

Belső ellenőrzési kézikönyv
Füzesgyarmat Város Önkormányzata
részére

Készítette:

Nagy Csaba
belső ellenőrzési vezető

Jóváhagyta:

Dr. Blága János
jegyző

Készült: 2024. december

Tartalomjegyzék

Tartalomjegyzék	1
I. Bevezetés	5
II. A belső ellenőrzés rendszere Füzesgyarmat Önkormányzatánál	6
III. A belsőkontroll-rendszer fogalma és elemei	9
IV. A belső ellenőrzés hatáskörét, feladatait és céljait meghatározó belső ellenőrzési alapszabály	12
V. A belső ellenőrökre vonatkozó szakmai etikai kódex	12
VI. A belső ellenőrzés funkcionális függetlensége	12
VII. A belső ellenőrzési tevékenység irányítása	13
1. <i>Belső ellenőri humánerőforrás-gazdálkodás</i>	13
VIII. A belső ellenőrzés tervezése	15
1. <i>A belső ellenőrzés tervezésének alapelvei</i>	15
2. <i>A tervezés előkészítésének lépései</i>	16
3. <i>Kockázatelemzés</i>	17
3.1. <i>A szervezet folyamatainak azonosítása és megértése</i>	18
3.2. <i>Kockázati tényezők és a főbb kontrollpontok azonosítása, elemzése</i>	18
3.3. <i>A kockázatelemzés végeredményének kialakítása</i>	19
4. <i>Stratégiai ellenőrzési terv</i>	19
5. <i>Éves ellenőrzési terv és összefoglaló éves ellenőrzési terv</i>	20
5.1. <i>Erőforrások elosztása</i>	20
5.2. <i>Az éves ellenőrzési terv módosítása</i>	21
IX. Az ellenőrzés végrehajtása	21
1. <i>Az ellenőrzésre való felkészülés</i>	21
2. <i>Az ellenőrzési program elkészítésének menete</i>	22
2.1. <i>A rendelkezésre álló háttér-információk összegyűjtése</i>	22
2.2. <i>Az ellenőrzés célkitűzéseinek véglegesítése</i>	22
2.3. <i>Az ellenőrzés tárgyának véglegesítése</i>	22
2.4. <i>Az ellenőrizendő időszak meghatározása</i>	23
2.5. <i>Az erőforrások helyes meghatározása</i>	23
2.6. <i>Az ellenőrzés módszereinek meghatározása</i>	23
2.7. <i>Az ellenőrzési program írásba foglalása</i>	23
3. <i>Adminisztratív felkészülés</i>	24
3.1. <i>A megbízólevél elkészítése</i>	24
3.2. <i>Az ellenőrzött szervezet vezetőjének értesítése</i>	24
3.3. <i>Az ellenőrzés időszükségletének nyilvántartása</i>	24
4. <i>Az ellenőrzés lefolytatása</i>	25

4.1. Nyitó megbeszélés.....	26
4.2. Kommunikáció az ellenőrzöttel.....	27
4.3. Az ellenőrzés megszakítása, felfüggesztése	27
4.4. Ellenőrzési munkalapok használata	28
4.5. Alapvető vizsgálati eljárások, technikák.....	30
4.5.1. Az ellenőrzési megközelítési mód	30
4.5.2. Elemző eljárások.....	31
4.5.3. Tételes tesztelés (vagy közvetlen, részletes vizsgálatok).....	33
4.5.4. Egyedi (szubsztantív) tesztelés	34
4.5.5. Statisztikai elemzés.....	34
4.5.6. Kérdésselvetés (interjú, tájékoztatás, kérdőívek, felmérések, fókuszcsoport-interjú).....	34
4.5.7. Folyamatábrák	35
4.5.8. A belső kontrollok tesztelése	35
4.5.9. Számítógéppel támogatott ellenőrzési technikák	38
4.6. A bizonyítékok beszerzése, nyilvántartása és a teljességi nyilatkozat	39
4.7. Súlyos hiányosság gyanúját rögzítő jegyzőkönyv	41
X. Jelentések	41
1. <i>A belső ellenőrzési jelentés elkészítése</i>	<i>41</i>
1.1. A belső ellenőrzési jelentés elkészítéséért felelős személy	42
1.2. A belső ellenőrzési jelentés tartalmi követelményei.....	42
1.3. A jelentés-tervezet megküldése egyeztetésre.....	44
1.4. A jelentés lezárása	45
2. <i>A belső ellenőrzést értékelő éves jelentések</i>	<i>45</i>
XI. Az ellenőrzések nyomon követése	46
1. <i>Az intézkedési terv.....</i>	<i>46</i>
2. <i>Az ellenőrzések nyomon követése.....</i>	<i>47</i>
XII. Az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság feltárása esetén alkalmazandó eljárás	48
XIII. Külső szolgáltató bevonására vonatkozó előírások.....	51
XIV. A belső ellenőrzési tevékenység minőségét biztosító szabályok	54
XV. A belső ellenőrzési tevékenység értékelése	55
XVI. Az ellenőrzési dokumentumok	55
1. <i>Az ellenőrzési dokumentumok formai követelményei, a dokumentumok megőrzési rendje.....</i>	<i>55</i>
2. <i>Az ellenőrzési iratokhoz való hozzáférés, adat és titokvédelem</i>	<i>57</i>
XVII. A belső ellenőrök tanácsadói tevékenységére vonatkozó ajánlások	58
1. <i>A tanácsadói tevékenység definíciója, jellege</i>	<i>58</i>
2. <i>A tanácsadói szolgáltatások kategóriái</i>	<i>59</i>
3. <i>A belső ellenőrök tanácsadói tevékenységére vonatkozó irányelvek és gyakorlatban történő alkalmazásuk</i>	<i>59</i>
4. <i>Függetlenség és objektivitás értelmezése a tanácsadói tevékenység vonatkozásában.....</i>	<i>61</i>
1. <i>A kellő szakmai gondosság a tanácsadói feladatok ellátása során.....</i>	<i>62</i>
2. <i>A tanácsadói szolgáltatások tervezésének és megszervezésének gyakorlata</i>	<i>62</i>

3. A munka hatóköre a tanácsadói feladatok esetében	63
4. A tanácsadói feladat eredményeinek írásba foglalása.....	64
5. A dokumentálással kapcsolatos követelmények tanácsadói feladatok ellátása esetén.....	65
6. A tanácsadói feladatok eredményei hasznosításának módjai, az eredmények érvényesülésének figyelemmel kísérésére alkalmas módszerek	65
Módszertani útmutatók	66
<i>Rendszerellenőrzés</i>	66
Teljesítmény-ellenőrzés	66

Belső ellenőrzési kézikönyv

I. Bevezetés

Magyarországon az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvénynek (a továbbiakban: Áht.), valamint a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendeletnek megfelelően a költségvetési szervek kötelesek belső ellenőrzési rendszert működtetni abból a célból, hogy a szervezet vezetője számára bizonyosságot nyújtsanak az általa kiépített és működtetett belső kontrollrendszerének megfelelőségét illetően.

A Füzesgyarmat Város Önkormányzata Belső ellenőrzési kézikönyvének hatálya kiterjed:

- Füzesgyarmati Polgármesteri Hivatalra,
- Füzesgyarmat Város Önkormányzatára és irányítása alá tartozó intézményekre:
 - Füzesgyarmati Polgármesteri Hivatal
 - Füzesgyarmati „Lurkófalva” Óvoda
 - Füzesgyarmati Napközi Konyha
 - Hegyesi János Városi Könyvtár és Közművelődési Intézmény

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 2. § b) pontja alapján a belső ellenőrzés definíciója a következő: 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 ellenőrzési szervek a belső kontrollrendszer szerves részét képezik mind az egyes költségvetési szervezetek, mind pedig – szélesebb értelemben véve – a magyar államháztartási kontrollrendszerének tekintetében. A belső kontrollrendszer egyes elemei tekintetében független és objektív vélemény kialakításával támogatják a belső kontrollrendszerének fejlesztését a hazai és az európai uniós jogszabályokkal és útmutatásokkal összhangban.

A nemzetközi belső ellenőrzési standardok alapján a belső ellenőrzés következő lényeges ismérveit kell hangsúlyozni:

- A belső ellenőrzés egy, az ellenőrzés és az arról való jelentés irányultságában belső, **bizonyosságot adó és tanácsadó**, nem hatósági jellegű tevékenység.
- A belső ellenőrzés a **felelős szervezetirányítás egyik legfontosabb elemeként** működik.
- A belső ellenőrzés **az eredményesség növelésével** segíti a költségvetési szerv belső kontrollrendszerének folyamatait.

Füzesgyarmat Város Önkormányzatának, Polgármesteri Hivatalának, valamint az irányítása alá tartozó költségvetési szerveinek belső ellenőrzését ellátja az Önkormányzattal megbízási jogviszonyban álló

Big-Audit Könyvvizsgáló, Könyvelő és Üzleti Tanácsadó Kft.
4026 Debrecen, Garai u. 4. fszt. 1.

A belső ellenőrzése keretében a Big-Audit Könyvvizsgáló, Könyvelő és Üzleti Tanácsadó Kft. gondoskodik az Önkormányzat irányítása alá tartozó költségvetési szervek ellenőrzéséről is.

Az Önkormányzat által irányított költségvetési szerveknél az ellenőrizendő intézmények számának, költségvetésük nagyságának, pénzügyi folyamataik bonyolultságának, a kockázati tényezők mennyiségének, bekövetkezési valószínűségüknek és a szervezetre gyakorolt hatásuknak felmérése alapján, hatékonysági és

gazdaságossági szempontokra tekintettel látja el a belső ellenőrzési feladatokat az Önkormányzattal megbízási jogviszonyban álló szervezet, a Big-Audit Könyvvizsgáló, Könyvelő és Üzleti Tanácsadó Kft.

Az Önkormányzat belső ellenőrzését ellátó szervezet, a Big-Audit Könyvvizsgáló, Könyvelő és Üzleti Tanácsadó Kft. ellenőrzést végezhet a helyi önkormányzat költségvetéséből céljelleggel juttatott támogatások felhasználásával kapcsolatosan a kedvezményezett szervezeteknél is.

Az Áht. 70. § (2) bekezdése alapján belső ellenőr bizonyosságot adó és tanácsadó tevékenysége keretében a jogszabályoknak és belső szabályzatoknak való megfelelést, a tervezést, gazdálkodást, és a közfeladatok ellátását vizsgálva megállapításokat és javaslatokat fogalmaz meg a költségvetési szerv vezetője részére.

A belső ellenőrzésnek az a feladata, hogy a szervezet belső kontrollrendszerét értékelje és javító szándékú javaslataival azt fejlessze.

II. A belső ellenőrzés rendszere Füzesgyarmat Önkormányzatánál

1. A belső ellenőrzés funkcionális függetlensége

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 19. § (1) bekezdése alapján a belső ellenőrök funkcionális (feladatköri és szervezeti) függetlenségét a költségvetési szerv vezetője köteles biztosítani.

Füzesgyarmat Önkormányzatánál a Jegyző megbízása alapján történik a belső ellenőrzés.

2. A belső ellenőrzési tevékenység irányítása

A belső ellenőrzés eredményes irányítása a belső ellenőrzési vezető feladata.

3. A belső ellenőrzés tervezése

Stratégiai ellenőrzési terv

A belső ellenőrzési vezető a belső ellenőrzés során stratégiai ellenőrzési tervet készít (a 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 30. § alapján), amely – összhangban a szervezet hosszú távú céljaival – meghatározza a belső ellenőrzésre vonatkozó stratégiai fejlesztéseket a következő négy évre, és az alábbiakat tartalmazza:

- a) a hosszú távú célkitűzéseket, stratégiai célokat;
- b) a belső kontrollrendszer általános értékelését;
- c) a kockázati tényezőket és értékelésüket;
- d) a belső ellenőrzésre vonatkozó fejlesztési és képzési tervet;
- e) a szükséges erőforrások felmérését elsősorban a létszám, képzettség, tárgyi feltételek tekintetében;
- f) az a)–c) pont alapján meghatározott ellenőrzési prioritásokat és az ellenőrzési gyakoriságot.

A stratégiai ellenőrzési tervet – összhangban a 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet rendelkezéseivel és a belső ellenőrzési alapszabályban foglaltakkal – Füzesgyarmat Város Önkormányzata Képviselő-testülete hagyja jóvá.

Éves ellenőrzési terv

A belső ellenőrzési vezető – összhangban a stratégiai ellenőrzési tervvel – összeállítja a tárgyévét követő évre vonatkozó éves ellenőrzési tervet (a 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 31. § (1) bekezdése értelmében). A belső ellenőrzési vezető a tárgyévét követő évre vonatkozó éves ellenőrzési tervét megküldi a Jegyző részére minden év november 30-ig.

Az éves ellenőrzési tervet a Képviselő-testület a tárgyévét megelőző év december 31-ig hagyja jóvá.

Tanácsadó tevékenységet, illetve soron kívüli ellenőrzést a költségvetési szerv vezetője, illetve a belső ellenőrzési vezető kezdeményezésére lehet végezni. Helyi önkormányzat esetén a Képviselő-testület is kezdeményezheti a tanácsadó tevékenység, illetve soron kívüli ellenőrzés végzését.

Az éves ellenőrzési terv módosítása

Az éves ellenőrzési tervet a belső ellenőrzési vezető az önkormányzat Képviselő-testületének egyetértésével módosíthatja.

Az ellenőrzési program írásba foglalása

A belső ellenőrzési vezető minden egyes ellenőrzés lefolytatásához megbízólevél aláírásával kijelöli a vizsgálatvezetőt és az ellenőrzéseket lefolytató belső ellenőröket. A belső ellenőrzési vezető megbízólevelét a költségvetési szerv vezetője, a Jegyző írja alá.

A vizsgálatvezető elkészíti az ellenőrzési programot, figyelembe véve

- az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység működéséről, gazdálkodásáról rendelkezésre álló információkat;
- az ellenőrzés tárgyát, részletes feladatait;
- az ellenőrzés célját;
- az ellenőrzött szervnél, illetve szervezeti egységnél lefolytatott korábbi ellenőrzések tapasztalatait;
- az adott ellenőrzés lefolytatásához szükséges szakértelmet és kapacitást;
- az adott ellenőrzés lefolytatásához szükséges időt és ütemezést;
- az esetlegesen felmerülő összeférhetetlenséget az ellenőr és az ellenőrzött szervezet, illetve szervezeti egység, annak vezetői és alkalmazottai között.

A megbízólevél elkészítése

A belső ellenőrt – ideértve a vizsgálatban részt vevő szakértőt is – megbízólevéllel kell ellátni, amelyet a belső ellenőrzési vezető ír alá. A belső ellenőrzési vezető megbízólevelét a Jegyző írja alá.

Az ellenőrzött szervezet vezetőjének értesítése

A helyszíni vizsgálatot annak megkezdése előtt legalább 3 nappal megelőzően, szóban vagy írásban be kell jelenteni az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjének. A szóban történt bejelentést az ellenőrzés megkezdésekor, az értesítő levélen dokumentálni kell, az írásbeli bejelentés történhet az értesítő levél személyes átadásával, postai úton megküldésével, vagy elektronikus úton (e-mail) továbbításával.

Az előzetes bejelentést nem kell megtenni, ha az – a rendelkezésre álló adatok alapján – megghiúsíthatja az ellenőrzés eredményes lefolytatását. Az előzetes bejelentés elhagyásáról a belső ellenőrzési vezető dönt.

4. Jelentések

A belső ellenőrzési jelentés elkészítése

A belső ellenőr az ellenőrzés tárgyát, megállapításait, következtetéseit és javaslatait tartalmazó ellenőrzési jelentést, vagy több kapcsolódó témájú ellenőrzési jelentés alapján összefoglaló ellenőrzési jelentést készít.

A belső ellenőrzési jelentés elkészítéséért felelős személy

A belső ellenőrzési jelentés elkészítéséért, annak tartalmáért, a levont következtetésekért és a kapcsolódó javaslatokért a vizsgálatvezető, a megállapítások valóságáért és alátámasztásáért a vizsgálatot végzők felelősek.

Kísérőlevél

A kísérőlevél tájékoztatja a címzetteket az ellenőrzés végrehajtási szakaszának lezárásáról, az ellenőrzési jelentéstervezet, illetve az ellenőrzési jelentés elkészítéséről és megküldéséről (lásd **25. számú iratminta: Kísérőlevél ellenőrzési jelentés/-tervezet megküldéséhez**).

Az áttekinthetőség érdekében minden ellenőrzési jelentésnek standard formátumot kell követnie, amelyben az ellenőrzéshez kapcsolódó információk szerepelnek (lásd **26. számú iratminta: Ellenőrzési jelentés/-tervezet minta**).

Vezetői összefoglaló

A vezetői összefoglaló része a belső ellenőrzési jelentésnek. A vezetői összefoglalónak az ellenőrzéssel kapcsolatos legfontosabb információkat kell kiemelnie, úgy mint a főbb megállapítások, következtetések és javaslatok, valamint a vizsgált területről, folyamatról kialakított, összesített vélemény. (Az összesített véleményt bővebben lásd a **10. számú mellékletben**.)

A jelentéstervezet megküldése egyeztetésre

A belső ellenőrzési vezető a jelentés tervezetét, illetve annak kivonatát egyeztetés céljából megküldi az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjének, továbbá annak, akire vonatkozóan a jelentéstervezet megállapítást vagy javaslatot tartalmaz (a továbbiakban: érintettek).

Az érintettek észrevételeiket a jelentéstervezet kézhezvételétől számított 8 napon belül kötelesek megküldeni a belső ellenőrzési vezető részére. Indokolt esetben a belső ellenőrzési vezető hosszabb, legfeljebb 30 napos határidőt, soron kívüli ellenőrzés esetén pedig akár rövidebb határidőt is megállapíthat.

A jelentéstervezet megküldésére vonatkozó kísérőlevélben a belső ellenőrzési vezető felhívja az ellenőrzött figyelmét arra, hogy a határidő elmulasztását egyetértésnek kell tekinteni és a nemleges választ is jelezni kell a határidőn belül, valamint az észrevételek megküldésével egy időben lehetőség van egyeztető megbeszélés kezdeményezésére.

Ha az érintettek nem tesznek érdemi észrevételt a jelentéstervezetre, akkor a nemleges válaszukkal együtt – amennyiben a jelentéstervezet megállapításokat vagy javaslatokat tartalmaz az érintett szervezeti egység vonatkozásában – már az intézkedési tervet is elkészíthetik és megküldhetik az ellenőrzést végző szerv vagy szervezeti egység részére a megadott véleményezési határidőn belül.

Az észrevétel elfogadásáról vagy elutasításáról a vizsgálatvezető dönt, amelyről az észrevételezési határidő lejártától számított 8 napon belül az érintetteknek írásbeli tájékoztatást ad és indokolja az el nem fogadott észrevételeket vagy kezdeményezi egyeztető megbeszélés összehívását.

Az elfogadott észrevételeket a vizsgálatvezető átvezeti az ellenőrzési jelentéstervezeten. Az érintettek észrevételeit, illetve a vizsgálatvezető válaszát csatolni kell az ellenőrzés dokumentációjához.

Ha az érintettek részéről a megállapításokat vitatják, akkor egyeztető megbeszélést kell tartani, bármelyik fél kezdeményezésére. Az egyeztető megbeszéléseken részt vesz a vizsgálatvezető, az ellenőrzést végző belső ellenőrök, az ellenőrzést végző szerv belső ellenőrzési vezetője, az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetője, irányított szervnél végzett ellenőrzés esetén annak belső ellenőrzési vezetője, valamint a vizsgálatban érintett egységek vezetői és szükség szerint más olyan személy, akinek meghívása a vizsgálat tárgya vagy megállapításai miatt indokolt. Az egyeztető megbeszélésről jegyzőkönyvet kell készíteni, amely tartalmazza a megbeszélés eredményét. A jegyzőkönyvet csatolni kell az ellenőrzési jelentéshez.

Indokolt esetben a belső ellenőrzési vezető az észrevételek átvezetése után a jelentéstervezetet az érintetteknek ismételt megküldheti visszamutatás céljából 5 napos határidővel.

Az ellenőrzési jelentést, illetve annak kivonatát a vizsgálatvezető és a vizsgálatot végző valamennyi ellenőr aláírását követően a belső ellenőrzési vezető hagyja jóvá és megküldi a Polgármesteri Hivatal vezetője, a Jegyző részére.

A jelentés lezárása

Egy adott ellenőrzés akkor tekinthető lezártnak, ha az ellenőrzési jelentést (vagy annak kivonatát) az ellenőrzést végző költségvetési szerv vezetője megküldte az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység részére (illetve annak, akire vonatkozóan megállapítást vagy javaslatot tartalmaz). A lezárt ellenőrzési jelentés a belső ellenőr által elkészített, az ellenőrzött szervezettel egyeztetett, az elfogadott észrevételek átvezetésével véglegesítésre került és aláírt ellenőrzési jelentés.

A költségvetési szerv vezetője a lezárt ellenőrzési jelentést vagy annak kivonatát megküldi

- a) az irányított, illetve felügyelt költségvetési szerv ellenőrzése esetén az ellenőrzött szerv vezetőjének, illetve
 - b) az ellenőrzött szervezeti egységek vezetőinek, továbbá
 - c) annak, akire vonatkozóan megállapítást vagy javaslatot tartalmaz,
- és szükség esetén felkéri az intézkedési terv elkészítésére.

Ha az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési-, kártérítési-, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanúja merül fel, az nem befolyásolja az ellenőrzés lezárását.

A költségvetési szerv vezetője – a belső ellenőrzési vezető véleményének kikérésével – dönthet úgy, hogy a lezárt ellenőrzési jelentést vagy annak kivonatát nyilvánosságra vagy harmadik fél tudomására hozza az adatvédelemre vonatkozó jogszabályok figyelembevételével.

A belső ellenőrzést értékelő éves jelentések

Az éves ellenőrzési jelentés elkészítéséért a belső ellenőrzési vezető felelős.

A belső ellenőrzési vezető az elkészített éves ellenőrzési jelentéseket megküldi a Jegyzőnek a tárgyévet követő év február 15-ig. Az éves ellenőrzési jelentést a Polgármester a zárszámadási rendelettervezettel egyidejűleg a Képviselő-testület elé terjeszti jóváhagyásra.

5. Az ellenőrzések nyomon követése

Az intézkedési terv

Ha az érintettek nem tesznek érdemi észrevételt a jelentéstervezetre, akkor a nemleges válaszzal együtt – ha a jelentéstervezet megállapításokat vagy javaslatokat tartalmaz az érintett szervezeti egység vonatkozásában – már az intézkedési tervet is elkészíthetik és megküldhetik az ellenőrzést végző szerv vagy szervezeti egység részére a megadott véleményezési határidőn belül.

A költségvetési szerv vezetője a lezárt ellenőrzési jelentést vagy annak kivonatát megküldi irányított, illetve felügyelt költségvetési szerv ellenőrzése esetén az ellenőrzött szerv vezetőjének, illetve az ellenőrzött szervezeti egységek vezetőinek, továbbá annak, akire vonatkozóan megállapítást vagy javaslatot tartalmaz, és szükség esetén felkéri az intézkedési terv elkészítésére.

Az intézkedési tervet a lezárt ellenőrzési jelentés kézhezvételétől számított 8 napon belül kell elkészíteni és megküldeni a költségvetési szerv vezetője és a belső ellenőrzési vezető részére. Indokolt esetben a belső ellenőrzési vezető javaslatára a költségvetési szerv vezetője ennél hosszabb, legfeljebb 30 napos határidőt is megállapíthat.

Az intézkedési terv elkészítéséért, végrehajtásáért és a megtett intézkedésekről történő beszámolásért az ellenőrzött, valamint a javaslattal érintett szerv, illetve szervezeti egység vezetője felelős.

Az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság feltárása esetén alkalmazandó eljárás

A belső ellenőrzési vezető feladata, ha az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanúja merül fel, a költségvetési szerv vezetőjének, illetve a költségvetési szerv vezetőjének érintettsége esetén az irányító szerv vezetőjének a haladéktalan tájékoztatása és javaslattétel a megfelelő eljárások megindítására, valamint az eredeti dokumentumokat a szükséges intézkedések megtétele érdekében a belső ellenőrzési vezető útján az ellenőrzött szerv vezetőjének jegyzőkönyv alapján átadni.

Ha az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanúja merül fel, az nem befolyásolja az ellenőrzés lezárását.

6. Az ellenőrzési dokumentumok formai követelményei, a dokumentumok megőrzési rendje

A költségvetési szerv belső ellenőrzési vezetője köteles gondoskodni a belső ellenőrzések nyilvántartásáról, a költségvetési szerv vezetőjének döntésétől függően a külső ellenőrzések nyilvántartásáról, valamint az ellenőrzési dokumentumok megőrzéséről, illetve a dokumentumok és az adatok biztonságos tárolásáról.

III. A belsőkontroll-rendszer fogalma és elemei

Az Áht. 69. §-a (1) bekezdése szerint a belső kontrollrendszer a kockázatok kezelése és tárgyilagos bizonyosság megszerzése érdekében kialakított folyamatrendszer, amely azt a célt szolgálja, hogy megvalósuljanak a következő célok:

- a) a működés és gazdálkodás során a tevékenységeket szabályszerűen, gazdaságosan, hatékonyan, eredményesen hajtják végre,
- b) az elszámolási kötelezettségeket teljesítsék, és
- c) megvédjék az erőforrásokat a veszteségektől, károktól és nem rendeltetésszerű használattól.

(2) A belsőkontroll-rendszer létrehozásáért, működtetéséért és fejlesztéséért a költségvetési szerv vezetője felelős az államháztartásért felelős miniszter által közzétett módszertani útmutatók figyelembevételével.

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 3. pontja rendelkezik a belső kontrollokról.

A költségvetési szerv belsőkontroll-rendszeréért a költségvetési szerv vezetője felelős, aki köteles – a szervezet minden szintjén érvényesülő – megfelelő:

1. Kontrollkörnyezet

A kontrollkörnyezet adja meg egy szervezet felső szintű, az egész szervezetre kiható „hozzaállását”, a vezetők és alkalmazottak belső kontrollokhoz való viszonyát. A kontrollkörnyezet magában foglalja az integritást, az etikai értékeket, az érintettek szakmai kompetenciáját, a szervezet vezetésének filozófiáját és stílusát, a felelősségi körök kijelölésének, a beszámoltatásnak, valamint teljesítményértékelésnek a módszereit, továbbá az igazgatóság irányítási tevékenységének minőségét. A kontrollkörnyezet az alapja a belső kontrollok összes többi elemének, amely biztosítja a fegyelmet és a rendet a szervezetben.

2. Kockázatkezelési rendszert

A kockázatkezelési rendszer olyan mechanizmus, amely lehetővé teszi a szervezet tevékenysége alapján kialakított célokra ható negatív hatások, vagy elszalasztott lehetőségek felismerését, elemzését és kezelését. A kockázatok forrását tekintve minden szervezet külső és belső kockázatokkal szembesül. A kockázatkezelés feltétele, hogy ismertek legyenek a szervezeti célok, amelyekre vonatkozóan a releváns kockázatok meg lehet állapítani, mérni, és a válaszlépéseket meg lehet határozni.

3. Kontrolltevékenységeket

A kontrolltevékenységek felölelik mindazokat az eljárásokat, amelyek biztosítják, hogy a vezetés által megfogalmazott célok és elvárások végrehajtásra kerüljenek, az azokat veszélyeztető kockázatok a tevékenység során a szervezet kezelje. A kontrolltevékenységek tehát alapvetően a kockázatok kezelésének eszközei. A kontrolltevékenységek a szervezeti hierarchia minden szintjén és minden működési területén megjelennek. Minden szervezet sajátos célokkal, folyamatokkal és kockázatokkal rendelkezik, ezért a kontrolltevékenységek is specifikusakká válnak.

A kontrolltevékenységek elemei lehetnek például:

- a) Előzetes, utólagos és vezetői kontrollok (pl. elszámolások, utalások ellenőrzése)
- b) Kijelölések (pl. vezetői, felülvizsgálati feladatokra)
- c) Jóváhagyások (pl. szerződések, utalások, tranzakciók, stb.)
- d) Jogosultságok (pl. hozzáférési és döntési jogosultságok)
- e) Igazolások
- f) Egyeztetések (pl. terv és tényadatok egyeztetése)
- g) Működési tevékenység áttekintése (pl. folyamatelemzés)
- h) Eszközök védelme (pl. fizikai védelem)
- i) Hozzáférési jogosultságok (pl. informatikai rendszerekhez)
- j) Feladatkörök szétválasztása (pl. utalványozó, ellenjegyző, jóváhagyó)
- k) Rendszerek biztonsága és integritására irányuló intézkedések

Az egyes kontrolltevékenységek nem foglalhatók bele egy generikus rendszerbe, azok elemzésére és értékelésére külön eljárások szükségesek szervezetenként és folyamatonként is, ugyanakkor általában négy különböző típusú kontrolltevékenységet különböztetünk meg:

3.1. Iránymutató kontrollok

Ezek a kontrollok egy bizonyos, kívánt következmény elérését biztosítják. Általában egy tevékenység vagy tevékenységcsoport konkrét lépéseit, időbeni ütemezésüket tartalmazzák. Hasznos lehet a szervezet korábbi, hasonló tevékenységekből nyert tapasztalatainak beépítése az ilyen jellegű kontrollokba, amely ugyancsak biztosítékként szolgálhat a kívánt cél eléréséhez.

Iránymutató kontrollok lehetnek pl.:

- eljárásrendek,
- előírások,
- vezetői utasítások.

3.2. Megelőző kontrollok

Ezek a kontrollok korlátozzák egy nem kívánt következménnyel járó kockázat realizálódásának lehetőségét. A szervezeten belül működő belső kontrollok többsége ehhez a kategóriához tartozik.

Megelőző kontrollok lehetnek pl.:

- Bizonyos feladatok szétválasztása (az összeférhetlenségi szabályok betartásával megakadályozható, hogy valaki közpénzen saját hasznára tevékenykedjen).
- Hozzáférési és döntési jogosultságok kijelölése, egyes tevékenységek ellátására csak meghatározott személyek felhatalmazása (például megfelelően képzett, felkészített és ezáltal a sajtóval való

kapcsolattartásra felhatalmazott személy kijelölése megelőzi a veszélyét annak, hogy nem megfelelő nyilatkozat jelenik meg a szervezetről a médiában).

- Eszközök védelme.
- Rendszerek biztonságának és integritásának biztosítása.

3.4. Felderítő kontrollok

Ezek a kontrollok azt a célt szolgálják, hogy fényt derítsenek olyan esetekre, amikor nem kívánt események következtek be. Mivel csak az esemény bekövetkezése után fejtik ki hatásukat, ezért csak abban az esetben használhatók, amennyiben lehetőség van a kár vagy veszteség elfogadására.

Felderítő kontrollok lehetnek pl.:

- Utólagos és vezetői ellenőrzések (pl. elszámolások, utalások ellenőrzése, készletellenőrzések – voltak-e, engedély nélküli kivételezések).
- Egyeztetések (pl. terv és tényadatok egyeztetése, készletegyeztetések – voltak-e engedély nélküli tranzakciók),
- Működési tevékenységek vagy egyes projektek megvalósításáról szóló áttekintések, monitoring jelentések (folyamatelemzések, projektek tapasztalatai, amelyek a későbbiekben is felhasználhatók).

3.5. Korrekciós kontrollok

Ezek a kontrollok a realizálódott, nem kívánt kockázat következményeit korrigálják, úgy, hogy kiegészítő megoldást nyújtanak a kár vagy veszteség csökkentésére.

Korrekciós kontrollok lehetnek pl.:

- Olyan szerződési feltételek kikötése, amelyek védik a feleket esetleges veszteség esetén.
- Eshetőségi tervek kidolgozása, amellyel a szervezet működésének folytonosságát tudja biztosítani negatív hatásokkal, veszteséggel járó esemény bekövetkezése esetén.

4. Információs és kommunikációs rendszert

Az információ és kommunikáció a teljes kontrollrendszert átszövi. Ez az elem biztosítja

- mind a fentről lefelé történő kommunikációt (célok és elvárások, értékelés, feladatok kijelölése, kontroll felelősök megnevezése stb.),
- mind az alulról felfelé történő kommunikációt (kockázatok beazonosítása, hiányosságok és csalások bemutatása, beszámolás a működésről és a pénzügyekről stb.),
- mind a horizontális információáramlást.

A kommunikációs rendszertől elvárás, hogy minden olyan adat és információ megjelenjen, és feldolgozásra kerüljön benne, amely alapvetően szükséges a szervezet irányítása és ellenőrizhetősége szempontjából. Az információ és az azt áramoltató kommunikációs csatornák és eszközök egymást kiegészítő tényezők. Bármelyikben meglévő gyengeség vagy hiányosság negatívan hat a másik minőségére.

5. Monitoring rendszert

A monitoring-mechanizmusok teszik lehetővé, hogy a belső kontrollrendszer folyamatos monitoring (nyomon követés) és értékelés alatt álljon, így a szervezet kontrollrendszere rugalmasan tudjon reagálni a változó külső és belső körülményekhez. A monitoringot támogatva ugyan megjelennek a szervezet vezetésétől elkülönített funkciók is, mint például a belső ellenőrzés, a könyvvizsgálók, vagy éppen az audit bizottság, azonban a monitoring biztosítása és napi működtetése az operatív vezetés feladata marad.

kialakítani és működtetni.

IV.

A belső ellenőrzés hatáskörét, feladatait és céljait meghatározó belső ellenőrzési alapszabály

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 17. § (2) bekezdése szerint a belső ellenőrzési kézikönyv része a Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezete standardjainak figyelembe vételével készített, a belső ellenőrzés hatáskörét, feladatait és céljait meghatározó „Belső ellenőrzési alapszabály”, mely jelen belső ellenőrzési kézikönyv **1. számú melléklete**.

V.

A belső ellenőrökre vonatkozó szakmai etikai kódex

Füzesgyarmat Város Önkormányzata és a költségvetési szervei belső ellenőrzési kézikönyvének részét képezi az államháztartásért felelős miniszter által kiadott etikai kódex.

Az etikai kódex vonatkozik minden, az államháztartási belső pénzügyi ellenőrzés keretében végzett belső ellenőrzési tevékenységet folytató személyre és szervezetre.

Az etikai kódex minta megalkotásának célja a belső ellenőrzési szakmán belüli etikai kultúra erősítésének előmozdítása, és a köztisztviselőkre, közalkalmazottakra és egyéb jogviszony keretében foglalkoztatottakra vonatkozó etikai szabályokra figyelemmel a belső ellenőrök magatartási szabályait rögzítő olyan követelményrendszer felállítása, amelyet a belső ellenőröknek feladatuk ellátása során követniük kell. Az etikai kódex vonatkozik minden, a szervezetnél belső ellenőrzési tevékenységet folytató személyre és szervezetre.

Az ellenőrök munkájának és magatartásának mindenkor és minden körülmények között feddhetetlennek kell lennie. A feladat végzése során elkövetett hiba, a magánéletben tanúsított méltatlan viselkedés rossz fényt vethet az államigazgatásra, az ellenőrzés rendszerére és az ellenőrök tisztességére, megkérdőjelezi az ellenőrzés megbízhatóságát és szakértelmét. Az etikai kódex elfogadása, a kódexben megfogalmazottak betartása ugyanakkor növeli a bizalmat az ellenőrök és munkájuk iránt.

A Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezete standardjainak figyelembe vételével készített Belső ellenőrök szakmai etikai kódexe jelen belső ellenőrzési kézikönyv **2. számú melléklete**.

VI.

A belső ellenőrzés funkcionális függetlensége

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 19. § (1) bekezdése alapján a belső ellenőrök funkcionális (feladatköri és szervezeti) függetlenségét a költségvetési szerv vezetője köteles biztosítani, különösen az alábbiak tekintetében:

- az éves ellenőrzési terv kidolgozása, kockázatelemzési módszerek alapján és soron kívüli ellenőrzések figyelembevételével;
- az ellenőrzési program elkészítése és végrehajtása;
- az ellenőrzési módszerek kiválasztása;
- következtetések és ajánlások kidolgozása, ellenőrzési jelentés elkészítése;
- a belső ellenőr bizonyosságot adó ellenőrzési és a nemzetközi, valamint az államháztartásért felelős miniszter által közzétett belső ellenőrzési standardokkal összhangban lévő tanácsadói tevékenységen kívül más tevékenység végrehajtásába nem vonható be.

A belső ellenőrök funkcionális függetlenségét bemutató, az Áht., valamint a 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet előírásainak megfelelő szervezeti ábra, valamint az SZMSZ belső ellenőrzési tevékenységre vonatkozó része jelen belső ellenőrzési kézikönyv **3. – 4. számú mellékletét** képezi.

VII.

A belső ellenőrzési tevékenység irányítása

A belső ellenőrzés a működési folyamatokat elemzi, abból a szempontból, hogy a belső kontrollrendszer, ezen belül is kiemelten a vezetők által létrehozott, a kockázatok kezelésére szolgáló kontrollok megfelelőségét értékeli. A belső ellenőrzés a működési, tevékenységi folyamatokból indul ki, miközben önmaga is – a belső kontrollrendszer részeként – egy kontroll folyamatot képez a költségvetési szerv belső kontrollrendszerében.

Jelen kézikönyv a belső ellenőrzési tevékenységet és annak elemeit azok folyamatjellegének megfelelően mutatja be. A belső ellenőrzési folyamat legfőbb elemei, lépései a következők:

1. Tervezés (előkészítés, kockázatelemzés, stratégiai és éves ellenőrzési tervek elkészítése)
2. Végrehajtás (ellenőrzésre való felkészülés, ellenőrzés lebonyolítása)
3. Jelentés (jelentés-tervezet elkészítése, egyeztetés, jelentés lezárása, megküldése)
4. Nyomon követés (intézkedési tervek véleményezése, intézkedések végrehajtásának nyomon követése, utóellenőrzés)

A belső ellenőrzési tevékenység folyamatábráját az **5. számú melléklet** tartalmazza.

1. Belső ellenőri humánerőforrás-gazdálkodás

A belső ellenőrzés eredményes irányítása a belső ellenőrzési vezető feladata. A belső ellenőrzési vezetőnek kell biztosítania, hogy oly módon irányítsa a független belső ellenőrzési tevékenységét, hogy az működésével növelje a szervezet eredményességét. Ennek kapcsán a belső ellenőrzés irányításához kapcsolódó feladatok közül kiemelt jelentőségű feladat az erőforrások hatékony, eredményes, és gazdaságos felhasználása, a Belső Ellenőrzési Alapszabálynak, az IIA standardoknak, a magyarországi államháztartási belső ellenőrzési standardoknak és a Szakmai Etikai Kódex előírásainak történő megfelelés biztosítása.

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 22. §-a alapján a belső ellenőrzési vezető feladatai:

- a) a belső ellenőrzési kézikönyv elkészítése;
- b) a kockázatelemzéssel alátámasztott stratégiai és éves ellenőrzési tervek összeállítása, Képviselő-testület jóváhagyása után a tervek végrehajtása, valamint azok megvalósításának nyomon követése;
- c) a belső ellenőrzési tevékenység megszervezése, az ellenőrzések végrehajtásának irányítása;
- d) az ellenőrzések összehangolása;
- e) ha az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanúja merül fel, a költségvetési szerv vezetőjének, illetve a költségvetési szerv vezetőjének érintettsége esetén az irányító szerv vezetőjének a haladéktalan tájékoztatása és javaslattevés a megfelelő eljárások megindítására;
- f) a lezárt ellenőrzési jelentés, illetve annak kivonatának a költségvetési szerv vezetője számára történő megküldése a 43. § (4) bekezdésének megfelelően;
- g) az éves ellenőrzési jelentés, illetve az összefoglaló éves ellenőrzési jelentés 48. §-ban foglaltak szerinti összeállítása.

Fentiekén túl a belső ellenőrzési vezető köteles:

- a) gondoskodni arról, hogy érvényesüljenek az államháztartásért felelős miniszter által közzétett módszertani útmutatók;

b) gondoskodni a belső ellenőrzések nyilvántartásáról, a költségvetési szerv vezetőjének döntésétől függően a külső ellenőrzések nyilvántartásáról, valamint az ellenőrzési dokumentumok megőrzéséről, illetve a dokumentumok és az adatok biztonságos tárolásáról;

c) biztosítani a belső ellenőrök szakmai továbbképzését;

d) a költségvetési szerv vezetőjét az éves ellenőrzési terv megvalósításáról, és az attól való eltérésekről tájékoztatni;

e) kialakítani és működtetni az elvégzett belső ellenőrzésekről nyilvántartást, mely tartalmazza:

- az ellenőrzés azonosítóját;
- az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egységek megnevezését;
- az ellenőrzés tárgyát;
- az ellenőrzés kezdetének és lezárásának időpontját;
- az ellenőrzés lefolytatásában részt vett vizsgálatvezető, a belső ellenőr és a szakértő nevét;
- a vizsgált időszakot;
- az intézkedési terv készítésének szükségességét.

f) a belső ellenőrzési tevékenység során kezelt adatokat illetően betartani az adatvédelmi és minősített adatok védelmére vonatkozó előírásokat, valamint gondoskodni arról, hogy a belső ellenőrzést végzők tevékenységüket ezek figyelembevételével végezzék.

A belső ellenőrzési vezető megbízásával kapcsolatban vagy személyére nézve összeférhetlenségi ok tudomására jutásáról köteles haladéktalanul jelentést tenni a költségvetési szerv vezetőjének, amelynek elmulasztásáért vagy késedelmes teljesítéséért fegyelmi felelősséggel tartozik.

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 15. § (7) a) pontja alapján a Füzesgyarmat Város Önkormányzataának, Polgármesteri Hivatalának, valamint az önkormányzat által irányított költségvetési szerveknek a belső ellenőrzését az Önkormányzattal megbízási jogviszonyban álló

**Big-Audit Könyvvizsgáló, Könyvelő és Üzleti Tanácsadó Kft.
4026 Debrecen, Garai u. 4. fszt. 1.**

látja el.

Az erre vonatkozó megállapodásban foglaltak alapján a 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet által a belső ellenőrzési vezető feladataként meghatározott tevékenységeket a külső erőforrás látja el.

A Füzesgyarmati Polgármesteri Hivatalnak, valamint az önkormányzat költségvetési szerveinek belső ellenőrzését az elvárt szaktudással és szakképesítéssel rendelkező külső szolgáltató látja el, aki megfelel az Áht. 70. § (4) bekezdésében foglalt követelményeknek.

A belső ellenőrzést végzőktől elvárt szaktudást és belső ellenőrzési képességeket az **1. számú iratminta** tartalmazza, az alábbi főbb jellemzők köré csoportosítva:

- szakmai végzettség és ismeretek,
- kommunikációs képességek (szóbeli, írásbeli),
- általános ellenőrzési szaktudás (információgyűjtés, problémamegoldás, végrehajtás, változások elősegítése),
- speciális ellenőrzési szaktudás (funkcionális ismeretek, számítástechnikai ismeretek),
- vezetői kompetenciák (beosztottak fejlődésének támogatása, munkaerő felvétel, ellenőrzési egység működtetése), illetve
- a készség- és személyiség-fejlesztési eljárások (önképzés, belső ellenőri képességek, kapcsolatépítés és menedzsment).

A munka elvárt eredményessége érdekében, a végrehajtandó feladatok szempontjából megfelelő gyakorlatot szerzett és tapasztalt szolgáltatóval kötött szerződést a Füzesgyarmati Önkormányzat, aki a megbízás ellátásához szükséges jogosítványokkal, szaktudással rendelkezik és ezen feltételeket a megbízás tartama alatt folyamatosan biztosítani tudja.

VIII.

A belső ellenőrzés tervezése

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 22. § (1) b) pontja alapján a belső ellenőrzési vezető feladata „a kockázatelemzéssel alátámasztott stratégiai és éves ellenőrzési tervek összeállítása, Képviselő-testület jóváhagyása után a tervek végrehajtása, valamint azok megvalósításának nyomon követése”.

A tervezés előkészítése magában foglalja a kockázatelemzést megelőző előkészítő lépéseket, valamint magát a kockázatelemzést is.

A kockázatelemzést megelőző előkészítés során a belső ellenőrzés:

- elemzi a külső és belső **kontrollkörnyezetet** annak érdekében, hogy azonosítsa az ellenőrzési tervezés során figyelembe veendő változásokat;
- azonosítja a **folyamatokat és a folyamatgazdákat**¹ és a vezetőkkel egyeztet az egyes folyamatok – a szervezet célkitűzéseivel viszonyított – fontosságáról.
- megvitatja a vezetőkkel, mit várnak el a belső ellenőrzéstől;
- értelmezi a szervezet **célkitűzéseit**;
- a vezetőkkel közösen meghatározza a **belső ellenőrzési fókusz**t.

A tervezés előkészítési folyamatát a belső ellenőrzési vezető irányítja. A belső ellenőrzés tervezésének előkészítéséhez használható ellenőrzési listát a jelen kézikönyvhöz tartozó **28. számú iratminta** tartalmazza.

1. A belső ellenőrzés tervezésének alapelvei

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 29. § (1) alapján az ellenőrzési munka megtervezéséhez a belső ellenőrzési vezető kockázatelemzés alapján – az államháztartásért felelős miniszter által közzétett módszertani útmutató figyelembevételével – stratégiai ellenőrzési tervet és éves ellenőrzési tervet készít, amelyeket a Képviselő-testület hagy jóvá.

A belső ellenőrzés tervezéséhez használható ellenőrzési listát a jelen kézikönyvhöz tartozó **30. számú iratminta** tartalmazza.

Az ellenőrzés tervezési folyamat során a következő kulcsfontosságú alapelveket kell követni:

- **A tervezést folyamatokra és az azokban rejlő kockázatokra kell alapozni**

Az ellenőrzési feladatok prioritásainak kidolgozása során a belső ellenőrzés vezetője a folyamat alapú kockázatelemzés eredményeit felhasználva jár el.

- **A tervezésnek a jövőbe kell tekintenie**

A stratégiai időtávú tervezés négy évet kell, hogy lefedjen. A legmagasabb kockázatú folyamatok vizsgálatát minél korábbi időpontra kell tervezni. Az ilyen folyamatokat meghatározott rendszerességgel, 1-2 évente újra bele kell foglalni az éves belső ellenőrzési tervbe. A rövid távú tervezés egy éves időtávra szól.

- **A tervezésnek folyamatosnak kell lennie**

A tervezés folyamatában mindvégig célszerű betartani a gördülő tervezés elvét, a stratégiai ellenőrzési tervet évente aktualizálni lehet szükséges, felül kell vizsgálni a stratégiai ellenőrzési terv időszakára kitűzött célokat. Ezzel párhuzamosan év végén meg kell határozni a következő esztendő konkrét feladatait, el kell készíteni az éves ellenőrzési tervet.

- **A tervezésnek rugalmasnak és aktualizáltnak kell lennie**

Az ellenőrzések tervezésének a szervezetre ható változásokhoz igazodnia kell. Előfordulhat, hogy azok a területek, amelyek egy adott időpontban jelentős kockázatúnak minősültek, a továbbiakban már nem lesznek azok és

1

Folyamatgazda: az adott folyamat irányításáért, működtetéséért felelős személy.

fordítva. Ezért a szervezet kockázati struktúráját évente értékelni, és az ellenőrzési terveket ennek megfelelően módosítani kell.

2. A tervezés előkészítésének lépései

Általános felmérés

Az általános felmérés részeként a költségvetési szervezet **külső és belső kontrollkörnyezetének** vizsgálatára kerül sor. Ennek keretében a belső ellenőrzés összegyűjti és elemzi a szervezet működési környezetében és folyamataiban történt változásokra vonatkozóan rendelkezésre álló információkat is.

A környezet változásának elsődleges forrásai:

- magyar és európai uniós jogszabályi változások;
- gazdasági-politikai környezet változása;
- a szervezet stratégiájának, célkitűzéseinek, rövid- és hosszú távú feladattervének változása;
- belső szervezeti változások;
- belső eljárások, ellenőrzési nyomvonalak, kézikönyvek változása;

Az európai uniós támogatások intézményrendszerében végzett belső ellenőrzési tevékenység tervezésének előkészítése során a környezet változásának elsődleges forrásai kiegészülnek az alábbiakkal:

- a) változások a nemzeti fejlesztési terv stratégiai vagy operatív célkitűzéseiben, a támogatandó célterületek prioritásaiban;
- b) szervezeti változások az európai uniós támogatások intézményrendszerben;
- c) finanszírozási, költségvetési forrást érintő változások az európai uniós támogatások intézményrendszerében.

Ezek a változások a szervezet folyamataiban rejlő kockázatok azonosítása szempontjából kiemelten fontosak, ezért a belső ellenőrzésnek arra kell törekednie, hogy összegyűjtsön minden információt a költségvetési szervezet vezetőségétől, egyes szervezeti egységeitől.

A folyamatok és folyamatgazdák azonosítása

A belső ellenőrzés a folyamatok és folyamatgazdák azonosítása során a szervezet működési folyamataira koncentrálna. A folyamatok a szervezet célkitűzéseinek elérése érdekében kerültek kialakításra és ennek érdekében működnek. Különösen fontos ezért a tervezés során figyelembe venni a szervezet működési folyamatait, és azonosítani a folyamatgazdákat, vagyis azokat a személyeket a szervezeten belül, akik elsődlegesen felelősek az adott folyamat végrehajtásáért, működtetéséért.

A folyamatok és folyamatgazdák azonosítását, valamint a folyamatok fontosságának 1-3-ig terjedő skálán történő elemzését lehetőleg a szervezet vezetésével közösen kell elvégezni. A vezetők bevonása történhet vezetői interjúk, munkamegbeszélések keretében, illetve az elkészült folyamatlista a vezetés részére észrevételezésre történő megküldésével is. A kialakított ellenőrzési nyomvonalak² segítenek a szervezet folyamatainak azonosításában, megértésében.

Az adott folyamat fontosságának meghatározása alatt az adott folyamatoknak a célkitűzések elérésében jelentett szerepét kell érteni, amely a kockázatelemzés során az adott folyamat súlyát fogja megadni, ezáltal hozzájárulva a kockázatelemzés és a tervezés minőségének növeléséhez.

Fontos megemlíteni, hogy mindez nem a folyamatok relatív kockázatoságáról szóló vita, hanem egy módszer a kockázatelemzés időpontjában, a szervezet célkitűzéseire mérten legfontosabb folyamatok meghatározására. Az elemzés eredményeit a folyamatok összesített kockázatelemzésének eredményével együtt kell felhasználni a kockázatelemzés végső eredményének kialakításához.

A folyamatok és folyamatgazdák azonosítása eredményeképpen egy Folyamatlista készül (lásd **4. számú iratminta**), amely tartalmazza a folyamatok listáját, a folyamatgazdák megnevezését és a folyamat fontosságát.

A szervezet folyamatait főfolyamatok mentén kell csoportosítani (pl.: Humánerőforrás-gazdálkodás), amelyek rész-/al-folyamatokra oszthatók (pl.: Munkaerő felvétel; Képzés, oktatás, stb.). A kialakított ellenőrzési nyomvonalak segítenek a szervezet folyamatainak azonosításához, megértéséhez. Az ellenőrzési nyomvonal és a működési folyamatok nem ugyanazt jelentik, nem egymás szinonimái. Az ellenőrzési nyomvonal elkészítése

feltételezi, hogy a működési folyamatok már pontosan és teljes mértékben feltárássra kerültek az adott költségvetési szervnél.

A belső ellenőrzési fókusz kialakítása

A belső ellenőrzési fókusz a belső ellenőröknek és a költségvetési szerv vezetőinek azon közös nézetét, elképzeléseit jelenti, hogy a belső ellenőrzésnek elsősorban mely területekre kell irányítania erőforrásait. A belső ellenőrzési fókusz a szervezet vezetőivel a kockázatelemzéshez lefolytatott interjúkon, vagy egyéb munkaértekezleteken, munkamegbeszéléseken történő közös kialakítása a tervezés előkészítési folyamat egyik legfontosabb lépése. A belső ellenőrzési fókusz a belső ellenőrzést segíti a magas kockázatúnak tekintett folyamatok rangsorolásában, illetve az ellenőrzött tevékenységek és egységek közötti erőforrás-allokáció meghatározásában, azaz a belső ellenőrzéssel szemben támasztott vezetői elvárások azonosításában. A belső ellenőrzési fókusz a szervezet célkitűzéseinek és a szervezet vezetőinek belső ellenőrzésre vonatkozó speciális elvárásainak figyelembe vételével kell kialakítani.

a) A szervezet célkitűzései

A belső ellenőrzésnek az önkormányzat és költségvetési szervezet vezetőivel meg kell vitatnia és értelmeznie kell a szervezet stratégiai időtávú (4 éves) és rövidtávú, éves célkitűzéseit annak érdekében, hogy ellenőrzési erőforrásait ezen célok elérésének támogatására mozgósítsa. Míg egyes célkitűzések hosszabb ideig változatlanok maradhatnak (pl.: az EU működési irányelveinek való megfelelés), addig új célkitűzések is felmerülhetnek minden évben (pl.: az adatfeldolgozáshoz használatos új IT rendszer zökkenőmentes bevezetése). A célkitűzések megvalósítása szempontjából kritikus tényezőket szintén meg kell vitatni a szervezet vezetőivel.

Ezen kérdések megválaszolására irányuló megbeszéléseket felső vezetői szinten tartják a költségvetési szerv és a belső ellenőrzés vezetői. A kockázatelemzés és az ellenőrzés végrehajtása során mindezt részletekbe menően meghatározzák majd a folyamatgazdákkal közösen.

b) A vezetők elvárásai

A vezetők elvárásai alatt annak meghatározása értendő, hogy a vezetők milyen kérdésköröket, feladatokat illetően számítanak a belső ellenőrzés bizonyosságot adó, illetve tanácsadó tevékenységére.

A vezetőknek lehetnek speciális elvárásai a belső ellenőrzéssel szemben. Ezek az elvárások általában a vezetők egyes, a szervezet működésével kapcsolatos főbb elgondolásaiból adódnak (pl.: egy speciális működési irányelvnek való megfelelés). Ezeket az elvárásokat az éves ellenőrzési terv elkészítése során figyelembe kell venni.

A vezetők azon elvárásai, hogy az ellenőrzési erőforrásokat kivételes esetben egyedileg kiválasztott ellenőrzésekre használják fel, szintén megegyezés tárgyát képezik. Emellett a vezetők olyan elvárásai tekintetében (ha vannak ilyenek), melyek a belső ellenőrzés alapvető működési rendjét célozzák, szintén megegyezés szükséges.

c) A belső ellenőrzési fókusz kialakítása

Az elfogadott szervezeti célkitűzések és egyeztetett vezetői elvárások alapján a belső ellenőrzési fókuszt a belső ellenőrzésnek és a szervezeti vezetőknek közösen kell kialakítania. A belső ellenőrzési fókusz megadja azokat a főbb elemeket, amelyek mentén az ellenőrök a kockázatokat elemezni fogják, és amelyekre a belső ellenőrzés a feladatainak ellátása érdekében koncentrálni fog. (lásd **5. számú iratminta**: Belső ellenőrzési fókusz)

A szervezet vezetésével a szervezet célkitűzéseinek, a vezetés elvárásainak és a belső ellenőrzési fókusz a kialakítása érdekében lefolytatott interjúhoz támogatást nyújt a **6. számú iratminta** (Interjú kérdőív a vezetés elvárásainak megismerésére).

3. Kockázatelemzés

A kockázatelemzési folyamat célja, hogy azonosítsa, elemezze, rangsorolja és dokumentálja a szervezet folyamataiban és főbb szervezeti egységeinél létező kockázatokat. A kockázatelemzés az első lépés ahhoz, hogy az éves ellenőrzési tevékenységet a költségvetési szerv vezetőivel egyetértésben meghatározott belső ellenőrzési fókusszal összehangolják. A kockázatelemzés szolgáltatja a legfontosabb információt a belső ellenőrzési tevékenységek (konkrét ellenőrzések) előkészítéséhez is.

A kockázatelemzést a belső ellenőrzési vezető irányítja, aki a belső ellenőröket szükség szerint bevonja a munkába és informálja őket minden egyes lépésről. A Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezetének a kockázatelemzéshez használható ellenőrzési listát a jelen kézikönyvhöz tartozó **29. számú iratminta** tartalmazza.

3.1. A szervezet folyamatainak azonosítása és megértése

A kockázatelemzés első lépése a szervezet valamennyi, az elemzésbe bevont fő- és al-folyamatainak meghatározása. A folyamatokban rejlő főbb kockázatok azonosításának első lépéseként a belső ellenőrzésnek meg kell értenie a főbb folyamatokat. Ennek érdekében a folyamatok felelőseivel (folyamatgazdákkal), illetve amennyiben szükséges, a folyamatba bevont kulcsfontosságú személyekkel interjúkat és munkamegbeszéléseket kell tartani. Ehhez nyújt segítséget a kockázatfelmérési kérdőív mintája a folyamatgazdákhöz (**7. számú iratminta**).

A folyamatgazdákkal folytatott megbeszélés során az általános összefüggésekből kiindulva, fokozatosan el kell jutni az egyedi jellemzők megértéséig. A belső ellenőrzési fókuszra való összpontosítás mellett, a megbeszéléseken figyelemmel kell lenni az alábbiak feltárására:

- *A folyamat célja és tárgya:*

Meg kell ismerni a folyamat célját és tárgyát, valamint a vezetőség által meghatározott, a célok elérése szempontjából fontos tényezőket. A folyamat céljainak közvetlenül kapcsolódniuk kell a szervezet céljaihoz, illetve a meglévő egyéb célokhoz (pl. jogszabályi megfelelés).

- *A folyamat általános jellemzése:*

A folyamatok kezdete, vége, kulcsfontosságú inputjai, outputjai, eredményei (outcome) és változásai, a részfolyamatok, az információ technológia hatása a folyamatra, illetve más vonatkozó és fontos információk.

- *Kulcsfontosságú teljesítménymutatók (KTM), különös tekintettel az alábbiakra:*
 - A KTM-eket használják a folyamatnak a meghatározott kritikus sikertényezők és szervezeti célok szempontjából történő monitoringjához;
 - Eljárások a kedvezőtlenül alakuló KTM-ek esetén;
 - A KTM-ek külső és belső összehasonlítása (benchmarking) a folyamat teljesítményének folyamatos fejlesztése érdekében.

Azt követően, hogy az elemzésbe bevont valamennyi folyamat meghatározásra és értelmezésre került, szükséges megvizsgálni a működési folyamatok belső ellenőrzési fókuszhoz viszonyított relatív jelentőségét.

A működési folyamatok belső ellenőrzési fókuszhoz viszonyított relatív jelentősége magas, közepes és alacsony lehet, ami függ:

- a belső ellenőrzési fókusz minden elemének relatív fontosságától (pl.: mi a legfontosabb célkitűzés);
- a folyamatok relatív fontosságától (pl.: ez a folyamat kritikus-e a célkitűzés elérése szempontjából).

Ezt az elemzést a költségvetési szervezet vezetőivel, a folyamatgazdákkal, illetve a folyamatban érintett kulcsszereplőkkel közösen kell elvégezni, konszenzusra kell jutni a folyamatok fontosságának összesített értékelése tekintetében.

A fő- és al-folyamatok belső ellenőrzési fókuszhoz viszonyított relatív fontosságának elemzését a **8. számú iratminta** szerinti mátrix alkalmazásával célszerű elkészíteni.

3.2. Kockázati tényezők és a főbb kontrollpontok azonosítása, elemzése

Kockázatnak minősül minden olyan esemény, tevékenység vagy tevékenység elmulasztása, ami befolyásolhatja a szervezet működését, a célok elérését (explicit vagy implicit). Minden kockázatnak két lényeges jellemzője van:

- A bekövetkezésének *valószínűsége*;
- A bekövetkezés *hatása* (pl.: a szervezeti célok elérésére gyakorolt hatás, befolyás).

Jelentős kockázatok azonosítása:

- Melyek azok a tényezők, amelyeknek jól kell működniük ahhoz, hogy a folyamat a céloknak megfelelően funkcionáljon?
- A folyamaton belül milyen hiba, gyengeség akadályozhatja a célok teljesítését?

- Tartalmaz-e a folyamat eredendően olyan feltételt, amely pénzügyi vagy egyéb veszteséget eredményezhet?

Minden egyes fő- és al-folyamathoz hozzá kell rendelni a folyamatot leginkább jellemző, objektíven értékelhető kockázati tényezőket.

A kockázati tényezőket két szempont alapján kell értékelni:

- a kockázati tényező bekövetkezési valószínűsége (mely lehet magas, közepes és alacsony; vagy számszerű értékkel, pl. magas: 3, közepes: 2, alacsony: 1) valamint;
- a kockázati tényező célokra gyakorolt hatása (mely ugyancsak lehet: magas, közepes és alacsony hatás; vagy számszerű értékkel, pl. magas: 3, közepes: 2, alacsony: 1) alapján.

A kontrollpontok a folyamatok végrehajtásáért felelős folyamatgazdák által kialakított olyan folyamat elemek, csomópontok, ahol a folyamat eredményes működése szempontjából fontos kontroll vagy ellenőrzési lépéseket valósítanak meg. A kockázatelemzés során a legfontosabb kontrollpontokat fel kell tárni, a belső ellenőrzésének látnia kell a kontrollpontok rendszerét.

A kockázatelemzés során értékelni kell az egyes fő- és al-folyamatokhoz tartozó egyedi kockázatokat, majd összesíteni kell azokat.

Ezután a belső ellenőrzés összesítheti a hatások és valószínűségek értékelését a folyamatokhoz rendelt egyedi kockázatokra vonatkozóan. Ennek alapján egy átfogó besorolást ad az adott folyamat kockázatoságának. (lásd **9. számú iratminta**: Folyamatok kockázata és kontrollpontok azonosítása)

3.3. A kockázatelemzés végeredményének kialakítása

A kockázatelemzés végeredményének kialakításához a belső ellenőrzésnek össze kell vetnie az egyes folyamatok átfogó kockázatelemzését (**9. számú iratminta** a folyamatok kockázatáról és a kontrollpontok azonosításáról) a működési folyamatok jelentősége feltérképezésének és elemzésének eredményeivel (**8. számú iratminta** a folyamatok jelentőségének és a belső ellenőrzési fókuszának a feltérképezéséről).

Ennek során két összetevőt kell bemutatni:

- a vizsgált folyamat mennyire jelentős, fontos
- a vizsgált folyamat mennyire kockázatos.

Ebből a két tényezőtől kell a végső következtetést levonni, amely a folyamat „összesített kockázatai értékelését” adja.

Az értékelés végeredménye mutatja meg, hogy elsődlegesen mire irányuljon az ellenőrzési erőforrások elosztása az ellenőrzés tervezési szakaszában.

A kockázatelemzés végeredményének kialakításához segítséget nyújthat a **10. számú iratminta** (*Kockázatelemzés összesítése*).

A végleges kockázatelemzést meg kell vitatni a költségvetési szerv vezetőivel és a legfontosabb folyamatokért felelős személyekkel annak érdekében, hogy a felmérés logikai alapja közös értelmezést nyerjen, illetve a kockázatelemzés eredményére vonatkozóan konszenzus alakuljon ki. Erre az egyik legmegfelelőbb fórum a fókuszmegbeszélések, legalább éves rendszerességgel a tervezés időszakában.

A kockázatelemzés végeredményének szemléletes ábráját, az ún. kockázati térképet a **11. számú iratminta** szemlélteti.

4. Stratégiai ellenőrzési terv

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 30. § alapján a belső ellenőrzési vezető stratégiai ellenőrzési tervet készít, amely – összhangban a szervezet hosszú távú céljaival – meghatározza a belső ellenőrzésre vonatkozó stratégiai fejlesztéseket a következő négy évre, és az alábbiakat tartalmazza:

- a) a hosszú távú célkitűzéseket, stratégiai célokat;
- b) a belső kontrollrendszer általános értékelését;
- c) a kockázati tényezőket és értékelésüket;
- d) a belső ellenőrzésre vonatkozó fejlesztési és képzési tervet;

- e) a szükséges erőforrások felmérését elsősorban a létszám, képzettség, tárgyi feltételek tekintetében;
- f) az a)–c) pont alapján meghatározott ellenőrzési prioritásokat és az ellenőrzési gyakoriságot.

A stratégiai ellenőrzési tervet – összhangban a 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet rendelkezéseivel és a belső ellenőrzési alapszabályban foglaltakkal – Füzesgyarmat Város Önkormányzata Képviselő-testülete hagyja jóvá.

Amennyiben az önkormányzat, illetve a költségvetési szervek rendelkeznek a hosszú távú célokat is kijelölő szervezeti stratégiával vagy feladattervvel, akkor a belső ellenőrzésnek ezt a stratégiai ellenőrzési terv elkészítéséhez figyelembe kell vennie. Amennyiben az önkormányzat, illetve a költségvetési szervek nem rendelkeznek formalizált, írott és a szervezet vezetője által jóváhagyott szervezeti stratégiával, feladattervvel, akkor a belső ellenőrzésnek a kockázatelemzés megalapozására lefolytatott interjúk keretében kell felmérnie a hosszú távú szervezeti célokat. A szervezeti célok azonosítása és elemzése kijelöli a belső ellenőrzés számára, hogy hosszú távon mely területekre, folyamatokra koncentrálja az ellenőrzési erőforrásokat.

A stratégiai ellenőrzési terv nem konkrét ellenőrzési feladatokat, hanem a belső ellenőrzés átfogó céljaira, a folyamatok kockázataira és a belső ellenőrzés fejlesztésnek irányára vonatkozó megállapításokat tartalmaz. A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 30. §-a szerint előírt stratégiai ellenőrzési terv javasolt mintáját a **12. számú iratminta** tartalmazza.

5. Éves ellenőrzési terv és összefoglaló éves ellenőrzési terv

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 31. § (1) bekezdése értelmében a belső ellenőrzési vezető – összhangban a stratégiai ellenőrzési tervvel – összeállítja a tárgyévét követő évre vonatkozó éves ellenőrzési tervet.

(2) Az éves ellenőrzési tervnek kockázatelemzés alapján felállított prioritásokon és a belső ellenőrzés rendelkezésére álló erőforrásokon kell alapulnia.

(3) Az éves ellenőrzési terv tartalmazza:

- a) az ellenőrzési tervet megalapozó elemzések és a kockázatelemzés eredményének összefoglaló bemutatását;
- b) a tervezett ellenőrzések tárgyát;
- c) az ellenőrzések célját;
- d) az ellenőrizendő időszakot;
- e) a rendelkezésre álló és a szükséges ellenőrzési kapacitás meghatározását;
- f) az ellenőrzések típusát;
- g) az ellenőrzések tervezett ütemezését;
- h) az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egységek megnevezését;
- i) a tanácsadó tevékenységre tervezett kapacitást;
- j) a soron kívüli ellenőrzésekre tervezett kapacitást;
- k) a képzésekre tervezett kapacitást;
- l) az egyéb tevékenységeket.

(5) Az éves ellenőrzési tervet a belső ellenőrzési vezető az önkormányzat Képviselő-testületének egyetértésével módosíthatja.

(6) Tanácsadó tevékenységet, illetve soron kívüli ellenőrzést a költségvetési szerv vezetője, illetve a belső ellenőrzési vezető kezdeményezésére lehet végezni. Helyi önkormányzat esetén a Képviselő-testület is kezdeményezheti a tanácsadó tevékenység, illetve soron kívüli ellenőrzés végzését

32. § (3) Helyi önkormányzati költségvetési szerv esetén a belső ellenőrzési vezető a tárgyévre vonatkozó éves ellenőrzési tervét megküldi a Jegyző, illetve Főjegyző részére a tárgyévét megelőző év november 30-ig.

(4) Helyi önkormányzati költségvetési szervek esetében az éves ellenőrzési tervet a Képviselő-testület a tárgyévét megelőző év december 31-ig hagyja jóvá.

5.1. Erőforrások elosztása

Az erőforrások elosztása az ellenőrzési tervek megvalósíthatóságának biztosítása szempontjából kulcsfontosságú lépés. Egy tervezett ellenőrzés erőforrás szükségleteinek felmérése során elsősorban a következőket kell figyelembe venni:

- az azonosított kockázatok jelentősége;
- a tervezett ellenőrzés típusa;
- az ellenőrizendő tevékenységek összetettsége;
- a tevékenység kapcsán rendelkezésre álló ismeretek szintje;
- a tevékenységekkel kapcsolatosan és a bevont ellenőrzendő területeken szerzett korábbi ellenőrzési tapasztalatok;
- az ellenőrök képzettsége, hozzáértése és szakmai gyakorlata.

A tervezett ellenőrzések elvégzéséhez szükséges ellenőri napok száma az erőforrás-szükséglet felmérés alapján becsülhető meg. Az éves ellenőrzési terv végrehajtásához szükséges kapacitás meghatározását a **13. számú iratminta** támogatja.

Az ellenőrzési célnak és feladatoknak megfelelően, valamint a kockázatelemzés eredményeivel összhangban kell megválasztani az ellenőrzés végrehajtásához szükséges vizsgálati eljárásokat és módszereket.

A soron kívüli ellenőrzések szükségessége nem várt eseményekből adódik, így a soron kívüli ellenőrzések számát és erőforrás-szükségletét az ellenőrzési tervezés során nem lehet előre pontosan meghatározni. Általános szabályként ezért a rendelkezésre álló éves ellenőrzési erőforrás 10-30 %-át célszerű elkülöníteni az ellenőrzési tervezés során a soron kívüli ellenőrzések elvégzésére.

Az éves ellenőrzési terv mintája a **14. számú iratmintában** található.

5.2. Az éves ellenőrzési terv módosítása

Az éves ellenőrzési tervet a belső ellenőrzési vezető az önkormányzat Képviselő-testülete egyetértésével módosíthatja. Az éves ellenőrzési terv módosításának két legtipikusabb esete az ellenőrzés elhagyása, illetve új ellenőrzés felvétele. Mindkét esetre jellemző, hogy vagy a költségvetési szerv vezetőjének javaslata vagy a belső ellenőrzési vezető kezdeményezése (pl. ellenőrzési párhuzamosság elkerülése) alapján kerül sor, amennyiben a soron kívüli ellenőrzésre fordított kapacitás már felhasználásra került.

Soron kívüli az az ellenőrzés, amelynek tárgya konkrétan nem határozható meg előre, de a tervben kapacitást terveznek rá.

Ezzel szemben már **terven felülinek** minősül az az ellenőrzés, amit a tervezett és a soron kívüli kapacitáson felül valósítanak meg pl. egy tervezett ellenőrzés helyett.

Az alábbi esetekben jellemzően nem szükséges az éves ellenőrzési terv módosítása:

- az ellenőrzés tervezett kezdete vagy vége módosul;
- az ellenőrzött szervezetek, szervezeti egységek körének bővítésére kerül sor;
- az ellenőrzendő időszak kibővítése vált szükségessé.

IX.

Az ellenőrzés végrehajtása

1. Az ellenőrzésre való felkészülés

Az ellenőrzések végrehajtása az éves ellenőrzési tervben foglalt ellenőrzések módszeres elvégzését jelenti. Az ellenőrzés végrehajtásának legfőbb célja, hogy minden egyes ellenőrzött folyamaton és területen a főbb kockázatok kezelésére létrehozott kontrollok megfelelőségét értékelje, valamint megállapítsa, hogy a folyamatok az elvárásoknak megfelelően működnek-e, illetve megállapítsa, hogy a szükséges kontrollpontok vagy folyamatok hiányosak-e.

Az ellenőrzéseket a belső ellenőr végzi, aki felelősséget vállal az elvégzett ellenőrzési munka minőségéért és teljességéért. A belső ellenőrzési vezető a vizsgálatvezetője.

Az ellenőrzésre való felkészülés során a belső ellenőrzési vezetőnek meg kell győződnie arról, hogy az ellenőrzés célját és tárgyát meghatározták, a megfelelő ellenőrzési erőforrások rendelkezésre állnak-e, illetve az ellenőrzési programot (bővebben lásd később Az ellenőrzési program elkészítése) elkészült-e. A felkészülési folyamatot a

kockázatelemzés során azonosított, az ellenőrizendő folyamatokhoz, tevékenységekhez tartozó főbb kockázati tényezőkre, a vonatkozó ellenőrzési célkitűzésekre kell alapozni.

Informatikai rendszerek ellenőrzésére való felkészülés során fel kell mérni pl. hogy a hivatali célokhoz milyen mértékben illeszkednek az informatikai célok, az informatikai beruházásoknak milyen az értékteremtő képessége, az informatikai vagyontárgyak megfelelő védelmét biztosítják-e a kockázatkezelési és működésfolyamatossági tevékenységek, az informatikai erőforrásokkal optimálisan gazdálkodnak-e, ezen kívül figyelemmel kísérik és menedzselik-e az informatikai szolgáltatások teljesítményét.

Az ellenőrzésre való felkészüléshez használható ellenőrzési listát a jelen kézikönyvhöz tartozó **31. számú iratminta** tartalmazza.

2. Az ellenőrzési program elkészítésének menete

2.1. A rendelkezésre álló háttér-információk összegyűjtése

Az ellenőrzés végrehajtását megelőzően az ellenőrzést végző személy áttekinti az ellenőrzött területre vonatkozó előírásokat, rendelkezéseket, belső szabályzatokat, a korábban készült ellenőrzési jelentéseket, valamint, az ellenőrzött területnek az ellenőrizendő időszakról készült éves beszámolóit. A belső ellenőr értékeli az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység ellenőrzési nyomvonalát, ellenőrzéseihez azt iránymutatásként használja.

A vizsgálatvezető megvizsgálja az ellenőrzött folyamathoz, szervezeti egységhez, illetve tevékenységhez kapcsolódóan rendelkezésre álló információkat, amelynek forrásai elsősorban a következők lehetnek:

- A kockázatelemzés és az ellenőrzés tervezése során az egyes folyamatok vonatkozásában azonosított kockázatok;
- Vonatkozó törvények, rendeletek, külső szabályzatok és útmutatók;
- Ellenőrzési nyomvonalak;
- Működési kézikönyvek és más írott eljárásrendek, belső szabályzatok;
- Szervezeti stratégia, rövid- és hosszú távú feladattervek;
- Munkaköri leírások;
- Az ellenőrizendő folyamatokat, tevékenységeket érintő elemzések, értékelések;
- Mások munkájának felhasználása:
 - Korábbi évek belső ellenőrzési dokumentumai;
 - Külső ellenőrzést végzők (Állami Számvevőszék, Európai Számvevőszék), vagy más szervezet által korábban végzett ellenőrzések ellenőrzési jelentései (Európai Bizottság ellenőrei, Kormányzati Ellenőrzési Hivatal stb.).

2.2. Az ellenőrzés célkitűzéseinek véglegesítése

A vizsgálatvezető feladata, hogy az ellenőrzés tervezése során megfogalmazott ellenőrzési célkitűzést véglegesítse. Az ellenőrzési célkitűzés annak tág megfogalmazása, hogy az ellenőrzés mire irányul, vagyis az ellenőrzési célok a belső ellenőrök által készített átfogó deklaráció(k), amely(ek) meghatározza(k) az ellenőrzési feladat célkitűzéseit. A céloknak a kockázatelemzés során azonosított kockázatok jellegzetességeit kell figyelembe venniük.

2.3. Az ellenőrzés tárgyának véglegesítése

Az ellenőrzés tárgyának véglegesítése során a vizsgálatvezető meghatározza, hogy az ellenőrzés mit foglaljon magába, mely fő- és al-folyamatokra, tevékenység(eleme)kre irányuljon az ellenőrzés. Ez a kockázatelemzés során nyert folyamatismeret, a háttér-információk és az ellenőrzési cél segítségével határozható meg. Az ellenőrzés tárgyának figyelembe kell vennie minden vonatkozó és fontos rendszert, folyamatot, nyilvántartást, alkalmazottat és fizikai vagyontárgyat, stb. melyek a tevékenységhez kapcsolódnak. Amennyiben egy szervezet központi és hálózati szervezeti egységekkel is rendelkezik, az ellenőrzés tárgyának rögzítése során meg kell határozni, hogy az ellenőrzés a központi és/vagy a hálózati egységekre is kiterjed-e. Az ellenőrzés tárgyának meghatározása akkor megfelelő, ha biztosítja, hogy az ellenőr az azonosított kockázatokat kezelni hivatott kontrollok megfelelőségéről megalapozott véleményt tud alkotni, és ahhoz kapcsolódóan megfelelő bizonyítékot tud szolgáltatni.

2.4. Az ellenőrizendő időszak meghatározása

Az ellenőrzés végrehajtásának tervezése során ki kell jelölni, hogy az adott ellenőrzés mekkora időszakot ölel fel. A belső ellenőrzés jellemzően utólagos bizonyosságot adó tevékenység. Az ellenőrizendő időszak meghatározása során figyelemmel kell lenni az adott ellenőrizendő folyamat, tevékenység azonosított kockázataira, hiszen ezek jellemzői és mértéke határozzák meg, hogy mekkora időszakot szükséges átfognia az ellenőrzésnek. Az ellenőrizendő időszak meghatározása során célszerű figyelembe venni, hogy nagyobb ellenőrizendő időszak kijelölése magasabb bizonyosságot nyújt egy-egy folyamat, tevékenység megfelelőségéről, ugyanakkor jelentősen több ellenőrzési erőforrást is igényelhet. Emellett fontos szem előtt tartani az ellenőrzési időszak megállapítása kapcsán, hogy a különböző éveken folytatott vizsgálatok folyamatot alkossanak, azaz az ellenőrzött intézménynél az ellenőrzéssel felölelt időszakok lehetőleg „hézagmentesek” legyenek, és feleslegesen ne fedjék egymást.

2.5. Az erőforrások helyes meghatározása

A vizsgálatvezető ismételt elvégzi az éves ellenőrzési tervben az adott ellenőrzéshez hozzárendelt erőforrásbecslést, figyelembe véve különösen a konkrét ellenőrzési célokat, az ellenőrzés tárgyát és az ellenőrizendő időszakot, így megbizonyosodva arról, hogy a szükséges erőforrások elegendőek-e a meghatározott célok eléréséhez. A vizsgálat lefolytatásához szükséges ellenőri napok végső meghatározása során mind az ellenőrzés típusát és komplexitását figyelembe kell venni.

2.6. Az ellenőrzés módszereinek meghatározása

Az ellenőrzési célnak és feladatoknak megfelelően, valamint kockázatelemzés alapján kell megválasztani a vizsgálati eljárásokat és módszereket, amelyek különösen a következők lehetnek:

- a) eljárások és rendszerek szabályzatainak elemzése és értékelése;
- b) pénzügyi, számviteli és statisztikai adatok, költségvetés, beszámolók, szerződések, programok elemzése és értékelése;
- c) folyamatok és rendszerek működésének tesztelése;
- d) dokumentumok és nyilvántartások vizsgálata;
- e) közvetlen megfigyelésen alapuló ellenőrzés (interjú, rovcncsolás, szemle, kísérlet, mintavételes vizsgálat);
- f) informatikai rendszertesztelési eljárások.

Az ellenőrzési módszerek az ellenőrzés során lefolytatott, illetve alkalmazott vizsgálati technikák, eljárások, melyek az ellenőrzés célkitűzéseinek, tárgyának, típusának, továbbá a rendelkezésre álló erőforrásoknak megfelelően kerülnek kiválasztásra. Az ellenőrzési módszerek kiválasztását a tervezés során lefolytatott kockázatelemzés eredményeihez kell igazítani, és figyelemmel kell lenni arra, hogy egyes ellenőrzési módszerek magasabb ellenőrzési bizonyítékot eredményeznek (pl. mintavételes vizsgálat), míg más ellenőrzési módszerek inkább a kontrollok működésének átfogó elemzésére alkalmasak (pl. folyamatok és rendszerek működésének tesztelése).

Az ellenőrzési program összeállítása során figyelembe kell venni, hogy az ellenőrzés végrehajtása során milyen vizsgálati eljárásokat szükséges alkalmazni, azaz:

- a) az ellenőrzés céljainak eléréséhez szükséges tesztelés célterületeit és mértékét, beleértve az alkalmazandó mintavételi eljárásokat is; továbbá
- b) a szükséges tesztelés jellegét és hatókörét, beleértve az ellenőrzési pontok vagy folyamatok (kontrollok) tesztelésének módját, az egyéni (szubsztantív) tesztelést és a további vizsgálati eljárásokat.

2.7. Az ellenőrzési program írásba foglalása

Amennyiben a vizsgálatvezető a fentieknek megfelelően megtervezte az ellenőrzés lefolytatását, azaz összegyűjtötte a rendelkezésre álló háttér információkat, meghatározta az ellenőrzés célkitűzéseit és tárgyát, az ellenőrizendő időszakot, továbbá meghatározta a szükséges erőforrásokat, valamint az ellenőrzés módszereit, akkor mindezeket formálisan is rögzíteni kell az ellenőrzési programban. Az ellenőrzési programot a belső ellenőrzési vezető hagyja jóvá.

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 33. § (1) bekezdés értelmében a belső ellenőrzési vezető minden egyes ellenőrzés lefolytatásához megbízólevelével aláírásával kijelöli a vizsgálatvezetőt és az ellenőrzéseket lefolytató belső ellenőröket. Vizsgálatvezetőnek az jelölhető ki, aki legalább kétéves, jogszabályban meghatározott szakmai gyakorlattal rendelkezik.

A belső ellenőrzési vezető megbízólevelét a költségvetési szerv vezetője írja alá.

A vizsgálatvezető elkészíti az ellenőrzési programot, figyelembe véve:

- az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység működéséről, gazdálkodásáról rendelkezésre álló információkat;
- az ellenőrzés tárgyát, részletes feladatait;
- az ellenőrzés célját;
- az ellenőrzött szervnél, illetve szervezeti egységnél lefolytatott korábbi ellenőrzések tapasztalatait;
- az adott ellenőrzés lefolytatásához szükséges szakértelmet és kapacitást;
- az adott ellenőrzés lefolytatásához szükséges időt és ütemezést;
- az esetlegesen felmerülő összeférhetetlenséget az ellenőr és az ellenőrzött szervezet, illetve szervezeti egység, annak vezetői és alkalmazottai között.

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 33. § (2) bekezdése alapján az ellenőrzési programot a munka megkezdése előtt a belső ellenőrzési vezetőnek jóvá kell hagynia. Az ellenőrzési program végrehajtását a belső ellenőrzési vezető felügyeli. A programtól eltérni a belső ellenőrzési vezető jóváhagyásával lehet, a program módosítását a vizsgálatvezető kezdeményezheti.

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 33. § (2) bekezdés alapján az ellenőrzési program a következőket tartalmazza:

- az ellenőrzést végző szerv, illetve szervezeti egység megnevezését;
- az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység megnevezését;
- az ellenőrzés típusát, melyek az alábbiak:
 - a szabályszerűségi ellenőrzés arra irányul, hogy az adott szervezet vagy szervezeti egység működése, illetve tevékenysége megfelelően szabályozott-e, és érvényesülnek-e a hatályos jogszabályok, belső szabályzatok és vezetői rendelkezések előírásai;
 - a pénzügyi ellenőrzés célja az adott szervezet, program vagy feladat pénzügyi elszámolásainak, valamint az ezek alapjául szolgáló számviteli nyilvántartások ellenőrzése;
 - a rendszerellenőrzés keretében az egyes rendszerek kialakításának, illetve működésének átfogó vizsgálatát kell elvégezni;
 - a teljesítmény-ellenőrzés célja annak megállapítása, hogy az adott szervezet által végzett tevékenységek, programok egy jól körülhatárolható területén a működés, illetve a forrásfelhasználás gazdaságosan, hatékonyan és eredményesen valósul-e meg;
 - az informatikai ellenőrzés a költségvetési szervnél működő informatikai rendszerek megfelelőségére, megbízhatóságára, biztonságára, valamint a rendszerben tárolt adatok teljességére, megfelelőségére, szabályosságára és védelmére irányul.
- az ellenőrzés tárgyát és célját;
- az ellenőrizendő időszakot;
- az ellenőrzés tervezett időtartamát, a jelentés elkészítésének határidejét;
- az ellenőrök, szakértők, valamint a vizsgálatvezető megnevezését, megbízólevelük számát, a feladatmegosztást;
- az ellenőrzés részletes feladatait és az alkalmazott módszereket;
- a kiállítás keltét;
- a belső ellenőrzési vezető aláírását.

Az ellenőrzési program mintája a **15. számú iratmintában** található.

3. Adminisztratív felkészülés

3.1. A megbízólevél elkészítése

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 34. § (1) bekezdése alapján a belső ellenőrt – ideértve a vizsgálatban részt vevő szakértőt is – megbízólevéllel kell ellátni, amelyet a belső ellenőrzési vezető ír alá.

A belső ellenőrzési vezető megbízólevelét a költségvetési szerv vezetője írja alá.

A megbízólevél – e megnevezés mellett – az alábbiakat tartalmazza:

- az ellenőr nevét, regisztrációs számát, szolgálati igazolványának, illetve – amennyiben szolgálati igazolvánnyal nem rendelkezik – a személyazonosító igazolványának vagy más személyazonosításra alkalmas igazolványának számát;
- az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység megnevezését;
- az ellenőrzés típusát, kivéve tanácsadó tevékenység esetén;
- az ellenőrzés tárgyát és célját;
- az ellenőrzésre vonatkozó jogszabályi vagy egyéb felhatalmazásra történő hivatkozást;
- a megbízólevél érvényességi idejét;
- a kiállítás keltét;
- a kiállításra jogosult aláírását, bélyegzőlenyomatát.

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 26. § b) pontja kimondja, hogy a helyszíni ellenőrzés megkezdésekor az belső ellenőr köteles tevékenységének megkezdéséről az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjét tájékoztatni, és megbízólevelét bemutatni.

A megbízólevél mintája a **16. számú iratmintában** található.

3.2. Az ellenőrzött szervezet vezetőjének értesítése

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 35. § alapján a helyszíni vizsgálatot annak megkezdése előtt legalább 3 nappal megelőzően, szóban vagy írásban be kell jelenteni az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjének. Ennek keretében a belső ellenőrzési vezető tájékoztatást ad az ellenőrzés céljáról és formájáról, jogszabályi felhatalmazásról, valamint az ellenőrzés várható időtartamáról. Az előzetes bejelentést nem kell megtenni, ha az – a rendelkezésre álló adatok alapján – meghiúsíthatja az ellenőrzés eredményes lefolytatását. Az előzetes bejelentés elhagyásáról a belső ellenőrzési vezető dönt.

Az előzetes bejelentés elhagyásáról a belső ellenőrzési vezető általában akkor dönt, ha pl. a kockázatelemzés vagy mintavételezés eredménye alapján az ellenőrizendő bizonylatok nem vagy csak hiányosan állnak rendelkezésre, a vizsgálat alá vont terület szabálytalanság vagy csalás gyanújában érintett, vagy az ellenőrizendő tevékenységért felelős vezetők várhatóan meghiúsítják az ellenőrzés eredményes lefolytatását.

Az értesítőlevél mintája az ellenőrzés megkezdéséről a **18. számú iratmintában** található.

3.3. Az ellenőrzés időszükségletének nyilvántartása

Az adott vizsgálatot töltött ellenőri napok számának pontos vezetése azért fontos, mert jelzi a belső ellenőrzési tevékenység hatékonyságát, segít a jövőbeni ellenőrzési programok időszükségletének tervezésében, a belső ellenőrzés stratégiai fejlesztéséhez alapul szolgál. Az ellenőri napok vezetését már az ellenőrzésre történő felkészüléssel célszerű megkezdni, és azt az ellenőrzés valamennyi további fázisában (felkészülés, ellenőrzés végrehajtása, jelentésírás) szükséges folytatni.

4. Az ellenőrzés lefolytatása

A helyszíni munka az ellenőrzési program végrehajtását jelenti, amely az adott folyamat kockázatainak és a hozzájuk tartozó kontrolltevékenységeknek a részletes elemzéséhez, teszteléséhez vezet, majd ezen kontrollok értékelésével zárul.

A belső ellenőrzés végrehajtásához használható ellenőrzési listát a jelen kézikönyvhöz tartozó **32. számú iratminta** tartalmazza.

A helyszíni munka főbb feladatai a következők

- A folyamatok és tevékenységek részletes megismerése, megértése a folyamatgazdákkal folytatott interjúk, valamint az egyéb vizsgálati technikák, módszerek alapján;
- A kockázatok és azokhoz kapcsolódó kontrollok részletes, alapos megismerése, megértése, illetve a vizsgálati eljárások során azonosított további kockázatok felmérése;
- A kontrolltevékenységek elemzése, tesztelése és értékelése;
- Az ellenőrzési célkitűzéshez kapcsolódó ésszerű bizonyosság beszerzése az ellenőrzési megállapítások levonása érdekében;
- Az ellenőrzött vezetőkkel a folyamatos kommunikáció fenntartása és értesítésük az ellenőrzés megállapításairól, javaslatairól.

Az ellenőrzési célkitűzések elérése és az ellenőrzési program megfelelő végrehajtása érdekében a belső ellenőrnek:

- ismernie kell azon kérdésköröket, amelyeket az előző ellenőrzések nem vizsgáltak (az előző ellenőrzések munkalapjai segítenek ennek megítélésében);
- minden szokatlan adatra, tényre rá kell kérdeznie;
- folyamatosan fel kell jegyeznie az ellenőrzés lefolytatása során észlelt hiányosságokat, a kontrolltevékenységek gyengeségeit (megállapítások, következtetések és javító szándékú javaslatok formájában), ugyanakkor célszerű feljegyeznie a jó gyakorlatokat is;
- megállapításait és következtetéseit a bizonyítékok elemzésére és értékelésére kell alapoznia.

4.1. Nyitó megbeszélés

A nyitó megbeszélésre általában a helyszíni munka első napján kerül sor az ellenőrzött területért felelős vezető (folyamatgazda), az ellenőrzésben résztvevő ellenőrök és (lehetőség szerint) a belső ellenőrzési vezető részvételével.

A nyitó megbeszélés főbb céljai a következők:

- a megbízólevelek bemutatása az ellenőrzött szerv/szervezeti egység vezetőjének;
- tájékoztatás az ellenőrzés célkitűzéseiről, tárgyáról, az ellenőrizendő időszakról és az ellenőrzés módszereiről;
- az ellenőrzés megkezdéséhez szükséges adatok bekérése;
- az ellenőrzött szervezetnél elvégzendő ellenőrzési munka időkereteinek meghatározása, a szükséges interjúk, tesztelések, stb. ütemezése.

A nyitó megbeszélés az ellenőrzöttel való munkakapcsolatok kialakításában fontos szerepet játszik. Az ellenőrzött szervezettel folytatott megfelelő kommunikáció és kialakított megfelelő együttműködés biztosítja, hogy:

- a belső ellenőrök megkapják a belső ellenőrzés végrehajtásához szükséges információkat, adatokat, az igényelt formában és a szükséges határidőn belül;
- az ellenőrzöttek nyitottabban beszélnek az elvégzett feladatokról, az esetlegesen felmerülő problémákról és azok megoldási lehetőségeiről;
- a belső ellenőrök által tett megállapítások és levont következtetések reálisabbak, valamint az ezeken alapuló intézkedési javaslatok az ellenőrzöttek által elfogadhatóbbak lesznek.

4.2. Kommunikáció az ellenőrzöttel

A nyitó megbeszélést követően az ellenőrzés végrehajtása során folyamatos kommunikációt kell kialakítani az ellenőrzöttel, melynek során a belső ellenőr:

- legyen együttműködő;
- fejlessze a szakmai kapcsolatokat;
- tájékoztassa a vezetőséget a problémákról, mihelyt azok felmerültek;
- tárgyalja meg a megállapításokat, következtetéseket és javaslatokat az ellenőrzött szervezettel a belső ellenőrzési jelentés tervezet megírása előtt.

4.3. Az ellenőrzés megszakítása, felfüggesztése

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 38. § (1) bekezdés értelmében az ellenőrzést a belső ellenőrzési vezető megszakíthatja, ha

- soron kívüli vizsgálatot vagy az ellenőrzési tervben nem ütemezett tanácsadó tevékenységet kell lefolytatni, vagy
- a vizsgálatvezető vagy a belső ellenőr az ellenőrzés lefolytatásában akadályoztatva van.

(2) Az ellenőrzést a belső ellenőrzési vezető felfüggesztheti, ha az ellenőrzöttnél

- az ellenőrzést érintő személyi vagy szervezeti változás vagy elháríthatatlan ok,
- a számviteli rend állapota,
- a dokumentáció és a nyilvántartások hiányossága, vagy
- az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység jogsértő magatartása

az ellenőrzés folytatását akadályozza.

(3) A belső ellenőrzési vezető az ellenőrzés megszakítása vagy felfüggesztése esetén arról írásban tájékoztatja az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjét, melyben az ellenőrzés felfüggesztése esetén határidő megállapításával egyúttal felhívja az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjét az akadály megszüntetésére. Az ellenőrzés megszakításáról vagy felfüggesztéséről a belső ellenőrzési vezető egyidejűleg írásban tájékoztatja az ellenőrzési tervét jóváhagyó önkormányzat Képviselő-testületét.

(4) A megszakított, illetve felfüggesztett ellenőrzést az elrendelése okául szolgáló akadály elhárulásától számított 30 napon belül folytatni kell, ennek időpontjáról a belső ellenőrzési vezető dönt és az ellenőrzés folytatásáról írásban értesíti az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjét

A súlyos hiányosság gyanújának észlelése (lásd a VIII. fejezet 4.7. pontban található leírást), már önmagában megállapítás tárgya lehet.

Az ellenőrzés megszakításának vagy felfüggesztésének tényéről az ellenőrzött szervezet vagy szervezeti egység vezetőjét írásban haladéktalanul értesíteni kell. Az ellenőrzött szervezet vagy szervezeti egység vezetőjét tájékoztatni kell arról is, hogy előreláthatólag mely időponttól kerül sor a belső ellenőrzés végrehajtásának folytatására.

Amennyiben az ellenőrzés végrehajtásának felfüggesztésére olyan indokkal kerül sor, amely az ellenőrzött szervezet vagy szervezeti egység érdekkörébe tartozik (pl. a számviteli rend állapota, a dokumentáció és nyilvántartás hiányossága), az ellenőrzési vezető köteles írásban határidőt megállapítani az ellenőrzött terület vezetőjének az akadály megszüntetésére. A határidő megállapítása során célszerű figyelembe venni, hogy ésszerűen mennyi idő alatt háríthatók el az ellenőrzést akadályozó tényezők (pl. a számviteli rend súlyos állapota nyilvánvalóan nem javítható néhány munkanap alatt), ugyanakkor az akadály elhárítására kitűzött határidő nem lehet olyan hosszú, melynek leteltét követően – az ellenőrzési programban rögzített ellenőrzési céllal, ellenőrizendő időszakokkal – értelmetlenné válik a vizsgálat lefolytatása.

Az ellenőrzés megszakítása és felfüggesztése közötti hasonlóság, hogy mindkét esetben a belső ellenőrzési vezető kezdeményezi.

A két eljárás közötti különbség, hogy

- az ellenőrzés megszakítása esetén az ellenőrzést végzők részéről merül fel az ellenőrzés lefolytatásának akadálya, míg
- az ellenőrzés felfüggesztése esetén az ellenőrzőtnél merül fel olyan elháríthatatlan ok, amely akadályozza az ellenőrzés lefolytatását.

4.4. Ellenőrzési munkalapok használata

Az ellenőrzési munkalapok elsődleges célja az ellenőrzési jelentésben foglalt megállapítások és következtetések alátámasztása. A munkalapok az ellenőrzés kezdetétől annak végéig az ellenőr által elvégzett munka dokumentációjaként szolgálnak. Egyértelműen tanúsítják a lefolytatott vizsgálati eljárásokat, az elvégzett tesztek, illetve azok forrását, a vizsgálat megállapításait és a levont következtetéseket, továbbá a bizonyítékok listáját. A munkalapokat úgy kell elkészíteni, hogy az elvégzett munkát, az iratokat és az eredményeket olyan személy is megértse, aki a folyamatról keveset tud. A munkalap egy, az ellenőrzést felülvizsgáló személy vagy külső ellenőr számára is lehetővé kell, hogy tegye a munkafolyamatok és munkalépések végigkövetését, valamint meg kell, hogy teremtsen az ellenőrzési program vonatkozó lépése, feladata, illetve a megállapítások és következtetések közötti közvetlen kapcsolatot.

Az ellenőrzési munkalapok általában:

- Az ellenőrzés során folytatott kommunikáció alapjai;
- Az ellenőrzött személyekkel való megbeszélések alapját képezik;
- Alapul szolgálnak az ellenőrzés folyamatának és elvégzésének folyamatos minőségbiztosításához, felülvizsgálatához;
- Segítséget nyújtanak az ellenőrzések megtervezésében, végrehajtásában, az eredmények dokumentálásában, a jelentésírásban;
- Dokumentálják, hogy az ellenőrzési célokat elérték-e;
- Megkönnyítik egy kívülálló, harmadik fél számára az elvégzett munka és az ellenőrzés eredményeinek értelmezését;
- Segítik a belső ellenőrzési munkatársak szakmai fejlődését;
- Segítséget nyújtanak az újonnan felvett belső ellenőrök képzésében;
- Útmutatóul, háttér-információként és referenciaként szolgálnak a későbbi ellenőrzésekhez.

Munkalapokra vonatkozó követelmények

Az ellenőrzési munkalapok rendszerezése, formátuma és tartalma az ellenőrzés jellegéből adódóan eltérő lehet, azonban általában a következő tényeket kell dokumentálniuk:

- Adott vizsgálatnak az ellenőrzési program szerinti végrehajtását;
- A kontrollrendszer megfelelőségének és hatékonyságának vizsgálatát és értékelését;
- A végrehajtott ellenőrzési eljárásokat, az összegyűjtött információkat, a megállapításokat és levont következtetéseket;
- Az ellenőrzési munka felülvizsgálatát;
- Az ellenőr és az ellenőrzött terület kommunikációját;

Ellenőrzési munkalapként gyakran használt dokumentumok – többek között – jellemzően kétféleképpen lehetnek:

1. Már meglévő, rendelkezésre álló dokumentumok

- az ellenőrzött szervezet vizsgálat alá vont folyamatainak, tevékenységének ellenőrzési nyomvonalai;
- az ellenőrzött szervezet által a vizsgálat tárgyát képező eljárásra vagy feladatra vonatkozóan kialakított vagy alkalmazott eredeti okmány (vagy másolat), mint pl. számviteli-pénzügyi bizonylatok, szerződések, nyilvántartások, hivatalos levelezések dokumentumai, stb.;
- korábbi ellenőrzések releváns dokumentumai;
- a törvények, rendeletek stb., amelyek a vizsgálat tárgyát képező területet vagy eljárást szabályozzák;
- az ellenőrzött szervezet által alkalmazott belső szabályzatok, vezetői utasítások, kézikönyvek, írásbeli iránymutatások és eljárások.

2. A belső ellenőr által készített munkalapok

- az ellenőrzött személyekkel folytatott tárgyalásról, interjúról készült jegyzőkönyv;
- az ellenőrzött szervezet működésének folyamatleírása vagy folyamatábrája;
- a belső ellenőrzés által végzett tesztelés vagy egyéb vizsgálati eljárás leírása, ideértve a teszteredményeket, illetve az egyéb vizsgálati eljárások eredményeit is;
- a belső ellenőrzés által készített kérdőívek vagy egyéb a vizsgálatot támogató segédletek.

Az ellenőr által elkészített munkalapok összegezik az ellenőrzési programban foglalt minden egyes lépés teljesítéséhez kapcsolódó kulcsfontosságú információkat. Ennek érdekében az elkészített munkalapnak általában az alábbiakat kell tartalmaznia (lásd a mintát a **19. számú iratmintában**):

- fejléc,
- az ellenőrzési lépés, a munkalap célja,
- a megszerzett információ forrása,
- az elvégzett vizsgálati eljárások leírása, az ellenőrzési megállapítások
- összegzések és következtetések,
- javaslatok,
- bizonyítékok listája,
- egyéb megjegyzések,
- felülvizsgálat során tett megjegyzések,
- dátum és aláírások.

A munkalapokat következetes tartalmi és formai elemekkel, valamint jól áttekinthetően kell elkészíteni úgy, hogy megkönnyítsék a felülvizsgálatot.

Ezért legyenek:

- világosak, tömörek és teljeseek;
- „gazdaságosak”, kerüljék a szükségtelen ismétléseket vagy felsorolást;
- logikusak és egységes stílusúak;
- a releváns és lényeges információkra korlátozódjanak;
- egyszerű stílusban íródjanak.

Minden munkalap számozott, így lehetővé válik a munkalapok rendszerezése:

- A munkalapokon szereplő számnak utalnia kell a kapcsolódó ellenőrzési program lépéseire.
- Az ellenőrzési program lépéseit megfelelő sorrendben kell számozni, pl. az ellenőrzési program 1. lépésére az 1. munkalapnak kell hivatkoznia.
- Ha egy programlépéshez több munkalap készül, a munkalapokat a következőképpen célszerű számozni: 1-1, 1-2, 1-3, stb.

Szükség szerint kereszt-hivatkozást kell alkalmazni a belső ellenőrzési vezetői felülvizsgálat megkönnyítése, a munkalapon szereplő információk azonosításának elősegítése, illetve az ellenőrzési jelentés elkészítésére való felkészülés érdekében. A kereszt-hivatkozás egy adott, egyedi számot vagy ténytet egy másik munkalaphoz köt, ezáltal biztosítható, hogy:

- az egyik munkalapon lévő információ megegyezik a másik munkalapon szereplővel;
- minden egyes ellenőrzési programlépést elvégeznek és dokumentálnak;
- minden megállapítást megfelelő bizonyítékokkal támasztanak alá.

A kereszt-hivatkozást úgy célszerű jelölni, hogy a vonatkozó munkalapok számát (referenciaszámát) a kereszt-hivatkozott információ mellé beírják. Kereszt-hivatkozásra munkalapok között csak a kulcsfontosságú információk esetén kerül sor.

A munkalapok felülvizsgálata

A belső ellenőrzési vezető felelőssége a folyamatos minőségbiztosítás keretében a megfelelő felülvizsgálat biztosítása a munkalapok minősége és megfelelősége tekintetében. A felülvizsgálat bizonyítékként a felülvizsgáló kézjegyével és dátummal lát el minden munkalapot a felülvizsgálatot követően.

A (vezetői) felülvizsgálatnak a munkalapok lezárása után lehetőleg azonnal, de legalább egy héten belül meg kell történnie. A felülvizsgáló észrevételeit a munkalapon kell rögzíteni vagy ahhoz kell csatolni felülvizsgálati megjegyzésként. Amennyiben a munkalapot felülvizsgálati megjegyzéssel látják el, akkor a munkalap nem tekinthető teljesnek mindaddig, amíg a felülvizsgáló személy által felvetett kérdéseket nem rendezik, és a rendezés tényét a munkalapon nem dokumentálják.

A felülvizsgálatnak meg kell határoznia, hogy:

- az ellenőrzési eljárás, az egyes ellenőrzési lépések az ellenőrzési programnak megfelelően történtek-e, az ellenőrzési lépéseket maradéktalanul végrehajtották-e;
- az egyes feladatok elvégzéséhez tartozó vizsgálati eljárásokat és azok eredményeit megfelelően dokumentálták-e;
- az ellenőrzési munkát megfelelően hajtották-e végre;
- a megállapítások, megfigyelések és következtetések megfelelőek-e, elegendő és megfelelő bizonyítékokon alapulnak-e;
- az ellenőrzött területekkel a szükséges konzultációk megtörténtek-e;
- az ellenőrzött egységgel folytatott minden vitát megoldottak-e; és
- a fent leírt, a munkalapok elkészítésére vonatkozó iránymutatásokat követték-e.

4.5. Alapvető vizsgálati eljárások, technikák

Az ellenőrzés során a belső ellenőrnek a megállapításai, következtetései, véleménye kialakításához, az ezeket alátámasztó bizonyítékok megszerzéséhez különböző közvetlen és közvetett módszereket, továbbá az ezek révén megszerzett információk feldolgozását szolgáló logikai eljárásokat, technikákat lehet és kell alkalmaznia.

4.5.1. Az ellenőrzési megközelítési mód

Az ellenőrzés céljainak megvalósításához szükséges elegendő és megfelelő ellenőrzési bizonyíték megszerzéséhez alapvetően két út választható: a rendszer-alapú vagy a közvetlen vizsgálati megközelítési mód. Amennyiben az ellenőrzési megközelítési módra vonatkozóan nincsenek megkötések, a felmért és kiértékelt kockázatok függvényében, szakmai megítélés alapján kell döntenie a megközelítési módok alkalmazásáról, minden esetben szem előtt tartva az ellenőrzési munka hatékonyságának követelményét.

Az ellenőrzési megközelítési mód alkalmazására vonatkozó döntést az ellenőrzési feladat megtervezése, előkészítése szakaszában kell meghozni.

A) A rendszer-alapú megközelítés

A rendszer-alapú ellenőrzési megközelítési mód (System Based Approach, SBA) alkalmazása azt jelenti, hogy a szükséges ellenőrzési bizonyosság megszerzéséhez az ellenőr az ellenőrzött (szervezet, tevékenység, projekt) belső kontrollrendszerre, kontroll eljárásai megbízhatóságának vizsgálatára és értékelésére támaszkodik, és csak a minimálisan szükséges közvetlen, részletes vizsgálatokat végzi el.

A rendszer-alapú megközelítési mód alkalmazása a következő lépéseken keresztül történik:

- a vonatkozó kulcsfontosságú belső kontrollfunkciók azonosítása (meghatározása) és mélyreható vizsgálata, értékelése, annak eldöntéséhez, hogy milyen mértékben lehet bízni a létrehozott belső irányítási, szabályozási és ellenőrzési rendszerben (belső kontrollrendszerben) és annak működésében;
- a kulcsfontosságú kontrolleszközök vizsgálata annak megállapításához, hogy azok a vizsgált időszak egészében eredményesen működtek-e;
- a kulcsfontosságú kontrolleszközök vizsgálata eredményének kiértékelése annak megállapításához, hogy a tapasztalt megbízhatósági szint elfogadható-e;
- meghatározott számú, mintavétellel kiválasztott tranzakció részletes vizsgálata, pl. annak meghatározása érdekében (az ellenőrzés céljához kapcsolódóan), hogy az ellenőrzött éves költségvetési beszámolója pontos és teljes, a benne foglalt tranzakciók törvényesek és szabályosak voltak-e és/vagy a gazdaságossági, hatékonysági, eredményességi kritériumok teljesültek-e.

A rendszer-alapú megközelítés alkalmazhatóságának feltétele, hogy a kontrollrendszer vagy a vonatkozó kontroll eljárások az ellenőr által felhasználható meghatározott bizonyossági szintet biztosítsanak. Amennyiben a kontroll kockázatokat előzetesen közepes vagy alacsony szintűnek értékelték, elviekben lehetséges a rendszer alapú megközelítés alkalmazása.

B) A közvetlen vizsgálati megközelítés

A közvetlen vizsgálati megközelítést (*Direct Substantive Testing, DST*) kell alkalmazni, amikor nem lehetséges az ellenőrzés céljainak elérése kontrollrendszerek vizsgálatára való támaszkodással. Ilyen esetben a rendszerek vizsgálata nem célszerű, kivéve, ha az ellenőrzéssel szemben specifikus elvárás a szervezet belső pénzügyi irányítási, szabályozási és kontrollrendszerei működésének értékelése is. Közvetlen vizsgálati megközelítés révén nem szerezhető bizonyosság a belső kontrollok általános működéséről (miután ebben a megközelítési módban a rendszerek vizsgálata nem történt meg és nincs bizonyíték hatékonyságukra).

A végső döntés tehát annak a mérlegelésétől függ, hogy melyik megközelítés gazdaságosabb és hatékonyabb az ellenőrzési feladat egészének elvégzése, azon belül egyes céljainak elérése szempontjából. A döntéshez figyelembe kell venni azt az alapvető követelményt is, hogy a rendszer alapú megközelítés alkalmazása esetén a kontrollok részletes tesztelése mellett a magas szintű ellenőrzési bizonyosság eléréséhez mindenképpen el kell végezni bizonyos mennyiségű közvetlen vizsgálatot is.

Az ellenőrzési célnak és feladatoknak megfelelően, valamint kockázatelemzés alapján kell megválasztani a vizsgálati eljárásokat és módszereket, amelyek különösen a következők lehetnek:

- eljárások és rendszerek szabályzatainak elemzése és értékelése;
- pénzügyi, számviteli és statisztikai adatok, költségvetés, beszámolók, szerződések, programok elemzése és értékelése;
- folyamatok és rendszerek működésének tesztelése;
- dokumentumok és nyilvántartások vizsgálata;
- közvetlen megfigyelésen alapuló ellenőrzés (interjú, rovacsolás, szemle, kísérlet, mintavételes vizsgálat);
- informatikai rendszertesztelési eljárások.

4.5.2. Elemző eljárások

Az elemzés a vizsgált tevékenységre, kérdésre vonatkozóan megfelelően csoportosított elemeket egymással összehasonlítja, bemutatja a vizsgált folyamatok alakulásában tapasztalható általános tendenciákat, feltűnő eltéréseket, és ezekre magyarázatokat keres, ok-okozati összefüggéseket tár fel. Az elemző eljárások olyan technikák, amelyek adatok közötti összefüggések tanulmányozására szolgálnak, azt vizsgálva, hogy az összefüggések valóságosak, vagyis reálisak, elfogadhatók-e.

Az elemzés tárgyát képező adatok lehetnek pénzügyi és nem pénzügyi adatok, származhatnak külső és belső forrásokból. Általánosan az elemző eljárások úgy jellemezhetők, mint az adatok vizsgálata abból a szempontból, hogy azok visszaigazolják-e az ellenőrzött szervezetről, tevékenységeiről szerzett ismereteket.

Ezeknek az eljárásoknak az alkalmazása azon a feltételezésen alapul, hogy az ellenőrzött információk, adatok között valamilyen összefüggés van, és ehhez társul az a feltételezés is, hogy a meglévő összefüggések várhatóan folytatódnak, továbbra is fennállnak.

Az elemző eljárások körébe sorolható technikák magukban foglalják azoknak a változásoknak a tanulmányozását, amelyek az adott költségvetésben, üzleti tervben, beszámolóban, tételben stb. a megelőző időszakokhoz képest következtek be, annak megítélését segítik elő, hogy az ellenőrzött év számadatai elfogadhatóak-e.

Elemzésekkel lehet megvalósítani pl.:

- a költségvetés, üzleti terv, beszámoló stb. adatainak összehasonlítását az évközi adatok vagy részösszegek alapján várt eredményekkel;
- a költségvetés, üzleti terv, illetve a beszámoló stb. adatai belső összefüggéseinek tanulmányozását több évre vonatkozóan;
- egyszerű számításokat vagy számítások sorozatát a költségvetés, az üzleti terv, a beszámoló, azok egyes területei és az egyes tételek becslésére;
- a normatívák, teljesítménymutatók és a tényleges adatok alakulása közötti összefüggések tanulmányozását;
- a pénzügyi és nem pénzügyi információk közötti összefüggések tanulmányozását.

Az elemző eljárásoknak két fő típusa van:

- az összehasonlító elemzés, amely közvetlenül és nyíltan összehasonlítja a költségvetés, üzleti terv, a beszámoló, az elszámolás stb. ellenőrzés alá kerülő számadatát egy másik információval, valamint

- a modellező elemzés, aminek keretében az ellenőrnek kiegészítő változókat kell felhasználnia ahhoz, hogy elfogadható várt értéket állítson fel.

Az elemző eljárások legfontosabb lépései általában az alábbiak:

- az ellenőrzendő adatokra ható tényezők azonosítása;
- megbizonyosodni a megfelelő adatok megszerzhetőségéről;
- kialakítani az ellenőrzendő adatra egy várt értéket (hipotézis-felállítás);
- összehasonlítani a várt értéket az ellenőrzött értékkel;
- magyarázatot kérni a vezetéstől a tolerálható eltérést meghaladó különbségekre;
- megvizsgálni a magyarázatot egy megfelelő, független bizonyítékkal szembesítve, valamint
- ha szükséges, felülvizsgálni az előzetes feltételezéseket és megismételni a folyamatot;
- levonni a következtetést.

Az elemző eljárások megkezdése előtt meg kell bizonyosodni arról, hogy az adatok teljesek, ezért az adatok forrását gondosan mérlegelni kell. Ideális az, ha az ellenőrzésre kerülő adatok várható értékét a kiszámításukhoz használt forrástól teljesen különálló és független forrásból vezetik le.

Az elemző eljárásokat az ellenőrzés előkészítése (tervezése), valamint az ellenőrzés végrehajtásának szakaszában is alkalmazni kell.

Az elemző eljárás lehet pl.:

- trendelemzés (a megelőző időszakhoz képest történt változások elemzése);
- függvényelemzés (a pénzügyi információk közötti kapcsolatok bemutatására);
- a várakozások elemzése (a várható eredmények előrejelzése).

Ha az elemző eljárások a más úton szerzett információknak ellentmondó eredményeket mutatnak, meg kell vizsgálni az ezt elidéző körülményeket, okokat és magyarázatokra megfelelő bizonyítékokat kell szerezni. Az elemző eljárások általában csak jelzik az információban rejlő lehetséges ellentmondásokat. Gondosan mérlegelni kell ezért, hogy az elemző eljárások alkalmasak-e az ellenőrzés céljainak megvalósításához szükséges bizonyítékok megszerzéséhez.

Dokumentumok vizsgálata, elemzése

Az *írott anyagok* az ellenőrzéshez felhasznált információk fontos forrását jelentik, és a legtöbb vizsgálati eljárásnak részét képezi azok vizsgálata.

Az ellenőrök – egyebek közt – jellemzően a következő dokumentumokat vizsgálják:

- Munkaprogramok, stratégiai tervek, feladattervek
- Belső utasítások, szabályzatok, iránymutatások, stb.
- Kinevezési okiratok, megbízási/vállalkozási szerződések
- Projekt dokumentumok
- Levelezések
- Feljegyzések
- jegyzőkönyvek
- Pénzügyi kimutatások
- Számlák, bizonylatok
- Éves beszámolók, jelentések
- Korábbi belső ellenőrzési jelentések, egyéb jelentések

A dokumentum-alapú bizonyítékok fő forrását az ellenőrzött szervezet nyilvántartásának és dokumentumainak vizsgálata, tanulmányozása jelenti. A dokumentumokból való információgyűjtés rendszerezett kell, hogy legyen, és az ellenőrzés megállapításainak alátámasztását kell, hogy szolgálja.

Esettanulmányok

A teljesítmény-ellenőrzés esetében az esettanulmány hatékony módja az információk beszerzésének, elemzésének és bemutatásának. Az esettanulmányok események, tranzakciók vagy fizikai értelemben létező dolgok egy reprezentatív mintájának részletes vizsgálatát jelentik a program vagy a tevékenység egészének megismerése

érdekében. Ez a módszer a különböző szolgáltatások hatékonyságának felmérésére összpontosít azáltal, hogy esetmintákat elemez a tevékenység pontos menetének megismerése érdekében.

Példák az esettanulmányra mint releváns módszerre:

- Ugyanazon funkció inkonzisztens teljesítménye különböző intézményekben (pl. ingatlan nyilvántartás, kórházi ellátás),
- Állami tulajdon, földterület, épületek értékesítése – a legjobb gyakorlat biztosítása,
- Helykihasználtság iskolákban, kórházakban – az optimális kihasználás biztosítása,
- Projektmenedzsment,
- Szolgáltatás minősége,
- Járművek, létesítmények karbantartása, kezelése.

Összehasonlító elemzés

Az összehasonlító elemzés célja annak megállapítása, hogy lehetséges-e az ellenőrzött szerv egyes folyamatainak működésének vagy teljesítményének javítása más szervezetek bevált gyakorlataival történő összehasonlítások alapján. Összehasonlítás végezhető a szervezeten belüli más részlegekkel vagy egységekkel kapcsolatban, vagy más releváns külső szervezetekkel. A cél annak megállapítása, hogy a máshol bevált gyakorlattal összehasonlítva lehetséges-e egy adott folyamat, tevékenység fejlesztése, javítása. Ez a módszer segítheti a gazdaságosság, hatékonyság és eredményesség javítását és a megtakarításokat szolgáló lehetőségek azonosítását.

Átfogó, nem részletkérdésekre koncentrálnó összehasonlítás végezhető oly módon, hogy azonos funkciót ellátó szervezetek adatait vitik össze.

Költség-haszon elemzés

A költség-haszon elemzés a közgazdasági értékelés legátfogóbb formája. Célja, hogy pénzügyi szempontból számszerűsítse egy-egy javaslat, kezdeményezés költségeinek (ráfordítások) és a hasznainak (eredmények) nagy részét, ideértve azokat is, amelyekre vonatkozóan a piac nem nyújt kielégítő mércét a gazdasági érték meghatározásában. Az ún. „priori” (ex-ante) költség-haszon elemzésnek általában becslésekre kell korlátozódnia, míg az eseményt követően elvégzett ún. „posteriori” (ex-post) elemzés már a tényadatok birtokában végezhető. Az ex-post teljesítmény elemzés esetén hasznos lehet az ex-ante költség-haszon becslés vizsgálata annak megállapítása céljából, hogy a tényleges költségeket az elért haszonnal összevetve még mindig értékarányos befektetést jelentenek-e. A becsült költségszint túllépésének vagy a kívánt hasznok el nem érésének okai a teljesítmény-ellenőrzés részeként vizsgálhatók.

4.5.3. Tételes tesztelés (vagy közvetlen, részletes vizsgálatok)

A tételes tesztelés az ellenőrzött szervezet kimutatásaiban, könyvelésében – területenként – összesített egyedi adatok, tranzakciók súlypontozott ellenőrzési kritériumok szerinti vizsgálatát jelenti.

A tételes tesztekkel az ellenőr arról bizonyosodik meg, hogy a gazdasági, pénzügyi műveleteket szabályosan hajtották-e végre, és helyesen vették-e nyilvántartásba.

Egyedi tételek lehetnek általában: a pénzügyi tranzakciók, a könyvelési műveletek, a vagyonelemek, a feladatmutatókhoz és a teljesítményekhez kapcsolódó elemi (naturális) adatok.

A pénzügyi tranzakciókból közvetlenül nem levezethető információk, adatok (pl. tartozások és követelések, egyes vagyonváltozások, források) tételes tesztelése a vonatkozó könyvelési tételek egyedi vizsgálatával oldható meg.

A tételes tesztek csak az egyedi műveletekre, tranzakciókra, adatokra értelmezhetők, a banki pénzforgalom összesített műveleteire, illetőleg a főkönyvi könyvelésben alkalmazott (bér-, pénztár-, vegyes stb.) feladásokra nem.

A tételes tesztek köre kiterjedhet az adott időszak valamennyi tranzakciójára, a tételek 100%-ára. A bizonyítékok megszerzéséhez azonban erre általában nincs szükség. A teljeskörű tételes vizsgálatokat csak azokon a specifikus kockázatoknak kitett területeken célszerű végrehajtani, ahol az oda tartozó tételek jellege és összege heterogén, és száma sem túl jelentős.

Az egyedileg vizsgálendő tételek körébe tarthatnak a jellegük és érzékenységük (lényegességük) alapján jelentős, fontos tételnek minősített adatok, tranzakciók. Ezeknek a tételeknek a megkülönböztetett kezelését az indokolja, hogy magas bizonyosságot kell elérni megítélésüknél. További csoportot alkotnak az ún. nagy tételek,

amelyek összegszerű nagyságuk miatt egyedileg is okozhatnak lényeges hibás állítást, illetőleg – mintavétel alkalmazása esetén – torzíthatják az ellenőrzési tapasztalatok, eredmények kiértékelését.

4.5.4. Egyedi (szubsztantív) tesztelés

Az egyedi (szubsztantív) tesztelést, mint vizsgálati technikát a **6. számú melléklet** mutatja be bővebben.

4.5.5. Statisztikai elemzés

A statisztikai elemzés gyakran alkalmazott eszköz pl. azokban az esetekben is, amikor idősorok vizsgálatához, tendenciák meghatározásához vagy összehasonlításokhoz, különböző adatok közötti, a véletlen által is befolyásolt összefüggések kimutatásához szükséges az adatok elemzése. Más esetekben nem lehetséges vagy nem volna gazdaságos a sokaság egészének vizsgálata. Ekkor a sokaságból vett egy vagy több minta adatainak elemzése alapján fogalmazhatunk meg a sokaság egészére vonatkozóan is ésszerű bizonyossággal érvényes állításokat vagy hipotéziseket. A statisztika központi kérdése az adatgyűjtés, szervezés, bemutatás és elemzés. A személyek, tárgyak vagy tevékenységek (a „populáció” - sokaság) egy konkrét csoportjának jellemzőit vizsgálva, egy mintát választunk ki, és a minta jellemzői alapján a vizsgált sokasági változók (mint pl. a hibaaarány) értékére vonatkozó becslést adhatunk. A statisztikai elemzés biztosíthatja, hogy az ellenőrzési megállapításokat és következtetéseket alátámasztó adatok elemzése és értelmezése helytálló. A statisztikai adatok bemutatása szintén lényeges szempont a komplex adatok magyarázatában.

Mintavételi eljárások

A mintavétel a tételes vizsgálati eljárások elvégzésének egy speciális eszköze, amikor a vizsgálandó adatállományból kiválasztott tételek tesztelésével nyert megállapításokat vetíti ki a belső ellenőr a teljes adatállományra.

Mintavétel alkalmazására minden ellenőrzésnél szükség van, ahol átfogó értékelést kell adni az ellenőrzés tárgyáról (pénzügyi elszámolásról, belső kontrollrendszerrel, teljesítményről stb.) megbízhatósági és/vagy megfelelőségi szempontból, és az elvárt bizonyosság eléréséhez nincs szükség a műveletek, adatok teljes körű tesztelésére.

A mintavételi és értékelési eljárások a valószínűségeken alapulnak, akár statisztikai, akár nem statisztikai mintavételről van szó.

Az eljárások két fő típusa:

- a változó (érték) alapú, valamint
- a tulajdonság alapú mintavétel.

Az ellenőrzési mintavétel megtervezésénél az egyes ellenőrzési célokat, a mintavétel alapsokaságát, valamint a minta méretét kell figyelembe venni. A mintát úgy kell kiválasztani, hogy az reprezentálja a mintavételi alapsokaságot.

Az ellenőrzés során elegendő és megfelelő ellenőrzési bizonyítékot kell szerezni. A minta tételeit úgy kell kiválasztania, hogy azok a vizsgálat célja, irányultsága, kritériumai szempontjából megfelelően jellemezzék, reprezentálják a mintavételi sokaságot.

A mintába került elemek ellenőrzési célok szerinti vizsgálata után a mintavételi eredmények értékelése keretében elemezni kell a mintában feltárt bármilyen hibát, amennyiben lehetséges (pl. statisztikai mintavétel alkalmazása esetén) ki kell vetíteni azokat a teljes sokaságra, újra kell értékelni a mintavételi kockázatot.

A mintavétel egysége a mintavétel céljától függ. A mintavétellel kapcsolatos bizonytalanság mértékét a belső ellenőr a minta méretének növelésével, vagy - ha létezik ilyen - egy hatékonyabb mintavételi eljárás alkalmazásával csökkentheti. A minták kiválasztásánál figyelembe kell venni azt is, hogy a mintavételezést megelőzően az alapsokaságból ki kell emelni tételes ellenőrzésre a nagy és a jelentős tételeket, így a mintáknak a maradék sokaságot kell reprezentálnia.

A mintavételezés további részletezése a **7. számú mellékletben** található.

4.5.6. Kérdésfeltevés (interjú, tájékoztatás, kérdőívek, felmérések, fókuszcsoport-interjú)

A kérdésfeltevés (interjú, tájékoztatáskérés) az ellenőrzött szervezeten belül vagy kívül, meghatározott személyektől történő információgyűjtés. Az információgyűjtés köre az írásban bekért hivatalos válaszoktól a

személyekkel folytatott beszélgetések alapján szerzett informális közlésekig terjedhet. A tájékoztatáskérés történhet a szervezeten belül vagy kívül, szóban vagy írásban.

Az interjú és tájékoztatáskérés a szervezet illetékes munkatársainak kikérdezését, a válaszok kiértékelését, megfelelő ellenőrző kérdések feltevését és adott esetben az információk megerősítését is jelenti.

A tájékoztatáskérés speciális, de kiemelten fontos esetei az ellenőrzött szervezet vezetésétől bekért teljességi nyilatkozat és a szükséges tanúsítványok.

Az ellenőrök a folyamatgazdákkal és a folyamatban résztvevő más munkatársakkal interjúkat készítenek a folyamatok és kockázatok elemzése céljából. Az interjúknak az a célja, hogy elmélyítsék ismereteiket a folyamatokról, tevékenységekről, kockázatokról és vonatkozó ellenőrzési pontokról (lásd **20. számú iratminta: Nyomatvány interjúkészítéshez**). Az interjú alapján az ellenőr a folyamatot leírhatja szöveges magyarázatok vagy különböző folyamatábrák használatával, majd ismereteit bővítheti a folyamatok részletes átvizsgálása során, amikor:

- a folyamatot működés közben vizsgálja;
- egy vagy több tranzakciót végigkövet a teljes folyamatban, annak kezdetétől a végéig.

A **kérdőívek** egy konkrét témára vonatkozó információk megszerzését szolgáló kérdéssort tartalmaznak. Abban az esetben, ha interjúk lefolytatása a megkérdezettek nagy száma miatt nem lehetséges, az információgyűjtés fontos eszközei lehetnek a kérdőívek. Leginkább az alábbi körülmények esetén megfelelő alkalmazásuk:

- a) ha az információgyűjtésre fordított időt és költséget minimalizálni kell;
- b) ha az információ másképp nem áll rendelkezésre;
- c) ha az ellenőr a szervezet erősségeit és gyengeségeit próbálja beazonosítani;
- d) ha a cél a szolgáltatás minőségének felmérése az ügyfelek által adott szempontok alapján.

Kérdéssorok képezik a kérdőívek gerincét. Három területen, az anyagi erőforrás- és vagyongazdálkodás, emberi erőforrás-gazdálkodás és a közbeszerzések ellenőrzésének témakörében megfogalmazott kérdések biztosíthatnak kiindulás alapot a kérdőívek elkészítésére, melyeket a **21. számú iratminta** tartalmaz.

Felmérés végzése új vagy szabványosított információk begyűjtésének hasznos módszere lehet mind minőségi, mind mennyiségi szempontból. Felmérés segítségével egy ellenőrzési területen számos válaszadó kérdezhető meg. A legfőbb mennyiségi felmérési módszerek a postai (saját kitöltésű) kérdőívek, a személyes interjúk és a telefonos interjúk. A felmérések hasznosak új ismeretek és naprakész információk beszerzésénél, ugyanakkor azokat nagy gonddal kell megtervezni, felépíteni és kivitelezni, ha hasznos és megbízható információkat akarunk nyerni. Egy felmérés tervezésénél az ellenőrök a felmérés kialakításához, levezetéséhez és elemzéséhez legjobb, ha képzett szakemberek segítségét veszik igénybe.

A **fókuszcsoporth-interjú**, mint ellenőrzési technika olyan embercsoport – gyakran egy szervezet szakértő munkavállalóinak, de előfordulhat, hogy a szervezet ügyfeleinek csoportja – akiket egy meghatározott téma vagy probléma megvitatására választanak ki. A fókuszcsoporth ideális mérete az irányított megbeszélések esetén 7-8 fő.

4.5.7. Folyamatábrák

Folyamatábrák révén egy szervezeten belül konkrét folyamatokról vagy tevékenységekről gyűjthető információ. A folyamatábra vizuális segédeszköz a tranzakciók folyamatában az egymást követő lépések leképezéséhez egy szervezeten vagy eljáráson belül. Egy folyamat különböző részfolyamatainak, illetve egy tevékenység résztevékenységeinek folyamatábrán történő megjelenítése lehetővé teszi, hogy a kizárólag a folyamat, tevékenység főbb jellemzőire, lépéseire összpontosíthassunk oly módon, hogy ezeket külön-külön és egymással való összefüggésükben is vizsgálhatjuk. A folyamatábrák szintén segítik az ellenőrzés során alkalmazandó módszertan megtervezését, így például annak eldöntését, hogy melyek a folyamat kritikus (kockázatos), kontrollokat igénylő elemei, és hogy ezeket vizsgálva alkalmazzon-e a belső ellenőr például felmérést vagy összehasonlító módszereket.

4.5.8. A belső kontrollok tesztelése

A belső kontrollok, illetve a kockázatok megismerésére alapozva az ellenőrök értéklik, hogy az egyes kontrollok milyen hatékonyan csökkentik, vagy eredményesen kezelik az adott kockázatokat.

Ebben a tekintetben az ellenőr feladata különösen:

- A beazonosított kontrollokat közvetlenül a kockázatokhoz kapcsolni;
- A kontrollok hatékonyságát felmérni a kockázatok megelőzése, feltárása és csökkentése tekintetében;
- A kontrollok jellemzőit felmérni (pl. IT vagy manuális kontrollok);
- Felmérni, hogy az ellenőrzési pont vagy folyamat a kockázatot hatékonyan csökkenti-e, ha ez az egyetlen kontroll, amire támaszkodni lehet;
- Felmérni, hogy az adott ellenőrzési pont vagy folyamat csak akkor hatékony-e, ha más kontrollokkal együtt működik;
- Azonosítani és feljegyezni azon területeket, amelyek a folyamatot és a vonatkozó kontrollok hatékonyságát befolyásolják (pl.: ismétlődő vagy hiányzó kontrolleljárások).

Az ellenőrnek a kontrolleljárások felmérése során folyamatosan keresnie kell a választ az alábbi kérdésekre:

- “Mi hibásodhat meg a folyamatban?”
- “Milyen intézkedések biztosítják, hogy a folyamat nem hibásodik meg?”
- “Ezek az intézkedések megfelelőek-e arra, hogy a kockázatot elfogadható szintre csökkentsék?”

Az ellenőröknek kiemelt figyelmet kell fordítaniuk arra a körülményre, hogy az esetek többségében több kontrolltevékenység is létezik az adott kockázat csökkentésére. Ebben az esetben az ellenőr feladata az, hogy a kontrollok kombinációját értékelje annak meghatározása érdekében, hogy azok hatékonyak-e, vagy a kevésbé fontos folyamattevékenységek felesleges kontrolltevékenységei miatt tapasztalható-e a hatékonyság csökkenése.

A belső kontrollok tesztelését – amennyiben a kontrollrendszer megfelelőségének értékelése nem az ellenőrzés kifejezett célja – csak abban az esetben célszerű és/vagy szükséges elvégezni, ha az ellenőr valószínűsítette a kontrollrendszerben az eredményes eszközök és eljárások létezését és azt is, hogy erről az eredményes működésről teszteléssel meg lehet győződni.

Az ellenőrzött szervezet tevékenységének, belső kontrollrendszerének alapos ismeretében és magas belső kontrollbizonyosság esetén a tételes tesztek száma lényegesen csökkenthető, de ilyenkor is végre kell hajtani meghatározott, minimális mennyiségű alapvető vizsgálati eljárást (pl. mintavételezéssel).

Az adatok, tranzakciók mintavétellel történő tételes vizsgálatának eredményességét nagymértékben elősegíti a belső kontrollok tesztelése. Az ellenőrzési eljárások kombinált alkalmazásával állapítható meg az egyes hibák, szabálytalanságok, valamint a gyenge teljesítmény és a belső kontrollrendszer hiányosságai közötti közvetlen, ok-okozati összefüggés. Ez lehetőséget nyújt az ellenőrzött szervezetnek a belső kontrollrendszere javítására javaslatot adni, amely kedvező hatást gyakorolhat a működés szabályszerűségére és a teljesítményekre.

Ha az ellenőrzés közvetlen célja a belső kontrollrendszer működésének értékelése, a kontrolleljárások tesztelése ellenőrzési bizonyítékot szolgáltathat arra, hogy a kontrolleljárások nem előzik meg, vagy nem tájékoztatják a működés hiányosságait. Ezeknél az ellenőrzéseknél a belső kontrollrendszer gyengeségeinek hatására a vonatkozó ellenőrzési bizonyíték megszerzéséhez szükség lehet az alapvető, részletes vizsgálati eljárások (tételes tesztelés vagy mintavételezés) lefolytatására is.

Ha a belső kontrollokra vonatkozó tesztek eredményei azt mutatják, hogy a kontrollok nem teljesítik céljaikat, akkor az érintett tranzakciókra, ügyekre nézve fennáll a lényeges hiba, szabálytalanság vagy gyenge teljesítmény kockázata.

Amennyiben a kontrolltevékenységek menet közbeni vizsgálata indokolja, akkor az értékelés eredménye alapján az eredeti tesztelési tervet – amely az ellenőrzési program része – újra meg kell vizsgálni és pontosítani kell. A tesztelés célja annak meghatározása, hogy a jelentős kockázatok kezelésére szolgáló kontrolltevékenységek működése megfelel-e az elvárásoknak. Az ellenőr ennek érdekében:

- Azonosítja, mely kontrollokat kell tesztelni a következők figyelembevételével:
 - *Hatékonyság biztosított*: a kontrolltevékenységet fel kell jegyezni, de tesztelni nem kell;
 - *Hatékonyság biztosított, de csak más kontrollokkal együtt*: minden releváns kontrolltevékenységet tesztelni kell;
 - *Hatékonyság nem biztosított*: tesztelni kell a kontrolltevékenységet;
- Meghatározza a tesztelés jellegét, a tesztelési technikákat;

- Meghatározza, hogy milyen *nagyságú mintát kell* alkalmazni a tesztelés során (bővebben lásd 7. számú melléklet: Mintavétel).

A kontroll eljárások tesztelése során alapvető, hogy választ kapjunk a következő kérdésre: “A kockázat bekövetkezhet-e a megfelelően működő kontroll mellett?”

Bármely tesztelés elvégzése során az ellenőrnek elegendő és megbízható bizonyítékot kell szereznie annak igazolására, hogy a controlok a szándékoltan megfelelően működnek-e. A dokumentációnak megfelelő bizonyítékkal kell szolgálnia ahhoz, hogy a munkalapokat felülvizsgáló meghatározhassa, hogy mit teszteltek és a tesztelésnek mi volt az eredménye.

Ha a tesztelés azt mutatja, hogy a kontrolltevékenység nem az elvárásoknak megfelelően működött, akkor három lehetőség van a kontrolltevékenységekkel szembeni kifogások kezelésére, mielőtt még az ellenőrzési jelentésbe megállapításként bekerülne:

- A kontrolltevékenység gyengesége, hiányossága jellegének vizsgálata.
- Az adott kontrollért felelős személlyel egyeztetni kell a kontroll eljárásokkal szembeni kifogásokat, a hiba jellegének megértése érdekében.
- Minden olyan kontroll eljárást figyelembe kell venni, amely a kifogásolt kontroll által érintett kockázatot célozza, a kifogásolt kontrollt helyettesíti vagy hatással van rá.

Lásd még a **8. számú mellékletet**: A belső kontrollrendszer kulcsfontosságú elemeinek tesztelése.

Tesztelési technikák

A főbb tesztelési technikák – melyek alkalmazhatók mind a rendszer alapú-, mind a közvetlen vizsgálati megközelítések esetében egyaránt – a következők:

- **Bizonylatolás** (dokumentumok átvizsgálása): a tételek végigkövetése az alapidokumentumig a kontroll eljárások működésének bizonyításához.
- **Újraértékelés**: a meglévő kontroll eljárások újbóli értékelése, az ellenőrzés eredményeinek, illetve az alkalmazottak által elért eredmények és a vezetők által megtett intézkedések összehasonlítása.
- **Számítás (átszámítás, újraszámítás)**: az alapidokumentumok és a könyvelési nyilvántartások számszaki felülvizsgálatából áll (pl. a forrásadatok és a számviteli nyilvántartások aritmetikai helyességének ellenőrzése), vagy pedig önálló számítások elvégzését jelenti. Ez a részletes ellenőrzési eljárások egyik legfőbb módszere, minthogy az ezzel szerzett bizonyíték általában megbízható.
- **Megfigyelés**: valamely, mások által végrehajtott tevékenység, eljárás figyelemmel kísérését jelenti (pl. a szervezet által végrehajtott leltározáson való részvétel).

Ezzel a módszerrel az ellenőr egyrészt a fizikai formában létező dologról, másrészt a működő eljárásokról, folyamatokról szerezhet be információt, valamint segítséget nyújt az arra vonatkozó adatok beszerzéséhez az is, hogy a dolgozók a megfelelő eljárásokat követik-e. Az ellenőrök pontos megfigyelés révén első kézből próbálnak meg véleményt alkotni a vizsgált tevékenységről vagy viselkedésről. A folyamatok működés közbeni megfigyelése elegendő és hiteles ismereteket biztosít az ellenőrök számára a problémáknak az ellenőrzött területtel történő megvitatásához. Figyelembe kell azonban venni, hogy egyetlen megfigyelés alapján nem vonható le következtetés hosszabb időszak során bekövetkezett eseményekre vonatkozóan.

A tevékenységek közvetlen megfigyelése során a következőket kell figyelembe venni:

- A megfigyelést a józan ész (elfogadott angol szóhasználat: common sense) alapján kell végezni azzal a céllal, hogy a gyakorlatban ténylegesen tapasztalható tényeket állapítsuk meg és rögzítsünk; s nem azzal a céllal, hogy valamilyen előzetes elméleti jellegű feltevést igazoljunk vagy elvessünk.
- A közvetlenül érintett dolgozóknak történő bemutatáskor az ellenőr körültekintően magyarázza el, hogy mit próbál elérni a tevékenység megfigyelésével.
- Az ellenőrnek törekednie kell arra, hogy a napi munkavégzést, illetve a dolgozók tevékenységét ne zavarja meg, ne akadályozza. A megfigyelők megpróbálják megérteni a folyamat résztvevőinek szerepét, és a tevékenységről belső ismereteket szerezni méghozzá úgy, hogy közben objektív megfigyelő szerepüket megőrzik.

- Minden megfigyelést gondosan dokumentálni kell, mivel kulcsfontosságú információként szolgálhat.
- Vegyük figyelembe a dolgozók által azt követően tett informális megjegyzéseket, hogy az ellenőrök megnyerték bizalmukat (de vigyázzunk arra az esetre, ha egyszerűen panaszkodnak). A megszerzett információkat alapos elemzés alá kell vetni.

Célszerű, ha az ellenőr a szemrevételezés és a megfigyelés eredményeit (tapasztalatait) a munkadokumentumokban történő feljegyzés mellett az ellenőrzött szervezet dolgozójával együtt aláírt dokumentumban (közös jegyzőkönyvben) is rögzíti.

- **Analitikus eljárások:** a felhasznált adatokra való rákérdezés technikája nagyon hatékonyan használható nagy mennyiségű tranzakció és adat esetében; használható trendek, statisztikai irányvonalak meghatározására, hatáselemzésre és a minta kiválasztáshoz, illetve a végrehajtott kontroll, valamint a tesztelési folyamat hatékonyságának igazolására.
- **Szemle (szemrevételezés):** irányulhat dokumentumra, bizonylatra, nyilvántartásra vagy egyéb tárgyasult eszközökre (építményekre, készletekre). A bizonyíték megszerzésének egyik legáltalánosabban alkalmazható eszköze, amit egyaránt jól lehet használni a belső kontrollok tesztelésénél és a részletes tartalmi vizsgálatoknál. A tárgyi eszközök szemrevételezése nyújtja például a leginkább megbízható ellenőrzési bizonyítékot azok létezéséről.
- **Visszaigazolás:** az ellenőrzött szervezet nyilvántartásaiban található információk megerősítésére szolgál. Például az ellenőr a követelések visszaigazolását kéri az adósokkal történő közvetlen kommunikáció útján. Visszaigazolással ellenőrzési bizonyíték szerezhető, pl. a vevői és a szállítói egyenlegeknek, a bankszámlaegyenlegeknek és hitelállományoknak, egyes szerződések tartalmának, idegen helyen tárolt készletek meglétének vagy a peres ügyek állásának megerősítésére. Alkalmazása esetén az ellenőrnek különös figyelmet kell fordítania arra, ha a szervezeten kívüli külső felekkel kommunikál, hiszen a belső ellenőrzés alapesetben nem terjed ki a szervezet üzletfeleinek, partnereinek ellenőrzésére. Ilyen esetben a kommunikáció csak információkérés, tájékozódás lehet.
- **Összehasonlítás:** két vagy több dokumentum, fizikálisan létező tétel, illetve adat közötti azonosságok és eltérések vizuális vagy elektronikus eszközökkel történő meghatározása. Típikus formája a pénzügyi adatok egymás közötti vagy a pénzügyi és a nem pénzügyi adatok, tételek közötti összefüggések elemzése. Az összehasonlítás révén szerzett bizonyíték megbízhatósága döntően a vizsgált összefüggés valószínűségétől és a felhasznált adatokra vonatkozó kontrolleszközök létezésétől, illetve megfelelő működésétől függ.
- **Rovancsolás:** Az ellenőrzést végző személy jelenlétében a felelős személy valamit megszámlál. Legtípikusabb példája a pénztárrovancs.
- **Kísérlet:** Valamilyen mesterséges folyamat tudatos előidézése ellenőrzési célból. Műszaki jellegű ellenőrzéseknél jellemző.

4.5.9. Számítógéppel támogatott ellenőrzési technikák

A helyszíni ellenőrzés keretében a belső kontrollrendszer tesztelésére, és különösen az alapvető vizsgálati eljárások végrehajtására, amennyiben lehetőség van rá, célszerű a számítógéppel támogatott ellenőrzési technikákat („Computer Assisted Audit Techniques” – CAAT) alkalmazni.

Ilyen eszközök számos olyan programozott eljárásra vagy csomagra alkalmazhatók, amelyek segítségével elvégezhető a belső kontroll eljárások vizsgálata vagy az adatok osztályozása, összehasonlítása, esetleg további vizsgálatot igénylő adatállományok kiválasztása.

A CAAT az esetek többségében egy olyan adatbázis-kezelő program (mint pl. a mintavételezést támogató IDEA nevű program) használatára utal, amely lehetővé teszi bizonyos ismérvekkel rendelkező és részletesebb vizsgálatra érdemes tranzakciók kiszűrését, csoportosítását vagy elvégzi a mintavételt és az eredmények kiértékelését.

A CAAT-eljárások és -eszközök alkalmazhatók például:

- hibás értékek, eltérő értékek kiszűrésére; tranzakciók feladásának vagy összesítésének vizsgálatára;
- számítógépes adatfeldolgozások (pl. konverziók) megismétlésére;
- különálló állományok adatainak összehasonlítására;
- adatok időrend (pl. számlák lejárat) szerinti elemzésére;

- rétegezésre.

A CAAT-ok hatékony alkalmazása az elvégzendő eljárások, funkciók előzetes tervezését és annak dokumentálását igényli. Érvényesíteni kell továbbá a bizonyítékokra vonatkozó szabályokat is, így pl. az eredmények előállításához felhasznált összes beállítás, lekérdezés részleteinek dokumentálását.

Fontos meggyőződni arról, hogy az alkalmazott CAAT-program hiánytalan és pontos nyilvántartások (bizonylatok) alapján működött.

4.6. A bizonyítékok beszerzése, nyilvántartása és a teljességi nyilatkozat

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 25. § alapján a belső ellenőrzést végző személy feladata maradéktalan ellátása érdekében jogosult:

- az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység helyiségeibe belépni, figyelemmel az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység biztonsági előírásaira, munkarendjére;
- az ellenőrzött szervnél, illetve szervezeti egységnél az ellenőrzés tárgyához kapcsolódó, minősített adatot, üzleti és gazdasági titkot tartalmazó iratokba, a közszolgálati alapnyilvántartásba és más dokumentumokba, valamint elektronikus adathordozón tárolt adatokba betekinteni a külön jogszabályokban meghatározott adatvédelmi és minősített adatok védelmére vonatkozó előírások betartásával, azokról másolatot, kivonatot, illetve tanúsítványt készíttetni, indokolt esetben az eredeti dokumentumokat másolat hátrahagyása mellett jegyzőkönyvben rögzítetten átvenni, illetve visszaadni;
- az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjétől és bármely alkalmazottjától írásban vagy szóban információt kérni;
- az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység működésével és gazdálkodásával összefüggő kérdésekben információt kérni más szervektől a belső ellenőrzési vezető jóváhagyásával;
- a vizsgálatba szakértő bevonását kezdeményezni.

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 26. § alapján a belső ellenőr köteles:

- ellenőrzési tevékenysége során az ellenőrzési programban foglaltakat végrehajtani;
- tevékenységének megkezdéséről az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjét tájékoztatni, és megbízólevelét bemutatni;
- objektív véleménye kialakításához elengedhetetlen dokumentumokat és körülményeket megvizsgálni;
- megállapításait, következtetéseit és javaslatait tárgyyszerűen, a valóságnak megfelelően írásba foglalni, és azokat elegendő és megfelelő bizonyítékkal alátámasztani;
- ha az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanúja merül fel, haladéktalanul jelentést tenni a belső ellenőrzési vezetőnek;
- az ellenőrzési jelentés tervezetét az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjével egyeztetni, ellenőrzési jelentést készíteni, az ellenőrzési jelentés aláírását követően a lezárt ellenőrzési jelentést a belső ellenőrzési vezetőnek átadni;
- ellenőrzési megbízásával kapcsolatban vagy személyére nézve összeférhetlenségi ok tudomására jutásáról haladéktalanul jelentést tenni a belső ellenőrzési vezetőnek, amelynek elmulasztásáért vagy késedelmes teljesítéséért fegyelmi felelősséggel tartozik;
- az eredeti dokumentumokat az ellenőrzés lezárásakor hiánytalanul visszaszolgáltatni, illetve ha az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanúja merül fel, az eredeti dokumentumokat a szükséges intézkedések megtétele érdekében a belső ellenőrzési vezető útján az ellenőrzött költségvetési szerv vezetőjének jegyzőkönyv alapján átadni;
- az ellenőrzött szervnél, illetve szervezeti egységnél, illetve annak részegységeiben a biztonsági szabályokat és a munkarendet figyelembe venni;
- a tudomására jutott minősített adatot, üzleti és gazdasági titkot megőrizni;

- az ellenőrzési tevékenységet a belső ellenőrzési kézikönyvben meghatározott módon megfelelően dokumentálni, az ellenőrzés során készített iratokat és iratmásolatokat – az adatvédelmi és a minősített adatok védelmére vonatkozó előírások betartásával – az ellenőrzés dokumentációjához csatolni.

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 40. § (2) bekezdése alapján az ellenőrzés megállapításainak bizonyítására felhasználható különösen:

- az eredeti okirat, amely a gazdasági esemény elsődleges okirata, bizonylata;
- a másolat, amely az eredeti okirat szöveghű, hitelesített másolata;
- a kivonat, amely az eredeti okirat meghatározott részének, részeinek szöveghű, hitelesített másolata;
- a tanúsítvány, amely több eredeti okiratnak az ellenőr által meghatározott szövegrészét és számszaki adatait tartalmazza;
- a közös jegyzőkönyv, amely olyan tényállás igazolására szolgál, amelyről nincs egyéb okirat, de amelynek valóságát az ellenőr és az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység illetékes vezetője, alkalmazottja közösen megállapítja, és e tényt aláírásukkal igazolják;
- a fénykép, videofelvétel vagy más kép-, hang- és adatrögzítő eszköz, amely alkalmazható az ellenőr által szemrevételezett helyzet, állapot hiteles igazolására;
- a szakértői vélemény, amely a speciális ismereteket igénylő szakkérdésekben felkért szakértő által adott értékelés;
- a nyilatkozat, amely az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység alkalmazottjának olyan írásbeli vagy szóbeli kijelentése, amely okirat hiányában vagy meglévő okirattal ellentétesen valamilyen tényállást közöl;
- a többes nyilatkozat, amely több személynek külön-külön vagy együttesen tett nyilatkozata ugyanazon tényállásról;
- az informatikai rendszerben rögzített, feldolgozott, onnan lekérdezéssel paraméterek, illetve szűrési feltételek beállításával nyerhető adat.

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 40. § (3) bekezdése értelmében a fényképet és az egyéb módon rögzített információkat az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egységnek a rögzítésnél jelen lévő alkalmazottja jegyzőkönyvbe veszi a rögzítés időpontjának, helyének és tárgyának megjelölésével.

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 40. § (4) bekezdése értelmében a másolatot, a kivonatot és a tanúsítványt az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetője vagy az általa megbízott személy hitelesíti. A hitelesítő az okiratban foglaltak valóságát a hitelesítés időpontjának feltüntetésével mellett aláírásával igazolja.

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 40. § (2) bekezdés e) pontjában meghatározott közös jegyzőkönyv egy lehetséges mintáját a **22. számú iratminta** tartalmazza. Közös jegyzőkönyvet lehet készíteni olyan megállapítás igazolására, amelyről nincs okirat, de mindkét fél aláírásával igazolja.

Az ellenőr által nyilvántartott információknak és bizonyítéknak a következő szempontoknak kell megfelelnie:

- Egy független, tájékozott személy ugyanazon következtetést vonja le belőle, mint amit az ellenőr tett (*elégleges*);
- Mérvadó, és a lehetőségekhez képest a szakmailag helyes módszerek alkalmazásán alapul (*megbízható*);
- Logikai kapcsolatban áll azzal, aminek a bizonyítására irányul (*releváns és fontos*).

Az ellenőrzési bizonyítékok előállításának folyamatát a **9. számú melléklet** szemlélteti.

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 36. § alapján az ellenőrzés során az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjétől szükség esetén **teljességi nyilatkozatot** kell kérni, amelyben az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetője igazolja, hogy az ellenőrzött feladattal összefüggő, felelősségi körébe tartozó valamennyi okmányt, illetve információt hiánytalanul az ellenőr rendelkezésére bocsátotta.

A teljességi nyilatkozat mintája a **23. számú iratmintában** található.

4.7. Súlyos hiányosság gyanúját rögzítő jegyzőkönyv

Amennyiben a belső ellenőr vizsgálata során olyan súlyos hiányosság gyanúját észleli, amelynek alapján jelentős negatív hatással fenyegető kockázat bekövetkezése valószínűsíthető, akkor haladéktalanul kezdeményeznie kell a folyamatgazdánál a szükséges intézkedések megtételét, illetve a belső ellenőrzés vezetőjét és rajta keresztül a költségvetési szerv vezetőjét késlekedés nélkül informálnia kell. Ez utóbbinál nem várhat a belső ellenőrzési jelentés vagy annak tervezetének elkészültéig. Súlyos hiányosság gyanújának észlelése esetén a belső ellenőröknek célszerű azonnal jegyzőkönyvet felvennie, melynek egy lehetséges mintáját a **24. számú iratminta** tartalmazza.

Ilyen súlyos hiányosságok többek között a

- gazdálkodási rendet sértő mulasztások,
- személyi és/vagy anyagi felelősség megállapítása alapjául szolgáló mulasztások,
- szabálytalanságok,
- károkozások,
- egyéb jogsértő cselekmények

gyanúja.

X.

Jelentések

1. A belső ellenőrzési jelentés elkészítése

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 39. § (1) bekezdése alapján a belső ellenőr az ellenőrzés tárgyát, megállapításait, következtetéseit és javaslatait tartalmazó ellenőrzési jelentést, vagy több kapcsolódó témájú ellenőrzési jelentés alapján összefoglaló ellenőrzési jelentést készít.

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 39. § (3) bekezdése k) pont szerinti megállapításokat úgy kell megfogalmazni, hogy

- a) az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység egészének működése, gazdálkodása vagy az ellenőrzött tevékenység objektíven értékelhető legyen,
- b) vegye figyelembe a működéssel, gazdálkodással, tevékenységgel kapcsolatos előnyös és hátrányos összefüggéseket.

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 41. § (2) bekezdése kimondja, hogy a belső ellenőr köteles az ellenőrzési jelentésben objektíven szerepeltetni minden olyan lényeges ténytet, pozitív és negatív megállapítást, hiányosságot és ellentmondást, amely biztosítja a vizsgált tevékenységről szóló ellenőrzési jelentés teljességét.

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 41. § (3) bekezdése szerint a belső ellenőrök az ellenőrzési jelentés elkészítésénél kötelesek értékelni minden, a vizsgált szervezet, illetve egyéb felek által rendelkezésükre bocsátott információt és véleményt, azonban ez utóbbi nem befolyásolhatja a belső ellenőrök tényeken alapuló megállapításait, következtetéseit.

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 41. § (1) bekezdése alapján a megállapításokat, következtetéseket és javaslatokat úgy kell lényegre törően és világosan megfogalmazni, hogy

- az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység egészének működése, gazdálkodása vagy az ellenőrzött tevékenység objektíven értékelhető legyen,
- vegye figyelembe a működéssel, gazdálkodással, tevékenységgel kapcsolatos kockázatokat,
- azok végrehajthatóak, teljesítésük pedig ellenőrizhető és számon kérhető legyen.

Amennyiben a jelentésben a megállapítások, következtetések alátámasztását, jellemzését szolgáló konkrét példák nagy száma miatt azok teljes körű ismertetése túlságosan terjedelmessé tenné a jelentést, akkor ezeket mellékletben kell közölni.

A belső ellenőrzést végző személy vagy szervezet a jogszabályoknak és belső szabályzatoknak való megfelelést, valamint a gazdaságosságot, hatékonyságot és eredményességet vizsgálva, a belső ellenőrzési folyamat legfontosabb termékeként, megállapításokat, következtetéseket és javaslatokat fogalmaz meg a költségvetési szerv és a költségvetési szerv irányítását ellátó szerv vezetője, valamint az ellenőrzött szervezet azon tagjai számára, amelyek közreműködése a belső ellenőrzés által feltárt hiányosságok, hibák megszüntetéséhez, korrigálásához elengedhetetlen.

Az ellenőrzési megállapítások olyan megfigyelések, tapasztalatok, észrevételek, melyek a vizsgált folyamatok, tevékenységének működésére, a működés „mikéntjére” vonatkoznak. A megállapításoknak mindig relevánsnak kell lenniük az ellenőrzés célja, tárgya, a főbb ellenőrzési feladatok szempontjából. Nem elegendő pusztán a folyamatok, tevékenységek megfigyelt működését leírni, a megállapításokat mindig az ellenőrzési kritériumokkal, ellenőrzési feladatokkal összefüggésben kell leírni. Az ellenőrzés nyomán tett következtetéseket, majd javaslatokat annak figyelembevételével kell megfogalmazni, hogy a vizsgált folyamatoknak, tevékenységeknek *hogyan kellene működniük*.

A belső ellenőrzési jelentések elkészítéséhez használható ellenőrzési listát a jelen kézikönyvhöz tartozó **33. számú iratminta** tartalmazza.

Az ellenőrzési jelentésben foglalt megállapításoknak a következőknek kell megfelelniük:

- *Kritérium* – utalnak a folyamatok és kontrollok elvárt működésének szempontjaira (mi kellene, hogy legyen);
- *Valós tények* – a vizsgálat során a belső ellenőr által azonosított tényszerű bizonyítékokon alapulnak (mi van);
- *Ok* – az elvárt és valós feltételek közti eltérés okát felfedik (miért van eltérés);
- *Hatás* – a kockázat, illetve kockázati kitettség bemutatása. A szervezet ezzel a kockázattal szembesül amiatt, mert az adott feltétel nem áll összhangban a saját kritériumában szereplő elvárással (az eltérés hatása).

Minden ügyet, megállapítást és következtetést meg kell beszélni az ellenőrzött terület vezetőivel, mielőtt az ellenőrzési jelentés lezárásra kerül. Ezt általában az ellenőrzés folyamán célszerű megtenni, hiszen így az ellenőrzött területnek lehetősége lesz a megállapítások és következtetések tisztázására és nézete kifejtésére, illetve biztosítva lesz, hogy a tényeket ne lehessen félreérteni vagy félreértelmezni.

1.1. A belső ellenőrzési jelentés elkészítéséért felelős személy

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 39. § (2) bekezdése alapján az ellenőrzési jelentés elkészítéséért, annak tartalmáért, a levont következtetésekért és a kapcsolódó javaslatokért a vizsgálatvezető, a megállapítások valódiságáért és alátámasztásáért a vizsgálatot végzők felelősek.

Mivel a vizsgálatvezető felelőssége az ellenőrzési jelentés-tervezet, majd az ellenőrzési jelentés elkészítése, át kell tekintenie a munkalapokon szereplő, az ellenőrzés során tett megállapításokat, majd ezekre alapozva kell elkészítenie az ellenőrzési jelentés tervezetét.

Az ellenőrzési jelentés-tervezetnek tartalmaznia kell az ellenőrzött terület vezetőinek minden olyan válaszát, válaszára tett módosítást, amelyben az ellenőrzés során már megegyeztek.

Következő lépésként a belső ellenőrzési vezetőnek felül kell vizsgálnia az ellenőrzési jelentés tervezetét és az annak alapjául szolgáló munkalapokat, hogy megbizonyosodjon arról, minden megállapítás és következtetés pontos és bizonyítékokkal megfelelően alátámasztott.

1.2. A belső ellenőrzési jelentés tartalmi követelményei

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 39. § (3) bekezdése értelmében a jelentésnek tartalmaznia kell:

- az ellenőrzést végző szerv, illetve szervezeti egység megnevezését;
- az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység megnevezését;

- az ellenőrzésre vonatkozó jogszabályi felhatalmazás megjelölését;
- az ellenőrzés típusát;
- az ellenőrzés tárgyát;
- az ellenőrzés célját;
- az ellenőrzött időszakot;
- a helyszíni ellenőrzés kezdetét és végét;
- az alkalmazott ellenőrzési módszereket és eljárásokat;
- vezetői összefoglalót;
- az ellenőrzési megállapításokat, következtetéseket és javaslatokat, valamint a köztük fennálló összefüggéseket;
- az ellenőrzött időszakban az ellenőrzött területért (vagy feladatért) felelős vezetők nevét, beosztását;
- a jelentés dátumát és az ellenőrzésben közreműködött ellenőrök, szakértők nevét és aláírását.

Kísérőlevél

A kísérőlevél tájékoztatja a címzetteket az ellenőrzés végrehajtási szakaszának lezárásáról, az ellenőrzési jelentés-tervezet, illetve az ellenőrzési jelentés elkészítéséről és megküldéséről (lásd **25. számú iratminta: Kísérőlevél ellenőrzési jelentés/-tervezet megküldéséhez**).

Az áttekinthetőség érdekében minden ellenőrzési jelentésnek az alábbi standard formátumot kell követnie, amelyben az ellenőrzéshez kapcsolódó információk szerepelnek (lásd **26. számú iratminta: Ellenőrzési jelentés/-tervezet minta**).

Ellenőrzés alapadatai

Az ellenőrzés alapadatait a vonatkozó ellenőrzési programnak megfelelően indokolt feltüntetni, úgy mint:

- a) az ellenőrzést végző szervezet/szervezeti egység
- b) az ellenőrzés célkitűzései, feladatai
- c) az ellenőrzött szervezet/szervezeti egység
- d) az ellenőrzés tárgya
- e) az ellenőrzés típusa
- f) alkalmazott ellenőrzési módszerek és eljárások
- g) jogszabályi felhatalmazás
- h) vonatkozó jogi háttér
- i) ellenőrzött időszak
- j) helyszíni ellenőrzés kezdete és vége
- k) vizsgálatvezető
- l) ellenőrök
- m) időigény (munkanapban)
- n) az ellenőrzött időszakban hivatalban lévő vezetők neve, beosztása

Vezetői összefoglaló

A vezetői összefoglalónak az ellenőrzéssel kapcsolatos legfontosabb információkat kell kiemelnie, úgy mint a főbb megállapítások, következtetések és javaslatok, valamint a vizsgált területről, folyamatról kialakított, összesített vélemény. (Az összesített véleményt bővebben lásd a **10. számú mellékletben**.) A vezetői összefoglaló része a belső ellenőrzési jelentésnek.

A megállapítások, következtetések és javaslatok részletes ismertetése

A megállapítások az ellenőrzési tényállás ismertetésére szolgálnak, bemutatják a belső kontrollrendszer esetleges gyengeségeit, a feltárt kockázatokat. Éppen ezért a megállapítások:

- pontosak és ellenőrzési bizonyítékokkal alátámasztottak;
- az ellenőrzési programra hivatkoznak;

- jelentőségük alapján sorba rendezettek.

A megállapításokat azok folyamatokra gyakorolt hatása alapján kell sorba rendezni, beleértve a belső kontrollrendszer hatékonyságára és eredményességére gyakorolt hatásukat is. A megállapítások rangsorolásának a megállapításra vonatkozó kockázat rangsorolásához kell igazodjon (lásd **11. számú melléklet**: Az ellenőrzési megállapítások rangsorolása).

Az ellenőrzési jelentésben megfogalmazott megállapításoknak és következtetéseknek a folyamatokra és a szervezet működésének célkitűzéseire gyakorolt lehetséges kockázatát/hatását ugyancsak célszerű röviden ismertetni a jelentésben.

A jelentésben megfogalmazott megállapítások és következtetések alapján a belső ellenőröknek ajánlásokat, *javaslatokat* kell megfogalmazniuk a feltárt hiányosságok, gyengeségek kijavítására, vagy éppen a hatékonyabb, eredményesebb, gazdaságosabb működésre. A javaslatok kapcsán jelölni szükséges, hogy azok intézkedést igényelnek-e, vagy esetleg már az ellenőrzés során kijavításra kerültek.

1.3. A jelentés-tervezet megküldése egyeztetésre

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 42. § (1) bekezdése szerint a belső ellenőrzési vezető a jelentés tervezetét, illetve annak kivonatát egyeztetés céljából megküldi az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjének, továbbá annak, akire vonatkozóan a jelentéstervezet megállapítást vagy javaslatot tartalmaz (a továbbiakban együttesen: érintettek).

(2) Az érintettek észrevételeiket a jelentéstervezet kézhezvételétől számított 8 napon belül kötelesek megküldeni a belső ellenőrzési vezető részére.

(3) Indokolt esetben a belső ellenőrzési vezető a (2) bekezdésben meghatározottnál hosszabb, legfeljebb 30 napos határidőt is megállapíthat.

(4) Soron kívüli ellenőrzés esetén a belső ellenőrzési vezető a (2) bekezdésben meghatározottnál rövidebb határidőt is megállapíthat.

(5) A jelentéstervezet megküldésére vonatkozó kísérő levélben fel kell hívni az ellenőrzött figyelmét arra, hogy a határidő elmulasztását egyetértésnek kell tekinteni és a nemleges választ is jelezni kell a határidőn belül, valamint az észrevételek megküldésével egy időben lehetősége van egyeztető megbeszélés kezdeményezésére.

(6) Amennyiben az érintettek nem tesznek érdemi észrevételt a jelentéstervezetre, akkor a nemleges válaszukkal együtt – amennyiben a jelentéstervezet megállapításokat vagy javaslatokat tartalmaz az érintett szervezeti egység vonatkozásában – már az intézkedési tervet is elkészíthetik és megküldhetik az ellenőrzést végző szerv vagy szervezeti egység részére a megadott véleményezési határidőn belül.

(7) Az észrevétel elfogadásáról vagy elutasításáról a vizsgálatvezető dönt, amelyről az észrevételezési határidő lejártától számított 8 napon belül az érintetteknek írásbeli tájékoztatást ad és indokolja az el nem fogadott észrevételeket vagy kezdeményezi egyeztető megbeszélés összehívását.

(8) Az elfogadott észrevételeket a vizsgálatvezető átvezeti az ellenőrzési jelentéstervezeten. Az érintettek észrevételeit, illetve a vizsgálatvezető válaszát csatolni kell az ellenőrzés dokumentációjához.

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 43. § (1) Ha az érintettek részéről a megállapításokat vitatják, akkor egyeztető megbeszélést kell tartani, bármelyik fél kezdeményezésére.

(2) Az egyeztető megbeszélésen részt vesz a vizsgálatvezető, az ellenőrzést végző belső ellenőrök, az ellenőrzést végző szerv belső ellenőrzési vezetője, az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetője, irányított szervnél végzett ellenőrzés esetén annak belső ellenőrzési vezetője, valamint a vizsgálatban érintett egységek vezetői és szükség szerint más olyan személy, akinek meghívása a vizsgálat tárgya vagy megállapításai miatt indokolt. Az egyeztető megbeszéléstől jegyzőkönyvet kell készíteni, amely tartalmazza a megbeszélés eredményét. A jegyzőkönyvet csatolni kell az ellenőrzési jelentéshez.

(3) Indokolt esetben a belső ellenőrzési vezető az észrevételek átvezetése után a jelentéstervezetet az érintetteknek ismételt megküldheti visszamutatás céljából 5 napos határidővel.

(4) Az ellenőrzési jelentést, illetve annak kivonatát a vizsgálatvezető és a vizsgálatot végző valamennyi ellenőr aláírását követően a belső ellenőrzési vezető hagyja jóvá és megküldi a Polgármesteri Hivatal vezetője, a Jegyző részére.

1.4. A jelentés lezárása

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 2. § f) pontja értelmében egy adott ellenőrzés akkor tekinthető lezártnak, ha az ellenőrzési jelentést (vagy annak kivonatát) az ellenőrzést végző költségvetési szerv vezetője megküldte az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység részére (illetve annak, akire vonatkozóan megállapítást vagy javaslatot tartalmaz).

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 2. § o) pontja szerint lezárt ellenőrzési jelentés: a belső ellenőr által elkészített, az ellenőrzött szervezettel egyeztetett, az elfogadott észrevételek átvezetésével véglegesítésre került és aláírt ellenőrzési jelentés.

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 44. § (1) bekezdés értelmében a költségvetési szerv vezetője, a Jegyző a lezárt ellenőrzési jelentést vagy annak kivonatát megküldi:

- a) irányított, illetve felügyelt költségvetési szerv ellenőrzése esetén az ellenőrzött szerv vezetőjének, illetve
 - b) az ellenőrzött szervezeti egységek vezetőinek, tovább
 - c) annak, akire vonatkozóan megállapítást vagy javaslatot tartalmaz,
- és szükség esetén felkéri az intézkedési terv elkészítésére.

(2) Ha az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanúja merül fel, az nem befolyásolja az ellenőrzés lezárását.

(3) A költségvetési szerv vezetője – a belső ellenőrzési vezető véleményének kikérésével – dönthet úgy, hogy a lezárt ellenőrzési jelentést vagy annak kivonatát nyilvánosságra vagy harmadik fél tudomására hozza az adatvédelemre vonatkozó jogszabályok figyelembevételével.

2. A belső ellenőrzést értékelő éves jelentések

Az éves (és éves összefoglaló) ellenőrzési jelentések elkészítésének elsődleges célja segíteni a szerv vezetőjét abban, hogy áttekinthesse, elemezhesse, értékelhesse a szerv, valamint a felügyelete alá tartozó költségvetési szervek tárgyévi belső ellenőrzési tevékenységét, az ellenőrzési tervek teljesítését, valamint a belső ellenőrzési tevékenység által tett megállapítások hasznosságát.

Az éves jelentések elkészítése erősíti a vezetői felelősség/elszámoltathatóság rendszerét, mivel a költségvetési szervek vezetői tudatos felelősséget vállalnak a jelentés elkészítéséért.

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 49. § alapján az éves ellenőrzési jelentés elkészítéséért a belső ellenőrzési vezető felelős.

Ha a költségvetési szerv belső ellenőrzését az irányító szerve látja el, az irányító szervnek az éves ellenőrzési jelentésben elkülönítetten kell bemutatnia az irányító szervként, illetve a költségvetési szerv belső ellenőrként végzett ellenőrzéseket. Az irányító szerv az éves ellenőrzési jelentésben az irányított költségvetési szervek vonatkozóan is értékeli a 48. § b) pontjában meghatározottakat:

48. § b) a belső kontrollrendszer működésének értékelése ellenőrzési tapasztalatok alapján az alábbiak szerint:

ba) a belső kontrollrendszer szabályszerűségének, gazdaságosságának, hatékonyságának és eredményességének növelése, javítása érdekében tett fontosabb javaslatok;

bb) a belső kontrollrendszer öt elemének értékelése;

Az éves ellenőrzési jelentés rá vonatkozó részét az irányított szerv vezetőjének is jóvá kell hagynia.

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 48. § alapján az államháztartásért felelős miniszter által közzétett módszertani útmutató figyelembevételével elkészített éves ellenőrzési jelentés az alábbiakat tartalmazza:

- a belső ellenőrzés által végzett tevékenység bemutatása önértékelés alapján az alábbiak szerint:
 - az éves ellenőrzési tervben foglalt feladatok teljesítésének értékelése;
 - a bizonyosságot adó tevékenységet elősegítő és akadályozó tényezők bemutatása;

- a tanácsadó tevékenység bemutatása;
- a belső kontrollrendszer működésének értékelése ellenőrzési tapasztalatok alapján az alábbiak szerint:
 - a belső kontrollrendszer szabályszerűségének, gazdaságosságának, hatékonyságának és eredményességének növelése, javítása érdekében tett fontosabb javaslatok;
 - a belső kontrollrendszer öt elemének értékelése;
- az intézkedési tervek megvalósítása.

A belső ellenőrzési vezető az elkészített éves ellenőrzési jelentést megküldi a Jegyzőnek a tárgyévet követő év február 15-ig.

Az éves ellenőrzési jelentést a Polgármester a zárszámadással egyidejűleg a Képviselő-testület elé terjeszti jóváhagyásra.

XI.

Az ellenőrzések nyomon követése

1. Az intézkedési terv

Amennyiben az érintettek nem tesznek érdemi észrevételt a jelentéstervezetre, akkor a nemleges válaszukkal együtt – amennyiben a jelentéstervezet megállapításokat vagy javaslatokat tartalmaz az érintett szervezeti egység vonatkozásában – már az intézkedési tervet is elkészíthetik és megküldhetik a belső ellenőrzési vezető részére a megadott véleményezési határidőn belül.

A költségvetési szerv vezetője a lezárt ellenőrzési jelentést vagy annak kivonatát megküldi az ellenőrzött szerv vezetőjének, illetve saját szervezet ellenőrzése esetén az ellenőrzött szervezeti egység vezetőjének, továbbá annak, akire vonatkozóan megállapítást vagy javaslatot tartalmaz, és szükség esetén felkéri az intézkedési terv elkészítésére.

Az intézkedési tervet a lezárt ellenőrzési jelentés kézhezvételétől számított 8 napon belül kell elkészíteni és megküldeni a költségvetési szerv vezetője és a belső ellenőrzési vezető részére. Indokolt esetben a belső ellenőrzési vezető javaslatára a költségvetési szerv vezetője ennél hosszabb, legfeljebb 30 napos határidőt is megállapíthat.

Az intézkedési terv elkészítéséért, végrehajtásáért és a megtett intézkedésekről történő beszámolásért az ellenőrzött, valamint a javaslattal érintett szerv, illetve szervezeti egység vezetője felelős.

Az intézkedési tervet a szükséges intézkedések végrehajtásáért felelős személyek és a vonatkozó határidők megjelölésével kell elkészíteni. Az intézkedési tervben az egyes feladatokhoz kapcsolódó határidőket úgy kell meghatározni, hogy azok számon kérhetőek legyenek. Amennyiben a feladat jellege egy éven túl mutat, akkor részfeladatokat, illetve részhatáridőket kell meghatározni, ahol értelmezhető.

Az ellenőrzött szervezeti egység vezetője az intézkedési tervben meghatározott egyes feladatok végrehajtására, legfeljebb egy alkalommal – a határidő lejártát megelőzően – határidő, illetve feladat módosítást kérhet a költségvetési szerv vezetőjétől. A kérelem elfogadásáról vagy elutasításáról a költségvetési szerv vezetője – a belső ellenőrzési vezető véleményének kikérésével – dönt, és erről tájékoztatja az ellenőrzött szervezeti egység vezetőjét és a belső ellenőrzési vezetőt is.

Az intézkedési tervben meghatározott egyes feladatok végrehajtására megállapított határidő módosítására benyújtott kérelem elbírálásának jogát a költségvetési szerv vezetője átruházhatja a belső ellenőrzési vezetőre, aki rendszeresen beszámol a határidő módosítási kérelmekről és azok elfogadásáról vagy elutasításáról.

Az ellenőrzött szervezeti egység vezetője az intézkedési tervben meghatározott egyes feladatok végrehajtásáról az intézkedési tervben meghatározott legutolsó határidő lejártát követő 8 napon belül írásban beszámol a költségvetési szerv vezetője részére, és ezen beszámolót egyúttal tájékoztatásul megküldi a belső ellenőrzési vezetője részére is.

Az intézkedési tervben meghatározott feladatok végrehajtásáról készített beszámoló tartalmazza a megtett intézkedések rövid leírását, a végre nem hajtott intézkedések okát és esetlegesen a határidő, illetve feladat módosítási kérelmet.

Amennyiben az ellenőrzött szerv, szervezeti egység vezetője az intézkedési tervben meghatározott egyes feladatok végrehajtásáról a meghatározott határidőn belül nem számol be és határidő hosszabbítást sem kért, a költségvetési szerv vezetője, illetve a belső ellenőrzési vezető utóellenőrzést kezdeményezhet a soron kívüli feladatokra tervezett kapacitásának a terhére.

2. Az ellenőrzések nyomon követése

Az ellenőrzések nyomon követése az a folyamat, melynek keretében a költségvetési szerv belső ellenőrzése értékeli, hogy az ellenőrzött terület vezetői által, az ellenőrzési jelentésben foglalt megállapítások, következtetések és javaslatok kapcsán végrehajtott intézkedések megvalósultak-e, mennyire voltak megfelelőek, hatékonyak és időszerűek. Az ellenőrzési megállapítások nyomon követésének elsődleges eszközei:

- az intézkedési terv végrehajtásának figyelemmel kísérése;
- utóvizsgálat.

Az intézkedési terv végrehajtásának nyomon követése

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 47. § (1) bekezdésének megfelelően a belső ellenőrzési vezető az ellenőrzött szervezeti egység vezetője által az intézkedési tervben meghatározott egyes feladatok végrehajtásáról készített beszámoló alapján éves bontásban nyilvántartást vezet, amellyel a belső ellenőrzési jelentésekben tett megállapításokat, javaslatokat, a vonatkozó intézkedési terveket és azok végrehajtását nyomon követi.

A nyilvántartásnak – az államháztartásért felelős miniszter által közzétett módszertani útmutató figyelembevételével mellett – tartalmaznia kell az ellenőrzési jelentésben szereplő javaslatot, az elfogadott intézkedési tervet, az intézkedési terv alapján végrehajtott intézkedések rövid leírását, és a végre nem hajtott intézkedések okát.

Az intézkedési tervben foglalt feladatok végrehajtásának nyomon követésére szolgál a **27. számú iratminta**.

Utóellenőrzés

A végrehajtott intézkedések hatékonyságát szükség esetén utóellenőrzés keretében vagy a területet érintő következő ellenőrzés során felül kell vizsgálni.

Utóellenőrzés: az intézkedések nyomon követése érdekében elrendelt ellenőrzés, amelynek célja, hogy a belső ellenőrzés bizonyosságot szerezzen az elfogadott intézkedések végrehajtásáról, vagy arról a tényről, hogy ha az ellenőrzött szerv, illetve az ellenőrzött szervezeti egység vezetője nem, vagy nem az elfogadott intézkedésnek megfelelően hajtja végre az intézkedéseket, továbbá meggyőződni arról, hogy a végrehajtott intézkedésekkel a megállapított kockázat ténylegesen megszűnt vagy a kockázati tűréshatár alá csökkent

Az utóellenőrzésre indokolt esetben általában azt követően kerül sor, amikor az intézkedési tervben foglalt utolsó határidő lejár.

Előfordulhat ugyanakkor, hogy a belső ellenőrzési vezető úgy ítéli meg, hogy még az intézkedési tervben rögzített határidők lejárta előtt szükséges az utóvizsgálatot lefolytatni (pl. ha az intézkedések végrehajtása egyértelműen veszélyeztetve van).

Az utóellenőrzés hasonlít a hagyományos ellenőrzésre, azonban az ellenőrzési célok és az ellenőrzés tárgya szűkebb, csak az ellenőrzési jelentésben leírt hiányosságokra, valamint a kapcsolódó javaslatok végrehajtására terjed ki.

Ugyanazt a tervezési, végrehajtási és jelentési eljárást kell követni egy utóellenőrzés elvégzése során, mint bármely más ellenőrzés során, figyelembe véve az alábbiakat:

- Az alapellenőrzés jelentésének megállapításait, következtetéseit és javaslatait át kell tekinteni annak meghatározása érdekében, hogy az utóvizsgálat mire terjedjen ki;
- Az intézkedés értékeléséhez használt ellenőrzési tesztelést és eljárást megfelelően meg kell tervezni;
- Szükség szerint helyszíni ellenőrzést kell végezni, és az elvégzett ellenőrzési munkát dokumentálni kell;
- A végrehajtás esedékességi dátumát igazolni kell, és ha szükséges, felül kell vizsgálni.

Ha a belső ellenőr az utóellenőrzés során megállapítja, hogy a korábbi ellenőrzés során feltárt hiányosságok megszüntetése érdekében nem történtek meg a megfelelő lépések, akkor arról a szervezet vezetőjét tájékoztatni kell.

XII.

Az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság feltárása esetén alkalmazandó eljárás

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet alapján:

26. § A belső ellenőr köteles:

e) ha az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanúja merül fel, haladéktalanul jelentést tenni a belső ellenőrzési vezetőnek;

h) ... ha az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanúja merül fel, az eredeti dokumentumokat a szükséges intézkedések megtétele érdekében a belső ellenőrzési vezető útján az ellenőrzött költségvetési szerv vezetőjének jegyzőkönyv alapján átadni;

22. § (1) A belső ellenőrzési vezető feladata:

e) ha az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanúja merül fel, a költségvetési szerv vezetőjének, illetve a költségvetési szerv vezetőjének érintettsége esetén az irányító szerv vezetőjének a haladéktalan tájékoztatása és javaslattétel a megfelelő eljárások megindítására;

44. § (2) Ha az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanúja merül fel, az nem befolyásolja az ellenőrzés lezárását.

Jelen kérdéskörbe a büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság feltárása tartozik. Ezeket a cselekményeket jelen kézikönyvben, összefoglaló néven: *szabálytalanságoknak, szervezeti integritást sértő eseményeknek* is nevezzük.

A szervezeti integritást sértő esemény jelen kézikönyv értelmezésében valamely létező szabálytól (jogsabályi rendelkezés, belső szabály, szabályzati előírás) való eltérést jelent. A szervezeti integritást sértő események tekintetében két csoportot különböztethetünk meg:

- szándékosan okozott szervezeti integritást sértő esemény (félrevezetés, visszaélés, csalás, korrupció stb.)
- nem szándékosan okozott szervezeti integritást sértő esemény (figyelmetlenség, hanyag magatartás, stb.)

Tekintettel arra, hogy a szándékosság kérdése az adott eljárások lefolytatása során, a megfelelő szankciók kiszabásakor kerül értékelésre, jelen kézikönyv nem foglalkozik ezzel a megkülönböztetéssel, a szervezeti integritást sértő eseményeket azonos alapon kezeli.

A szervezeti integritást sértő események kezelésének általános célja, hogy a különböző jogszabályokban és szabályzatokban meghatározott előírások sérülésének, megszegésének megelőzéséhez, megakadályozásához hozzájáruljon, illetve azok sérülése, megsértése esetén a megfelelő állapot helyreállítása, hibák, hiányosságok, tévedések korrigálása, felelősség megállapítása, hathatós intézkedések foganatosítása megtörténjen.

A szervezeti integritást sértő események megakadályozása érdekében a legfontosabb teendő a belső kontrollrendszer kiépítése és működtetése, amelynek elsődleges felelőssége a szervezet vezetőjét terheli. Emellett azonban – a szervezet vezetőjének a szabálytalanságok megakadályozására tett erőfeszítéseinek támogatása érdekében – a belső ellenőröknek értékelniük kell, hogy:

- A hivatali környezet elősegíti-e a tudatos kontrolltevékenységeket, valamint a belső ellenőrzést?
- Reális szervezeti célokat és célkitűzéseket állítottak-e fel?
- Léteznek-e írott eljárásrendek, amelyek meghatározzák a jogellenes tevékenységeket és a szükséges intézkedéseket, amennyiben ezen előírások megszegését feltárták?
- A tranzakciók jóváhagyására vonatkozó eljárásrendet kialakították-e és betartják-e?
- Léteznek-e irányelvek, eljárások, jelentési rendszerek és egyéb mechanizmusok a tevékenységek nyomon követésére és az eszközök megóvására, főként a magas kockázatú területeken?
- Az információs csatornák ellátják-e a vezetést megfelelő és megbízható információval?
- Működnek-e költségvetés ellenőrző mechanizmusok a jogellenes tevékenységek megakadályozására?
- Kialakították-e megfelelő kontrollrendszert és azt hatékonyan működtetik-e?
- Ahol szükséges, ott érvényesül-e a „négy szem” elve?
- A szervezeten belül megvalósul-e a feladat- és hatáskörök megfelelő elkülönítése?

A fenti kérdéskörök folyamatos értékelésével a belső ellenőröknek javaslatokat és ajánlásokat kell megfogalmazniuk a költségvetési szerv vezetőjének a hatékonyabb kontrollrendszer működése érdekében. A kontrollrendszer megfelelő kiépítése, folyamatos javítása azonban a költségvetési szerv vezetőjének kötelezettsége, annak érdekében, hogy a szervezeten belüli eljárások és szabályzatok minél hatékonyabban akadályozzák meg a szervezeti integritást sértő események bekövetkezését, illetve minimalizálják azok bekövetkezésének lehetőségét.

A belső ellenőrnek a szándékos szervezeti integritást sértő események az alábbiakban bemutatott kiemelkedően súlyos eseteit, illetve azok bekövetkezésének lehetőségét kell felismerni és megkülönböztetni:

- *A személy elleni bűncselekmények kategóriájában* a szabadság és az emberi méltóság elleni bűncselekmények között leggyakrabban előforduló esetek: magántitok megsértése; visszaélés személyes adattal; visszaélés közérdekű adattal; levéltitok megsértése; rágalmozás; becsületsértés.
- *Az államigazgatás, az igazságszolgáltatás és a közélet tisztasága elleni bűncselekmények kategóriájában:*
 - *Az államtitok és a szolgálati titok megsértése* keretében előforduló esetek: államtitoksértés; szolgálati titoksértés; államtitoksértés feljelentésének elmulasztása.
 - *A hivatali bűncselekmények* keretében leggyakrabban előforduló súlyos eset a hivatali visszaélés.
 - *A közélet tisztasága elleni bűncselekmények* keretében leggyakrabban előforduló súlyos eset a vesztegetés.
 - *A nemzetközi közélet tisztasága elleni bűncselekmények kategóriájában* leggyakrabban előforduló súlyos eset a vesztegetés nemzetközi kapcsolatban.
 - *A közrend elleni bűncselekmények kategóriájában* a közbizalom elleni bűncselekmények keretében előforduló esetek: közokirat-hamisítás; magánokirat-hamisítás; visszaélés okirattal; hamis statisztikai adatszolgáltatás.

A gazdasági bűncselekmények kategóriájában:

- *Gazdálkodási kötelezettségeket és a gazdálkodás rendjét sértő bűncselekmények* keretében előforduló esetek: jogosulatlan gazdasági előny megszerzése; a számvitel rendjének megsértése; számítástechnikai rendszer és adatok elleni bűncselekmény; pénzmosás; a pénzmosással kapcsolatos bejelentési kötelezettség elmulasztása; az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek megsértése.
- *A vagyon elleni bűncselekmények* keretében előforduló esetek: lopás; sikkasztás; csalás; hűtlen kezelés; hanyag kezelés; szerzői vagy szerzői joghoz kapcsolódó jogok megsértése; szerzői vagy szerzői joghoz kapcsolódó jogok védelmét biztosító műszaki intézkedés kijátszása.

A gazdasági bűncselekmények közül kiemelkedő fontosságú a költségvetési forrásokból nyújtott támogatásokkal kapcsolatos bűncselekmények felismerése.

A költségvetési szervek, valamint az általuk felügyelt gazdasági társaságok gazdálkodásával kapcsolatosan lopás, sikkasztás, hűtlen kezelés, valamint a hanyag kezelés bűncselekmények elkövetésének lehetőségére kell kiemelt figyelmet fordítani.

A belső ellenőrzés meghatározó szerepet játszik abban, hogy a fenti cselekmények elkövetésére utaló jelek azonosításra kerüljenek. A költségvetési szerv belső ellenőreinek megfelelő ismeretekkel kell rendelkezni ezen

jelek felismeréséhez, azonban az nem várható el tőlük, hogy olyan szaktudással rendelkezzenek, mint azok a személyek, illetve hatóságok, akiknek elsődleges feladata a szabálytalanságok feltárása és kivizsgálása.

Általános elvárások

A belső ellenőrzés felelős azért, hogy a belső kontrollrendszer megfelelőségének és hatékonyságának vizsgálatával és értékelésével a szervezeti integritást sértő események bekövetkezését megelőzzék. Ez elsősorban a költségvetési szerv azon tevékenységeire, működési területeire vonatkozik, ahol magas a szervezeti integritást sértő események előfordulásának kockázata. Ezek megakadályozása olyan feladatok végrehajtásából áll, amelyek kiküszöbölik az elkövetés lehetőségét, illetve korlátozzák az okozott kár mértékét.

A belső ellenőrzés meghatározó szerepet játszik abban, hogy a szervezeti integritást sértő események bekövetkeztére utaló jelek azonosításra kerüljenek. A költségvetési szervek belső ellenőreinek kiemelt figyelmet kell fordítaniuk a szervezeti integritást sértő eseményeken belül a csalások elkövetésére utaló jelekre. A szervezet belső ellenőrei megfelelő ismeretekkel kell, hogy rendelkezzenek a szervezeti integritást sértő események és csalások jeleinek felismeréséhez.

A belső ellenőrzés szerepe a megelőzésben és a szervezeti integritást sértő esemény gyanújának észlelése esetén

A belső ellenőrzés a kontrollrendszerek megfelelő működésének és hatékonyságának vizsgálata által segíti elő a csalások és szervezeti integritást sértő események kiküszöbölését, illetve felméri, hogy az előbb említett hatékonyság milyen mértékben áll összhangban a szervezet tevékenységével, illetve a céljai eléréséhez és rendszerei megfelelő működtetéséhez szükséges lehetséges kockázattal. A csalások és szervezeti integritást sértő események megelőzése azon tevékenységek végrehajtásából áll, amelyek kiküszöbölik a csalások és szervezeti integritást sértő események elkövetésének lehetőségét, illetve korlátozzák a csalások és szervezeti integritást sértő események által okozott kárt azok bekövetkezése esetén. A csalások és szervezeti integritást sértő események megakadályozása érdekében a legfontosabb teendő a hatékony és eredményes belső kontrollrendszer kiépítése és működtetése, melynek elsődleges felelőssége a szervezetek vezetőit terheli.

Kapcsolódó jogszabályi rendelkezések

A Büntető Törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény 4. § (1) bekezdése szerint bűncselekmény az a szándékosan vagy – ha e törvény a gondatlan elkövetést is büntetni rendeli – gondatlanságból elkövetett cselekmény, amely veszélyes a társadalomra, és amelyre e törvény büntetés kiszabását rendeli.

Feljelentés elmulasztása: A Btk. 263. § (1) bekezdése alapján, aki hitelt érdemlő tudomást szerez arról, hogy alkotmányos rend erőszakos megváltoztatása, alkotmányos rend elleni szervezkedés, lázadás, rombolás, hazaárulás, hűtlenség, az ellenség támogatása, kémkedés, szövetséges fegyveres erő ellen elkövetett kémkedés, kémkedés az Európai Unió intézményei ellen készül, vagy még le nem leplezett ilyen bűncselekményt követtek el, és erről a hatóságnak vagy az állam illetékes szervének, mihamarabb, nem tesz feljelentést, vétség miatt két évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő.

Az 1998. évi XIX tv. (Be.) 171. § (2) bekezdése előírja, hogy a hivatalos személy köteles a hatáskörében tudomására jutott bűncselekményt feljelenteni. A feljelentést rendszerint az ügyészségnél vagy a nyomozati hatóságnál kell megtenni.

A szabálysértésekről szóló 2012. évi II. törvény 1. § (1) szerint „Szabálysértés az a törvény által büntetni rendelt tevékenység vagy mulasztás, amely veszélyes a társadalomra.”

A törvény II. része foglalkozik részletesen a *szabálysértési eljárással*, a 78. § (1) bekezdése kimondja, hogy „A szabálysértési eljárás feljelentés, vagy a szabálysértési hatóság vagy a bíróság hivatali hatáskörében szerzett tudomása, a helyszíni bírság kiszabására jogosult szerv vagy személy általi észlelés, illetve a közlekedési baleset helyszínén folytatott szemle alapján indul meg.”

XIII.

Külső szolgáltató bevonására vonatkozó előírások

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 2. § a) pontja szerint belső ellenőrzési tevékenységet a költségvetési szervnél polgári jogviszony keretében foglalkoztatott személy is elláthat.

370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 16. § (2) Ha a költségvetési szerv nem foglalkoztat belső ellenőrt, a költségvetési szerv vezetője köteles gondoskodni a költségvetési szerv belső ellenőrzési tevékenységének külső szolgáltató bevonásával történő megszervezéséről és ellátásáról.

A belső ellenőrzési tevékenység külső szolgáltató bevonásával történő megszervezésére vonatkozó megállapodásban rendelkezni kell a 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 22. § (1) és (2) bekezdésében foglalt belső ellenőrzési vezető feladatai, kötelességei ellátásának módjáról.

Amennyiben a belső ellenőrzési tevékenység ellátásába részben vagy egészben külső szolgáltatót vonnak be, és a külső szolgáltató a belső ellenőrzési tevékenység során minősített adatot akkor ismerhet meg, ha megfelel a jogszabályokban meghatározott minősített adat védelmére vonatkozó előírásoknak.

A belső ellenőrzést megállapodás alapján végző külső szolgáltató – azon, a szolgáltatási tevékenység megkezdésének és folytatásának általános szabályairól szóló 2009. évi LXXVI. törvény szerint a szabad szolgáltatásnyújtás jogával rendelkező személyek kivételével, akik szakmájukat a külföldi bizonyítványok és oklevelek elismeréséről szóló 2001. évi C. törvény rendelkezéseire figyelemmel határon átnyúló szolgáltatás keretében kívánják gyakorolni – az Áht. 70. § (4) bekezdésében meghatározott engedéllyel rendelkező személy lehet.

Költségvetési szervnél belső ellenőrzési vezetőnek az nevezhető ki, aki jogszabályban meghatározott, legalább öt éves szakmai gyakorlattal rendelkezik. Az öt éves szakmai gyakorlatra vonatkozó követelmény akkor is alkalmazandó, ha a költségvetési szervnél egy fő látja el a belső ellenőrzési tevékenységet.

Fentieket nem kell alkalmazni akkor, ha a külső szolgáltató bevonásának indoka olyan speciális szakértelem szükségessége, amellyel a belső ellenőr képzettsége és szakmai tapasztalata ellenére nem rendelkezik, mert ahhoz elengedhetetlen valamely más szakma, szakterület ismerete is.

A belső ellenőrök kötelesek a már megszerzett ismereteiket naprakészen tartani, fejleszteni, a változásokból eredő követelményekkel összhangba hozni. Ennek érdekében két évente kötelesek szakmai továbbképzésen részt venni, és külön jogszabályban előírt esetekben vizsgát tenni.

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 37. § (3): Ha a belső ellenőrzési tevékenységet teljes körűen külső szolgáltató látja el, akkor a tanácsadó tevékenységre szóló felkérést minden esetben írásban kell rögzíteni.

A belső ellenőrzési vezető jogosult ideiglenes kapacitás kiegészítés vagy speciális szakértelem szükségessége esetén külső szolgáltató bevonására javaslatot tenni a költségvetési szerv vezetőjének.

A külső szolgáltató bevonásának – az arra irányuló felmérés elvégzését követően – alapvetően az alábbi indokai lehetnek:

- A költségvetési szerv nem rendelkezik belső ellenőrzési egységgel, illetve belső ellenőrrel, mivel önálló belső ellenőrzési egység kiépítése, vagy belső ellenőr teljes munkaidőben történő foglalkoztatása nem lenne gazdaságos.
- A belső ellenőrzési tevékenység ellátásába külső szolgáltató bevonása ideiglenesen kiegészítő jelleggel (pl. hosszabb táppénz esetén) történik maximum 6-8 hónapra.
- A belső ellenőrzési vezető jogosult külső szakértő bevonására javaslatot tenni a költségvetési szerv vezetőjének, amennyiben a meglévő belső ellenőrzési erőforrások nem megfelelőek az elvégzendő feladatok jellegéhez képest (speciális szakértelmet igénylő ellenőrzések: pl. IT ellenőrzés, környezetvédelmi ellenőrzés, adózás, szakfordítások, közbeszerzési szakértelem szükségessége, FIDIC ellenőr, stb.).

A nemzetközi legjobb gyakorlatok alapján a belső ellenőrzési tevékenységben – többek között – jellemzően a következő feladatokkal kapcsolatban fordulnak az egyes szervezetek külső szolgáltatókhoz:

- Olyan ellenőrzési tevékenység, melyhez sajátos szaktudásra és sajátos készségekre van szükség, például a számítástechnika, statisztika, adózás, szakfordítások terén.
- Az olyan eszközök értékének megállapításában, mint például a földtulajdon vagy épületek (ingatlanok), műalkotások, drágakövek, befektetések és egyéb összetett pénzügyi eszközök.

- Olyan eszközök mennyiségének vagy fizikai állapotának meghatározásában, mint például az ásványi és olajtartalmak.
- A folyamatban lévő szerződések keretében elvégzett vagy elvégzendő munkák felmérésében.
- Csalás utáni nyomozás és biztonsági vizsgálatok.
- Mennyiségi meghatározás olyan speciális módszerekkel, mint például az alkalmazottak kedvezményeivel kapcsolatos kötelezettségek statisztikai meghatározása.
- A jogi, műszaki, közbeszerzési és szabályozási követelmények értelmezése.
- Jelentős szervezeti változások, pl. összeolvadások, szétválások.

Külső szolgáltató bevonásakor alapvető elvárás, hogy a munkája során tartsa be a vonatkozó jogszabályi előírásokat, a kapcsolódó nemzetközi és hazai ellenőrzési standardokat, illetve az Etikai Kódex és az adott szervezet belső ellenőrzési kézikönyvében foglalt elvárásokat.

Külső szolgáltató igénybevétele esetén írott formájú szolgáltatói megállapodást kell kötni, mely megállapodások formája *megbízási* vagy *vállalkozási* szerződés lehet attól függően, hogy milyen céllal kötik a megállapodást. Külső szolgáltató lehet magánszemély vagy jogi személy, akinek a hozzáértéséről, felkészültségéről a költségvetési szerv vezetőjének kötelessége meggyőződni.

A szerződésben:

a) rögzíteni kell, hogy:

- a 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet által a belső ellenőrzési vezető feladataként meghatározott tevékenységeket egészében vagy részben külső szolgáltató látja el;
- a külső szolgáltató a vonatkozó hazai és nemzetközi jogszabályok, valamint belső ellenőrzési standardok, szakmai, etikai normák szerint látja el ellenőrzési feladatait;
- a külső szolgáltató az adott megbízó szervezet által kialakított belső ellenőrzési kézikönyveket és módszertani leírásokat, valamint a nemzetközi, hazai belső ellenőrzési standardok és a nemzetközi legjobb gyakorlat követelményeit is maradéktalanul alkalmazni köteles;

b) részletesen meg kell határozni:

- a teljesítendő szolgáltatásokat (beleértve a munka célját és hatókörét);
- azokat a kérdéseket, melyeket a megbízatással kapcsolatos tájékoztatásoknak tartalmazniuk kell;
- az irányadó jogszabályokat (Áht., 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet stb.), amelyek figyelembevételével kell a tevékenységet végezni;
- a megfelelő nyilvántartásokhoz és fizikai eszközökhöz való hozzáférést, az alkalmazottakkal való kapcsolattartást;
- a megbízással kapcsolatos munkalapok, elkészült jelentések, munkaanyagok, stb. tulajdonjogát és letétbe helyezését, illetve szükség szerint a szerzői jogokra vonatkozó előírásokat;
- a tevékenységek ütemezését, a feladatok elvégzésének határidejét;
- kapcsolattartás módját;
- az együttműködés rendjét: a megbízó szervezet által a külső szolgáltató rendelkezésére bocsátott/bocsátandó dokumentumok felsorolását, az információk átadására és felhasználására vonatkozó előírásokat;
- a külső szolgáltató által készített ellenőrzési program, jelentés átadását a megbízó részére (kinnek, mikor, hány példányban);
- az elkészült dokumentumok egyeztetésének, észrevételezésének rendjét;
- az adatvédelemről szóló rendelkezéseket és azok betartásának kötelezettségét, a titoktartásra vonatkozó elvárásokat,
- a díjazás mértékét és ütemezését.

A munka elvárt eredményessége szempontjából nagyon fontos, hogy a költségvetési szerv kellő alapossággal járjon el a külső szolgáltató bevonásakor, a végrehajtandó feladatok szempontjából megfelelő gyakorlatot szerzett és tapasztalt szolgáltatóval szerződjön. Éppen ezért, ha a költségvetési szerv vezetője vagy a belső ellenőrzési vezető külső szolgáltató munkáját szándékozik igénybe venni, a megállapodás megkötése előtt a vezetőnek meg kell vizsgálnia, és értékelnie kell a külső szolgáltató kompetenciáját, függetlenségét és tárgyilagosságát a

teljesítendő feladatok tekintetében. A külső szolgáltató függetlenségének és tárgyilagosságának értékelésében a belső ellenőrzési vezetőnek figyelemmel kell lennie a következőkre:

- Meg kell vizsgálnia, hogy a külső szolgáltató rendelkezik-e a megbízás teljesítéséhez szükséges szaktudással, gyakorlattal és egyéb ismeretekkel.
- A külső szolgáltató esetleges vagyoni érdekeltsége a szervezettel kapcsolatban.
- A külső szolgáltató esetleges személyes vagy szakmai kapcsolatai a felső vezetéssel vagy a szervezet más tagjával.
- A külső szolgáltató esetleges múltbeli kapcsolatai a szervezettel vagy a felülvizsgált tevékenységekkel.
- A külső szolgáltató egyéb, folyamatban lévő szolgáltatásai, melyeket a szervezet számára végez.

A külső szolgáltató munkájának felülvizsgálata esetén a belső ellenőrzési vezetőnek vagy – amennyiben a belső ellenőrzési vezetői feladatokat a külső szolgáltató látja el – a költségvetési szerv vezetőjének értékelnie kell az elvégzett munka megfelelő voltát. Ezen belül értékelni kell azt, hogy a szerzett információk kellőképpen megalapozták-e a levont következtetéseket és a javaslatokat.

Néhány szempont a külső szolgáltató bevonásáról való megalapozott döntéshez

A belső ellenőrzési vezetőnek és ezt követően a szervezet vezetőjének is mérlegelnie kell a külső vagy belső erőforrás bevonásával járó előnyöket és lehetséges hátrányokat, és össze kell hasonlítani az egyes megoldások költségkihatásait is. Általában a kis szervezeteknél (alacsonyabb költségvetés és dolgozói létszám, relatíve kevesebb ellátandó feladat) érdemes megvizsgálni annak lehetőségét, hogy a belső ellenőrzési tevékenységet külső szolgáltató lássa-e el, vagy több szervezet közösen alkalmazzon belső ellenőrt a költségek megosztásával és a belső ellenőr munkaidejének optimális kihasználásával. Nagyobb szervezetek esetében (magasabb költségvetés, nagyobb dolgozói létszám, relatíve több és összetettebb feladatok) jellemző, hogy a külső erőforrást egy-egy speciális feladatra, illetve az ellenőrzési kapacitások időszakos kiegészítésére vonják be.

A Füzesgyarmat Város Önkormányzatának, Polgármesteri Hivatalának, az önkormányzat költségvetési szerveinek belső ellenőrzését ellátja az Önkormányzattal megbízási jogviszonyban álló, belső ellenőrzési feladatokat ellátó szervezet:

**Big-Audit Könyvvizsgáló, Könyvelő és Üzleti Tanácsadó Kft.
4026 Debrecen, Garai u. 4. fszt. 1.**

A belső ellenőrzése keretében a Big-Audit Könyvvizsgáló, Könyvelő és Üzleti Tanácsadó Kft. gondoskodik az önkormányzat irányítása alá tartozó költségvetési szervek ellenőrzéséről is. A belső ellenőrzés a jogszabályoknak és belső szabályoknak való megfelelést, valamint a gazdaságosságot, hatékonyságot és eredményességet vizsgálva megállapításokat és ajánlásokat fogalmaz meg a költségvetési szerv vezetője részére.

Az Önkormányzat által irányított költségvetési szerveknél az ellenőrizendő intézmények számának, költségvetésük nagyságának, pénzügyi folyamataik bonyolultságának, a kockázati tényezők mennyiségének, bekövetkezési valószínűségüknek és a szervezetre gyakorolt hatásuknak felmérése alapján, hatékonysági és gazdaságossági szempontokra tekintettel látja el a belső ellenőrzési feladatokat a Füzesgyarmati Önkormányzattal megbízási jogviszonyban álló szervezet, a Big-Audit Könyvvizsgáló, Könyvelő és Üzleti Tanácsadó Kft.

Az Önkormányzat belső ellenőrzését ellátó szervezet, a Big-Audit Könyvvizsgáló, Könyvelő és Üzleti Tanácsadó Kft. ellenőrzést végezhet a helyi önkormányzat költségvetéséből céljellel juttatott támogatások felhasználásával kapcsolatosan a kedvezményezett szervezeteknél is.

XIV.

A belső ellenőrzési tevékenység minőségét biztosító szabályok

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 48. § alapján a belső ellenőrzési vezető által az államháztartásért felelős miniszter által közzétett módszertani útmutató figyelembevételével elkészített éves ellenőrzési jelentés tartalmazza a belső ellenőrzés által végzett tevékenység bemutatását önértékelés alapján, a belső kontrollrendszer működésének értékelését ellenőrzési tapasztalatok alapján, valamint az intézkedési tervek megvalósítását.

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 22. § alapján a belső ellenőrzési vezető feladata a belső ellenőrzési kézikönyv elkészítése; gondoskodni arról, hogy érvényesüljenek az államháztartásért felelős miniszter által közzétett módszertani útmutatók, a belső ellenőrzési tevékenység megszervezése, az ellenőrzések végrehajtásának irányítása.

A belső ellenőrzési tevékenység minőségét biztosító eljárásoknak a következőkre kell kiterjedniük

- A standardoknak és az Etikai Kódexnek való megfelelés.
- A belső ellenőrzési tevékenység alapszabályának, céljainak, célkitűzéseinek, szabályzatainak és eljárásainak megfelelése.
- Hozzájárulás a szervezet belső kontrollrendszerének fejlesztéséhez.
- Az alkalmazandó jogszabályok és egyéb előírások betartása.
- A legjobb gyakorlatok elfogadása és alkalmazása.
- Összességében annak értékelése, hogy a belső ellenőrzési tevékenység ad-e hozzáadott értéket és fejleszti-e a szervezet működését.

A számonkérhetőség biztosítása érdekében, a belső ellenőrzési vezetőnek a minőséget biztosító eljárások eredményeit ismertetnie kell a belső ellenőrzés érintettjeivel (pl. felső vezetés, külső ellenőrök, felügyelő bizottság, egyéb érintettek).

Folyamatos minőségbiztosítás

A folyamatos minőségbiztosítás nem más, mint az ellenőrzések végrehajtásának, az egyes ellenőrzési folyamatoknak, illetve a belső ellenőrzés teljesítményének folyamatos nyomon követése, felülvizsgálata.

A belső ellenőrzési vezető felelőssége, hogy biztosítsa az ellenőrzési tevékenység megfelelő szakmai-vezetői minőségbiztosítását. A minőségbiztosítás kiterjed:

- a tervezésre,
- az ellenőrzésre történő felkészülésre,
- az ellenőrzés lefolytatására,
- a munkalapok használatára,
- az ellenőrzési jelentés elkészítésére,
- az eredmények közzétételére, valamint
- a javaslatok végrehajtásának nyomon követésére egyaránt.

A belső ellenőrzési vezető teljes körűen felel a folyamatos minőségbiztosításért.

A folyamatos minőségbiztosítás egy, a mindennapi belső ellenőrzési folyamatokba beépülő, rutin jellegű tevékenységgé kell, hogy váljon. A folyamatos minőségbiztosítás nem azonos a bizonyos időközönként (pl. évente, illetve legalább 5 évente) végzett önértékelésekkel, illetve a külső minőségértékelésekkel.

A folyamatos minőségbiztosítás célja, hogy a belső ellenőrzési tevékenység végzésére mindenkor a vonatkozó standardok, jogszabályok, belső szabályzatok és legjobb gyakorlatok alapján kerüljön sor. A folyamatos minőségbiztosítás lehetővé teszi, hogy a belső ellenőrzési vezető időben be tudjon avatkozni egy-egy ellenőrzési folyamatba, amennyiben az nem a tervezetteknek (belső ellenőrzési terv, ellenőrzési program), illetve nem a vonatkozó standardoknak, jogszabályi és belső szabályozási előírásoknak megfelelően került végrehajtásra.

A folyamatos minőségbiztosítás elsődleges eszköze az ellenőrzés egyes folyamatainak minőségbiztosítását, vezetői felülvizsgálatát támogató ellenőrzési listák (check-lists) használata lehet, amelyek alkalmasak annak

értékelésére, hogy az ellenőrzési tevékenység során a jogszabályokban és a kézikönyvben előírt eljárásoknak megfelelően járnak-e el az ellenőrök, illetve hogy az ellenőrzési folyamat szükséges lépéseit megtették-e.

Az ellenőrzési listák alkalmazásán alapuló minőségbiztosítást, az egyes belső ellenőrzési folyamatok vonatkozásában az alábbi iratminták segítik elő:

- **28. számú iratminta:** *Ellenőrzési lista a belső ellenőrzés tervezése előkészítésének folyamatos minőségbiztosításához*
- **29. számú iratminta:** *Ellenőrzési lista a kockázatelemzés folyamatos minőségbiztosításához*
- **30. számú iratminta:** *Ellenőrzési lista a belső ellenőrzés tervezésének folyamatos minőségbiztosításához*
- **31. számú iratminta:** *Ellenőrzési lista az ellenőrzésre való felkészülés folyamatos minőségbiztosításához*
- **32. számú iratminta:** *Ellenőrzési lista az ellenőrzés végrehajtásának folyamatos minőségbiztosításához*
- **33. számú iratminta:** *Ellenőrzési lista az ellenőrzési jelentés elkészítésének folyamatos minőségbiztosításához*

A minőségbiztosítás elvégzését tanúsító ellenőrzési listákat minden esetben hozzá kell csatolni az adott ellenőrzési folyamat munkaanyagaihoz (pl. kockázatelemzés, tervezés folyamatában), illetve adott belső ellenőrzés mappájához (pl. az ellenőrzésre való felkészülés, az ellenőrzés végrehajtása, a jelentés elkészítése vonatkozásában).

A belső ellenőrzési vezetőnek ezeket az ellenőrzési listákat szintén felül kell vizsgálnia és a felülvizsgálat tényét aláírásával kell tanúsítania.

Az ellenőrzési listák mellett a belső ellenőrzési vezető vagy a minőségbiztosítást végző személy egyéb eszközökkel is élhet, mint pl. a belső ellenőrök beszámoltatása az elvégzett munkáról, közvetlen részvétel az ellenőrzés egyes folyamataiban, egy-egy ellenőrzési szakasz lezárását megelőző vezetői megbeszélések, stb.

Az elszámoltathatóság érdekében a belső ellenőrzési vezető a felülvizsgálat, a folyamatos belső minőségértékelés eredményeiről rendszeres időközönként tájékoztatja a költségvetési szerv vezetőjét, pl. az éves ellenőrzési jelentésben.

XV.

A belső ellenőrzési tevékenység értékelése

A belső ellenőrzési tevékenységet megbízás alapján ellátó külső szolgáltató felel a belső ellenőrzés teljesítményének értékeléséért és nyomon követéséért, illetve a megfelelő működés helyreállításához szükséges lépések megtételéért.

XVI.

Az ellenőrzési dokumentumok

1. Az ellenőrzési dokumentumok formai követelményei, a dokumentumok megőrzési rendje

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 50. § (1) pontja alapján a költségvetési szerv belső ellenőrzési vezetője köteles nyilvántartást vezetni az elvégzett belső ellenőrzésekről és gondoskodni az ellenőrzési dokumentumok megőrzéséről.

(2) A nyilvántartás tartalmazza:

- az ellenőrzés azonosítóját;
- az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egységek megnevezését;
- az ellenőrzés tárgyát;
- az ellenőrzés kezdetének és lezárásának időpontját;
- az ellenőrzés lefolytatásában részt vett vizsgálatvezető, a belső ellenőr és a szakértő nevét;
- a vizsgált időszakot;
- az intézkedési terv készítésének szükségességét.

A belső ellenőrnek az elvégzett ellenőrzési munkáról minden fontos információt és adatot fel kell jegyezni, dokumentálni kell, amelyek bizonyítékkul szolgálnak a megállapítások és következtetések, a vélemények alátámasztásához, valamint igazolják, hogy az ellenőrzést a 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet által előírt követelményekkel összhangban végezte el. Az ellenőrzési munka dokumentálása a belső ellenőr által az ellenőrzési munka végrehajtásáról készített, illetve az ellenőrzési munka során szerzett és megőrzött írásos és/vagy elektronikus feljegyzésekben, dokumentumokban és más adatformátumokban történik, amelyeket összefoglalóan munkadokumentumoknak nevezünk.

Az ellenőrzések nyilvántartását ún. ellenőrzési mappákban tárolják, amely mappák úgy elektronikus adathordozókon, mind papír alapon tárolt formában létezhetnek. A mappáknak tartalmuk jellege alapján két fajtája van: az egyik az ún. *Egy konkrét ellenőrzés mappája*, a másik pedig az *Általános belső ellenőrzési mappa*. Az előbbi az aktuális ellenőrzés munkalapjait tartalmazza, míg az utóbbi a korábbi belső ellenőrzésekre és a kontrollrendszerre vonatkozó releváns információkat tartalmazza.

Az ellenőrzés során elkészített vagy kapott munkalapokat úgy kell rendezni és iktatni, hogy az a belső ellenőrzési vezetői felülvizsgálatot és a szükséges ellenőrzési információk visszakeresését megkönnyítse. Ezért minden ellenőrzési dokumentumot, nyilvántartást vagy az állandó vagy az adott ellenőrzésre vonatkozó mappába vagy mindkét mappába kell lefűzni.

- Az adott ellenőrzésre vonatkozó mappát (*Konkrét ellenőrzési mappa*) az összes munkalap és más fontos, az adott ellenőrzésre vonatkozó adat meghatározott elrendezésben történő lefűzésére használják (lásd **37. számú iratminta: Ellenőrzési mappa minta**);
- Az állandó mappa (*Általános belső ellenőrzési mappa*) olyan témakörönként kronológiai sorrendbe rendezett általános érvényű szervezési, pénzügyi és jogi dokumentumokat, nyilvántartásokat tartalmaz, amelyek a későbbi ellenőrzések során is hasznosíthatók (pl. egy szervezet, vagy szervezeti egység ellenőrzéséhez).

A **Konkrét ellenőrzési mappát** az adott feladatért felelős belső ellenőr kezeli, a munkalapok mappában történő elhelyezésével. A munkalapok az ellenőrök birtokában vannak, és fontosságuk miatt biztonságos őrzésükről, valamint tartalmuk bizalmas kezeléséről nekik kell gondoskodniuk. A munkalapokat a helyszíni ellenőrzés elvégzését követően kell elkészíteni. A mappa tartalmának tanulmányozása alapján bárki meggyőződhet arról, hogy az ellenőrzést megfelelően hajtották-e végre.

A mappának általában a következőket kell tartalmaznia:

- Az ellenőrzés tervezésének alapjául szolgáló kockázatelemzés, megbízólevelek, értesítő levelek, ellenőrzési program, belső levelezések, határidőkre vonatkozó feljegyzések,
- Megbeszélések jegyzőkönyvei, kivonatai,
- A vizsgálat lefolytatásához felhasznált munkaanyagok,
- Az elvégzett tesztek és igazolások munkalapjai,
- Az ellenőrzési jelentés,
- A jelentés egyeztetésének (ellenőrzötték észrevételei, belső ellenőrök válaszai, egyeztető megbeszélés eredménye, stb.) munkadokumentumai,
- Az ellenőrzött szervezet, illetve szervezeti egység által megküldött intézkedési terv, a belső ellenőrök észrevételei az intézkedési tervhez (amennyiben releváns).

Az **Általános belső ellenőrzési mappa** háttér információval szolgál az ellenőrnek az ellenőrzött szervezetekről, szervezeti egységekről, folyamatokról, a belső kontrollrendszeréről, a vonatkozó stratégiai és operatív tervekről, jogszabályokról és belső szabályzatokról, módszertanokról, az esetleges egyéb ellenőrzések eredményeiről, vagyis a *rendszeréről*. Ezt a mappát folyamatosan aktualizálni szükséges.

Tartalmi elemei a következők:

- Stratégiai és operatív tervek,
- Szerződéses, együttműködési dokumentumok,
- A szervezet tevékenységeinek, folyamatainak leírása,
- Jogszabályi háttér, belső szabályzatok, módszertanok,
- A belső kontrollrendszer egyes elemeit alátámasztó dokumentumok, pl. ellenőrzési nyomvonal, folyamatábrák, kockázatkezelési szabályzat, szabálytalanságkezelési szabályzat, vezetői elszámoltathatóság dokumentumai, számviteli eljárások szabályai, stb.
- Szervezeti ábra a felelős személyek beosztásának és neveinek megjelölésével, valamint a felelősségi körök bemutatásával,

- Korábbi ellenőrzési jelentések,
- Egyéb hasznos adminisztratív információk.

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 50. § (1) bekezdés alapján a belső ellenőrzési vezető köteles nyilvántartást vezetni az elvégzett belső ellenőrzésekről és gondoskodni az ellenőrzési dokumentumok megőrzéséről.

2. Az ellenőrzési iratokhoz való hozzáférés, adat és titokvédelem

Az ellenőrzési iratokhoz való hozzáférés

Az ellenőrzési mappa, beleértve az ellenőrzési munkalapokat, általában a belső ellenőrzés birtokában maradnak mind az ellenőrzés végrehajtása során, mind pedig az ellenőrzést követő időszakban. Biztosítani kell, hogy a belső ellenőrzési vizsgálatok irataihoz való hozzáférés illetéktelen személyek számára ne legyen lehetséges. Minden olyan kérést, amely ellenőrzési anyagokhoz való hozzáférésre irányul, a belső ellenőrzési vezetőhöz kell címezni, aki felelős az ellenőrzési dokumentumokhoz való hozzáférés felügyeletéért.

A költségvetési szerv vezetése, a szervezet más tagjai, vagy külső fél (pl. külső ellenőrök) kérhetik az ellenőrzési iratokhoz (beleértve a munkalapokat, jelentéseket, terveket, egyéb iratokat, stb.) való hozzáférést, mert ez elengedhetetlen lehet az ellenőrzési megállapítások és javaslatok igazolásához vagy megmagyarázásához, illetve az ellenőrzési dokumentumok más célra történő felhasználásához. Ezeket a hozzáférési kérelmeket a belső ellenőrzési vezetőnek kell jóváhagynia, de abban az esetben, ha a hozzáférési kérelem külső féltől érkezik, a szervezet vezetőjének szintén jóvá kell hagynia.

Általános szabályként az ellenőrzési iratokat a belső ellenőrzésnek kell megőriznie. Az ellenőrzési iratokat biztonságos és védett helyen kell tárolni.

A költségvetési szerv vezetője – a belső ellenőrzési vezető véleményének kikérésével – dönthet úgy, hogy a lezárt ellenőrzési jelentést vagy annak kivonatát nyilvánosságra vagy harmadik fél tudomására hozza az adatvédelemre vonatkozó jogszabályok figyelembevételével.

Adat és titokvédelem

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 50. § (1) bekezdés alapján a belső ellenőrzési vezető köteles nyilvántartást vezetni az elvégzett belső ellenőrzésekről és gondoskodni az ellenőrzési dokumentumok megőrzéséről.

A belső ellenőrzés elsődleges feladata a folyamatok és rendszerek, illetve azok szabályszerű, hatékony és gazdaságos működésének komplex ellenőrzése. Az ellenőrzéshez szükség lehet egyes egyedi ügyek, eljárások megismerésére, de nem konkrét adatokkal, hanem „egy” példaügyként. Az ellenőrzés során azonban csak a szükséges, előzetesen anonimizált és az ellenőrzés tárgyához kapcsolódó dokumentumokba – a külön törvényekben szabályozott adat- és titokvédelmi előírások betartásával – tekinthet be a belső ellenőr.

A belső ellenőr köteles a minősített adat védelmére vonatkozó rendelkezéseket, előírásokat megismerni, erről írásban nyilatkozni, azokat alkalmazni. A titokvédelmi szabályok megsértése ugyanis jogkövetkezményekkel jár (büntető, szabálysértési, munkajogi), ezért is szükséges, hogy az ellenőrzést végzők ismerjék az általános, illetve az adott, ellenőrzött szervezetre, témára vonatkozó speciális szabályokat.

A belső ellenőrzési jelentések az Adatvédelmi tv. 19/A. §-ának (1) bekezdése alapján nem nyilvánosak, mivel a Kormány vagy más közigazgatási szerv hatáskörébe tartozó döntés megalapozását szolgálják. A költségvetési szerv vezetője – a belső ellenőrzési vezető véleményének kikérésével – dönthet úgy, hogy a lezárt ellenőrzési jelentést vagy annak kivonatát nyilvánosságra vagy harmadik fél tudomására hozza az adatvédelemre vonatkozó jogszabályok figyelembevételével, azonban nincs mérlegelési jogköre kötelező esetekben (pl. ÁSZ ellenőrzés esetén).

XVII.

A belső ellenőrök tanácsadói tevékenységére vonatkozó ajánlások

Az Áht. 70. § (2) bekezdése alapján a belső ellenőr bizonyosságot adó és tanácsadó tevékenysége keretében a jogszabályoknak és belső szabályzatoknak való megfelelést, a tervezést, gazdálkodást, és a közfeladatok ellátását vizsgálva megállapításokat és javaslatokat fogalmaz meg a költségvetési szerv vezetője részére. A belső ellenőr ezenkívül más tevékenységbe nem vonható be.

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 2. § b) pont 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 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 2. § r) pont értelmében tanácsadó tevékenység: a költségvetési szerv vezetője részére nyújtott olyan hozzáadott értéket eredményező szolgáltatás, amelynek jellegét és hatókörét a belső ellenőrzési vezető és a költségvetési szerv vezetője a megbízáskor közösen írásban vagy szóban határoz meg anélkül, hogy a felelősséget magára vállalná a belső ellenőr.

1. A tanácsadói tevékenység definíciója, jellege

"Tanácsadó szolgáltatások: Tanácsadás és az ügyfelek számára nyújtott ehhez kapcsolódó szolgáltatások, amelyek jellegét és hatókörét az ügyféllel kötött megállapodás határozza meg, és amelyek hozzáadott értéket eredményeznek és javítják a szervezet irányítási, kockázatkezelési és kontrollfolyamatait anélkül, hogy a belső ellenőr operatív felelősséget vállalna át. Ilyen tevékenységek például a konzultáció, javaslatok megtétele, szakmai segítség és az oktatás."

A tanácsadói feladat a hivatalos megbízástól, írásban rögzített szerződésektől olyan tanácsadói feladatok ellátásáig terjedhet, aminek jellege állandó vagy ad-hoc bizottságokban vagy projekt munkacsoportokban való részvétel.

Az ellenőrök általában nem fogadhatnak el olyan tanácsadói megbízást, amelynek célja olyan követelmények megkerülése, vagy ennek mások számára történő lehetővé tétele, mely követelmények fennállnának egy ellenőrzési feladat során, amennyiben a szóban forgó szolgáltatást, mint ellenőrzési feladatot megfelelőbb módon végeznék. Ez nem zárja ki az ún. kiigazító módszertan alkalmazását ott, ahol korábban ellenőrzést végeztek, de a tanácsadói szolgáltatás nyújtása alkalmasabb lenne a cél elérése érdekében.

A belső ellenőröknek figyelemmel kell lenniük arra, hogy a Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezetének alapkövetelményeket leíró és a végrehajtási standardjai, valamint a magyarországi államháztartási belső ellenőrzési standardjai egyaránt vonatkoznak a belső ellenőrök által végzett bizonyosságot nyújtó (ellenőrző) és tanácsadói tevékenységre. Emellett – a tanácsadói munka végzése során – célszerű figyelembe venniük a Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezete Gyakorlati útmutatóinak ajánlásait is.

A *belső ellenőrzéssel szembeni elvárások átalakulásával* a belső ellenőrtől magas szintű, a szervezet alaptevékenységére vonatkozó szakmai hozzáértést és tudást várnak el a szervezet vezetői, ennek a tudásnak a kiaknázásra törekuszenek, és nem csak az ellenőri jelentésekben.

A szervezet vezetésének fel kell ismernie, hogy:

1. a belső ellenőrzés kellő rálátással bír a szervezet egészére, folyamataira,
2. meg tudja őrizni a kívül-állóságát azáltal, hogy nem vesz részt ezekben a folyamatokban,
3. átfogó, releváns és időszzerű ismeretekkel rendelkezik a szervezetről.

Egy jó belső ellenőrzés rendelkezik a „külső szakértő” megfelelő rálátásával a szervezetre, és rendelkezik egy olyan többlet-tudással, amit a szervezet belső ismerete ad. A szervezet vezetőjének döntése, hogy a belső ellenőrzés szaktudását mennyire használja ki, mennyire lát a belső ellenőrzési jelentések mögé, hol látja meg azt a részt, ahol a belső ellenőrzés nemcsak ellenőri megállapításokra, hanem iránymutató tanácsadói javaslatokra is képes.

A belső ellenőrzéssel szemben támasztott elvárások kijelölése során a szervezet vezetőjének a belső ellenőrzési vezetővel közösen kell ábeszélnie és megegyeznie a szervezet vezetésének elvárásait, valamint a rendelkezésre álló belső ellenőrzési kapacitást és szakértelmet egyaránt tükröző bizonyosságot adó és tanácsadó munkákról. A tanácsadó munkák jellegét ezt követően kell rögzíteni a szervezet Belső Ellenőrzési Alapszabályában. Amennyiben a szervezet vezetőségének a belső ellenőrzés tanácsadó tevékenységére vonatkozó elvárása, illetve a rendelkezésre álló belső ellenőrzési kapacitás vagy szakértelem változna, a változások a Belső Ellenőrzési Alapszabályban történő átvezetéséről is gondoskodni kell.

A belső ellenőröknek **a tanácsadó tevékenység elvállalása és végzése során**, illetve a felső vezetésnek a tanácsadói feladatok **elvégzésére történő felkérés előtt az alábbiakra kell tekintettel lenniük:**

- *A belső ellenőrzés nem egy vezetői döntéseket hozó tevékenység*

A tanácsadói tevékenység végzése során a belső ellenőrnek, illetve a tanácsadói feladatra történő felkérés során a felső vezetésnek szem előtt kell tartania – mint a bizonyosságot adó vizsgálatok vonatkozásában – hogy a belső ellenőrzés nem egy vezetői döntéseket hozó tevékenység.

- *A tevékenység célkitűzésének és korlátainak megértése és megfelelő kommunikálása*

A tanácsadási tevékenység ilyen típusú korlátozottsága miatt a belső ellenőröknek érdemes a tanácsadói tevékenység korlátait megfelelően kommunikálni és tanácsadói megbízás esetén lehetőleg formális belső megállapodásban rögzíteni.

- *Objektivitást nem veszélyeztetheti*

A tanácsadói-megbízói viszony nem mehet a belső ellenőr függetlenségének és objektivitásának kárára. A megbízás akár egyszeri alkalomra szól, akár folyamatos tanácsadói tevékenységet igényel, nem változtatja meg a belső ellenőrzési tevékenység szervezeti helyét. És bár a megbízásnak konkrét célja van, a belső ellenőrzés szakmai objektivitását nem veszélyeztetheti.

A fent felsorolt három, a tanácsadói tevékenységre vonatkozó követelményt a belső ellenőrzésnek kell mérlegelnie, és csak úgy szabad elvállalnia tanácsadói munkát, ha teljesen biztos abban, hogy ezeket a követelményeket érvényesíteni tudja.

2. A tanácsadói szolgáltatások kategóriái

A belső ellenőrök rutin-, vagy rendszeres tevékenységük részeként végezhetnek tanácsadói feladatot, de tehetik ezt a vezetés felkérése alapján is. Minden szervezet maga dönt a nyújtható tanácsadói tevékenység típusáról és meg is határozza, hogy szükséges-e külön szabályzatokat, illetve eljárásokat kidolgozni az egyes tevékenységi típusoknak megfelelően.

A tanácsadói tevékenységek lehetséges kategóriái a következők:

- **Hivatalos tanácsadói megbízások:** előre tervezettek, írásos szerződés szükséges, akár a belső ellenőrzés, akár külső szolgáltató végzi a tanácsadó tevékenységet.
- **Informális tanácsadói megbízások:** rutin tevékenység, mint pl. részvétel állandó bizottságokban, határidős projektekben, ad-hoc megbeszéléseken, valamint rutinszerű információcsere.
- **Speciális tanácsadói megbízások:** részvétel egy, a szervezetet érintő speciális projekt megvalósításának egyes szakaszaiban, pl. szervezetek összeolvadása, szétválása, más szervezet által ellátott feladatok átvétele, komplex rendszerek átalakítása.
- **Sürgősségi tanácsadói megbízások:** részvétel egy katasztrófát vagy más jelentős költségvetési hatású eseményt követő, a működések helyreállításával vagy fenntartásával foglalkozó munkacsoportban, melyet átmeneti időszakra szóló segítség nyújtásával, speciális és szokatlan határidejű feladattal bíztak meg.

3. A belső ellenőrök tanácsadási tevékenységére vonatkozó irányelvek és gyakorlatban történő alkalmazásuk

A tanácsadói feladat a hivatalos megbízástól, az írásban rögzített szerződésektől olyan tanácsadói feladatok ellátásáig terjedhet, mint az állandó vagy ad-hoc bizottságokban vagy projekt csoportokban való részvétel.

1. **Értékteremtésre vonatkozó célkitűzés** – A belső ellenőrzési tevékenység értékteremtésre vonatkozó célkitűzése minden olyan szervezeten belül megvalósul, ahol a belső ellenőrök olyan módon dolgozhatnak, hogy tevékenységük illeszkedik a szervezeti kultúrához és erőforrásokhoz. Az értékteremtésre vonatkozó célkitűzés a belső ellenőrzés definíciójában is szerepel és magában foglalja a bizonyosságot adó, és a tanácsadói tevékenységet, melyet azért hoztak létre, hogy javítsa egy adott szervezet működését és értéket adjon a tevékenységhez. Segíti a szervezetet céljai elérése érdekében azzal, hogy rendszerszemléletű megközelítéssel és módszeresen értékeli, illetve fejleszti a szervezet kockázatkezelési, valamint szervezetiirányítási és kontrolllejárásainak eredményességét.
A belső ellenőrzés tanácsadói feladat ellátásával történő megbízása soha nem lehet öncélú, illetve olyan jellegű tanácsadásra irányuló, amely valamely vezetői szint pénzügyi irányításban és ellenőrzésben betöltött felelősségét csökkentené. A tanácsadói tevékenységre vonatkozó felkérésnek illeszkednie kell a szervezet tevékenységi körébe, célkitűzéseibe, etikai kultúrájába stb.
2. **Összhangban a belső ellenőrzés definíciójával** – Minden belső ellenőrzési tevékenység rendszerszemléletű és módszeres értékelési módszertant alkalmaz. A szolgáltatások listája általában a szélesebb értelemben vett bizonyosságot adó és tanácsadó kategóriába sorolható. Ugyanakkor a szolgáltatások a belső ellenőrzés szélesebb értelmű definíciójának megfelelően jelenthetnek értéket növelő szolgáltatási formákat is.
A belső ellenőrzés tanácsadói feladatra történő felkérésnek összhangban kell állni a belső ellenőrzés IIA standardok szerinti definíciójával, azaz: „A belső ellenőrzés független, tárgyilagos, bizonyosságot adó és tanácsadó tevékenység, melynek célja, hogy az adott *szervezet működését fejlessze, és eredményességét növelje.* A belső ellenőrzés a szervezet céljai elérése érdekében *rendszerszemléletű megközelítéssel és módszeresen értékeli, illetve fejleszti a szervezet kockázatkezelési, valamint kontroll és szervezetiirányítási eljárásainak eredményességét.*” (IIA normák)
A tanácsadói feladatokra történő felkérés során tehát figyelemmel kell lenni arra, hogy a belső ellenőrzésnek mi a célja, nem lehet a belső ellenőrzést olyan jellegű feladatokkal megbízni, amelyek összeegyeztethetlenné a belső ellenőrzés céljával, feladatával.
3. **A bizonyosság adáson és tanácsadáson kívüli tevékenységek** – Többféle belső ellenőrzési tevékenység létezik. Az ellenőrzés és a tanácsadás nem zárják ki egymást kölcsönösen. A belső ellenőrzést végzők többsége bizonyosságot is ad és tanácsadóként is tevékenykedik.
4. **Összefüggés a bizonyosság adás és a tanácsadás között** – A belső ellenőrzés tanácsadási tevékenysége tovább gazdagítja a belső ellenőrzés értéknövelését.
5. **A tanácsadási tevékenységre vonatkozó felhatalmazás szerepeltetése a belső ellenőrzési alapszabályban** – A belső ellenőrök hagyományosan sokféle tanácsadói szolgáltatást nyújtanak. Ezek közé tartozik a kontrollok elemzése, melyet beépítenek a rendszerfejlesztésekbe, működési folyamatok elemzésével és ajánlások megfogalmazásával foglalkozó munkacsoportokban való részvétel, stb. A felső vezetésnek fel kell hatalmaznia a belső ellenőrzést arra, hogy – ott, ahol nem áll összeférhetetlenség, vagy az nem más feladatok ellátásának kárára történik – további szolgáltatásokat nyújthasson. Ezt a belső ellenőrzésnek adott felhatalmazást a belső ellenőrzési alapszabályban is szerepeltetni kell.
6. **Objektivitás** – A tanácsadói szolgáltatások nyújtása során az ellenőrök jobban megismerik az üzleti folyamatokat, vagy az adott bizonyosságot adó feladathoz kapcsolódó problémákat. Nem szükségszerű, hogy ezzel egy ellenőr vagy a belső ellenőrzési tevékenység objektivitása csökkenjen. A belső ellenőrzés nem egy, a vezetés által végzendő döntéshozatali feladatkör. A belső ellenőrzés által tett ajánlások elfogadása vagy végrehajtása ügyében a vezetés hoz döntést. Éppen ezért a belső ellenőrzés objektivitását a vezetés által hozott döntések nem befolyásolják.
7. **A belső ellenőrzés, mint a tanácsadói szolgáltatások megalapozója** – A tanácsadói feladatok többsége a bizonyosságot adó és vizsgálati feladatok természetes folytatása. Jelenthet hivatalos vagy informális tanácsadást, elemzést vagy értékelést. A belső ellenőrzési tevékenység által elfoglalt különleges pozíció lehetőséget ad arra, hogy ezt a fajta tanácsadói munkát (a) a lehető legmagasabb szintű objektivitási normáknak megfelelően; és (b) a szervezet folyamatainak, kockázatainak és stratégiájának alapos ismerete alapján végezzék.
8. **Az alapvető információk kommunikációja** – A belső ellenőrzés elsődleges szerepe, hogy bizonyosságot ad a felső vezetés számára. A tanácsadói feladat ellátása nem lehetséges úgy, hogy a belső ellenőrzési vezető saját belátása szerint elhallgat olyan információkat, amelyeket a vezetőkkel és a felső vezetés tagjaival meg kell osztani. Minden tanácsadói feladatot ebben az összefüggésben kell értelmezni.
9. **A tanácsadás elvei a szervezet értelmezésében** – A szervezeteknek olyan, a szervezet minden tagja által ismert alapszabályokkal kell rendelkezniük, mely a tanácsadói szolgáltatások teljesítésére vonatkozik.

Ezeket a szabályokat a felső vezetés által jóváhagyott alapszabályban kell rögzíteni és a szervezeten belül mindenki számára megismerhetővé kell tenni.

10. **Hivatalos tanácsadói feladatok** – A vezetés gyakran külső tanácsadó céget bíz meg hivatalos tanácsadói feladatokkal, melyek időben hosszan elhúzódnak. Ugyanakkor a szervezetek felismerhetik azt, hogy a belső ellenőrzési tevékenység nagyon is felkészült egyes hivatalos tanácsadói feladatok ellátására. Amennyiben a belső ellenőrzés vállalja a hivatalos tanácsadói feladatok ellátását, a belső ellenőrzést ellátónak rendszerszemléletű és módszeres megközelítéssel kell a munkát elvégeznie.
11. **A belső ellenőrzési vezető feladatai** – A tanácsadói feladatok révén a belső ellenőrzési vezető párbeszédet folytathat a vezetéssel egyes irányítási problémák megoldása érdekében. Ebben a párbeszédben határozzák meg a feladat elvégzésére rendelkezésre álló időt, a munka hatókörét a menedzsment igényeinek megfelelően. Ugyanakkor a belső ellenőrzési vezető fenntartja annak jogát, hogy ő határozza meg az alkalmazandó ellenőrzési technikát, ő jelentsen a felső vezetésnek akkor, ha az eredmények jellege és súlyossága alapján a szervezet súlyos kockázatoknak van kitéve.
12. **Konfliktusok, kialakuló problémák megoldásának szempontjai** – A belső ellenőrzés mindenekelőtt belső ellenőr. Így minden, az ellenőrzési munkával kapcsolatos lépését az IIA Etikai Kódexének, az alapkövetelményeket leíró és a végrehajtási (IIA) standardok, valamint a belső ellenőrzési szakma hazai gyakorlatához kialakított a magyarországi államháztartási belső ellenőrzési standardok alapján kell megtennie. Az előre nem látott konfliktusokat az Etikai Kódex és a Standardok alapján kell megoldani.

4. Függetlenség és objektivitás értelmezése a tanácsadói tevékenység vonatkozásában

Akár bizonyosságot adó, akár tanácsadó tevékenységet végez a belső ellenőrzés, **függetlennek akkor tekinthetők a belső ellenőrök, ha munkájukat szabadon és objektíven tudják végezni.** A függetlenség lehetővé teszi a belső ellenőrök számára, hogy a pártatlan és elfogulatlan értékelés munkájuk megfelelő elvégzésének sarokköve legyen. Ez a szervezet felépítésében elfoglalt hely és az objektivitás révén valósul meg.

A belső ellenőrök néha olyan tanácsadói feladatok ellátására kapnak felkérést, amely olyan területeket érint, amelyekért korábban felelősséggel bírtak, vagy ahol korábban már bizonyosságot adó ellenőrzést végeztek. A tanácsadói szolgáltatás felajánlását megelőzően a belső ellenőrzési vezetőnek meg kell győződnie arról, hogy a felső vezetés érti és elfogadja tanácsadói feladat végzésének koncepcióját.

A függetlenség és objektivitás veszélybe kerülhet, ha az ellenőrzési feladatok elvégzésére a hivatalos tanácsadói feladatokat követő egy éven belül kerül sor. Ez a veszély csökkenthető pl. úgy, hogy más ellenőröket bíznak meg ezekkel a feladatokkal, független irányítást és felügyeletet hoznak létre, külön-külön elszámolási kötelezettséget határoznak meg a projekt eredményeire, és nyilvánosságra hozzák a feltételezett, a függetlenséget és objektivitást veszélyeztető tényezőket. A vezetés feladata az ajánlások elfogadása és végrehajtása.

Ügyelni kell arra – különösen folyamatosan végzett tanácsadói feladatok esetében –, hogy a belső ellenőrök ne vállaljanak fel helytelenül, vagy szándékukon kívül olyan vezetői feladatokat, melyek eredetileg nem szerepeltek a feladat eredeti célkitűzési között és meghaladják annak hatókörét.

Mindebből következik, hogy a szervezet felső vezetésének különös gonddal kell eljárnia a belső ellenőrök tanácsadói megbízásával kapcsolatban. A felső vezetés nem bízhatja meg a belső ellenőröket olyan működési folyamatokhoz kapcsolódó operatív feladatokkal, melyek egyértelműen feltételezik a belső ellenőrzés függetlenségének és objektivitásának sérülését. Az ilyen jellegű feladatok tanácsadói megbízatás keretében történő „bújtatása” ugyanúgy tilos, mint bizonyosságot nyújtó tevékenységgel „elfedni” bizonyos operatív, a szervezet más munkatársainak vagy vezetőinek felelősségi körébe tartozó tevékenységek végzését. Ennek tükrében **mind a belső ellenőröknek, mind a szervezet vezetőinek figyelembe kell vennie az alábbiakat a tanácsadói megbízásra történő felkérés/elvállalás előtt, illetve a tanácsadói feladatok végzése során:**

- Amennyiben egy tanácsadói feladat során az objektivitás sérülését feltételezhetjük, azt figyelembe kell venni a tanácsadói feladatok elvállalása előtt, illetve a feladat végzésének folyamatában is. Amennyiben az objektivitás sérülése ellenére a tanácsadói feladat ellátását nem lehet visszautasítani, a feladat elvégzése során kapott eredményének kommunikálásakor az objektivitás sérülésének tényét figyelembe kell venni. (Ilyen esetben a tanácsadói feladatról szóló jelentés, jegyzőkönyv vagy egyéb beszámoló nem tartalmazhatja a „standardoknak megfelelően elvégezve” kikötést).
- Ha a belső ellenőrök nem ellenőrzés jellegű feladat elvégzésre kapnak utasítást, amely sértheti az objektivitást, a belső ellenőrzési vezetőnek értesítenie kell a felső vezetést arról, hogy ez a tevékenység

nem ellenőrzési, illetve nem a belső tanácsadói feladatkörébe tartozó munka, és ennek következtében ezekből ellenőrzés-jellegű következtetéseket nem lehet levonni.

- A belső ellenőr objektivitása nem sérül, ha az ellenőr a különböző normákra, kontrollokra, egyéb, a folyamatok javítását támogató intézkedésekre még azok bevezetése előtt tesz javaslatot (pl. tanácsadói tevékenység keretében). Az ellenőr objektivitása sérülnekin tekinthető ugyanakkor, ha az ellenőr tervez meg, vezet be ilyen rendszereket, vagy készíti el ezek folyamatait és működteti ezen rendszereket.

1. A kellő szakmai gondosság a tanácsadói feladatok ellátása során

A belső ellenőrnek a következők ismeretében, **kellő szakmai gondossággal** kell eljárnia a hivatalos tanácsadói feladat ellátása során:

- A vezetés tagjainak igényei, beleértve a tanácsadói feladat eredményeinek jellegét, időzítését, és kommunikálását.
- A szolgáltatást kérők motivációi, céljai.
- A tanácsadói feladat célkitűzéseinek megvalósításához szükséges munka hatóköre.
- A tanácsadói feladat elvégzéséhez szükséges felkészültség és források.
- A tanácsadói feladat ellátásának hatása a szervezet vezetője által korábban elfogadott ellenőrzési tervre.
- A tanácsadói feladat lehetséges kihatása a jövőbeli ellenőrzési feladatokra és megbízásokra.
- A tanácsadói feladat végrehajtásából származó potenciális előnyök a szervezetre nézve.

A fentiekben említett függetlenségen és objektivitáson felül az értékelés, valamint a kellő szakmai gondosság szempontjainak figyelembevételén kívül a belső ellenőrnek a következő feladatai vannak:

- A feladat elvégzéséhez szükséges megbeszélések megtartása, a szolgáltatás jellegének és terjedelmének meghatározásához szükséges információk összegyűjtése.
- Meg kell győződni arról, hogy a szolgáltatás igénybevevői értik és egyetértenek a Belső Ellenőrzési Alapszabály vonatkozó útmutatásával, a belső ellenőrzési tevékenység szabályzataival és eljárásaival és más kapcsolódó útmutatóval, mely a tanácsadói tevékenység lefolytatását szabályozza. A belső ellenőrnek vissza kell utasítania az olyan tanácsadói feladat ellátására szóló felkérést, melyet a belső ellenőrzési alapszabály tilt, ellentétes a belső ellenőrzési tevékenység szabályzataival és eljárásaival, vagy nincs hozadéka a szervezetnél, nem szolgálja annak érdekeit.
- Értékelni kell, hogy a tanácsadói feladat mennyire összeegyeztethető a belső ellenőrzési tevékenység átfogó feladattervével. A belső ellenőrzési tevékenység kockázatelemzésen alapuló feladatterve a megfelelőnek tartott mértékig tartalmazhat tanácsadói feladatokat és építhet is azokra, ezzel biztosítva a megfelelő ellenőrzési lefedettséget a szervezet számára.
- Írásos tervben vagy megállapodásban kell dokumentálni az általános feltételeket, a megállapodásokat, az elkészítendő anyagok felsorolását és a tanácsadói feladat egyéb fontos tényezőit. Lényeges, hogy a belső ellenőr és a tanácsadói feladatot igénybe vevők egyeztessenek és meg is állapodjanak arról, hogy mik a jelentéstételi és kommunikációs követelmények.

2. A tanácsadói szolgáltatások tervezésének és megszervezésének gyakorlata

A tanácsadói feladatok megtervezésének első lépcsője a tanácsadói feladatok jellegének és a munka hatókörének, továbbá az esetleges korlátozásokra vonatkozó alapelveknek a Belső Ellenőrzési Alapszabályban történő rögzítése. A Belső Ellenőrzési Alapszabály ugyanakkor csupán a tanácsadói feladatok végzésére vonatkozó alapelveket jelöli ki, a konkrét tanácsadói feladatokat – amennyiben azok előre láthatók – a belső ellenőrzés éves tervezése során kell kijelölni.

A tanácsadói feladatokra javaslatot tehet – kockázatelemzés vagy korábbi ellenőrzési/tanácsadói feladatok eredményei alapján – a belső ellenőrzési vezető, illetve tanácsadói feladatokra történő felkérés érkezhethet a szervezet felső vezetése részéről.

Az éves tervezés során – amennyiben ez lehetséges – a tanácsadói feladatokat ugyanolyan alapossággal és részletességgel kell megtervezni, mint a bizonyosságot nyújtó ellenőrzési feladatokat különös tekintettel az alábbiakra:

- a tanácsadói feladat ellátásához szükséges kapacitás és szakértelem (kompetencia és képességek),

- külső erőforrás bevonásának igénye – szükség szerint,
- tanácsadói feladat munkaigénye,
- tanácsadói feladat ütemezése,
- tanácsadói feladat célja és hatóköre.

Előfordulhat, hogy az éves tervezés során még nem látható előre egy-egy tanácsadói tevékenység ellátásának szükségessége. Ilyen esetekben a feladat elvégzését a betervezett soron kívüli ellenőrzési kapacitás terhére kell elvégezni, illetve – amennyiben bármilyen okból kifolyólag elegendő kapacitás vagy szakértelem nem áll rendelkezésre – külső szolgáltató bevonására kell javaslatot tenni.

Amennyiben a Belső Ellenőrzési Alapszabály specifikus korlátozásokat vagy korlátozó szóhasználatot **tartalmaz** a nem ellenőrzés jellegű feladatok belső ellenőrök által történő elvégzése tekintetében, akkor e korlátozásokat a vezetés tudtára kell hozni és meg kell tárgyalni azokat, mielőtt definiálnak egy konkrét tanácsadói feladatot.

Amennyiben a Belső Ellenőrzési Alapszabály nem tartalmaz korlátozásokat, **a tanácsadói feladat elfogadása előtt az alábbi értékelést célszerű lefolytatni.**

Az ellátandó feladatot értékelés alá kell vetni a nemzetközi és hazai standardoknak való megfelelés szempontjából.

Az értékelésnek elsősorban a következő szempontokra célszerű kitérnie:

- Annak felmérése, hogy a tanácsadással érintett folyamat, feladat, vagy működési funkció milyen jelentőséggel bír a szervezet számára.
- Annak előzetes felmérése, hogy a tanácsadással érintett területre, annak kockázatosságára, belső kontrollrendszerének megfelelőségére, stb. vonatkozóan rendelkezik-e már a belső ellenőrzés valamilyen ismerettel.
- A tanácsadói feladat lefolytatásához szükséges erőforrások (időtartam, emberi erőforrás, szükséges kompetenciák, képességek, stb.) felmérése. Amennyiben a felmérés alapján a belső ellenőrzés nem rendelkezik a tanácsadói feladat elvégzéséhez szükséges erőforrásokkal (akár egyéb ellenőrzési feladatokkal való leterheltség, akár kompetencia vagy képesség hiányában), ezt jelezni kell a felső vezetés felé.
- Annak vizsgálata, hogy a feladat ellátásával nem sérül-e a belső ellenőrök függetlensége és objektivitása.

Az értékelés eredményét meg kell vitatni a felső vezetéssel, illetve egyéb, a tanácsadói tevékenységben érdekelttel. A tanácsadói feladat belső ellenőrök által történő elvállalásáról vagy éppen elutasításáról a vezetéssel közösen célszerű döntést hozni.

3. A munka hatóköre a tanácsadói feladatok esetében

A belső ellenőröknek megállapodásra kell jutniuk a szolgáltatás igénybe vevőivel a tanácsadói feladat céljait és hatókörét illetően. Bármely, a tanácsadói feladathoz kapcsolódó, az értékkel, a haszonnal vagy a lehetséges negatív hatásokkal kapcsolatos fenntartást a szolgáltatás igénybe vevőivel közölni kell. A belső ellenőröknek kell megtervezniük a munka hatókörét, ezzel biztosítva azt, hogy a belső ellenőrzési tevékenység szakértelme, feddhetetlensége, hitelessége és a jó hírneve fenntartható legyen.

A hivatalos tanácsadói feladat ellátásának tervezésekor a belső ellenőröknek olyan célkitűzéseket kell meghatározniuk, melyekkel a szolgáltatást igénybe vevő vezetők elvárásait teljesíteni tudják.

A vezetés különleges kérései esetében a belső ellenőrök a következő lépések között választhatnak, ha úgy látják, hogy ezek az elérendő célkitűzések túlmennek a vezetés által eredetileg megszabottakon:

- meg kell győzni a vezetést, hogy a pótlólagos célkitűzéseket foglalják a tanácsadói tevékenység feladatai közé; vagy
- dokumentálni kell azt a tényt, hogy ezeknek a célkitűzéseknek a megvalósítására nem került sor és ezt a tanácsadói feladat elvégzésére vonatkozó záró dokumentumban kell nyilvánosságra hozni; valamint
- a célkitűzéseket egy későbbi önálló bizonyosságot adó feladathoz kell kapcsolni.

A hivatalos **tanácsadói feladatok munkaprogramjainak** dokumentálniuk kell:

- a feladat célkitűzéseit,
- a tanácsadói feladat hatókörét,
- a célkitűzés megvalósításához szükséges és alkalmazandó módszert,
- a feladat végrehajtásához szükséges (ellenőri) kapacitást,

- a feladat tervezett ütemezését,
- a feladat időigényét,
- a jelentés vagy egyéb záródokumentum elkészítésének határidejét.

A tanácsadói feladat hatókörének meghatározásakor a belső ellenőrök növelhetik vagy csökkenthetik azt a vezetés igényeinek megfelelően. Ugyanakkor a belső ellenőrnek is nyugodtnak kell lennie afelől, hogy a munka tervezett hatóköre alkalmas lesz arra, hogy a feladat célkitűzései teljesüljenek. A tanácsadói feladat célkitűzéseit, hatókörét és feltételeit időről időre felül kell vizsgálni és a munkavégzés folyamán a szükséges kiigazításokat meg kell tenni. A tanácsadói feladatok munkaprogramjának egy lehetséges mintája a **38. számú iratmintában** található.

A tanácsadói munka végzése során az ellenőrök szakmai megítélésére van bízva:

- a kockázatoknak való kitettség és a hiányosságok jelentőségének, valamint a szükséges lépéseknek ezen kockázatoknak való kitettség függvényében történő értékelése, meghatározása, illetve hiányosságok korrekciójának meghatározása,
- annak tisztázása, hogy a vezetőknek és a felső vezetőknek mi az álláspontjuk mindezek feléjük történő jelentésével kapcsolatban.

4. A tanácsadói feladat eredményeinek írásba foglalása

A belső ellenőröknek tudatniuk kell a felső vezetéssel vagy a szervezet más irányító testületével a hivatalos tanácsadói feladat elvégzésének jellegét, hatókörét és általános eredményeit. Mindezt a belső ellenőrzési tevékenységről készült egyéb jelentések mellett kell megtenni. A belső ellenőröknek tájékoztatniuk kell a vezetést az ellenőrzés részére rendelkezésre álló források felhasználásáról.

A tanácsadói feladat előrehaladásáról és eredményeiről történő tájékoztatás formája és tartalma a tanácsadói feladat jellegének és a megbízó igényeinek megfelelően változhat. A jelentési követelményeket általában a tanácsadói feladatra megbízást adók szabják meg és azoknak a vezetéssel egyeztetett célkitűzéseket kell megvalósítaniuk. Ugyanakkor a tanácsadói feladat eredményeiről történő tájékoztatás formája pontosan le kell, hogy írja a feladat jellegét és minden olyan korlátozást, megkötést vagy egyéb tényezőt, melyről az információ felhasználóinak tudniuk kell.

A belső ellenőröknek tudatniuk kell a szervezet felső vezetésével és szükség szerint egyéb érintettekkel a hivatalos tanácsadói feladat elvégzésének jellegét, hatókörét és általános eredményeit. Mindezt a belső ellenőrzési tevékenységről készült egyéb jelentések mellett kell megtenni. A belső ellenőröknek tájékoztatniuk kell a vezetést az ellenőrzés részére rendelkezésre álló források felhasználásáról.

A *tanácsadói feladatok elvégzéséről szóló jelentés* egy lehetséges mintáját a **39. számú iratminta** tartalmazza.

Bizonyos esetekben a belső ellenőr úgy dönthet, hogy az eredményeket nem csak azoknak kell a tudomására hozni, akik kérték vagy kapták a szolgáltatást. Ilyen esetekben a belső ellenőrnek ki kell bővíteni a jelentés címzettjeinek körét úgy, hogy az eredményeket minden, megfelelő fél megkapja.

A jelentés címzettjei körének kibővítésekor az ellenőrnek a következő lépéseket kell megtennie a kielégítő megoldás érdekében körültekintően eljárva meg kell állapítania, hogy:

1. a szerződés mit tartalmaz a tanácsadói feladat és a hozzá kapcsolódó kommunikációra vonatkozóan;
2. a Belső Ellenőrzési Alapszabály vagy az ellenőrzési tevékenységre és eljárásokra vonatkozó szabályzatok milyen útmutatást adnak a tanácsadói feladatok kommunikációjára vonatkozóan.
3. milyen útmutatást tartalmaz a szervezet magatartási kódexe, etikai kódexe vagy egyéb idevágó szabályzatai, igazgatási vagy eljárási irányelvei.
4. meg kell állapítania, milyen útmutatást tartalmaznak az IIA Standardok, az IIA Etikai Kódexe, valamint a magyarországi államháztartási belső ellenőrzési standardok vagy bármely más, jogszabályi kötelezettség, amely a szóban forgó ügyhöz köthető.

Amennyiben a belső ellenőr mindezek alapján szükségesnek tartja a megállapítások tervezettől eltérő körben való kommunikálását, úgy meg kell kísérelnie meggyőzni a szolgáltatás megrendelőit, vagy azokat, akik a szolgáltatást kapják, hogy önként terjesszék ki a kommunikáció körét minden megfelelő félre.

5. A dokumentálással kapcsolatos követelmények tanácsadói feladatok ellátása esetén

A belső ellenőröknek a hivatalos tanácsadói feladat ellátása, célkitűzéseinek elérése érdekében végzett munkát dokumentálniuk kell és az eredményeket alá is kell támasztaniuk. Ugyanakkor a bizonyosságot adó feladatok dokumentálási követelményei nem mindig esnek egybe a tanácsadói feladatokéval.

A belső ellenőrzési vezető köteles nyilvántartást vezetni valamennyi, a belső ellenőrzés által elvégzett munkáról és gondoskodni az ellenőrzési és tanácsadói feladatokhoz kapcsolódó dokumentumok megőrzéséről.

A belső ellenőrnek a tanácsadói feladat célkitűzéseinek eléréséhez és a tanácsadói feladat munkaprogramja végrehajtásához szükséges információkat azonosítani és értékelnie kell, valamint valamennyi, az eredményeket, javaslatokat, illetve az esetlegesen feltárt kockázatokat és kontroll-hiányosságokat alátámasztó információt köteles dokumentálni és nyilvántartani.

A tanácsadói munka dokumentálása a belső ellenőr által a tanácsadói munka végrehajtásáról készített, illetve a tanácsadói munka során szerzett és megőrzött írásos és/vagy elektronikus feljegyzésekben, dokumentumokban és más adatformátumban történik, amelyeket összefoglalóan **tanácsadói feladat munkadokumentumainak** nevezünk.

Az elvégzett tanácsadói feladatokról szóló nyilvántartás:

- a tanácsadói feladat elvégzéséről szóló jelentés összeállításának alapját képezi,
- bizonyítékkul szolgál az eredmények, javaslatok, esetlegesen feltárt kockázatok és kontroll-hiányosságok alátámasztásához;
- dokumentálja, hogy a tanácsadói feladat célkitűzéseit hogyan valósították meg;
- igazolja, hogy a tanácsadói feladatokat a vonatkozó standardok ajánlásai, további a felső vezetői megbízás (szerződés, munkaprogram) által előírt követelményekkel összhangban végezték el;
- szükség esetén elősegíti a külső felek által történő áttekintést,
- segíti a belső ellenőrzésben dolgozó munkatársak szakmai fejlődését.

6. A tanácsadói feladatok eredményei hasznosításának módjai, az eredmények érvényesülésének figyelemmel kísérésére alkalmas módszerek

A tanácsadói feladatok eredményei figyelemmel kísérésének célja egyfelől a javaslatok hasznosulásának nyomon követése, másfelől a belső ellenőrök által feltárt esetleges kockázatok, kontroll-hiányosságok kijavításának figyelemmel kísérése. Mindemellett a tanácsadói feladatok eredményeinek nyomon követése kiegészítő információkkal szolgálhat a belső ellenőrzés számára a stratégiai és az éves tervezés folyamatában, a kockázatosnak ítélt területek feltárásában.

A különféle típusú tanácsadói feladatokhoz más és más típusú monitoring alkalmazására lehet szükség. A monitoring munka olyan tényezőktől függhet, mint pl. a menedzsment kifejezett érdeklődése a tanácsadói feladat elvégzésének menete iránt, vagy függhet attól is, hogy a belső ellenőr hogyan ítéli meg a projekt kockázatát vagy annak értékét a szervezetre vonatkozóan.

A tanácsadói feladat ellátásának figyelemmel kísérésére alkalmas módszerek lehetnek pl. az alábbiak:

- írásbeli beszámoló/szóbeli tájékoztatás kérése a tanácsadással érintett szervezettől az elvégzett eredmények hasznosításáról;
- folyamatos monitoring a szervezet folyamatainak változásai vonatkozásában;
- amennyiben a belső ellenőrzés egy projekt jellegű feladat végrehajtásának folyamatában, vagy a projekt indítása előtt végzett tanácsadói tevékenységet, akkor az eredmények nyomon követésére alkalmas lehet, ha a belső ellenőrzés megfigyelőként részt vesz a projekttel kapcsolatos munkamegbeszéléseken, illetve nyomon követi a projekt végrehajtás egyes mérföldköveit (pl. emlékeztetők, jegyzőkönyvek, részanyagok, stb. tanulmányozásával).

Iratminták

Melléletek

Módszertani útmutatók

Rendszerellenőrzés

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 21. § (3) c) pontja alapján a rendszerellenőrzés keretében az egyes rendszerek kialakításának, illetve működésének átfogó vizsgálatát kell elvégezni.

A rendszerellenőrzés főbb lépéseit, szakaszait részletesen lásd a „Rendszerellenőrzési módszertan” című dokumentumban.

Teljesítmény-ellenőrzés

A 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet 21. § (3) d) pontja alapján a teljesítmény-ellenőrzés célja annak megállapítása, hogy az adott szervezet által végzett tevékenységek, programok egy jól körülhatárolható területén a működés, illetve a forrásfelhasználás gazdaságosan, hatékonyan és eredményesen valósul-e meg.

A teljesítmény-ellenőrzés főbb lépéseit, szakaszait részletesen lásd a „Teljesítmény-ellenőrzési módszertan” című dokumentumban.

Melléletek

- | | |
|----------------------|---|
| 1. számú melléklet: | Belső ellenőrzési alapszabály |
| 2. számú melléklet: | Belső ellenőrök szakmai etikai kódexe |
| 3. számú melléklet: | Belső ellenőrzés funkcionális függetlenségét bemutató szervezeti ábra |
| 4. számú melléklet: | SZMSZ belső ellenőrzési tevékenységre vonatkozó része |
| 5. számú melléklet: | Belső ellenőrzési tevékenység folyamatábrája |
| 6. számú melléklet: | Egyedi (szubsztantív) tesztelés, mint vizsgálati technika |
| 7. számú melléklet: | Mintavételezés |
| 8. számú melléklet: | Belső kontrollrendszer kulcsfontosságú elemeinek tesztelése |
| 9. számú melléklet: | Ellenőrzési bizonyítékok előállításának folyamata |
| 10. számú melléklet: | Összesített vélemény az ellenőrzött területről |
| 11. számú melléklet: | Ellenőrzési megállapítások rangsorolása |
| 12. számú melléklet: | Iratminták |