések teljes körére választ adó megállapítások megfogalmazásával,
- az ellenőrzési programban meghatározott módszer alapján minden vonatkozó feladat végrehajtásával, és
- az ellenőrzési kérdésekre adott válaszokhoz kapcsolódó dokumentumoknak (kritériumok, bizonyítékok, egyéb) az ellenőrzési dokumentációban való rögzítésével végzi el.

3.2. A CSALÁS ÉS A KORRUPCIÓ KOCKÁZATÁNAK MEGÍTÉLÉSE A TELJESÍTMÉNY-ELLENŐRZÉS SORÁN

A számvevőnek azonosítania és értékelnie kell az ellenőrzési célok szempontjából releváns csalás kockázatát.

3.3. SZAKMAI MEGÍTÉLÉS ÉS SZAKMAI SZKEPTICIZMUS

A számvevő munkáját a szakmai megítélés és szakmai szkepticizmus követelményének megfelelően, a különféle szempontokat, érveket mérlegelve, nyílt hozzáállással, de elfogulatlanul, objektíven végzi.

A szakmai megítélés, készségek és tapasztalatok alkalmazását jelenti az ellenőrzés folyamatában. Ez magában foglalja az ellenőrzés során az indokolt gondosság, alaposág gyakorlását, valamint az összes vonatkozó szakmai szabály és etikai elv alkalmazását is.

Szakmai megítélés követelménye alatt az az elvárás fogalmazódik meg, hogy a számvevő tapasztalatát, képzettségét felhasználva legjobb tudása szerint végezze tevékenységét.

Szakmai megítélés szükséges az ellenőrzés alatt az ellenőrzési kockázat beazonosításához, annak megítéléséhez, hogy melyik ellenőrzési bizonyíték releváns, valamint a következtetések levonásához.

A számvevő felméri a dokumentumok forrásainak megbízhatóságát, több szempontból vizsgál, képes megváltoztatni előzetesen kialakított véleményét, az ellenőrzés folyamán – indokolt esetben - megkérdőjelezi az ellenőrzési bizonyíték megfelelőségét és elegendőségét, személyes preferenciáit kizárja, folyamatosan kritikai megközelítést alkalmaz, és racionális megállapítást tesz.

3.4. ELLENŐRZÉSI BIZONYÍTÉKOK ÉRTÉKELÉSE

Szakmailag megalapozott döntés szükséges annak megállapításához, hogy a bizonyítékok mennyisége és minősége lehetővé teszi-e az ellenőrzés kérdéseinek megalapozott megválaszolását.

3.5. KÖVETKEZTETÉSEK

A következtetések az ellenőrzés céljával összefüggésben az ellenőrzés tárgyára vonatkozóan az ellenőrzés szempontjaira (fókuszkérdéseire) választ adva tárják fel a tények és a meghatározott ellenőrzési kritériumok eltérésének lehetséges okait és hatásait.

Ellenőrzési következtetésre az alábbi elemek vizsgálatával jutunk:

- kritériumok;
- feltárt tények (ellenőrzési bizonyítékok alapján);
- okok;
- hatások.

Hatások vizsgálatánál meg kell különböztetni a tényleges és a lehetséges hatást. A tényleges hatások alátámasztják az intézkedések megtételének szükségességét. A lehetséges hatásokat óvatosan kell becsülni. Körültekintően kell megvizsgálni az okok és a hatások összefüggéseit, és figyelembe kell venni külső tényezők szerepét is.

3.6. JELENTÉS KÉSZÍTÉSE

A teljesítmény-ellenőrzésről számvevőszéki jelentést kell készíteni, amely

- minden lényeges információra kiterjed, logikus és egyértelmű kapcsolatot teremt az ellenőrzési célja(i) és/vagy az ellenőrzési kérdések, az ellenőrzési kritériumok, az ellenőrzési megállapítások, a következtetések és a javaslatok között;
- megbízható, bizonyítékkal alátámasztott, az ellenőrzési megállapításokat meggyőzően, mindent releváns érv bemutatásával, pontosan fogalmazza meg, továbbá pontossága biztosítja a jelentések hitelességét és megbízhatóságát.
- időszerű;
- részleghajlástól mentes.

Az ellenőrzési jelentésben meg kell határozni az ellenőrzési kritériumokat és azok forrásait. A jelentésben biztosítani kell, hogy az ellenőrzési megállapítások egyértelműen adjanak választ az ellenőrzési célokra és/vagy kérdésekre, illetve magyarázatot

tartalmazzanak abban az esetben, ha az ellenőrzés céljára vagy kérdésére válasz nem fogalmazható meg.

3.7. ÉSZREVÉTELEK

Az ÁSZ törvény rendelkezéseivel összhangban az ellenőrzött szervezet számára lehetőséget kell biztosítani, hogy észrevételeket tegyen az ellenőrzés megállapításaira, javaslataira és ajánlásaira a számvevőszéki ellenőrzési jelentés nyilvánosságra hozatala előtt.

A beérkezett összes észrevételt dokumentálni és mérlegelni szükséges. Ha az észrevétel új információt tartalmaz, dönteni kell a jelentéstervezet módosításának szükségességéről.