

Benedek Mária – Szenténé Tubak Klára – Béres Dániel

Belső kontrollok a települési önkormányzatoknál

ÖSSZEFOGLALÓ: Az Állami Számvevőszék (ÁSZ) 2012-ben és 2013-ban 100 települési önkormányzatnál ellenőrizte a belső kontrollrendszer kialakítását. Jelen cikk célja, hogy rendszerszemléletben mutassa be az ÁSZ-ellenőrzések során feltárt hiányosságokat. A vizsgált települési önkormányzatok 84 százalékánál vannak hiányosságok a szervezeti és működési szabályzat kialakítását illetően, illetve a kontrollkörnyezet részét képező szabályzatok megléte/kialakítása nem megfelelő az esetek közel egyötödében. Az alapvető kontrollelemekre (kontrollkörnyezet) épülő összetett kontrollelemek (kockázatkezelés, monitoring) működése ezért az esetek több mint 80 százalékában nem megfelelő. A települési önkormányzatok belső kontrollrendszerének kielégítő működését elő kell segíteni a jó gyakorlatok azonosításával, illetve az önkormányzatok közötti tudástransfer ösztönzésével.

KULCSSZAVAK: önkormányzat, belső kontroll, kontrollelem, kontrollmodell

JEL-KÓD: H11, H40, H70, H83, M48

A különböző menedzsmenttudományok egyre nagyobb hangsúlyt fektetnek arra, hogy a vezetők, az irányított szervezet mindenkori céljainak eléréséhez szükséges folyamatokat tudják kialakítani mind a vállalkozáson belül, mind pedig azon kívül. Ehhez egy megfelelő controllingrendszer kialakítása és működtetése elengedhetetlen.

A magyar szakzsargonban a controlling tartalma sajnálatos módon csak az utóbbi években kezd elszakadni a szigorú értelemben vett ellenőrzéstől. Valójában a controlling ugyanis nemcsak az ellenőrzés, hanem az irányítás eszköze is. *Hágen* (2008) doktori disszertációjában a controllingot különböző definíciók feldolgozása alapján egy olyan vezetési alrendszerként definiálta, amely a tervezés, az elszámolás, az ellenőrzés és az információszolgáltatás összhangján alapul.

A megfelelően ellenőrzött és irányított működés azonban nem csak a versenyszféra

sajátja. Ahhoz, hogy a közsféra intézményei be tudják tölteni a társadalom jólétének növelésében nekik szánt szerepet, szintén szükség van megfelelően kialakított és működtetett controllingrendszerre. A közigazgatásban ezt a szerepet a három szintű államháztartási ellenőrzési rendszer tölti be (Lentner, 2013).

A tanulmány az államháztartás önkormányzati alrendszerének belső kontrollrendszerére helyezi a hangsúlyt, így a közigazgatás-tudományi nézőpont is ezen keresztül jelenik meg benne, ezzel nem elvitatva, hanem éppen alátámasztva a közigazgatás-tudomány interdiszciplináris jellegét.

Jelen cikk célja, hogy bemutassa azokat a főbb hiányosságokat, amelyek a magyar települési önkormányzatok belső kontrollrendszereinek kialakítását jellemzik, és ez alapján vonjon le összetett következtetéseket. A tanulmánynak nem célja az Állami Számvevőszék részletes ellenőrzési módszertanának bemutatása.

A tanulmány első felében ismertetjük azt a keretrendszert, amely mentén a tanulmány-

Levelezési e-cím: benedekm@asz.hu

ban lévő elemzéseket elvégeztük. A belső kontroll fogalomrendszerének meghatározása után a tanulmányban használt adatok forrását, valamint azok feldolgozási módszereit mutatjuk be. Az eredményeket a kontrollrendszer 5 dimenziója mentén taglaljuk, amelyet az összefoglalás követ.

BELSŐ KONTROLLOK

A belső kontrollok települési önkormányzatoknál betöltött szerepét akkor érthetjük meg igazán, ha megfelelően tudjuk értelmezni azokat. Jelen fejezet célja, hogy azonosítsa azt a keretrendszert (beleértve a belső kontroll fogalmát is), amely mentén a települési önkormányzatok ellenőrzését elvégeztük.

A belső kontroll keretrendszere

Ahogy a bevezetőben érintőlegesen már volt róla szó: ahhoz, hogy egy szervezet el tudja érni a kitűzött célokat, olyan vezetői információs rendszerre van szüksége, amely bázisul szolgálhat minden vezetői döntés meghozatalához, valamint egyben biztosítja azt is, hogy a döntések nyomán a szervezeti célok irányába ható lépések történnek.

A belső kontrollok, pontosabban azok hiánya vagy nem megfelelő működése az Egyesült Államokban olyan mértékű kockázatok kumulálódását eredményezte a '80-as évek közepére, amelynek eredményeként az amerikai gazdasági életet minősítő, meghatározó jelentőséggel bíró független szervezetek és érdekképviselők 1985-ben megalapították a The Committee of Sporing Organizations – COSO elnevezésű szervezetet (szabad fordításban: Támogató Szervezetek Bizottsága). A bizottságban az amerikai könyvvizsgáló kamara szerepét betöltő szervezeteken, illetve a belső ellenőrök szervezetén túl helyet kaptak a gazdasági életben

aktívan részt vevő, azt képviselő szakemberek is (COSO, 2014).

A bizottság útmutatókat dolgozott ki többek között a csalások feltárására, a szervezeteknél előforduló kockázatok azonosítására és kezelésére, valamint a belső ellenőrzés rendszerének kialakítására is.

Tanulmányunk szempontjából a bizottság háromdimenziós mátrixát kell kiemelnünk, amely szemléletesen mutatja be a belső kontrollrendszer felépítését (lásd 1. ábra).

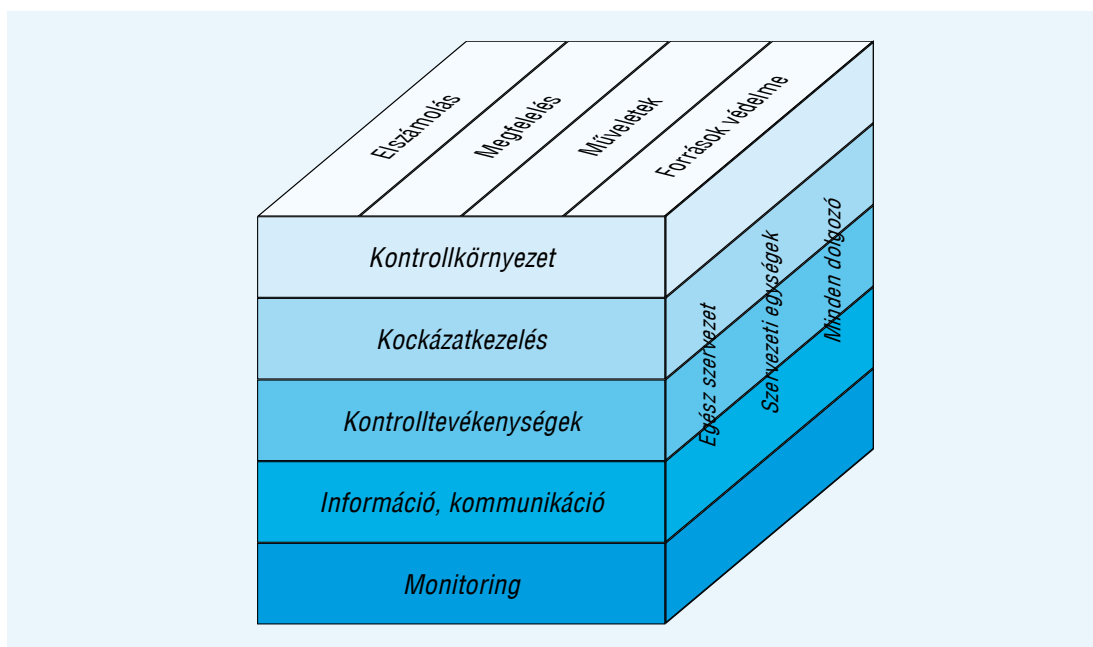
Később a Legfőbb Ellenőrző Intézmények Nemzetközi Szervezete is a COSO háromdimenziós modellje alapján dolgozta ki a belső kontrollszttenderdek kialakítására vonatkozó nemzetközi irányelvét, az ISSAI 9100-at (INTOSAI, 2004).

Annak ellenére, hogy jelen tanulmány keretein belül elfogadjuk a COSO-modell általános érvényességét a települési önkormányzatok belső kontrollrendszerének vizsgálatához, meg kell jegyeznünk, hogy más keretrendszereket is kidolgoztak az 1980-as években. Ilyen többek között a *Merétey – Vida* (2006) által is elemzett CoCo (Criteria of Control – kontrollkövetelmények), illetve Turnbull-keretrendszer – ezek lényegi elemeikben nem térnek el egymástól, így függetlenül attól, hogy melyik adaptálása mellett tesszük le a voksunkat, megfelelő eredményt érhetünk el (KPMG, 1999).

A belső kontroll és a települési önkormányzatok

Az önkormányzatok belső kontrollrendszerének kialakítását, működtetését és fejlesztését jogszabályok írják elő (mörtv, áht, bkr), amelynek megvalósításáért a költségvetési szerv vezetője a felelős. A belső kontrollrendszer azt a célt szolgálja, hogy a közfeladatot ellátó intézmények működésük és gazdálkodásuk során a tevékenységüket szabályszerűen, gazdaságosan, hatékonyan és eredményesen hajtsák végre.

BELSŐ KONTROLL – HÁROMDIMENZIÓS MODELL



Forrás: COSO, 1992

Eközben természetesen teljesíteniük kell elszámolási kötelezettségeiket és meg kell védeniük erőforrásaikat a veszteségektől, a károktól és a nem rendeltetésszerű használattól.

Ezek alapján a belső kontrollrendszert a települési önkormányzatok esetében a következők szerint definiáljuk:

„A belső kontrollrendszer magában foglalja mindazon szabályokat, eljárásokat, gyakorlati módszereket, szervezeti struktúrákat, kockázatkezelési technikákat és kontrolltevékenységeket, amelyek segítséget nyújtanak a szervezetnek céljainak eléréséhez.” (PM, 2010)

ANYAG ÉS MÓDSZER

A minta

Tanulmányunk alapjául az Állami Számvevőszék 2012-ben és 2013-ban indult ellenőrzési szolgáltatás, amelyeknek célja az volt, hogy

értékeljék a települési önkormányzatok belső kontrollrendszerének kialakítását.

Az ÁSZ a közel 3200 települési önkormányzatból két lépésben választotta ki a minta részét képező 100 önkormányzatot. A fővárost és kerületeit, valamint a megyei jogú városokat az ÁSZ nem vonta bele a vizsgálatba, mert azok ellenőrzésére a kockázatoságuk alapján a többi (települési) önkormányzathoz képest sűrűbben került sor. Első lépésben a számvevőszék kockázatkezelési rendszeréből kiválogatásra kerültek azok az önkormányzatok, amelyek tevékenységével kapcsolatosan közérdekű bejelentés, sajtófigyelői jelzés érkezett. A helyszínek kiválasztásának további kritériumaként került figyelembevételre az ÁSZ korábbi ellenőrzéseinek tapasztalatai, illetve az, hogy mikor volt ÁSZ-ellenőrzés a településeknél.

A közérdekű bejelentések általában a szabályozottság hiányára, a pénzügyi-számviteli és gazdálkodási szabályok megsértésére, illetve a közvagyon érintő, nem megfelelő gazdálkodásra vonatkoztak.

A végleges minta összeállítására a második lépésben véletlen mintavétel alapján került sor, amely alapján a mintába összesen 60 község, 16 nagyközség és 24 város került (lásd 2. ábra).

Ahogy a 2. ábra mutatja, a mintában a városok, illetve a nagyközségek felül-, míg a községi önkormányzatok alulreprezentáltak. Érdekes, hogy a lakosság számának alapján történő összehasonlításban a nagyközségek felül-, míg a városok és a községek egyaránt alulreprezentáltak. (Lásd 3. ábra)

Végül, de nem utolsó sorban a 3. ábra jól mutatja, hogy a minta eloszlása nem egyenletes, így a minta nemcsak településtípusonként, hanem területi elhelyezkedése alapján sem reprezentálja megfelelő módon a teljes sokaságot. Ezt az 1. táblázat adatai is alátámasztják.

Figyelembe véve, hogy a minta kiválasztása során első lépésben kockázati szempontot érvényesítettünk, második lépésben pedig véletlen mintavételt alkalmaztunk, összességében elmondhatjuk, hogy a minta nem reprezentatív, ezért az eredmények értékelésekor ezt figyelembe kell venni.

Az adatgyűjtés

A belső kontrollrendszer értékeléséhez szükséges adatokat az ÁSZ ellenőrzési programjában foglaltak alapján, egy előre összeállított, 152 kérdésből álló kérdéssor segítségével gyűjtötte a számvevőszék. Az adatok validálására minden esetben helyszíni ellenőrzés keretein belül került sor, így az adatok a valóságnak megfelelő állapotokat tükrözik.

Az adatok feldolgozása

Az adatok értékelését a kontrollrendszer öt eleme mentén (kontrollkörnyezet, kockázatkezelés, kontrolltevékenységek, információ, kommunikáció és a monitoring) értékeltük – ehhez

a leíró statisztika módszereit, kereszttábla-elemzést, illetve faktoranalízist alkalmaztunk. Az adatok feldolgozását, illetve megjelenítését Microsoft Excel-, illetve SPSS- programok segítségével végeztük el.

EREDMÉNYEK

Kontrollkörnyezet

A kontrollkörnyezet kialakítása alatt azoknak a belső szabályzatoknak és eljárásrendeknek, illetve vonatkozó külső jogszabályoknak az összességét értjük, amelyek alapján az adott települési önkormányzat mindennapi (szabályszerű) működését végzi. A belső szabályzatok és eljárásrendek tartalmát, illetve kereteit különböző szintű jogszabályok¹ írják elő az önkormányzatok számára.

A kontrollkörnyezet adja meg azt a keretet a szervezetben, amely a szervezet dolgozóinak kontrolltudatát befolyásolja. A kontrollkörnyezet alapozza meg a belső kontroll összes többi elemét a fegyelem és a struktúra biztosítása által.

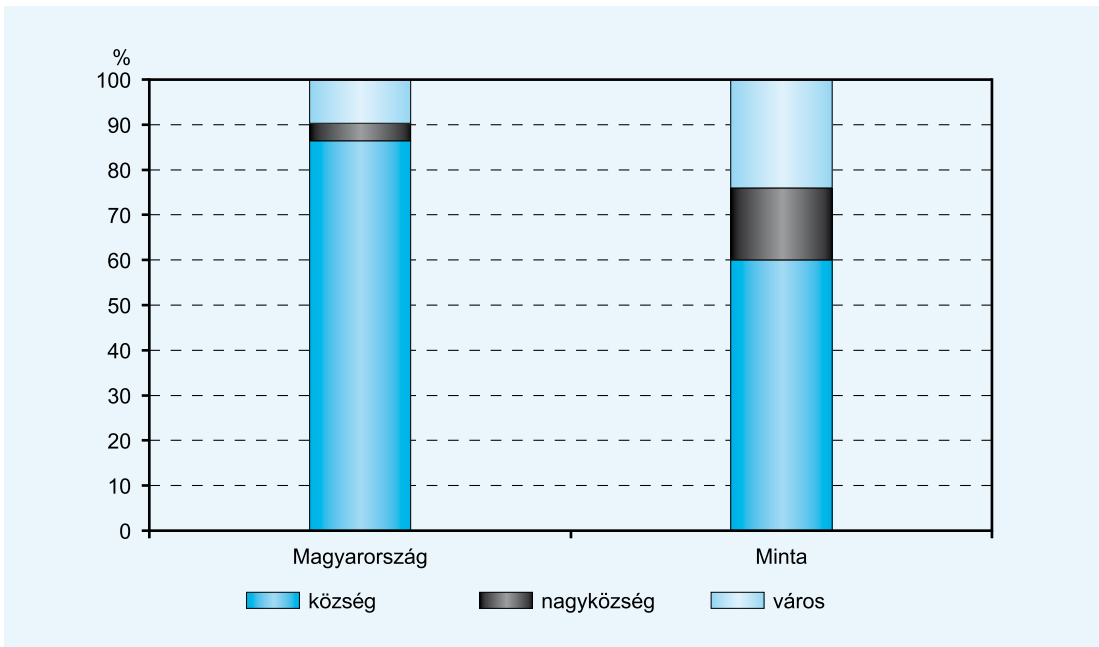
A települési önkormányzatok kontrollkörnyezetének értékeléséhez 17² kontrollélemet vizsgáltunk, amelyet a 2. táblázat tartalmaz.

Első körben megvizsgáltuk, hogy a kontrollkörnyezet terén feltárt egyes hiányosságok milyen összetételben fordulnak elő.

A 100 települési önkormányzatnál összesen 411 kontrollkörnyezetre vonatkozó hiányosságra derült fény, amelyek egyfelől a szabályzatok és eljárásrendek (a továbbiakban együttesen: szabályzatok) hiányából (199 eset), vagy pedig azok nem megfelelő tartalmából (212 eset) fakadnak.

Az önkormányzatok szervezeti és működési szabályzatainak hiányossága a leggyakoribb hiba (az összes feltárt hiányosság³ 17 százaléka), amelyet a köztisztviselők teljesítményértékelési rendszerének hiánya követ (15,33 százalék). A vagyongazdálkodásra vonatkozó rendelet

AZ ORSZÁGOS TELEPÜLÉS-ÖSSZETÉTEL ÉS A MINTA TELEPÜLÉSTÍPUSONKÉNTI MEGOSZLÁSA



Forrás: saját szerkesztés KSH- és ÁSZ-adatok alapján

A MINTÁBAN SZEREPLŐ TELEPÜLÉSEK



Forrás: saját szerkesztés

A MINTA ELOSZLÁSA TERÜLETI EGYSÉGENKÉNT, %

Megye	Magyarország	Minta
Bács-Kiskun	3,77	4,04
Baranya	9,55	2,02
Békés	2,38	2,02
Borsod-Abaúj-Zemplén	11,35	13,13
Csongrád	1,90	3,03
Fejér	3,43	10,10
Győr-Moson-Sopron	5,80	6,06
Hajdú-Bihar	2,60	2,02
Heves	3,84	8,08
Jász-Nagykun-Szolnok	2,47	3,03
Komárom-Esztergom	2,41	3,03
Nógrád	4,15	5,05
Pest	5,93	6,06
Somogy	7,80	6,06
Szabolcs-Szatmár-Bereg	7,26	6,06
Tolna	3,46	3,03
Vas	6,85	5,05
Veszprém	6,85	7,07
Zala	8,18	5,05

Forrás: KSH, ÁSZ

32 önkormányzatnál nem felelt meg az előírásoknak, illetve 24 önkormányzat esetében nem megfelelően volt kialakítva az ellenőrzési nyomvonal. Jelentős hiányosságként jelentkezett még a tűzvédelmi szabályzat, a biztonságos munkavégzésre vonatkozó szabályzat, a leltározási szabályzat, a számviteli rend, a szabálytalanságkezelési rend kapcsán (lásd 4. ábra).

A mintában található önkormányzatoknál átlagosan 1 szabályzat teljes mértékben hiányzik.

Összetettebb képet kapunk, ha megvizsgáljuk, melyek azok a szabályzatok, amelyeknek a hiánya/hiányossága együttesen fordul elő, valamint azt is, hogy van-e összefüggés az egyes faktorok és a település jellege (településtípus) között.

A Kaiser–Meyer–Olkin- és Bartlett-teszt alapján (0,623, sig 0,00) a változók (a kontrollkörnyezet elemei) közepesen alkalmasak faktor analízisre (Sajtos – Mitev, 2007). Az elemzésbe bevont 26 kontrollváltozóból az egyes faktorok csökkenő sorrendbe rendezett saját értékei alapján 4 faktort különítettünk el, amelyet a Scree-plot szemléltet (lásd 5. ábra).

3. táblázat alapján az egyes faktorok tartalmát a 4. táblázat mutatja.

A 3. és 4. táblázat alapján az első faktorba azokat sorolta a program, ahol a szabályzatok teljes mértékben hiányoztak. A második faktorba főként a hiányos szabályzatok tartoznak (azaz készítettek az önkormányzatok, de tar-

A KONTROLLKÖRNYEZET ÉRTÉKELÉSÉNEK ELEMEI

Kontrollelemek
Szervezeti és Működési Szabályzat (SZMSZ)
Leltárkezelési és leltározási szabályzat
Értékelési szabályzat
Önköltség-számítási szabályzat
Pénzkezelési szabályzat
Bizonylati rend
Számlarend
Számveteli rend
Szabálytalanságkezelési eljárásrend
Ellenőrzési nyomvonal kialakítása
Gazdasági program
Biztonságos munkavégzésre vonatkozó szabályzat
Tűzvédelmi szabályzat
Gazdasági vezető végzettségének megfelelése
Köztisztviselők teljesítményértékelése
Önkormányzati gazdálkodással kapcsolatos rendelet
Vagyongazdálkodással kapcsolatos rendelet

Forrás: saját szerkesztés

talmuk nem megfelelő). A harmadik faktor az önkormányzat gazdálkodására vonatkozó szabályzatokat foglalja magában, míg az utolsó – negyedik – faktorban a szervezeti és működési szabályzat hiányosságai jelennek meg markánsan.

Ezek után azt vizsgáltuk, hogy vajon van-e összefüggés az egyes faktorok, illetve a települési önkormányzattípusok (község, nagyközség, város) között, vagyis hogy az egyes hiba, illetve hiányosságcsoportok köthetők-e településtípusokhoz.

Tekintve, hogy a faktorértékek alapján végzett kategorizálás megbízhatósága rendkívül alacsony⁴, ezért kijelenthetjük, hogy az egyes kontrollkörnyezeti hiányosságok településtípustól függetlenül vannak jelen a települési önkormányzatoknál.

Kockázatkezelés

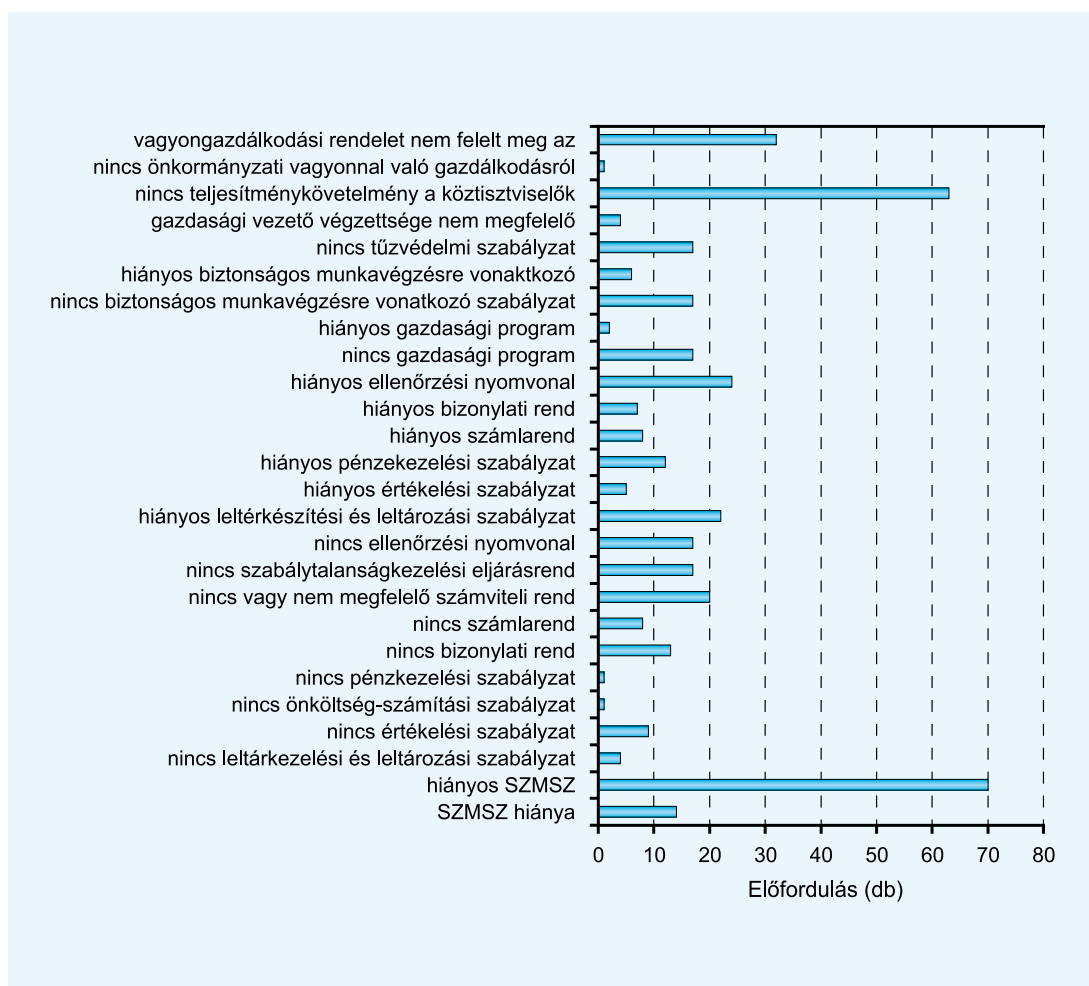
„A kockázatértékelés a szervezet céljai elérésével kapcsolatos kockázatok azonosításának és elemzésének, valamint a megfelelő válaszok meghatározásának folyamata” (INTOSAI, 2004).

A települési önkormányzatok kockázatkezelési tevékenységével kapcsolatban négy változót különítettünk el. Ezek:

- 1 nem történt kockázatelemzés
- 2 hiányos kockázatelemzés
- 3 a kockázatokhoz nem társítottak kockázatkezelési intézkedéseket
- 4 SZMSZ-ben nem rögzítették a vagyonyilatkozat-tételi kötelezettséget⁵

Az egyes hiányosságok előfordulását a 6. ábra mutatja.

A KONTROLLKÖRNYEZET HIÁNYOSSÁGAI A TELEPÜLÉSI ÖNKORMÁNYZATOKNÁL



Forrás: saját szerkesztés

Az önkormányzatok döntő többségében nincsenek meghatározva megfelelő kockázatkezelési intézkedések, amelynek csupán egy része vezethető vissza a kockázatelemzés elmaradására. Figyelembe véve a nagy arányt, nem vizsgáltuk, hogy van-e összefüggés a kockázatkezelési rendszer megfelelősége és a településtípus között.

Ezek alapján elmondhatjuk, hogy a települési önkormányzatok kockázatkezelési tevékenysége nem megfelelő – annak ellenére, hogy a minta nem reprezentatív, a nagy arány alapján érdemes az adott kontrollfunkciót országos szinten is górcső alá venni.

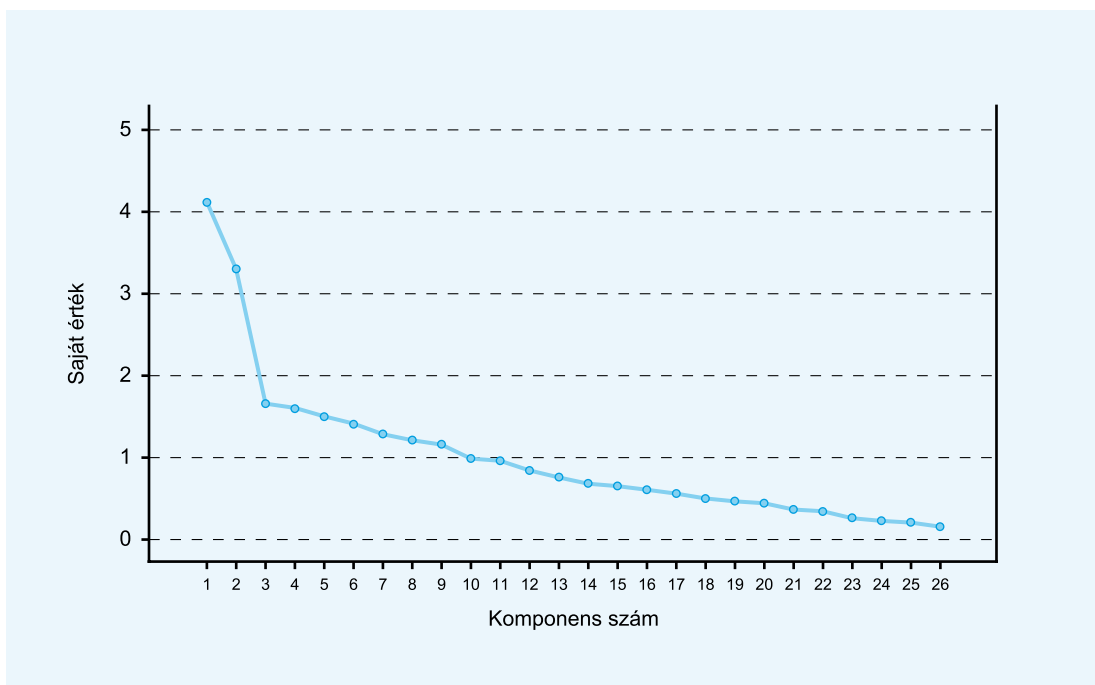
Kontrolltevékenységek

„A kontrolltevékenységek azok az elvek (politikák) és eljárások, amelyeket a kockázatok meghatározása és a szervezet céljainak elérése érdekében alkalmaznak ki” (INTOSAI, 2004). A kontrolltevékenységek átszövik az egész szervezetet, annak minden szintjét és minden funkcióját.

A települési önkormányzatok kontrolltevékenységében fellelt hiányosságokat az 5. táblázat foglalja össze.

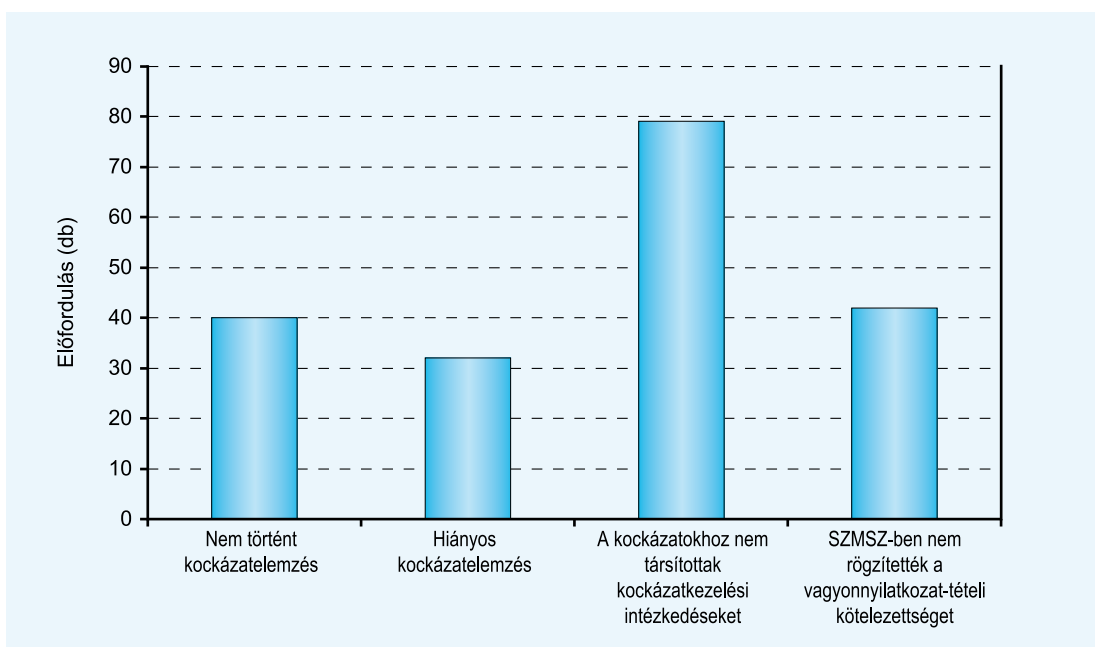
A legtöbb hiányosság a FEUVE-rendszer kialakítása kapcsán merült fel (a vizsgált ön-

KONTROLLKÖRNYEZET SCREE-PLOT



Forrás: saját szerkesztés

KOCKÁZATKEZELÉSI HIÁNYOSSÁGOK A VIZSGÁLT ÖNKORMÁNYZATOKNÁL



Forrás: saját szerkesztés

A FAKTORANALÍZIS EREDMÉNYE

Rotált faktor mátrix				
Változó	Komponensek			
	1	2	3	4
KK4	0,726	0,029	0,089	-0,185
KK3	0,664	-0,101	0,074	0,183
KK20	0,659	0,146	0,036	-0,038
KK8	0,651	-0,056	0,109	-0,028
KK7	0,631	-0,078	-0,071	-0,116
KK6	0,586	-0,072	-0,065	0,144
KK22	0,527	0,088	0,111	0,374
KK15	-0,082	0,778	-0,008	0,006
KK9	0,194	0,661	0,014	0,011
KK13	-0,048	0,647	-0,102	0,11
KK14	-0,033	0,626	0,058	0,149
KK12	-0,061	0,615	0,206	-0,074
KK16	-0,144	0,612	0,064	-0,091
KK24	0,176	0,435	0,034	0,115
KK17	-0,126	0,311	-0,272	0,31
KK10	0,47	0,096	0,685	0,024
KK11	0,506	0,035	0,624	-0,104
KK25	-0,079	-0,113	0,485	-0,177
KK23	0,04	-0,09	-0,468	-0,135
KK26	-0,178	0,204	0,402	0,391
KK5	0,058	-0,02	-0,38	-0,145
KK18	0,155	0,039	0,348	0,039
KK21	-0,128	0,043	0,127	0,611
KK1	0,372	0,308	0,005	0,589
KK2	-0,228	-0,124	0,007	-0,571
KK19	0,045	0,138	-0,044	-0,377
Extrakciós módszer: Főkomponens analízis				
Forgatási módszer: Varimax Kaiser-féle normalizációval				
a. Forgatás 6 iteráció után				

Forrás: saját szerkesztés

A FAKTOROK TARTALMA

1. faktor	Értékelési szabályzat hiánya (KK4) Leltározási és leltárkezelési szabályzat hiánya (KK3) Biztonságos munkavégzésre vonatkozó szabályzat hiánya (KK20) Számlarend hiánya (KK8) Bizonylati rend hiánya (KK7) Pénzkezelési szabályzat hiánya (KK6) Tűzvédelmi szabályzat hiánya (KK22)
2. faktor	Hiányos számlarend (KK15) Nincs vagy hiányos számviteli rend (KK9) Hiányos értékelési szabályzat (KK13) Hiányos pénzkezelési szabályzat (KK14) Hiányos leltározási és leltárkezelési szabályzat (KK12) Hiányos bizonylati rend (KK16) Köztisztviselők teljesítményértékelési rendszerének hiánya (KK24) Hiányos ellenőrzési nyomvonal-kialakítás (KK17)
3. faktor	Szabálytalanságkezelési eljárás hiánya (KK10) Ellenőrzési nyomvonal hiánya (KK11) Önkormányzati vagyonnal való gazdálkodásról szóló rendelet hiánya (KK25) Gazdasági vezető képzettsége nem megfelelő (KK23) Önkormányzati vagyongazdálkodási rendelet nem felel meg az előírásoknak (KK26) Önköltség-számítási szabályzat hiánya (KK5) Nincs gazdasági program (KK18)
4. faktor	Hiányos biztonságos munkavégzésre vonatkozó szabályzat (KK21) SZMSZ hiánya (KK1) Hiányos SZMSZ (KK2) Hiányos gazdasági program (KK19)

Forrás: saját szerkesztés

A VIZSGÁLT ÖNKORMÁNYZATOK KONTROLLTEVÉKENYSÉGÉNEK HIÁNYOSSÁGAI

Kontrolltevékenység	Előfordulás (db)
Nincs vagy hiányos folyamatba épített előzetes és utólagos vezetői ellenőrzés (FEUVE)	50
Nincs beszámolási eljárási szabályzat	30
Nincs gazdálkodási jogkör kijelölve	42
Nem megfelelő gazdálkodási jogkörgyakorlás és dokumentációs rendszer	39
Nem megfelelő a gazdálkodást végző köztisztviselő képzése	7
Nincs vagy nem megfelelően rögzítették az írásbeli kötelezettségvállalást nem igénylő kifizetések eljárási rendjét	48

Forrás: saját szerkesztés

kormányzatok felénél), amelyet az írásbeli kötelezettségvállalást nem igénylő kifizetések eljárásrendje követ. A vizsgált önkormányzatok 42 százalékánál nincsenek kijelölve a gazdálkodási jogkörök gyakorlására jogosult személyek, míg további 39 százalékuknál nem megfelelő a gazdálkodási jogkörgyakorlás és a dokumentációs rendszer.

Településtípusonként keresztábra-elemzéssel vizsgálva az egyes hiányosságokat megállapítható, hogy beszámolási eljárási szabályzat hiánya elsősorban a községi önkormányzatokra jellemző, míg a gazdálkodási jogkörök gyakorlására történő kijelölések hiánya, valamint a nem megfelelő gazdálkodási jogkörgyakorlás és dokumentációs rendszer jellemzően városi hiányosság. A többi hiányoságnál nem állapítható meg szignifikáns összefüggés a településtípussal.

Ha figyelembe vesszük azt, hogy a kontrolltevékenység képezi az alapját a megfelelő kockázatelemzésnek, megállapíthatjuk, hogy a kockázatelemzés gyengeségei alapvetően a nem megfelelően végzett önkormányzati kontrolltevékenységből erednek.

Információ, kommunikáció

„A megbízható és vonatkozó információ előfeltétele a tranzakciók és események azonnali nyilvántartásba vétele és megfelelő osztályozása. A vonatkozó információt azonosítani kell, meg kell szerezni és közölni kell abban a formában és időben, amely lehetővé teszi az alkalmazottak számára a belső kontrollal és más feladatokkal kapcsolatos kötelezettségeik teljesítését. Ezért a belső kontrollrendszert magát is, és az összes tranzakciókat és eseményeket is teljes mértékben dokumentálni kell” (INTOSAI, 2004).

Az ellenőrzés során vizsgálat tárgyát képezte, hogy a települési önkormányzatoknál a döntések megalapozásához szükséges információ a megfelelő időben és pontosan volt-e elérhető.

Három problémás területet azonosítottunk: az egyik az adatbiztonság, a másik nyilvánosságra hozatali rend, végül a harmadik pedig a közérdekű adatok megismerhetőségéről szóló szabályzat.⁶

Míg az adatbiztonság az önkormányzatok 47 százalékánál nem volt megfelelő, addig a nyilvánosságra hozatali rend hiánya 39 százalékukat, a közérdekű adatok megismerhetőségére vonatkozó szabályzat hiánya 31 százalékukat érintette.

A keresztábra-elemzés eredménye alapján mindhárom hiányosság elsősorban a községi önkormányzatoknál jelenik meg.

Megállapítható továbbá az is, hogy a feltárt gyengeségek főként a külső kommunikációra vonatkoznak, azonban az önkormányzati adatbiztonság hiányosságai komolyabb aggályokat vetnek fel.

Monitoring

„A belső kontrollrendszer teljesítményminőségének időnkénti kiértékeléséhez folyamatosan figyelemmel kell kísérni és értékelni kell (együtt: „monitoring”) a rendszert. A monitoring rutintevékenységek, külön értékelések, vagy e kettő kombinációja révén valósul meg” (INTOSAI, 2004).

A 100 települési önkormányzat közül 92-nél vagy nem volt kialakítva a célok megvalósulásának nyomon követését biztosító rendszer, vagy az nem volt teljes körű. Hasonlóan a kockázatkezeléshez, a monitoringrendszerrel sem végeztünk további vizsgálatot, ugyanakkor a minta reprezentativitásának hiánya ellenére valószínűsíthetjük, hogy a többi települési önkormányzatnál is jelentős hiányosságok vannak ezen a téren.

KÖVETKEZTETÉSEK

A települési önkormányzatok belső kontrollrendszerének kialakítása alapvető fontossággal

bír a szervezeti célok megvalósulása, a szabályszerű, hatékony és eredményes gazdálkodás, valamint tágabb értelemben az integritásalapú közigazgatás megteremtésében.

A jelen tanulmány keretein belül vizsgált 100 önkormányzat – annak ellenére, hogy a minta nem reprezentatív – esetenként alkalmas arra, hogy következtetéseket vonjunk le az önkormányzati alrendszer egésze tekintetében a kontrollrendszer kialakítása és egyes kontrolltevékenységek működése szabályszerűségére vonatkozóan.

A belső kontroll háromdimenziós modellje mentén elemzett adatok rávilágítottak arra, hogy az önkormányzati működés kontrollkörnyezetének gyengeségei elsősorban az összetett, egymásra épülő kontrollelemeknél gyengék. A kockázatkezelési rendszer nem megfelelő kialakítása és működtetése épít a kontrolltevékenységekre, azonban utóbbi elemeinél is lényeges hiányosságok lelhetők fel. Ugyanezen összefüggés alapján a monitoringrendszernek a meglévő rendszereket és folyamatokat kellene figyelemmel kísérnie, azonban addig, amíg azok nem megfelelőek, addig nem tudunk érdemben monitoringtevékenységet sem folytatni. Ezt támasztják alá a kontrollkörnyezet terén feltárt hiányosságok is. A faktoranalízis eredménye szerint az önkormányzatok ugyanis vagy nem szabályozzák a folyamataikat (1. faktor), vagy a szabályzataik nem felelnek meg teljes körűen az előírásoknak (2. faktor).

Figyelemre méltó továbbá az is, hogy az önkormányzat gazdálkodásának szabálysze-

rűségére és eredményességére vonatkozó szabályzatok hiányosságai összefüggnek egymással, vagyis ha egy önkormányzatnál gond van valamelyik gazdálkodásra vonatkozó kontroll-elemmel, nagy valószínűség szerint az egész gazdálkodása terén hiányosságok találhatók.

Meg kell említeni még azt is, hogy az önkormányzatok 84 százalékánál talált a számvevőszék szabálytalanságot a szervezeti és működési szabályzattal kapcsolatban, amelyet a legalapvetőbb szabályozói dokumentumnak tekinthetünk az önkormányzati működésben.

Annak ellenére, hogy a jogszabályalkotó célja szerint igyekszik minél inkább meghatározni az önkormányzati gazdálkodás megfelelő kereteit – beleértve a belső kontrollrendszer kialakítását is –, a kontrollok működésére egyéb puha tényezők is befolyással vannak. Ilyennek tekinthetjük a gyenge vezetést, a kialakítás során elkövetett hibákat, az emberi tényezőt, valamint azt aényt, hogy önmagában a belső kontrollrendszer nem képes biztosítani a fő célok elérését. Ezek bármelyike eredményezheti azt, hogy az önkormányzati belső kontrollrendszer nem tölti be a neki szánt szerepet.

Figyelembe véve azt, hogy vannak olyan települési önkormányzatok, amelyek a jogszabályok adta kereteken belül képesek megfelelő belső kontrollrendszert kialakítani és működtetni, törekedni kell a jó gyakorlatok azonosítására, az önkormányzatok önkéntes szabálykövetésére, illetve ösztönözni kell az önkormányzatok közötti tudástranszfert.

JEGYZETEK

¹ Törvények: mötv., áht., sztv, nvtv., kttv., vnytv., mvtv., infotv; kormányrendeletek: ávr, áhsz, bkr, ikr

² Összesen 26 változót jelent, mert esetenként elkülönítve kezeltük a szabályzat/eljárásrend meglétét, illetve a hiányos szabályzatot/eljárásrendet.

³ A kontrollkörnyezettel kapcsolatban összesen 414 hiányosságot tárt fel az ellenőrzés.

⁴ Az egyes faktorok Wilks' Lambda alapján mért hozzájárulása a diszkrimináló függvényhez mindegyik esetben 0,95 feletti.

⁵ Az SZMSZ hiányosságai alapvetően a kontrollkörnyezethez tartoznak, azonban a vagyonyilatkozat-tételi kötelezettséget a kockázatkezelési rendszer elemeként azonosítottuk.

⁶ A szabályozó dokumentumok hiányosságai alapvetően a kontrollkörnyezethez tartoznak, azonban a nyilvánosságra hozatali rendet, valamint a közérdekű adatok nyilvánosságra hozatali rendjét az információ-kommunikáció elemeként azonosítottuk.

IRODALOM

HÁGEN, I. Z. (2008): A kis- és középvállalkozások versenyképességének növelése kontrollingal. PhD-értkezés. Gödöllő: SZIE Szent István Egyetem

LENTNER Cs. (2013): *Közpénzügyek és államháztartás-tan*. Nemzeti és Köszolgálati Tankönyvkiadó. Budapest

MÉRÉTEY – Vida, Z. (2006): *Belső kontrollrendszer különböző felfogások tükrében*. Szakmai füzetek. Budapest: BGF Budapesti Gazdasági Főiskola

SAJTOS L. – MITEV A. (2007): *SPSS kutatási és adat-elemzési kézikönyv*. Alinea

COSO, 1992. Internal Control - Integrated framework. [Online] Available at: <http://www.coso.org/IC.htm> [Accessed 21 May 2014]

COSO, 2014. The Committee of Sponsoring Organizations'. [Online] Available at: <http://www.coso.org/aboutus.htm> [Accessed 21 May 2014]

INTOSAI, 2004. Irányelvek a belső kontroll-okhoz a közszférában. ISSAI. Ausztria, Bécs: RECHNUNGSHOF INTOSAI.

KPMG, 1999. The KPMG Review – Internal Control: A Practical Guide. KPMG

PM, 2010. Belső kontroll kézikönyv. Kézikönyv. Budapest: Pénzügyminisztérium

1993. évi XCIII. törvény a munkavédelemről (mvtv)

1996. évi XXXI. törvény a tűz elleni védelemről, a műszaki mentésről és a tűzoltóságról (tvtv)

2000. évi C. törvény a számvitelről

2007. évi CLII. törvény az egyes vagyonyilatkozat-tételi kötelezettségről (vnytv)

2011. évi CXII. törvény az információs önrendelkezési jogról és az információszabadságról (infotv)

2011. évi CLXXXIX. törvény Magyarország helyi önkormányzatairól (mötv)

2011. évi CXCIV. törvény az államháztartásról (áht)

2011. évi CXCVI. törvény a nemzeti vagyonról (nvtv)

2011. évi CXCVI. törvény a közszolgálati tisztviselőkről (kttv)

335/2005. (XII. 29.) kormányrendelet a közfeladatot ellátó szervek iratkezelésének általános követelményeiről (ikr)

368/2011. (XII. 31.) kormányrendelet az államháztartásról szóló törvény végrehajtásához (ávr)

370/2011. (XII. 31.) kormányrendelet a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről (bkr)

4/2013. (I. 11.) kormányrendelet az államháztartási számvitelről

Pénzügyminisztérium