

4. FEJEZET

Az államháztartási ellenőrzés központi kormányzati szintű intézményei hazánkban

Csűrös Gabriella³⁸

Eset

„Milliók bírságokat szabhat ki az ÁSZ a pártokra?!” 2017 decemberétől számos internetes portálon az alábbi és hasonló megjegyzéseket olvashattunk.

Az Állami Számvevőszék a 2018. évi választásokat megelőző évben egyes ellenzéki pártok és költségvetési támogatásban részesülő pártalapítványok gazdálkodását is ellenőrizte. Az egyik pártot azért is vizsgálta, mert az ÁSZ hatósági jelzést kapott arról, hogy a piaci árnál sokkal kedvezőbbben („a gazdasági társaságok hirdetési listaáraitól jelentősen elmaradó egységárak” mellett) kötött szerződéseket.

Volt olyan párt, amelyik nem tett eleget a számvevőszéki ellenőrzés lefolytatásához szükséges törvény szerinti adatszolgáltatási kötelezettségének, ezzel pedig akadályozta az ellenőrzés lefolytatását.

Az ÁSZ több esetben is „büntetett”, volt, hogy „több százmillió bírságot” szabott ki. Emellett a Számvevőszék ügyészséghez is fordult, amely nyomozni kezdett.

Kapcsolódó kérdések

- Speciális-e a közpénzekkel való gazdálkodás ellenőrzésének szabályozása a pártok esetében?
- Hol érhetjük el az ÁSZ ellenőrzéseivel kapcsolatban a hiteles adatokat?

³⁸ Csűrös Gabriella egyetemi adjunktus, DE ÁJK Pénzügyi Jog és Közmenedzsment Tanszék.

4.1. Az államháztartási ellenőrzés célja, sajátossága

Minden piaci és közpolitikai mechanizmusnak szerves része kell, hogy legyen az ellenőrzés, a kontroll. A piaci viszonyok között működő szervezetek vezetésének egyik fontos összetevője az ellenőrzés. Fayol (NYIKOS 1994, 505), a vezetéselemélet egyik klasszikusa szerint a piaci mechanizmusokra alapozva az ellenőrzés lényege a működés javítását, optimalizálását szolgáló visszacsatolás. Az ellenőrzéshez képest a gazdálkodás ellenőrzése, az ún. *pénzügyi ellenőrzés* speciális jellemzőkkel bír. A pénzügyi (gazdasági) ellenőrzés alatt olyan vizsgálatokat érthetünk, amelyek az ellenőrzött szerv gazdálkodásának szabályszerűségét, illetve az ellenőrzött szervezet működésének, feladatellátásának gazdaságosságát, hatékonyságát, célszerűségét és eredményességét minősítik.

A költségvetési szervek közfeladat-ellátása, közszükséglet-kielégítése során szintén szükséges a működés, gazdálkodás ellenőrzése, amely sajátos célt is szolgál: a közpénzekkel, közvagyonnal való gazdálkodás átláthatóságát, elszámoltathatóságát, a közérdek védelmét. A költségvetési szervek gazdálkodásának kontrollját az államháztartási ellenőrzés keretében biztosítják.³⁹ A jelenleg hatályos magyar szabályozás értelmében az államháztartási ellenőrzés célja a közpénzekkel és közvagyonnal való gazdálkodás ellenőrzése a szabályszerű, gazdaságos, hatékony és eredményes gazdálkodás, valamint a beszámolási és adatszolgáltatási kötelezettségek szabályszerű teljesítésének biztosítása.⁴⁰

4.2. Fogalmi alapok: meghatározások és elhatárolások, rendszerezés

Az államháztartási ellenőrzés kapcsán számos csoportosítási lehetőséggel találkozhatunk. Beszélhetünk külső és belső ellenőrzésről. Fontos, hogy egymástól különbözik az ellenőrzés és a kontroll fogalma, továbbá – különösen a közigazgatási tudomány területén – egymástól elhatárolandók az irányítási, felügyeleti, valamint az ellenőrzési jogosítványok⁴¹ (még ha van is köztük átfedés).

³⁹ Az államháztartási ellenőrzés fejlődéstörténetét lásd: LENTNER 2017a, 2017b, 2018.

⁴⁰ 2011. évi CXCV. törvény (a továbbiakban: Áht.) 61. § (1) bek.

⁴¹ Ezekről részletesebben lásd: ÁRVA–BALÁZS–BARTA–VESZPRÉMI 2018, 248–257, 2010. évi XLIII. törvény.

A hatályos magyar szabályozás alapján az államháztartási ellenőrzés intézményrendszerének három pillére van:

- külső, független ellenőrzés;
- kormányzati szintű ellenőrzés;
- az államháztartás belső kontrollrendszere (szervezeti szintű ellenőrzés).

Hogyan lehet a fenti fogalmakat a jelenlegi magyar szabályozással összhangban értelmezni?

A *külső ellenőrzés* a törvényhozó államhatalmi ágnek, az Országgyűlésnek alárendelten végzi ellenőrzését, s egyben a hatalommegosztás érvényesülésének fontos eszköze. Tevékenysége a közpénzek felhasználását, a közvagyonnal való gazdálkodást végző, végrehajtó kormányzati szervektől független. A kormányzati szintű ellenőrzés a végrehajtó hatalmi ágnek alárendelten működik, így tevékenysége attól már nem független. Ha az államhatalmi ágak rendszerében vizsgáljuk, akkor tehát ezt is nevezhetjük ún. belső ellenőrzésnek, mert a végrehajtó hatalmi ágnek alárendelt, azon belüli szerv végzi az ellenőrzést. Az államháztartás belső kontrollrendszere pedig már a költségvetési szervek szintjén megvalósuló, a költségvetési szerv vezetője által kialakított és működtetett kontroll, amelynek részét képezi a belső ellenőrzés. A *belső ellenőrzésnek* tehát két értelmezési tartománya lehet: tágabb értelemben lefedi a végrehajtó hatalmi ághoz tartozó szervek által végzett ellenőrzést (amelynek ellentétpárja a kizárólag a törvényhozó hatalmi ágnek alárendelt szervek, intézmények által végzett külső ellenőrzés), szűkebb értelemben pedig a költségvetési szerv vezetője által kialakított, működtetett, kizárólag neki alárendelten ellenőrzést végző személyt vagy szervezetet értjük alatta. A jelenleg hatályos államháztartási szabályozás hazánkban a belső ellenőrzés alatt kizárólag az utóbbit érti. Megemlíthető a *felügyeleti ellenőrzés* is, amely a költségvetési szervek hierarchikus viszonyára vezethető vissza. Azon költségvetési szervek ugyanis, amelyek irányítása, felügyelete alá tartozik más költségvetési szerv, illetve szervek, azok jogosultak a nekik alárendelt szervek gazdálkodására vonatkozóan is ellenőrzést végezni. A felügyeleti ellenőrzés így megvalósulhat a törvényhozó, valamint a végrehajtó hatalmi ághoz tartozó költségvetési szervek vonatkozásában is. Előbbi felügyeleti ellenőrzésre példa, hogy az ÁSZ elnöke ellenőrizheti az ÁSZ megyei szerveinek gazdálkodását, utóbbira példa egy egyetem, amelyet ellenőrizhet az irányításáért felelős miniszter és a kormány is. Az államháztartás belső *kontrollrendszere* komplex szervezetirányítási eszköz, magában foglal

ellenőrzési funkciókat is. Olyan eljárások összessége, amelyet a kockázatok kezelése és tárgyilagos bizonyosság megszerzése érdekében alakítanak ki, és a jogszabályban, egyéb dokumentumokban (pl. módszertani útmutató), illetve a költségvetési szerv vezetője által meghatározott célok megvalósítását szolgálja.

A költségvetési ellenőrzést különböző aspektusból vizsgálhatjuk, *rendszerezhetjük*. A kutatás kiterjedhet az alábbiakra:

- az ellenőrzés alanya: az ellenőrzést végző személyek és szervek (intézményrendszer);
- az ellenőrzés tárgya: az ellenőrzött személyek, szervezetek köre;
- az ellenőrzés területi dimenziója: az ellenőrzés alanyai mely kormányzati szinten, illetve szinteken jogosultak ellenőrzést végezni;
- az ellenőrzés terjedelme, szempontjai (pl. szabályszerű, gazdaságos, hatékony, eredményes, célszerű gazdálkodás);
- az ellenőrzés folyamata;
- az ellenőrzés következményei: az ellenőrző szerv által alkalmazható eszközök, amennyiben az ellenőrző szerv az ellenőrzés során szabálysértést, rendellenességet észlel.⁴²

4.3. A központi költségvetési szervek államháztartási ellenőrzése hazánkban

Az államháztartási ellenőrzést végző személyek és szervek hazai rendszerének (ellenőrzés alanyának) a bemutatását az ellenőrzés tárgyára, szempontjaira és folyamatára figyelemmel végezzük, különös tekintettel az alkalmazható jogkövetkezményekre. Ezek alapján az államháztartási ellenőrzés – a hatályos szabályozás szerinti – három pillérét vizsgáljuk, viszont csak az államháztartás központi alrendszerének intézményeire tekintettel.

Az államháztartás legfőbb külső ellenőrző szerve az Állami Számvévőszék. Hazánkban emellett a független államháztartási ellenőrzés szereplőjeként nevesíthetjük a könyvvizsgálót és a Költségvetési Tanácsot is.⁴³

⁴² Vö.: ERDŐS 2015, 6–7.

⁴³ Az Áht. 61. § (2) bek. 2015. évi módosítása a Magyar Államkincstárát is bizonyos esetekben a külső ellenőrzés intézményeként nevesíti, noha a MÁK egyértelműen a kormány, így a végrehajtó államhatalmi ág alá tartozik, teoretikusan ezért a kormányzati szintű (belső) ellenőrzés intézménye.

A magyar államháztartási ellenőrzés második pillére a kormányzati szintű ellenőrzés, amely három szerv hatáskörébe tartozik: a Kormányzati Ellenőrzési Hivatal (KEHI), az Európai Támogatásokat Auditáló Főigazgatóság (EUTAF), valamint a Magyar Államkincstár (MÁK). Emellett a költségvetési (fő)felügyelő a kormányzati szinten működtetett ellenőrzés egyik sajátos szereplője hazánkban. A kormányzati ellenőrzés az ellenőrzött szerv szervezetétől függetlenül, de a mindenkorinak kormányának alárendelten, a kormányzati preferenciáikra is tekintettel működik. A hatályos szabályozás értelmében⁴⁴ elsősorban a közpénzek felhasználását, a nemzeti vagyonnal való gazdálkodást, annak megóvását, a közfeladatok gazdaságos, hatékony és eredményes ellátását vizsgáló tényfeltáró, következtetéseket levonó és javaslatokat megfogalmazó ellenőrzési és tanácsadó tevékenység.

Az államháztartási ellenőrzés harmadik pillérének, a szervezeti szinten megvalósuló belső kontrollrendszernek (azon belül a monitoring-rendszernek) szerves része a belső ellenőrzés, amelyet elláthat egy személy, de felállíthatnak rá egy belső ellenőrzési egységet is.

4.1. táblázat

Az államháztartási ellenőrzés intézményei hazánkban

Az ellenőrzés területi dimenziója	Külső, független államháztartási ellenőrzés	Kormányzati szintű ellenőrzés	Az államháztartás belső kontrollrendszere, felügyeleti, szervezeti szintű ellenőrzés
Központi kormányzati alárend-szer	– ÁSZ – Költségvetési Tanács – könyvvizsgáló	– KEHI – EUTAF – MÁK – költségvetési (fő) felügyelő	– az államháztartás belső kontroll-rendszere
Helyi önkormányzatok	– ÁSZ – könyvvizsgálat	– KEHI – EUTAF – MÁK	– az államháztartás belső kontroll-rendszere – önkormányzati biztos*

* Erről lásd: Áht. 71. §

Forrás: saját szerkesztés

⁴⁴ 355/2011. (XII. 30.) Korm. rendelet 5. §.

4.4. Panoráma: egyéb közpénzeket ellenőrző szervek

A közpénzekkel, közvagyonnal való gazdálkodás ellenőrzésének tágabb rendszerébe illeszkednek más szervezetek is. Így például az *uniós közpénzek felhasználását* nemcsak tagállami szinten, hanem uniós kormányzati szinten is ellenőrzik. Ennek független szerve az Európai Számvevőszék, emellett az uniós költségvetés végrehajtásáért is felelős Európai Bizottság belső ellenőrzést folytat, elkülönült szervezeti egysége az Európai Csalás Elleni Hivatal (European Anti-Fraud Office, OLAF), alapvető célja pedig az EU pénzügyi érdekeit károsító jogellenes tevékenységek feltárása.⁴⁵

A közpénzből nyújtott, ún. állami támogatások ellenőrzése is kiemelt cél az uniós versenyjogi szabályokra tekintettel. Uniós szinten az Európai Bizottság rendelkezik kapcsolódó jogkörökkel, tagállami szinten hazánkban a Támogatásokat Vizsgáló Iroda (TVI). A TVI az állami támogatást tartalmazó tervezetek, pályázati kiírások uniós állami támogatási szabályokkal való összeegyeztethetőségét vizsgálja, engedélyezi a de minimis és a csoportmentességi rendeletek hatálya alá tartozó intézkedéseket stb.⁴⁶ A Magyar Államkincstár kapcsolódó feladat-, hatásköre, hogy monitoringrendszerrel működtet a költségvetési és a csekély összegű támogatásokról.⁴⁷

Végül az állam alapvető érdeke, hogy közbevételeiből elláthassa a közfeladatokat, kielégíthesse a közszükségleteket (NAGY 2012, 339–350). A közhatalmi (tipikusan adó-) fizetési kötelezettségek teljesülését pedig az adóhatóságok ellenőrzik, amely központi szinten a Nemzeti Adó- és Vámhivatal, helyi szinten a jegyző. Az adóhatóságok ellenőrző tevékenysége is elősegíti, hogy rendelkezésre álljon közbevételek, megvalósulhasson a közpénzekkel, közvagyonnal való gazdálkodás.

⁴⁵ Az EU pénzügyi érdekeinek védelméről lásd: HALÁSZ 2018, 215–285.

⁴⁶ 37/2011. (III. 22.) Korm. rendelet, <http://tvi.kormany.hu> (Letöltve: 2018. 06. 12.)

⁴⁷ Áht. 56/B. §.

4.5. A külső, független államháztartási ellenőrzés intézményei

4.5.1. Az Állami Számvevőszék

Az Állami Számvevőszékre vonatkozó szabályokat az Alaptörvény 43. cikke, továbbá sarkalatos törvények, az államháztartásról szóló és az Állami Számvevőszékről szóló 2011. évi LXVI. törvény határozza meg. Az Állami Számvevőszék (ÁSZ) központi költségvetési szerv, székhelye Budapest, dekoncentrált szervezeti egységei minden megyében működnek.

Az ÁSZ az államháztartási külső ellenőrzés legfőbb intézménye, mely a hazai törvényi előírásoknak megfelelően, az Országgyűlésnek alárendelten végzi tevékenységét, tekintettel az INTOSAI által kidolgozott irányelvekre, egyéb dokumentumokra is.⁴⁸

Az ÁSZ *függetlenségét* több oldalról is biztosította a jogalkotó. A személyi függetlenség garanciái a vezető személy(ek) megválasztására, illetve kinevezésére, megbízatásának időtartamára, összeférhetlenségi szabályok megállapítására vonatkoznak általában. Az ÁSZ esetében ez az alábbiak szerint alakul: elnökét az Országgyűlés az országgyűlési képviselők kétharmadának szavazatával 12 évre választja meg, így az ÁSZ elnöke a leghosszabb időre, minősített többséggel megválasztott közhatalmi tisztség (három kormányzati ciklust is átfog), amelyhez mentelmi jog is társul, ezek által is biztosítva a kormánytól való függetlenséget. Az alelnököt az elnök nevezi ki 12 évre. Nem lehet elnök, alelnök, aki a megválasztását megelőző négy évben a kormány tagja volt vagy bármely párt országos szervezetében választott vezetői tisztséget töltött be.⁴⁹ Emellett az ÁSZ esetében további szigorú összeférhetlenségi szabályok érvényesülnek valamennyi alkalmazott, így a vezetők és

⁴⁸ Az INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) a legfőbb ellenőrző intézmények nemzetközi szakmai szervezete. Tagjai azon országok számvevőszékei, amelyek vagy az Egyesült Nemzetek Szervezetének, vagy az ENSZ valamely szakosított szervezetének tagjai. 1953-ban jött létre, hazánk legfőbb ellenőrző szerve 1968 óta tagja, mára több mint 180 tagot számlál. A szervezet küldetése a szakmai segítségnyújtás, fejlesztés, tapasztalatcsere ösztönzése, valamint ellátja a tagszámvevőszékek nemzetközi közösségben való képviseletét.

⁴⁹ 2011. évi LXVI. törvény 9. § (2) bek., 14. § (2) bek. Kérdésként merülhet fel, hogy elégséges-e, ha csak az országos szervezet választott vezető tisztségviselői vannak kizárva ezen közhatalmi tisztség betöltéséből.

a számvevők vonatkozásában is (pl. pozíciójuk összeegyeztethetetlen minden olyan szervezetenél betöltött tisztséggel, amely az államháztartás valamelyik alrendszeréből támogatásban részesül, és nem lehetnek tagjai az Országgyűlésnek, önkormányzati képviselő-testületnek sem).⁵⁰ A szervezeti, működési függetlenség elemei az intézmény más szervekhez való viszonyára, szabályozására vonatkoznak, ideértve az intézmény tekintetében a felettes szerv létét, annak hatáskörét is. Az alkotmányos jogállású ÁSZ szervezeti függetlenségét az biztosítja, hogy csak az Országgyűlésnek, illetve a törvényeknek van alárendelve, más szervtől nem kérhet és nem fogadhat el utasítást. Pénzügyi függetlenségének egyik biztosítója, hogy speciális jogállású fejezet a központi költségvetésben,⁵¹ továbbá költségvetését úgy kell megállapítani, hogy az ne legyen kevesebb az előző évi központi költségvetésben rögzített összegnél. Gazdálkodását tehát a költségvetési gazdálkodás keretei között (!) nagy fokú önállóság jellemzi.

Az Állami Számvevőszék alapvetően ellenőrző szerv, de *tevékenységi köre* ennél kiterjedtebb, így például véleményez, értékeli, tanácsadói funkciót is ellát (többek között véleményezi a központi költségvetésről szóló törvényjavaslat megalapozottságát és az államháztartás működési rendjéről szóló jogszabálytervezeteket, értékeli az államháztartás belső kontrollrendszerének működését, továbbá elemzéseket és tanulmányokat készít, és ezek rendelkezésre bocsátásával segíti a Költségvetési Tanácsot⁵² munkájában).

Az ÁSZ az államháztartás mindkét alrendszerében ellenőrzi a közpénzekkel és a közvagyonnal való gazdálkodást, ezáltal valamennyi államháztartási szereplőt és az állami tulajdonban lévő gazdasági társaságokat is ellenőrizheti. Emellett magánszektorbeli szereplőket (nonprofit és gazdálkodó szervezeteket) is ellenőrizhet, ha közfeladat ellátásához kapcsolódóan közpénzekkel, illetve közvagyonnal gazdálkodnak. Az *ellenőrzés tárgya* tehát kiterjedt, amit igazol az ÁSZ által ellenőrizhető intézmények, valamint az ellenőrzött aktusok széles köre is (például ellenőrzi az adóhatóságok adóztatási és egyéb bevételszerző tevékenységét is).

⁵⁰ 2011. évi LXVI. törvény 18. §.

⁵¹ Az Állami Számvevőszék a költségvetésére vonatkozó javaslatát és a költségvetésének végrehajtásáról szóló beszámolóját maga állítja össze, és azt a kormány változtatás nélkül terjeszti be a központi költségvetésről, illetve az annak végrehajtásáról szóló törvényjavaslat részeként az Országgyűlésnek [2011. évi LXVI. törvény 2. § (2) bek.].

⁵² Az Állami Számvevőszék elnöke tagja a Költségvetési Tanácsnak.

Az Állami Számvevőszék munkája alapulhat jogszabályi előíráson. Ezek az ÁSZ-törvény által meghatározott *kötelező ellenőrzési témák és a kötelező ellenőrzés esetei*. Előbbire példa az államháztartásból nyújtott támogatások, ingyenesen juttatott vagyon felhasználásának ellenőrzése, a központi költségvetésről szóló törvényjavaslat megalapozottságának véleményezése, a központi költségvetés végrehajtásáról készített zárszámadás ellenőrzése. Kötelező ellenőrzést lefolytatnia az Országgyűlés döntése alapján. Nem kötelező, azaz mérlegelési jogával élve ellenőrzést végezhet az ÁSZ a kormány és olyan nemzetközi szervezet (fel)kérésére, amelynek hazánk tagja. A feladat-, hatásköri listáján belül a nem kötelező ellenőrzési témákat pedig kockázatelemzés alapján választja ki az ÁSZ.

Az *ellenőrzés szempontjai* is kiterjedtek és megfelelnek az INTOSAI által meghatározott standardoknak. Ellenőrzését nemcsak szabályszerűségi, hanem gazdaságossági, hatékonysági, célszerűségi és eredményességi szempontok alapján is végzi, azaz ún. teljesítmény-ellenőrzést, értékelést is végezhet. Emellett az átfogó ellenőrzés keretében az államháztartási ellenőrzés harmadik pillérét, az államháztartás belső kontrollrendszerének megfelelő működését is értékeli, azok kapcsán javaslatot fogalmazhat meg. A működésük, gazdálkodásuk önállósága miatt nagyobb autonómiával rendelkező szervezetek, funkciók (hazánk esetében pl. az MNB, az egyház, a pártok, a nemzetbiztonsági szolgálatok egyes működési költségkeretei) esetében a jogalkotó korlátozza az ÁSZ ellenőrzési jogkörét, csak törvényességi, illetve szabályszerűségi szempontok alapján kerülhet sor ÁSZ-ellenőrzésre.⁵³

A számvevőszéki *ellenőrzés következményei* az alábbiak szerint foglalkoznak össze. Az Állami Számvevőszék az általa végzett ellenőrzésekről *jelentést* készít, amely fő szabály szerint nyilvános. Többek között jogszabálysértő gyakorlat feltárása esetén *figyelemfelhívó levéllel* fordulhat az ellenőrzött szerv vezetőjéhez, aki az abban foglaltakat köteles elbírálni, a megfelelő intézkedéseket megtenni, azokról az ÁSZ elnökét értesíteni. Emellett, ha rendeltetésellenes vagy pazarló felhasználást, illetve a pénzeszközök kezelésére vonatkozó szabályok súlyos megsértésével történő károkozást, ennek veszélyét állapítja meg, a kár megelőzése, illetve enyhítése érdekében az Állami Számvevőszék elnöke az illetékes hatósághoz, szervezethez fordulhat az alábbi, ún. *vagyonmegóvási intézkedések* érdekében:

⁵³ 2011. évi LXVI. törvény 5. § (10), (11) bek.

- a) a munkabérek folyósításának kivételével az előirányzat-felhasználási keret zárolása;
- b) az államháztartás valamelyik alrendszeréből nyújtott támogatások folyósításának felfüggesztése;
- c) a személyi jövedelemadó 1%-ából történő felajánlásokból való részesedés lehetőségének felfüggesztése;
- d) bűncselekmény elkövetésének gyanúja esetén az ellenőrzött szervezet tulajdonában vagy kezelésében lévő, az államháztartási vagyont körebe tartozó vagyonelem tekintetében zár alá vétel elrendelése.

A vagyonmegóvási intézkedések köre kiterjedt, hiszen a költségvetési szervek előirányzatai mellett az államháztartás bármelyik alrendszeréből támogatásban részesülő személy, szervezet támogatásai és a nonprofit szervezetek részére felajánlható 1%-os szja is korlátozás tárgya lehet. Emellett azon különleges jogkörrel is bír, hogy a vagyon zár alá vételét kezdeményezze bűncselekmény gyanúja esetén, amiről az új Be. értelmében a bíróság, ügyészség és a nyomozó hatóság is rendelkezhet.⁵⁴ A megkeresett hatóság (pl. MÁK) a feltételek fennállása esetén köteles a szükséges intézkedéseket megtenni, és erről az Állami Számvevőszék elnökét 15 napon belül írásban értesíteni.

Emellett az Állami Számvevőszéknek *szignalizációs* funkciója is van, azaz ha az ellenőrzés során bűncselekmény gyanúját állapítja meg, megállapításait köteles az illetékes hatósággal haladéktalanul közölni, egyéb jogellenes cselekmény esetén pedig a felelősség tisztázását, érvényesítését kezdeményezheti. A megkeresett szervezet az eljárás megindításával kapcsolatos álláspontjáról és az eljárás eredményéről is köteles tájékoztatni az Állami Számvevőszéket. Amennyiben adott ügy jellege, súlya indokolja, az ÁSZ elnöke kezdeményezheti, hogy az *Országgyűlés illetékes bizottsága tárgyalja meg* a jelentést, hallgassa meg az ellenőrzött szervezet vezetőjét.

Az ellenőrzés lefolytatása során az ellenőrzött szervezetnek közreműködési és intézkedési kötelezettsége van. A *közreműködési kötelezettség* keretében például köteles az ellenőrzött szerv alkalmazottja a kért felvilágosítást, tájékoztatást megadni, a helyiségekbe való belépést és az iratokba való betekintést biztosítani stb. Ha nem vagy késedelmesen teljesíti a közreműködési kötelezettségét a szerv, az ÁSZ jogosult kezdeményezni

⁵⁴ 2017. évi XC. törvény 327. § (1) bek.

az ellenőrzött szervezet vezetőjével szemben a büntető- vagy fegyelmi eljárás megindítását, valamint a vagyonmegóvási intézkedések közül a *b)* és *c)* pontban szereplőket.⁵⁵ Az ellenőrzött szervezet vezetőjének *intézkedési kötelezettsége* pedig az ellenőrzés megállapításait tartalmazó ÁSZ-jelentésre tekintettel áll fenn. Amennyiben az ellenőrzött szervezet vezetője nem készít vagy nem megfelelő intézkedési tervet készít, az ÁSZ elnöke a közreműködési kötelezettségnél alkalmazható intézkedéseket kezdeményezhet.

A fentiek alapján látható, hogy az Állami Számvevőszék mivel nem hatóság, hanem hivatali szerv, kötelező erejű aktusokat nem hozhat, szankciót nem szabhat ki, viszont az új szabályozás eredményeként több, anyagi hátránnyal járó intézkedést kezdeményezhet. Mivel az Országgyűlés ellenőrző szerve, az ellenőrzött szervezetek, személyek köre (az ellenőrzés tárgya) az ÁSZ esetében a legkiterjedtebb hazánkban.

4.5.2. A Költségvetési Tanács

A Költségvetési Tanácsra vonatkozó szabályokat Magyarország Alaptörvényének 44. cikke, valamint a Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló törvény (Gst.) tartalmazza.

A Költségvetési Tanács a központi költségvetéshez kapcsolódó *független* ellenőrző szerv, felállítására hazánk 2008. évi nemzetközi hitelfelvételekor került sor,⁵⁶ reagálva a nemzetközi elvárásokra is. A 2010. évi kormányváltást követően megszűnt a munkaszervezete, viszont megerősítették feladat-, hatáskörét, a költségvetési döntéshozatal során vétőjoggal ruházták fel. A Költségvetési Tanács egy háromtagú, budapesti székhelyű központi költségvetési szerv, külön munkaszervezet nélkül.⁵⁷ Tagjai a Költségvetési Tanács elnöke, a Magyar Nemzeti Bank elnöke és az Állami Számvevőszék elnöke. A Költségvetési Tanács elnökét a köztársasági elnök nevezi ki hat évre, akivel szemben a jogalkotó szintén szakmai elvárásokat, összeférhetlenségi és együttalkalmazási korlátokat állít fel. A Költségvetési Tanács tehát több államhatalmi ághoz is kapcsolódik, így

⁵⁵ 2011. évi LXVI. törvény 28. § (5) bek., 33. § (3) bek.

⁵⁶ A 2008. évi LXXV. törvény 7–16. §-ai rendelkeztek a Költségvetési Tanácsról.

⁵⁷ Az Állami Számvevőszék és a Magyar Nemzeti Bank a tanács tagjainak feladatait elemzéseknek és megállapításoknak a tanács rendelkezésére bocsátásával segíti.

a törvényhozáshoz (ÁSZ), valamint az autonómiájukra, függetlenségükre tekintettel a kvázi államhatalmi ágaknak nevezett köztársasági elnökhöz és az MNB-hez. A tanács tagjai önállóan alakítják ki véleményüket, álláspontjuk képviselésében egymástól függetlenek. A tanács és annak tagjaként eljáró személy által képviselt álláspont, meghozott döntés az Állami Számvevőszék elnökét és a Magyar Nemzeti Bank elnökét elnöki feladatainak ellátása során nem köti.

A Költségvetési Tanács fontosabb *feladat-, hatáskörei* az alábbiak:

- az államadósság-szabályra tekintettel véleményt nyilvánít a központi költségvetésről szóló törvény tervezetéről, a költségvetési törvény meghozatalakor dönt az előzetes hozzájárulásról, valamint félévente véleményt nyilvánít a központi költségvetésről szóló törvény végrehajtásának helyzetéről és az államadósság várható alakulásáról;
- véleményt nyilváníthat a központi költségvetésről szóló törvényjavaslatban foglaltak megalapozásához szükséges törvénymódosításokat tartalmazó törvényjavaslatokról, továbbá a központi költségvetés tervezésével, végrehajtásával, a közpénzek egyéb módon történő felhasználásával kapcsolatos bármely kérdésről.

A Költségvetési Tanács tevékenységi köre tehát alapvetően a központi költségvetésre orientálódik az államadósság-szabályra⁵⁸ tekintettel, így az önkormányzati alrendszer vonatkozásában nem bír közvetlen hatáskörrel. A tanács eljárásának két *jogkövetkezménye* lehet: a költségvetés előkészítésekor, amennyiben véleményében nem ért egyet a költségvetési törvényjavaslattal, a kormány csupán a javaslat ismételt tárgyalására köteles. Meghatározó jogosítványa viszont, hogy az államadósság-szabály érvényesülése céljából az Országgyűlés csak az előzetes hozzájárulással fogadhatja el a költségvetési törvényt és annak módosítását is. Ezáltal az Országgyűlés egy fontos kérdésben megosztotta törvényalkotási hatáskörét a Költségvetési Tanáccsal, még ha az a vétőjog intézményében (negatív jogalkotásban) manifesztálódik is.

⁵⁸ A Költségvetési Tanács államadósság-szabály érvényesülésében betöltött szerepét lásd: KECSŐ 2012, 417–429.

4.5.3. A könyvvizsgálat

Az államháztartás rendszerében hazánkban kivételesnek mondható a független könyvvizsgáló alkalmazásának kötelezettsége. Azokban az esetekben kötelező a könyvvizsgálat, amikor adott intézmények, alapok a gazdálkodás területén nagyobb önállósággal rendelkeznek, mint általában a költségvetési szervek. További lehetőség a kötelező könyvvizsgálat előírására, ha a szervezeti keretek sajátosak, így például adott állami szerv nem költségvetési szervként, hanem gazdálkodó szervezetként látja el a hatáskörébe tartozó közfeladatokat. Ezek alapján hazánkban kötelező a könyvvizsgálat pénzügyi függetlensége miatt az Állami Számvevőszéknél, alapszerű gazdálkodásuk miatt a pénzügyi alapoknál, 2012-ig pedig az akkor még nagyobb pénzügyi autonómiával rendelkező helyi önkormányzatok is kötelesek voltak bizonyos esetekben könyvvizsgálót alkalmazni. Az állami tulajdonban lévő Magyar Nemzeti Bank Zrt. pedig nemcsak pénzügyi függetlensége miatt, hanem szervezeti (gazdasági társasági) formája miatt is köteles könyvvizsgálót alkalmazni.

4.6. A kormányzati ellenőrzés intézményei

4.6.1. A Kormányzati Ellenőrzési Hivatal

A Kormányzati Ellenőrzési Hivatalt az államháztartásról szóló törvényen kívül a 355/2011. (XII. 30.) Korm. rendelet szabályozza. A budapesti székhelyű, a miniszterelnök irányítása alá tartozó KEHI központi hivatal, elnökét a miniszterelnök nevezi ki és menti fel.

A kormányrendelet értelmében a KEHI *feladat-, hatásköre* kiterjed a kormányzati ellenőrzésre, ehhez kapcsolódóan tanácsadó funkciót is ellát, valamint a minisztériumi belső ellenőrzéseket is támogatja. A minisztériumok és a Miniszterelnöki Kormányiroda belső ellenőrzésének támogatása keretében a hivatal elnöke előzetesen véleményezi a minisztérium éves ellenőrzési tervét, a minisztériumi belső ellenőrzési vezető kinevezését, a belső ellenőrzésre vonatkozó polgári jogi szerződés megkötését stb. A KEHI ezen tevékenysége a kormányzati ellenőrzés (2. pillér) és az államháztartás belső kontrollrendszere (3. pillér) keretében működtetett belső ellenőrzés között teremt kapcsolatot a minisztériumok esetében.

A KEHI *ellenőrzési jogköre* széles, viszont *nem terjed ki* a kormánytól független szervekre, így az Országgyűlés, Köztársasági Elnökség, Alkotmánybíróság, Alapvető Jogok Biztosának Hivatala, Állami Számvevőszék, bíróságok és ügyészségek, Gazdasági Versenyhivatal, Magyar Tudományos Akadémia és a Magyar Művészeti Akadémia költségvetési fejezetébe sorolt költségvetési szervekre, valamint az MNB-re. Emellett a kormányrendelet⁵⁹ értelmében a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (NAV), a rendvédelmi szervek és a Katonai Nemzetbiztonsági Szolgálatok kormányzati ellenőrzését tevékenységük sajátosságainak és a törvényben foglaltaknak megfelelően kell végrehajtani.

Az ellenőrzés tárgya kiterjed többek között az alábbiakra:

- a kormány irányítása vagy felügyelete alá tartozó költségvetési szervek, az ezek által alapított alapítványok, közalapítványok, a kormány irányítása alá tartozó fejezetbe sorolt központi és fejezeti kezelésű előirányzatok, valamint a társadalombiztosítási és az elkülönített állami pénzalapok kormányzati ellenőrzése;
- a kormánydöntések végrehajtásának ellenőrzése;
- egyes állami (de nem önkormányzati) gazdasági társaságok (nemzetgazdasági szempontból kiemelt jelentőségű vagy olyan, amelyben az állam többségi befolyással rendelkezik) ellenőrzése;
- az európai uniós forrásból, az állam nevében kötött nemzetközi szerződés alapján nyújtott támogatások felhasználásának ellenőrzése;
- a gazdálkodó szervezeteknek, civil szervezeteknek nyújtott költségvetési, nemzetközi támogatások, segélyek felhasználásának ellenőrzése;
- működési célú költségvetési támogatás nyújtása esetén a kedvezményezett (legyen az állami vagy önkormányzati szerv, profitorientált vagy bármely nonprofit szerv – így egyház is) működésének és gazdálkodásának ellenőrzése.⁶⁰

A fenti felsorolásból látható, hogy az *ellenőrzés terjedelme* az ellenőrzés tárgya függvényében alakul. A nemzetközi támogatások felhasználásának ellenőrzése nem magától értetődő, hiszen a nemzetközi, uniós támogatások felhasználására felállítottak hazánkban egy önálló intézményt, az EUTAF-ot. Az EUTAF és a KEHI hatáskörátfedésének indoka lehet

⁵⁹ 355/2011. (XII. 30.) Korm. rendelet 7. § (2) bek.

⁶⁰ Áht. 63. §.

– még ha nem is szerencsés a hatáskör duplikálása – a nemzetközi támogatások nemzeti forrásokkal történő kiegészítési kötelezettsége, azaz a társfinanszírozás, illetve az addicionalitás. Fontos hangsúlyozni, hogy míg felhalmozási (fejlesztési, beruházási) célú támogatások esetén csak a támogatás felhasználását ellenőrizheti, addig működési célú támogatás nyújtásakor a működés és gazdálkodás egésze is ellenőrizhető bármely kedvezményezettnél. A helyi önkormányzatok vonatkozásában így a KEHI ellenőrzési jogköre szélesedett, ami, bár az ellenőrzés eredményességét növelheti, az ÁSZ már létező ellenőrzési jogkörére tekintettel felveti az államhatalmi ágak elválasztásának elvét is csorbítható hatáskör-átfedés problematikáját.

Az ellenőrzés kereteit a hivatalnak a kormány által jóváhagyott éves ellenőrzési terve adja, ez alapján végzi ellenőrzését (ettől eltérhet soron kívüli kormányzati ellenőrzés elrendelése esetén, amelyre a kormány döntése és a miniszterelnök utasítása alapján kerülhet sor).⁶¹ Adott *ellenőrzés lefolytatása* az ezek alapján elfogadott ellenőrzési program szerint történik. Azért, hogy az ellenőrzés valós, hiteles és átfogó adatokon alapuljon, a KEHI (továbbá az EUTAF és a belső ellenőr) ellenőrzésekor, felhívás esetén az ellenőrzött szerv köteles teljességi nyilatkozatot tenni, amelyben az ellenőrzött szervezet vezetője igazolja, hogy az ellenőrzött feladattal összefüggő, felelősségi körébe tartozó valamennyi okmányt, információt hiánytalanul az ellenőr rendelkezésére bocsátott.⁶² Emellett már az ÁSZ-nál is fellelhető jogkör, hogy az ellenőrzés során a hivatal megkeresést intézhet szervhez, személyhez, amelynek teljesítése csak akkor tagadható meg, ha az jogszabályba ütközik. Az ellenőrzés eredményeként, a hivatal által készített ellenőrzési jelentés alapján az ellenőrzött szerv vezetője intézkedési tervet köteles készíteni, és azt, valamint a végrehajtott intézkedésekről szóló, tárgyévet követő év január 31-ig elkészített beszámolót köteles a hivatal vezetőjének elküldeni. A KEHI elnöke pedig feladatai teljesítéséről (annak értékeléséről, javaslatairól) évente beszámol a kormánynak.

Az *ellenőrzés következményei* keretében az ÁSZ-hoz hasonlóan a KEHI-t is megilleti 2012. január 1-jétől a *vagyongmegóvási intézkedések kezdeményezésének joga*, így ha ellenőrzése során a közpénzek vagy

⁶¹ 355/2011. (XII. 30.) Korm. rendelet 11. §.

⁶² 355/2011. (XII. 30.) Korm. rendelet 18. § (2) bek. a) pont; az Európai Támogatásokat Auditáló Főigazgatóságról szóló 210/2010. (VI. 30.) Korm. rendelet 8. § (3) bek.

az állami vagyon jogszabálysértő, rendeltetésellenes vagy pazarló felhasználását és ezzel összefüggésben károkozást vagy ennek veszélyét állapítja meg, a kár megelőzése, enyhítése érdekében az illetékes hatósághoz, illetve szervezethez fordulhat különböző intézkedések kezdeményezése céljából. A KEHI az alábbiakat kezdeményezheti:

- a) a munkabérek és az ahhoz kapcsolódó közterhek folyósításának kivételével a kincstárnál vagy hitelintézetnél vezetett fizetési számlák zárolása;
- b) az államháztartás központi alrendszeréből nyújtott költségvetési támogatások folyósításának felfüggesztése;
- c) a személyi jövedelemadó 1%-ából történő felajánlások folyósításának felfüggesztése;
- d) az ellenőrzött szerv, szervezet részére visszatérítendő általános forgalmi adó folyósításának felfüggesztése.

Érdemi különbség az ÁSZ és a KEHI által kezdeményezhető intézkedések között, hogy míg az ÁSZ az államháztartás bármely alrendszeréből nyújtott támogatás folyósításának felfüggesztését kezdeményezheti, addig a KEHI csak a központi alrendszerből nyújtott támogatásokét. Az ÁSZ a személyi jövedelemadó 1%-ából történő felajánlásokból való részesedés lehetőségének felfüggesztését már kezdeményezheti (nem is lehet felajánlani adott szervezet részére), viszont a KEHI azt akadályozhatja már csak meg, hogy az amúgy az szja 1%-ában részesedő szervezet számára a folyósítást függesszék fel. Végül mindkét szerv esetében van olyan jogkör, amely a másik szervnél nem fordul elő (lásd a zár alá vételt és az áfafolyósítás felfüggesztésének kezdeményezését).

Noha az ÁSZ által ellenőrizhető szervek köre kiterjedtebb, fontos megjegyezni, hogy a KEHI hatóságként az Állami Számvevőszék hivatali szervezetéhez képest erősebb szankcionálási jogosítványokkal bír, hiszen a vezetője az ellenőrzéshez kapcsolódó adatszolgáltatási, együttműködési vagy az ellenőrzés végrehajtását elősegítő kötelezettség megszegése esetén az érintett személyt, szervezetet *eljárási bírsággal sújthatja*, ha a kötelezettségzegés felróható módon történt; továbbá *kezdeményezheti* az állami adóhatóságnál az ellenőrzött vagy az ellenőrzés kapcsán adatszolgáltatásra kötelezett szerv *adószáma alkalmazásának felfüggesztését* is.

4.6.2. Az Európai Támogatásokat Auditáló Főigazgatóság

Az EUTAF-ra vonatkozó alapvető szabályokat az államháztartásról szóló törvény, valamint a 210/2010. (VI. 30.) Korm. rendelet határozza meg. Működésére emellett kihatnak azon nemzetközi, uniós jogi aktusok, azok végrehajtásáról szóló nemzeti jogszabályok, amelyek kapcsán a támogatások ellenőrző szerveként az EUTAF lett kijelölve.⁶³

Az EUTAF 2010-ben, a KEHI-ből való kiválással jött létre. A KEHI-hez hasonlóan központi hivatalként működik, viszont a felügyeleti szerve az államháztartásért felelős miniszter (jelenleg a pénzügyminiszter). Élén főigazgató áll, akit a miniszter nevez ki és ment fel (határozatlan időre), és aki évente beszámol a kormánynak ellenőrzési tevékenységéről. A (hazai és nemzetközi) szabályozás kettősségére tekintettel a nemzetközi támogatásokat folyósító szerv felé is fennállhat beszámolási kötelezettség, így az uniós ESB-alapok esetében például az Európai Bizottságnak nyújt be éves beszámolót, valamint zárójelentést és zárónyilatkozatot⁶⁴ a főigazgató.

A főigazgatóság mellett, hogy az Európai Bizottság felkérésére is végezhet ellenőrzést, nemzetközi szerződés vagy megállapodás alapján a nemzetközi és európai uniós támogatások tekintetében közös ellenőrzéseket is végezhet a szerződésben vagy megállapodásban meghatározott szervezettel, így például az Európai Bizottsággal vagy az Európai Számvevőszékkel.⁶⁵

A főigazgatóság ellenőrzési tevékenysége kapcsán *funkcionális függetlenséggel* bír,⁶⁶ amelynek lényege, hogy nem rendelkezhet az ellenőrzött tevékenység felett hatáskörrel, nem lehet az ellenőrzött tevékenységért felelős, továbbá más tevékenységet nem végezhet. A nemzetközi, uniós támogatások jelentős összegére tekintettel, a korrupció csökkentése céljából a főigazgatóság kormánytisztviselői illetménykiegészítésre is jogosultak.⁶⁷

⁶³ Így például az európai strukturális beruházási alapok (ESB-alapok) esetében a releváns uniós jogi aktus az 1303/2013/EU rendelet és a Bizottság 480/2014/EU rendelete, a végrehajtására irányuló hazai jogszabály pedig a 272/2014. (XI. 5.) Korm. rendelet.

⁶⁴ Az EUTAF, mint az ESB-alapokból nyújtott támogatások audit hatósága, köteles az operatív programok zárásaként záró beszámolót és zárónyilatkozatot készíteni [272/2014. (XI. 5.) Korm. rendelet 16. §].

⁶⁵ 210/2010. (VI. 30.) Korm. rendelet 14. §.

⁶⁶ 210/2010. (VI. 30.) Korm. rendelet 6. § (2) bek.

⁶⁷ 210/2010. (VI. 30.) Korm. rendelet 15. § (3) bek.

Az *ellenőrzés tárgya* az európai uniós és más nemzetközi támogatások. Ennek keretében az EUTAF ellátja *a)* egyes uniós pénzügyi alapok tekintetében⁶⁸ az – egyes uniós jogszabályok által is szabályozott – ellenőrzési hatósági feladatokat, valamint *b)* egyéb uniós és nemzetközi támogatások tekintetében⁶⁹ a kormány által meghatározott ellenőrzési, valamint az azokhoz kapcsolódó tervezési, beszámolási feladatokat.

A főigazgatóság ellenőrzése irányulhat adott projektre (ez az ún. min-tavételes projektellenőrzés), vizsgálva a támogatás kedvezményezettjénél a pályázat megvalósítását, emellett az uniós támogatások egyes operatív programjainak zárását megelőzően rendszerellenőrzést kell lefolytatnia, amely a hazai intézményeknél (pl. irányítóhatóság, igazolóhatóság, közreműködő szervezetek) az irányítási, ellenőrzési rendszerekre fókuszál.

Az EUTAF ellenőrzési tevékenysége (*ellenőrzés folyamata*, következményei) – kormányzati ellenőrzési szervként – a KEHI-hez hasonlóan van szabályozva, a különbségek okai leginkább az ellenőrzés tárgyának sajátosságaiban keresendők, így például a nemzetközi (uniós) támogatásokra tekintettel a minél hatékonyabb és eredményesebb forrásabszorpció⁷⁰ elérésének kormányzati célja. Az *ellenőrzés következményei* tekintetében fontos hangsúlyozni, hogy a KEHI-hez hasonlóan az EUTAF vezetője is eljárási bírsággal sújthatja azt a személyt, aki az ellenőrzéshez kapcsolódó adatszolgáltatási, együttműködési vagy az ellenőrzés végrehajtását elősegítő kötelezettségét neki felróható módon megszegte, viszont az adószám felfüggesztését nem kérheti a NAV-tól, valamint nem jogosult a KEHI-nél meghatározott vagyonmegóvási intézkedések alkalmazására. Kiegészítendők a fentiek azonban azzal, hogy a főigazgatóság hatáskörét is érintő jogi aktusok a nemzetközi, uniós támogatásokhoz kapcsolódóan általában sajátos jogkövetkezményekről rendelkeznek, még ha azok alkalmazására nem is feltétlenül a főigazgatóság jogosult. A korábban már példaként említett ESB-alapok esetében a döntéshozatali jogkörrel felruházott irányítóhatóság – az EUTAF tájékoztatása alapján is – jogosult szabálytalanság megállapítása esetén különböző intézkedések alkalmazására, így például a kifizetések felfüggesztésére, a jogosulatlanul igénybe vett

⁶⁸ Ezekről az alapokról lásd: 210/2010. (VI. 30.) Korm. rendelet 4. §.

⁶⁹ Ezekről lásd: 210/2010. (VI. 30.) Korm. rendelet 5. §.

⁷⁰ A forrásabszorpció képesség a nemzetközi támogatások esetében azt mutatja meg, hogy egy nemzetgazdaság adott időszak alatt milyen mértékben képes a nemzetközi pénzügyi transfereket hatékonyan és eredményesen felhasználni.

támogatás visszafizetésének kötelezésére, a szerződés felmondására vagy akár az ESB-alapokból nyújtott támogatások igénybevételeből történő kizárásra (legfeljebb 5 évre). Az illetékes hatóságok közötti kapcsolatokra példa, hogy az irányítóhatóság rendszerszintű szabálytalanság megállapításakor köteles az EUTAF-ot is értesíteni.⁷¹

A nemzetközi, különösen az uniós támogatások felhasználásának ellenőrzése nemcsak kötelezettségünk, hanem *pénzügyi érdekünk* is. Egyrészt a nem megfelelő felhasználás esetén a támogatást vissza kell fizetni, a visszafizetés tekintetében pedig a magyar államnak mögöttes felelőssége áll fenn. Ez azt jelenti, hogy ha a kedvezményezett nem fizeti vissza a támogatást, akkor a visszafizetést a központi költségvetésből kell biztosítani, az állam pedig ezt követően megpróbálhatja a szervezettől azt behajtani (felszámolás esetén pl. kis eséllyel). Másrészt a rendszerszintű visszaélések a hazánk számára nyújtható támogatások folyósításának felfüggesztését is eredményezhetik. Az EUTAF tevékenysége ezért a nemzetközi támogatások hatékony és szabályszerű felhasználásának elősegítését, valamint hazánk pénzügyi érdekeit is szolgálja.

4.6.3. A Magyar Államkincstár ellenőrző funkciója

A Magyar Államkincstár (MÁK) jogállását, működését az államháztartásról szóló törvényen kívül a 310/2017. (X. 31.) Korm. rendelet szabályozza. 1995-ben állították fel az állami költségvetés végrehajtásával kapcsolatos pénzügyi feladatok ellátására, megszüntetve az addigi decentralizált pénzgazdálkodást a költségvetési intézmények körében.⁷²

A végrehajtó hatalmi ághoz tartozó kincstár az államháztartásért felelős miniszter irányítása alatt álló, központi hivatalként működő központi költségvetési szerv, élén a miniszter által kinevezett elnökkel. A kincstár intézményrendszere az alábbiak szerint épül fel: általános hatáskörű, országos illetékességű központi szerve mellett létezik egy különös hatáskörű, országos illetékességű igazgatási és nyugdíjfolyósító szerve is (Magyar

⁷¹ 272/2014. (XI. 5.) Korm. rendelet 164. § (3) bek., 165. § (4) bek.

⁷² <http://allamhaztartas.kormany.hu/a-hazai-allamhaztartasi-belső-kontroll-bemű> (Letöltve: 2018. 06. 10.).

Államkincstár Nyugdíjfolyósító Igazgatóság), valamint a 19 megyei igazgatósága, amelyek területi szervekként működnek.⁷³

A MÁK a költségvetési szervek alfája és ómegája, végigkíséri az „életüket” a megalapításuktól kezdve a működésükön át a megszűnésükig. A MÁK tevékenysége tehát kiterjedt. Az államháztartás működtetése keretében⁷⁴ két alapvető funkciója van: egyrészt a költségvetési gazdálkodás intézményes támogatása, másrészt a központi költségvetési előirányzatok és a központi költségvetésből nyújtott támogatások igénylésének és felhasználásának ellenőrzése (NAGY 2015, 203–210). A nemzetközi, így az európai uniós támogatások menedzsmentje mindkét kincstári funkciót érinti. Hangsúlyozandó, hogy a MÁK két funkciója a gyakorlatban nem válik el markánsan, egyik a másik nélkül nehezen értelmezhető.

Ellenőrzési funkciójára tekintettel a kincstár a KEHI-hez hasonló jogköröket gyakorolhat, így *hatósági jogkörében eljárva* jogosult eljárási bírságot kiszabni és a NAV-nál az adószám alkalmazásának felfüggesztését kezdeményezni, emellett ugyanazon *vagyonomegóvási intézkedéseket kezdeményezheti, mint a KEHI*. A vagyonomegóvási intézkedések egy részét (pl. az általa vezetett fizetési számla zárolását, központi költségvetési támogatások folyósításának felfüggesztését) pedig maga a MÁK hajtja végre.

Az államháztartási ellenőrzés intézményei között említendő a költségvetési főfelügyelő és felügyelő, amelyek vonatkozásában a kincstár hatásköre az alábbiakra terjed ki: az elnök gyakorolja a munkáltatói jogokat a költségvetési felügyelő, főfelügyelő felett (kivéve a megbízás adását, annak visszavonását és a szakmai irányítást).⁷⁵

A MÁK – kettős funkciójára tekintettel – nemcsak a klasszikus ellenőrzési feladatokat látja el, hanem a *költségvetés végrehajtásában* is részt vesz, ezért az ezzel összefüggésben felmerülő *kontrollfunkciókkal* is bír. A költségvetés végrehajtása, a közpénzek felhasználása keretében a kiadási előirányzatok teljesítéséhez, valamint a támogatások folyósításához kapcsolódóan előzetes, folyamatba épített ellenőrzést is végez, Országos Támogatás-ellenőrzési Rendszert működtet.⁷⁶ A többi kormányzati ellenőrző szervhez képest tehát további, speciális jogosítványai is vannak.

⁷³ 310/2017. (X. 30.) Korm. rendelet 5–8. §.

⁷⁴ További (pl. ellátásokkal kapcsolatos) feladatait a 310/2017. (X. 31.) Korm. rendelet határozza meg.

⁷⁵ Áht. 39. §.

⁷⁶ A kiadási előirányzatok teljesítését megelőzően likviditási és előirányzati fedezet, valamint alaki, formai és pénzügyi ellenőrzést végez [Áht. 80. § (1) bek.].

Ezen kontrollmechanizmusok az államháztartás központi alrendszeréhez képest az önkormányzati alrendszerben korlátozottabban érvényesülnek az önkormányzati autonómiára tekintettel, bár napjainkban egyre szélesedik a MÁK önkormányzati feladat-, hatásköre (az önkormányzatok finanszírozási rendszerének átalakítása, autonómiájuk csökkenése miatt). Amellett, hogy a kincstár ellenőrzi a helyi önkormányzati támogatások igénylését, felhasználását, ellenőrzési jogköre csupán az alábbiakra terjedhet ki: a számviteli szabályok szerinti könyvvizelési kötelezettségek és az adatszolgáltatási kötelezettségek szabályszerű teljesítésére, valamint az éves költségvetési beszámoló megbízható, valós összképének vizsgálatára (legutóbbiról a kincstár ellenőrzése eredményeként jelentést készít). Az átengedett központi adók esetében további jogköre lehet a kincstárnak. Jelenleg az illetékes helyi önkormányzat által a belföldi gépjárművek után beszedett gépjárműadó bevételeinek megosztását a MÁK ellenőrzi az önkormányzatok adatszolgáltatása alapján. Az adatszolgáltatási kötelezettség elmulasztása vagy késedelmes teljesítése esetén a kincstár határozatban bírságot szab ki, amelyet az önkormányzati hivatal köteles megfizetni.⁷⁷

A kincstár tehát a költségvetési gazdálkodás ellenőrzése terén is jelentős funkciókkal bír hazánkban az államháztartás mindkét alrendszere vonatkozásában.

4.6.4. A költségvetési főfelügyelő, felügyelő

A költségvetési főfelügyelő és felügyelő intézményét a 2010. évi államháztartási reformokkal vezették be hazánkban, jelenlegi szabályait az Áht. 39. §-a, valamint az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról szóló 368/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Ávr.) 61–61/C. § határozza meg.

Ezen intézmény kormányzati szinten működtetett, ugyanis az államháztartásért felelős miniszternek alárendelten végzi tevékenységét (eredetileg még a kormány volt jogosult kirendelni). Alapvetően ellenőrzési munkát végez, amelyhez kapcsolódóan tanácsadói funkciót is elláthat (javaslatok, ajánlások megfogalmazásával). Az ellenőrzött intézmény a kormány irányítása vagy felügyelete alá tartozó költségvetési szerv, fejezetet irányító szerv, a pénzügyi alapok és az állam legalább többségi

⁷⁷ Áht. 83/A. §, Ávr. 144/A. § (6)–(7) bek.

tulajdonában álló gazdasági társaság lehet, tehát a törvényhozó hatalmi ághoz tartozó vagy önkormányzati szerv nem. Ez idáig többnyire felsőoktatási és egészségügyi szervekhez, illetve előfordult, hogy például színházhoz és a Nemzeti Foglalkoztatási Alaphoz rendelték ki költségvetési (fő) felügyelőt.

A költségvetési főfelügyelőt, felügyelőt a gazdálkodásnak a költségvetés-politikával való összhangja, valamint a szabályszerű, takarékos, eredményes gazdálkodás érdekében rendelik ki, és az alábbiakra jogosult a kijelölt szerv tekintetében:

- Előzetesen véleményezi többek között a kötelezettségvállalásra irányuló eljárásokat, valamint a tervezéssel, gazdálkodással és beszámolással összefüggő intézkedéseket,⁷⁸ továbbá a gazdasági társaságnak nyújtott költségvetési támogatások felhasználását. Ezekkel kapcsolatban kifogással élhet, amely esetben a kifogásolt intézkedés csak az államháztartásért felelős miniszter jóváhagyásáig vagy a kifogás visszavonásáig nem hajtható végre.⁷⁹
- Véleményezi és ellenőrzi a végrehajtását azon intézkedési terveknek, amelyeket a költségvetési szerv jelentős összegű tartozásállomány felszámolása céljából készít.⁸⁰
- Javaslatot tesz, ajánlást fogalmaz meg például a gazdálkodási folyamatok átalakítására vagy a szakmai szabályozással összefüggésben.

A költségvetési (fő)felügyelők által alkalmazható *intézkedések*, bár érdemben nem korlátozzák a költségvetési szerv gazdálkodását, viszont közvetve igen, hiszen a kijelölt szerv köteles gazdálkodása egészére rálátást biztosítani a kirendelt felügyelő részére. Emellett véleményezési, kifogásolási jogkörének gyakorlása is befolyásolhatja a költségvetési szerv döntését.

⁷⁸ Tervezéssel, gazdálkodással és beszámolással összefüggő intézkedés például a bevétel beszedésére, az előirányzatok módosítására, eszközök értékesítésére irányuló intézkedés [Ávr. 61/A. § (2) bek.].

⁷⁹ Eredetileg a felügyelői kifogás csak egyeztetési kötelezettséget vont maga után.

⁸⁰ Ávr. 56/A. §.

4.7. Az államháztartás belső kontrollrendszere

A magyar államháztartási ellenőrzés harmadik pillére az államháztartás belső kontrollrendszere, amelynek normái különböző jogforrási szinten vannak szabályozva. A törvényi keretet az államháztartásról szóló törvény adja, míg a részletszabályokat az Ávr. és a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 30.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Bkr.) határozza meg. A harmadik szintet a gyakorlati útmutatók (standardok, módszertani útmutatók, minták és kézikönyvek) képezik, amelyek bár kötelező jogi erővel nem bírnak, adott költségvetési szerv a belső kontrollrendszerének kialakítása során figyelembe veszik azokat is.

A magyar államháztartás belső kontrollrendszerének kialakítása, működtetése *a költségvetési szervek vezetőinek a feladata*, a rendszer működéséért, továbbá fejlesztéséért viszont az államháztartásért felelős miniszter felel, aki az államháztartási belső kontrollrendszer helyzetéről és működéséről a tárgyévet követő évben július 31-ig éves jelentést terjeszt elő a kormány részére. A miniszter, valamint a költségvetési szerv vezetője a rendszer kialakítása, átalakítása, fejlesztése során figyelembe veszi a belső kontrollrendszer intézményéhez kapcsolódó nemzetközi szervezetek, valamint a hazai külső ellenőrző szerv (az Állami Számvevőszék) és a kormányzati ellenőrzést végző szervek ajánlásait is.⁸¹

A nemzetközi szervezetek közül a Belső Ellenőrök Intézetét (Institute of Internal Auditors, IIA) már 1941-ben megalapították Floridában. A Bkr. értelmében⁸² a nemzetközi belső ellenőrzési standardok az IIA által kiadott és az államháztartásért felelős miniszter által közzétett iránymutatások, amelyek jól mutatják a nemzetközi szerv jelentőségét. Szintén amerikai központtal jött létre 1985-ben a Treadway-bizottság a pénzügyi jelentésekkel kapcsolatos csalások elleni küzdelem céljából, amelynek támogatására is létrehoztak egy szervezetet, a COSO-t (Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission). A COSO 1992-től jelentős lépéseket tett a vállalati belső kontrollkeretrendszer kidolgozása terén. A vállalati belső kontrollrendszer közszférára való adaptálását pedig az INTOSAI munkája segítette elő, több irányelvet is elfogadva

⁸¹ Bkr. 5. §.

⁸² Bkr. 2. § q) pont.

az államháztartási belső kontrollrendszer követelményeivel összefüggésben.⁸³ A magyar államháztartási belső kontrollrendszer fejlődésére hatással volt és van emellett az Európai Bizottság is ajánlásaival, programjaival.

A belső kontrollrendszer a szervezetrányítás eszköze, a vezetés céljainak elérését szolgáló szabályok, eljárások, módszerek összessége, amelyek kialakításáért és működtetéséért is a szerv vezetője felel.⁸⁴ Az államháztartás belső kontrollrendszere ennek egy speciális, költségvetési szervek szintjén működtetett, az államháztartási ellenőrzés céljait is szolgáló változata. Tehát már szervezeti szinten megvalósuló olyan folyamatrendszer, amelyet a kockázatok kezelése és a tárgyilagos bizonyosság megszerzése érdekében alakítanak ki, és az a jogszabályban, egyéb dokumentumokban (pl. módszertani útmutató), illetve a költségvetési szerv vezetője által meghatározott célok megvalósítását szolgálja.

A fenti fogalomból is látható, hogy az államháztartási belső kontrollrendszer nem pusztán ellenőrzés, hanem komplex szervezetrányítási eszköz, magában foglalva ellenőrzési funkciókat is. Az államháztartási belső kontrollrendszer az utóbbi két évtizedben jelentős fejlődésen ment keresztül. A vállalatirányításban alkalmazott COSO-mátrixnak megfelelően *az államháztartási belső kontrollrendszernek is öt összetevője* van, amelyet a költségvetési szerv minden szintjén érvényesítenie kell a költségvetési szerv vezetőjének:

- kontrollkörnyezet;
- integrált kockázatkezelési rendszer;
- kontrolltevékenységek;
- információs és kommunikációs rendszer;
- nyomon követési rendszer (monitoring).⁸⁵

A költségvetési szerv vezetője köteles évente *vezetői nyilatkozat* keretében értékelni a szerv belső kontrollrendszerének minőségét, amit az éves költségvetési beszámolóval küld meg az irányítószervnek. Ha az irányítószerv vezetője a beszámolást nem tartja elfogadhatónak, akkor a költségvetési szerv vezetőjét intézkedési terv készítésére kötelezi. Ezen soft eszközök, amelyek

⁸³ Lásd: <http://allamhaztartas.kormany.hu/a-hazai-allamhaztartasi-belső-kontroll-bemu> (Letöltve: 2017. 08. 07.)

⁸⁴ Vö.: DORMÁN–GÖRGÉNYI–HORVÁTH 2013, 202.

⁸⁵ Ezekről lásd például: Rendszerellenőrzési módszertan, 2009.

Öz irányítószerv számára rendelkezésre állnak, a nem megfelelő kontrollrendszer működtetésének sajátos jogkövetkezményeként is felfoghatók.

4.7.1. A belső ellenőrzés és a belső ellenőr

Az államháztartás belső kontrollrendszerének (azon belül a monitoring-rendszernek) szerves része a belső ellenőrzés, amelynek hazai szabályozása a belső kontrollrendszer normái által valósul meg, kiegészítve azzal, hogy a gyakorlati útmutatók szintjén vannak olyan dokumentumok, amelyek kizárólag a belső ellenőrzésre vonatkoznak.

A Bkr. 2. §-a értelmében a *belső ellenőrzés* „független, tárgyilagos bizonyosságot adó és tanácsadó tevékenység, amelynek célja, hogy az ellenőrzött szervezet működését fejlessze és eredményességét növelje, az ellenőrzött szervezet céljai elérése érdekében rendszerszemléletű megközelítéssel és módszeresen értékeli, illetve fejleszti az ellenőrzött szervezet irányítási és belső kontrollrendszerének hatékonyságát”. A belső ellenőr által végzett bizonyosságot adó tevékenység keretében az ellenőr egy objektív értékelést nyújt például egy folyamatról, és ellenőrzési jelentésbe foglalja a megállapításait, következtetéseit, javaslatait. A többi ellenőrző szervhez hasonlóan alakul az ellenőrzés folyamata (lásd éves ellenőrzési terv, ellenőrzési program, más hatóságok, szervek megkeresésének lehetősége stb.).

A belső ellenőrzési tevékenységet csak az államháztartásért felelős miniszter *engedélyével* rendelkező személy végezheti, akiről a miniszter közhiteles nyilvántartást vezet, a Belső ellenőrök névjegyzékét. A belső ellenőrzést elláthatja egy személy, de felállíthatnak rá egy belső ellenőrzési egységet is, kijelölve annak vezetőjét. A belső ellenőrzést ellátó feladatait a költségvetési szerv SZMSZ-ében (szervezeti és működési szabályzatában) elő kell írni, a belső ellenőrzés működéséhez szükséges forrásokat a szerv vezetője köteles biztosítani.⁸⁶

Fő szabály szerint a gazdasági szervezettel rendelkező központi⁸⁷ költségvetési szervek esetén legalább egy fő belső ellenőrt kell foglalkoztatásra irányuló jogviszonyban alkalmazni, a gazdasági szervezettel nem rendelkező költségvetési szervek belső ellenőrzését pedig a gazdasági szervezetének feladatait ellátó költségvetési szerv vagy az irányítószerv által kijelölt

⁸⁶ Bkr. 15. §.

⁸⁷ Tehát az önkormányzati költségvetési szerveknél nem érvényesül ez az előírás.

szerv végzi (lehet maga az irányítószerv is). Ezek alapján látható, hogy *nem minden egyes költségvetési szerv alkalmaz belső ellenőrt*, az függ a gazdálkodásuk önállóságától is.

A belső ellenőr kizárólag *ellenőrzési* és a belső ellenőrzési standardokkal összhangban lévő *tanácsadási tevékenységet* végezhet, más tevékenység végrehajtásába nem vonható be (különösen pl. kötelezettségvállalás, belső szabályzatok elkészítése – kivéve a belső ellenőrzéshez kapcsolódókat), a költségvetési szerv vezetője köteles biztosítani a belső ellenőrök *funkcionális függetlenségét*.⁸⁸ A függetlenség követelménye mellett az összeférhetetlenségre vonatkozó szabályokat is lefekteti a Bkr.⁸⁹

A belső ellenőrzést végző személy a munkáját a nemzetközi és a felelős miniszter által közzétett belső ellenőrzési standardok, útmutatók figyelembevételével, valamint a belső ellenőrzési vezető által kidolgozott és a költségvetési szerv vezetője által jóváhagyott *belső ellenőrzési kézikönyv* szerint végzi.

A belső ellenőr *ellenőrzési tevékenysége* (ellenőrzés tárgya és szempontjai) az alábbiak szerint *csoportosítható*:

- szabályszerűségi ellenőrzés (jogsabályoknak, belső szabályzatoknak, vezetői döntéseknek megfelelő-e a működés);
- pénzügyi ellenőrzés (pénz- és vagyongazdálkodás, pénzügyi elszámolások, számviteli nyilvántartások ellenőrzése);
- rendszerellenőrzés (rendszerek átfogó vizsgálata);
- teljesítményellenőrzés (a működés és forrásfelhasználás megfelelő-e a 3E követelményeinek);
- informatikai ellenőrzés (informatikai rendszerek, abban tárolt adatok vizsgálata).

4.8. Vissza az esethez

A pártok esetében speciális a közpénzekkel való gazdálkodás ellenőrzése, hiszen az ÁSZ csak a gazdálkodásuk törvényszerűségét vizsgálhatja (jogszerűségi vizsgálat), államigazgatási szerv pedig a pártok gazdasági-pénzügyi

⁸⁸ Bkr. 19. §.

⁸⁹ Bkr. 20. §.

ellenőrzésére nem jogosult. Az ÁSZ mindazon pártokat ellenőrzi két-évente, amelyek rendszeres költségvetési támogatásban részesülnek.⁹⁰

Az ellenőrzés jogalapja az ÁSZ-törvény 5. § (11) bek. a) pontja, valamint a pártok működéséről és gazdálkodásáról szóló 1989. évi XXXIII. törvény (a továbbiakban: párttörvény) 4. § (4)–(5) bekezdései, 10. § (1), (3)–(4) bekezdései.

Az ÁSZ hatósági jelzést kaphat, a kapcsolódó dokumentumokat az ellenőrzés lefolytatása során felhasználhatja.

Az ÁSZ nem bírságozhat, de ha a párttörvény 4. § (2) bekezdése ellenére adott párt tiltott, nem pénzbeli hozzájárulást fogadott el, annak értékét az ÁSZ állapíthatja meg, amit a párt köteles visszafizetni, és azzal azonos mértékben megvonnak tőle állami támogatást is.

Súlyosabb törvénysértés esetén, vagy ha a párt a törvényes állapot helyreállítására vonatkozó számvevőszéki felhívásnak nem tesz eleget, az ÁSZ elnöke indítványozza, hogy az ügyész törvényességi ellenőrzési jogkörében eljárva keresettel forduljon a bírósághoz.⁹¹

Az ÁSZ ellenőrzéseiről hiteles információkat az ÁSZ honlapján is elérhető jelentésekből kaphatunk.

4.9. Önellenőrző kérdések

- Ellenőrizheti-e az Állami Számvevőszék a helyi önkormányzatokat, illetve államháztartáson kívüli szervezeteket?
- Hasonlítsa össze az ÁSZ és a KEHI által hozható intézkedéseket!
- Miért kiterjedt a MÁK tevékenységi köre?
- Milyen a viszony a belső kontrollrendszer és a belső ellenőrzés között?
- Milyen kapcsolódási pontok vannak a külső, független ellenőrzés, a kormányzati szintű ellenőrzés és az államháztartás belső kontrollrendszere között?

⁹⁰ Párttörvény 10. §.

⁹¹ 2011. évi CLXXV. törvény 11. § (3) bek.

4.10. Érdekességek

- Az ÁSZ honlapján közérdekű adatokat tud igényelni: www.asz.hu/hu/kozerdeku-adatok-igenylese
- Belső ellenőrzési kézikönyvminta: http://allamhaztartas.kormany.hu/download/9/ca/01000/BEK%20Minta_2013_v2_k%C3%B6zz%C3%A9t%C3%A9telre_20140708.pdf (Letöltve: 2018. 06. 10.)
- A belső kontrollrendszer háromdimenziós COSO-mátrixa: www.asz.hu/storage/files/files/Publikaciok/Szakmai_cikkek/Horvath_Margit/200_219_dorman_gorgenyi_2013_2.pdf (1. ábra) (Letöltve: 2018. 06. 05.)
- Megfeleltethető-e, ha igen, mely hazai intézménynek az EU-független költségvetési intézményre vonatkozó elvárása [erről lásd a legutóbbi dokumentumot: COM(2017) 824 végleges, 2–3. cikk]
- Állami Számvevőszék: www.asz.hu
- Magyar Államkincstár: www.allamkincstar.gov.hu
- Kormányzati Ellenőrzési Hivatal: <http://kehi.kormany.hu>
- Európai Számvevőszék: www.eca.europa.eu/hu/Pages/ecadefault.aspx
- OLAF: https://ec.europa.eu/anti-fraud/home_en
- Számvevőszékek Európai Szervezete: www.eurosai.org/en/about-us/about-eurosai
- Számvevőszékek Nemzetközi Szervezete: www.intosai.org
- Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezete: [https://na.theiia.org](http://na.theiia.org)
- Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége: www.ifac.org

Felhasznált irodalom

- ÁRVA Zsuzsa – BALÁZS István – BARTA Attila – VESZPRÉMI Bernadett (2015): *Magyar közigazgatási jog általános rész 1.* Debrecen, Debreceni Egyetemi Kiadó.
- DORMÁN István Zoltán – GÖRGÉNYI Gábor – HORVÁTH Margit (2013): A belső kontrollrendszer működésének értékelése a központi költségvetési szerveknél. *Pénzügyi Szemle*, 58. évf. 2. sz. 200–219.
- ERDŐS Éva (2015): *Költségvetési szervek ellenőrzése.* Budapest, NKE.
- HALÁSZ Zsolt (2018): Néhány gondolat az Európai Unió pénzügyi érdekeinek védelméről. In MOLNÁR Gábor – KOLTAY András szerk.: *Bonus*

- Iudex. Ünnepi kötet Varga Zoltán 70. születésnapja alkalmából.* Budapest, Pázmány Press.
- KECSŐ Gábor (2012): Adósságfékeltetés az államháztartásban: költségvetési politika rövid pórázon. In FAZEKAS Marianna szerk.: *Jogi Tanulmányok 2012. Az Eötvös Loránd Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Doktori Iskoláinak III. konferenciája.* Budapest, ELTE ÁJK.
- LENTNER Csaba (2017a): Az államháztartás számviteli alapelveinek és kontrollrendszerének vázlatos bemutatása. In ZÉMAN Zoltán szerk.: *Évtizedek a számvitelben. Controller Info Tanulmánykötet.* Budapest, Copy&Consulting Kft. 165–174.
- LENTNER Csaba (2017b): *Közpénzügyi menedzsment.* Pécs, Dialóg Campus.
- LENTNER Csaba (2018): *Kormányzati és közigazgatási feladatok közgazdasági és közpénzügyi megalapozása.* Budapest, NKE.
- NAGY Zoltán (2012): A közpénzügyi támogatási jogviszony a közjogi és magánjogi szabályozás metszetében. *Publicationes Universitatis Miskolciensis Series Juridica et Politica*, No. XXX. 339–350.
- NAGY Zoltán (2015): A közpénzügyi támogatások rendszere és szabályozása. In LENTNER Csaba: *Adózási pénzügytan és államháztartási gazdálkodás: Közpénzügyek és államháztartástan I.* Budapest, NKE Szolgáltató. 203–223.
- NYIKOS László (1994): Kísérlet a pénzügyi-gazdasági ellenőrzési rendszer definiálására. *Számvitel és Könyvvizsgálat*, 11. sz.
- NYIKOS László (2009): A helyi önkormányzatok pénzügyi ellenőrzésének jogi és szakmai szabályozása néhány EU-tagországban. *Pénzügyi Szemle*, 54. évf. 1. sz. 152–171.
- Rendszerellenőrzési módszertan, 2009. Elérhető: <http://allamhaztartas.kormany.hu/download/e/ca/01000/Rendszerellen%C5%91rz%C3%A9si%20m%C3%B3dszertan.doc> (Letöltve: 2017. 08. 10.)
- Az Európai Parlament és a Tanács 1303/2013/EU rendelete (2013. december 17.) HL L 347, 2013.12.20. 320–469.
- A Bizottság 480/2014/EU felhatalmazáson alapuló rendelete (2014. március 3.) HL L 138, 2014.5.13. 5–44.
- Magyarország Alaptörvénye (2011. április 25.)
2008. évi LXXV. törvény a takarékos állami gazdálkodásról és a költségvetési felelősségről
2011. évi LXVI. törvény az Állami Számvevőszékről

2011. évi CXCV. törvény Magyarország gazdasági stabilitásáról
2011. évi CXCV. törvény az államháztartásról
2017. évi XC. törvény a büntetőeljárásról
- 311/2006. (XII. 23.) Korm. rendelet a Magyar Államkincstárról
- 210/2010. (VI. 30.) Korm. rendelet az Európai Unió Támogatásokat Auditáló Főigazgatóságáról
- 355/2011. (XII. 30.) Korm. rendelet a Kormányzati Ellenőrzési Hivatalról
- 368/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról
- 370/2011. (XII. 30.) Korm. rendelet a költségvetési szervek belső kontroll-rendszeréről és belső ellenőrzéséről
- 272/2014. (XI. 5.) Korm. rendelet a 2014–2020 programozási időszakban az egyes európai uniós alapokból származó támogatások felhasználásának rendjéről
- <http://allamhaztartas.kormany.hu/a-hazai-allamhaztartasi-belso-kontroll-bemu> (Letöltve: 2017. 08. 07.)
- http://allamhaztartas.kormany.hu/download/9/ca/01000/BEK%20Minta_2013_v2_k%C3%B6zz%C3%A9t%C3%A9telre_20140708.pdf (Letöltve: 2018. 06. 10.)