

Tiszagyulaháza Község Önkormányzata

Belső ellenőrzési kézikönyv

Készült: 2020. január 15.

Készítette: Val-Ethik Kft.

Jóváhagyta: Dr. Kiss Imre jegyző

2020.

Tartalomjegyzék

I.	Bevezetés	4
II.	A belső kontrollrendszer fogalma és elemei	5
III.	A belső ellenőrzés hatáskörét, feladatait és céljait meghatározó belső ellenőrzési alapszabály	9
IV.	A belső ellenőrökre vonatkozó szakmai etikai kódex	14
V.	A belső ellenőrzés funkcionális függetlensége	16
VI.	A belső ellenőrzési tevékenység irányítása	17
1.	Belső ellenőri humánerőforrás-gazdálkodás	17
1.1.	A feladatmegosztás kialakítása	17
1.2.	Munkaköri leírás	18
1.3.	Kapacitás-felmérés	18
1.4.	Kiválasztási folyamat	18
1.5.	A belső ellenőrök folyamatos továbbképzésére vonatkozó alapelvek	19
2.	A belső ellenőrzési tevékenység minőségét biztosító szabályok	20
2.1.	Folyamatos minőségbiztosítás	20
3.	A belső ellenőrzési tevékenység értékelése	21
3.1.	A belső ellenőrök teljesítményének értékelése	21
3.2.	A belső ellenőr (egyéni) teljesítményének értékelése	21
3.3.	A teljesítményértékelés elsődleges eszközei/módszerei	22
3.4.	Rendszeres időközönként végzett önértékelés	22
4.	Külső szakértők bevonására vonatkozó előírások	23
VII.	A belső ellenőrzés tervezése	25
1.	A tervezés előkészítésének lépései	25
2.	Kockázatelemzés	26
2.1.	A szervezet folyamatainak azonosítása és megértése	26
2.2.	Kockázati tényezők és a főbb kontroll pontok azonosítása, elemzése	27
2.3.	A kockázatelemzés végeredményének kialakítása	28
3.	A belső ellenőrzés tervezésének alapelvei	29
4.	Stratégiai tervezés	29
5.	Éves ellenőrzési terv	30
VIII.	Az ellenőrzés végrehajtása	31
1.	Az ellenőrzésre való felkészülés	31
2.	A végrehajtás tervezése	31
2.1.	A rendelkezésre álló háttér információk összegyűjtése	31
2.2.	Az ellenőrzés célkitűzéseinek meghatározása	32
2.3.	Az ellenőrzés tárgyának rögzítése	32
2.4.	Az ellenőrizendő időszak meghatározása	32
2.5.	Az erőforrások helyes meghatározása	32
2.6.	Az ellenőrzés módszereinek meghatározása	33
2.7.	Az ellenőrzési program elkészítése	33
3.	Adminisztratív felkészülés	34
3.1.	A megbízólevél elkészítése	34
3.2.	Az ellenőrzött szervezet vezetőjének értesítése	34
3.3.	Az ellenőrzés időszükségletének nyilvántartása	35
4.	Az ellenőrzés lefolytatása	35
4.1.	Nyitó megbeszélés	36
4.2.	Az ellenőrzés megszakítása, felfüggesztése	36
4.3.	Ellenőrzési munkalapok használata	37
5.	Alapvető vizsgálati eljárások technikák	39
5.1.	Az ellenőrzési megközelítési mód	39
5.2.	Elemző eljárások	41
5.3.	Tételes tesztelés (vagy közvetlen, részletes vizsgálatok)	43

5.4.	Statisztikai elemzés	44
5.5.	Kérdésfeltevés (interjú, tájékoztatás, kérdőívek, felmérések, fókuszcsoport-interjú	45
5.6.	Folyamatábrák	47
5.7.	A belső kontroll tesztelése	47
5.8.	Számítógéppel támogatott ellenőrzési technikák	50
6.	A bizonyítékok beszerzése, nyilvántartása és teljességi nyilatkozat	51
7.	Ellenőrzési jegyzőkönyv, súlyos hiányosság	52
IX.	Jelentések	53
1.	A belső ellenőrzési jelentés elkészítése	53
1.1.	A belső ellenőrzési jelentés elkészítéséért felelős személy	54
1.2.	A belső ellenőrzési jelentés tartami követelményei	54
1.3.	A jelentés-tervezet megküldése egyeztetésre	56
1.4.	A jelentés lezárása	56
2.	A belső ellenőrzést értékelő éves jelentések	57
X.	Az ellenőrzések nyomon követése	58
1.	Az intézkedési terv	58
2.	Az ellenőrzések nyomon követése	59
XI.	Az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság feltárása esetén alkalmazandó eljárás	60
XII.	Az ellenőrzési dokumentumok	62
1.	Az ellenőrzési dokumentumok formai követelményei, a dokumentumok megőrzési rendje	62
2.	Az ellenőrzési iratokhoz való hozzáférés, adat és titokvédelem	64

I. Bevezetés

Az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény (a továbbiakban: Áht.) határozza meg a belső ellenőrzés jogszabályi alapjait. A költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011 (XII. 31.) Korm. rendelet (a továbbiakban Bkr.) határozza meg a költségvetési szervek vezetői számára a belső kontrollrendszer kialakítására és működtetésére vonatkozó további részletszabályokat, valamint a bizonyosságot adó és tanácsadó tevékenység eljárásrendjét.

A Bkr. értelmében a belső ellenőrzés: független, tárgyilagos bizonyosságot adó és tanácsadó tevékenység, amelynek célja, hogy az ellenőrzött szervezet működését fejlessze és eredményességét növelje, az ellenőrzött szervezet céljai elérése érdekében rendszerszemléletű megközelítéssel és módszeresen értékeli, illetve fejleszti az ellenőrzött szervezet irányítási és belső kontrollrendszerének hatékonyságát.

A belső ellenőrzést végző személy munkáját a nemzetközi, valamint az államháztartásért felelős miniszter által közzétett belső ellenőrzési standardok, útmutatók figyelembevételével, valamint a - az államháztartásért felelős miniszter által közzétett belső ellenőrzési kézikönyv minta megfelelő alkalmazásával - kidolgozott belső ellenőrzési kézikönyv szerint végzi.

A belső ellenőrzési kézikönyv tartalmazza:

- a) a bizonyosságot adó és a tanácsadó tevékenységre vonatkozó eljárási szabályokat;
- b) a belső ellenőrzés hatáskörét, feladatait és céljait meghatározó belső ellenőrzési alapszabályt;
- c) a tervezés megalapozásához alkalmazott kockázatelemzési módszertan leírását;
- d) az ellenőrzési dokumentumok formai követelményeit, az alkalmazott iratmintákat;
- e) az ellenőrzési megállapítások hasznosításának nyomon követését;
- f) az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság feltárása esetén alkalmazandó eljárást.

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

- A belső ellenőrzés az eredményesség növelésével segíti a költségvetési szerv belső kontrollrendszerének folyamatait.
- 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 irányítás egyik legfontosabb elemeként működik.

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

A Tiszagyulaháza Község Önkormányzatánál a Val-Ethik Kft. (1025 Budapest, Pitypang u. 1/a.) megbízásos jogviszonyban látja el a belső ellenőrzési tevékenységet, bele értve a belső ellenőrzési vezető jogszabályban meghatározott feladatait is.

A belső ellenőrzési kézikönyv (továbbiakban BEK) jóváhagyására a Tiszagyulaháza Község Önkormányzata jegyzője jogosult.

A BEK felülvizsgálatát, az alapját képező jogszabályi környezetváltozások függvényében legalább kétévente el kell végezni.

A Tiszagyulaháza Község Önkormányzata Belső Ellenőrzési Kézikönyve az önkormányzat honlapján elérhető.

A Belső Ellenőrzési Kézikönyv Hatályos: 2020.02.01-től

II. A belső kontrollrendszer fogalma és elemei

1. A belső kontrollrendszer a költségvetési szerv által a kockázatok kezelésére és tárgyilagos bizonyosság megszerzése érdekében kialakított folyamatrendszer, amely azt a célt szolgálja, hogy a költségvetési szerv megvalósítsa a következő fő célokat:
 - a) a költségvetési szerv valamennyi tevékenysége és célja összhangban legyen a szabályszerűséggel, szabályozottsággal, valamint a gazdaságosság, hatékonyság és eredményesség követelményeivel,
 - b) az eszközökkel és forrásokkal való gazdálkodásban ne kerüljön sor pazarlásra, visszaélésre, rendeltetésellenes felhasználásra,
 - c) megfelelő, pontos és naprakész információk álljanak rendelkezésre a költségvetési szerv működésével kapcsolatosan, és
 - d) a belső kontrollrendszer harmonizációjára és összehangolására vonatkozó jogszabályok végrehajtásra kerüljenek a módszertani útmutatók figyelembevételével.
2. A költségvetési szerv belső kontrollrendszeréért a költségvetési szerv vezetője felelős, aki köteles kialakítani és működtetni - a szervezet minden szintjén érvényesülő - megfelelő:

a) *Kontrollkörnyezet*

A kontrollkörnyezet adja meg egy szervezet felső szintű, az egész szervezetre kiható „hozzaállását”, a vezetők és alkalmazottak belső kontrollokhoz való viszonyát. A kontroll környezet 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 a vezetőség irányítási tevékenységének minőségét. A kontroll környezet az alapja a belső kontrollok összes többi elemének, amely biztosítja a fegyelmet és a rendet a szervezetben.

A költségvetési szerv vezetője köteles olyan szabályzatokat kiadni, folyamatokat kialakítani és működtetni a szervezeten belül, amelyek biztosítják a rendelkezésre álló források átlátható, szabályszerű, szabályozott, gazdaságos, hatékony és eredményes felhasználását. A költségvetési szerv vezetője rendszerezi a költségvetési szerv folyamatait, kijelöli a folyamatok működésében részt vevő szervezeti egységeket, valamint a folyamatért általános felelősséget viselő vezető beosztású személyt (a továbbiakban: folyamatgazda). A költségvetési szerv vezetője köteles elkészíteni és rendszeresen aktualizálni a költségvetési szerv ellenőrzési nyomvonalát, amely a költségvetési szerv működési folyamatainak szöveges, táblázatokkal vagy folyamatábrákkal szemléltetett leírása, amely tartalmazza különösen a felelősségi és információs szinteket és kapcsolatokat, irányítási és ellenőrzési folyamatokat, lehetővé téve azok nyomon követését és utólagos ellenőrzését.

b) *Integrált kockázatkezelési rendszert*

Az integrált kockázatkezelési rendszer olyan mechanizmusokra épül, amely lehetővé teszi az önkormányzat, mint 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.

A költségvetési szerv vezetője köteles szabályozni a szervezeti integritást sértő események kezelésének eljárásrendjét, valamint az integrált kockázatkezelés eljárásrendjét.

A szervezeti integritást sértő események kezelésének eljárásrendje tartalmazza:

- a) a bejelentett kockázatok és események előzetes értékelésének módszertanát,
- b) a bejelentés kivizsgálásához szükséges információk összegyűjtésének módját,
- c) az érintettek meghallgatásának eljárási szabályait,
- d) a vonatkozó dokumentumok átvizsgálásának szabályait,

- e) a szervezeti integritást sértő események elhárításához szükséges intézkedéseket,
- f) az alkalmazható jogkövetkezményeket,
- g) a bejelentő szervezeten belüli védelmére, illetve elismerésére, valamint a vizsgálat eredményéről való tájékoztatására vonatkozó szabályokat és
- h) a szervezeti integritást sértő események bekövetkezésének megelőzésére kialakított eljárási szabályokat.

A költségvetési szerv vezetőjének felelőssége olyan belső kontrollrendszer kialakítása, amely minden tevékenységi kör esetében alkalmas az etikai értékek és az integritás érvényesítésének biztosítására.

A költségvetési szerv vezetője köteles integrált kockázatkezelési rendszert működtetni. Az előírt tevékenység során fel kell mérni és meg kell állapítani a költségvetési szerv tevékenységében rejlő és szervezeti célokkal összefüggő kockázatokat, valamint meg kell határozni az egyes kockázatokkal kapcsolatban szükséges intézkedéseket, valamint azok teljesítésének folyamatos nyomon követésének módját.

Az integrált kockázatkezelési rendszer magában foglalja a jogszabályban előírt kockázatkezelési kötelezettségeket, amelynek működtetése során figyelembe kell venni az ágazati útmutatókat is.

A költségvetési szerv vezetője az integrált kockázatkezelési rendszer koordinálására szervezeti felelőst jelöl ki. Belső ellenőr szervezeti felelősnek nem jelölhető ki. Ha a költségvetési szerv integritás tanácsadót foglalkoztat, akkor az integrált kockázatkezelési rendszer koordinálásával kapcsolatos feladatokat az integritás tanácsadó látja el.

A folyamatgazdáknak együtt kell működniük az integrált kockázatkezelési rendszer koordinálására kijelölt szervezeti felelőssel.

c) **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 kontroll tevékenységek a szervezeti hierarchia minden szintjén és minden működési területén megjelennek.

A kontrolltevékenységek elemei lehetnek egyebek között:

- Előzetes, utólagos és vezetői kontrollok (pl. elszámolások, utalások ellenőrzése)
- Kijelölések (pl. vezetői, felülvizsgálati feladatokra)
- Jóváhagyások (pl. szerződések, utalások, tranzakciók, stb.)
- Jogosultságok (pl. hozzáférési és döntési jogosultságok)
- Igazolások
- Egyeztetések (pl. terv és tényadatok egyeztetése)
- Működési tevékenység áttekintése (pl. folyamatelemzés)
- Eszközök védelme (pl. fizikai védelem)
- Hozzáférési jogosultságok (pl. informatikai rendszerekhez)
- Feladatkörök szétválasztása (pl. utalványozó, ellenjegyző, jóváhagyó)
- Rendszerek biztonsága és integritása

A kontroll tevékenységek felölelik mindazokat az előírásokat és eljárásokat, amelyek biztosítják, hogy a vezetés által megfogalmazott célok és elvárások végrehajtásra kerüljenek, az azokat veszélyeztető kockázatok a tevékenység során a szervezet kezelje. A kontroll tevékenységek tehát a kockázatok kezelésének eszközei. Az egyes kontroll tevékenységek nem foglalhatók bele egy generikus rendszerbe, azok elemzésére és értékelésére külön eljárások szükségesek szervezetenként és folyamatonként is, ugyanakkor általában négy különböző típusú kontroll tevékenységet különböztetünk meg:

- *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.
- *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 (például az a személy, aki a számlák kifizetését hagyja jóvá különbözik attól, aki az árut vagy szolgáltatást megrendeli - ilyen módon megakadályozható, hogy valaki közpénzen saját hasznára tevékenykedjen).
 - Hozzáférisi 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.
- *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).
- *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.

d) Információs és kommunikációs rendszert

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

- a) mind a fentről lefelé történő kommunikációt (célok és elvárások, értékelés, feladatok kijelölése, kontroll felelősök megnevezése stb.),

- b) mind az alulról felfelé történő információáramlást (kockázatok beazonosítása, hiányosságok és csalások bemutatása, beszámolás a működésről és a pénzügyekről stb.)

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.

e) *Monitoring rendszer*

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.

3. Vezetői nyilatkozat a belső kontrollrendszer működéséről

A költségvetési szerv vezetője köteles a Bkr. 1. melléklete szerinti nyilatkozatban értékelni a költségvetési szerv belső kontrollrendszerének minőségét.

A költségvetési szerv vezetője a nyilatkozatot az éves költségvetési beszámolóval együtt küldi meg az irányító szervnek. A helyi önkormányzati költségvetési szerv vezetője a nyilatkozatot az éves költségvetési beszámolóval együtt küldi meg az irányító szerv vezetőjének. A vezetői nyilatkozatot a polgármester a zárszámadási rendelet tervezetével együtt terjeszti a képviselő-testület elé.

Ha a megtett nyilatkozat és a zárszámadással kapcsolatosan elvégzett ellenőrzések eredménye között ellentmondás áll fenn, a költségvetési szerv vezetője az ellentmondás okairól - az ellenőrzési jelentés kézhezvételétől számított harminc napon belül - írásban beszámol az irányító szerv vezetőjének. Az irányító szerv vezetője - ha a beszámolást nem tartja elfogadhatónak - a költségvetési szerv vezetőjét intézkedési terv készítésére kötelezi.

Ha a költségvetési szervnél év közben változás történik a szerv vezetője személyében, vagy a költségvetési szerv átalakul, megszűnik, a távozó vezető, illetve az átalakuló, megszűnő költségvetési szerv vezetője köteles az 1. mellékletet az addig eltelt időszak vonatkozásában kitölteni, és az új vezetőnek, illetve a jogutód költségvetési szerv vezetőjének átadni, aki azt saját nyilatkozatához mellékel.

4. A költségvetési szervek vezetői és gazdasági vezetőinek belső kontrollrendszer témakörében előírt továbbképzési kötelezettsége:

A költségvetési szerv vezetője vagy az általa írásban kijelölt vezető állású személy - aki nem lehet a költségvetési szerv gazdasági vezetője vagy belső ellenőrzési vezetője - két évente köteles a belső kontrollrendszer témakörében az államháztartásért felelős miniszter által meghatározott továbbképzésen részt venni. A költségvetési szerv vezetője köteles a részvételt az irányító szerv vezetője felé az adott év december 31-ig igazolni.

A költségvetési szerv gazdasági vezetője két évente köteles a belső kontrollrendszerek témakörben az államháztartásért felelős miniszter által meghatározott továbbképzésen részt venni. A részvételt a költségvetési szerv vezetője december 31-éig igazolja.

A gazdasági vezető átmeneti vagy tartós akadályoztatása és a gazdasági vezetői álláshely megüresedése esetén a gazdasági vezetőt helyettesítő, továbbá a gazdasági vezető feladatainak ellátására kijelölt személy akkor köteles a továbbképzésen részt venni, ha a gazdasági vezető feladatait legalább egy évig folyamatosan ellátja.

Az előbbiek nem vonatkoznak az adott évben azon személyekre, akiket július 1-je után bíznak meg vezetői feladattal. A tárgyév június 30-a után megbízott, képzésre kötelezett

személyek a kinevezésüket követő évben kötelesek első alkalommal a képzési kötelezettségüket teljesíteni.

III. A belső ellenőrzés hatáskörét, feladatait és céljait meghatározó BELSŐ ELLENŐRZÉSI ALAPSZABÁLY (CHARTA)

A belső ellenőrzési alapszabály (charta) egy megállapodás a költségvetési szerv vezetője és a belső ellenőrzési vezető között a belső ellenőrzés főbb feladatairól, hatásköreiről, jogairól és kötelezettségeiről.

1. A belső ellenőrzés fogalma, célja és feladata

A Bkr. 2. § b) pontja alapján a belső ellenőrzés független, tárgyilagos bizonyosságot adó és tanácsadó tevékenység, melynek célja, hogy az ellenőrzött szervezet működését fejlessze, és eredményességét növelje. A belső ellenőrzés az ellenőrzött szerv céljai elérése érdekében rendszerszemléletű megközelítéssel és módszeresen értékeli, illetve fejleszti az ellenőrzött szerv belső kontrollrendszerének, -eljárásainak hatékonyságát.

1.1. A belső ellenőrzés feladatainak ellátása érdekében elemzéseket készít, információkat gyűjt és értékeli, ajánlásokat tesz és tanácsokat ad a költségvetési szerv vezetője számára a vizsgált folyamatokra vonatkozóan.

1.2. A belső ellenőrzés feladata annak vizsgálata - és ennek során elegendő bizonyítékkal alátámasztva, megfelelő bizonyosságot adni arra vonatkozóan -, hogy a vezetés által kialakított és működtetett belső kontrollrendszerek és eljárások megfelelnek-e az alábbi követelményeknek:

- a) A szervezeti célkitűzések elérését veszélyeztető kockázatokat a szervezet kockázatkezelési rendszere képes felismerni, és azokat megfelelően kezelni;
- b) Az egyes vezetők és vezetői csoportok közötti együttműködés megfelelő;
- c) A pénzügyi-, irányítási- és operatív működésre vonatkozó adatok, információk és beszámolók pontosak, megbízhatóak és a megfelelő időben rendelkezésre állnak;
- d) Az alkalmazottak tevékenysége megfelel a jogszabályokban és szabályzatokban foglalt rendelkezéseknek (beleértve mind a hazai, mind az EU jogszabályok által előírt beszámolási kötelezettséget is), valamint összhangban van a nemzetközileg elfogadott standardokkal, és az államháztartásért felelős miniszter által közzétett iránymutatásokkal és módszertani útmutatókkal;
- e) Az eszközökkel és forrásokkal takarékosan és hatékonyan gazdálkodnak, valamint a vagyon megővéséről megfelelően gondoskodnak;
- f) A kidolgozott programok, tervek és célkitűzések megvalósulnak;
- g) A költségvetési szerv munkafolyamataiban a belső kontroll rendszer minősége megfelelő és folyamatos korszerűsítése biztosított;
- h) A rendszerek és eljárások - beleértve a fejlesztés alatt állókat is - teljesek és biztosítják, hogy az ellenőrzések megfelelő védelmet nyújtanak a hibák, szabálytalanságok és egyéb veszteségek elkerülésére, valamint, hogy az eljárások összhangban vannak a szervezet átfogó céljaival és célkitűzéseivel;
- i) Az adott költségvetési szervet érintő jogszabályok, illetve egyéb kötelező érvényű szabályok változásaira a költségvetési szerv időben és megfelelően reagál.

1.3. A belső ellenőrzés végrehajtása során feltárt, a belső kontrollrendszer hatékonyságának, minőségének javítására vonatkozó lehetőségekről a vezetést tájékoztatni kell. A belső ellenőrzés - mint vezetőt támogató tevékenység - nem mentesíti ugyanakkor a vezetőket azon felelősségük alól, hogy a kockázatokat kezeljék, illetve a belső kontrollrendszert működtessék. A belső ellenőrzés a szervezet belső kontrollrendszerének javítása érdekében javaslatokat tesz, de e javaslatok végrehajtása, vagy más intézkedések kezdeményezése kizárólag a vezetők felelősségi körébe tartozik.

1.4.A belső ellenőrzés ellenőrzési hatóköre kiterjed mind a központilag kiadott jogszabályok, irányelvek, és eljárások pontos betartásának ellenőrzésére (beleértve azokat is, amelyek Magyarország által vállalt nemzetközi kötelezettségből és/vagy valamilyen nemzetközi szervezeti tagságból erednek), mind a költségvetési bevételek és kiadások, valamint a költségvetési szervek tevékenysége gazdaságosságának, hatékonyságának és eredményességének vizsgálatára az államháztartási gazdálkodás megbízhatósága és átláthatósága érdekében.

1.5. A belső ellenőrzés tanácsadói tevékenysége elsősorban az alábbiakra terjed ki:

- a) Vezetők támogatása a döntéshozatalban, javaslatok (alternatívák kidolgozása és az egyes megoldási lehetőségek kockázatának becslése, amire fel kell hívni a vezetőség figyelmét) megfogalmazásával, azonban a döntést a vezetőségnek kell meghoznia.
- b) Humánerőforrás-kapacitásokkal való racionálisabb gazdálkodásra irányuló tanácsadás.
- c) Pénzügyi, tárgyi és informatikai erőforrásokkal való racionálisabb gazdálkodásra irányuló tanácsadás.
- d) A vezetőség szakértői, tanácsadói támogatása a kockázat- és szabálytalanságkezelési rendszerek és a teljesítménymenedzsment rendszer kialakításában, folyamatos továbbfejlesztésében.
- e) Tanácsadás a szervezeti struktúrák racionalizálása, a változásmenedzsment területén.

2. Beszámolás

A belső ellenőrzési vezető köteles a költségvetési szerv vezetője számára:

- a) Évente átfogó értékelést adni a költségvetési szerv belső kontrollrendszeréről, és nyilatkozni ezen rendszer egyes elemeinek megfelelőségéről és hatékonyságáról;
- b) A költségvetési szerv belső kontrollrendszeréhez kapcsolódó minden lényeges megállapításról beszámolni, és tájékoztatást adni az esetleges fejlesztési javaslatairól;
- c) Rendszeres időközönként tájékoztatást adni az éves ellenőrzési terv végrehajtásának helyzetéről, az elvégzett ellenőrzések eredményeiről, a tervtől való eltérés okairól, valamint a belső ellenőrzési egység feladatainak ellátásához szükséges személyi és tárgyi feltételek meglétéről;
- d) A költségvetési szerv vezetőjének kérése esetén a más ellenőrzési tevékenységek, illetve a nyomon követés (kockázatkezelés, szabályszerűségi-, biztonsági-, jogi-, etikai-, külső ellenőrzések) vonatkozásában az egységes szakmai értelmezést, és az e feladatokat ellátó szervezetekkel, személyekkel a megfelelő koordinációt biztosítani, valamint erről a vezetést rendszeresen tájékoztatni.

3. Függetlenség

A belső ellenőrzés függetlenségének biztosítása érdekében a belső ellenőrök a belső ellenőrzési vezető alárendeltségébe tartoznak. A belső ellenőrzési vezető közvetlenül a költségvetési szerv vezetőjének alárendelten végzi feladatait, kijelöléséről a költségvetési szerv vezetője gondoskodik. A belső ellenőr nem rendelkezhet semmilyen, az ellenőrzött tevékenység feletti hatáskörrel és nem lehet az ellenőrzött tevékenységért felelős. A belső ellenőr bevonása a szervezet szabályzatainak, rendszereinek, eljárásainak kidolgozásába és végrehajtásába csak tanácsadás, véleményezés jelleggel történhet.

4. Felelősség

A belső ellenőrök felelősségi körébe tartozik:

- a) Annak biztosítása, hogy minden, a belső ellenőrzés hatókörébe tartozó ellenőrzés, a jelen Alapszabályban felsoroltaknak megfelelően ténylegesen végrehajtásra kerüljön;
- b) A költségvetési szerv belső ellenőrzési egységének eredményes vezetése és fejlesztése a szükséges szakmai, technikai és operatív iránymutatás megadásával, a nemzetközi belső ellenőrzési standardoknak, útmutatóknak és gyakorlatnak megfelelően;
- c) A kockázatelemzésen alapuló stratégiai és éves ellenőrzési tervet kidolgozni,

melynek elkészítésekor a vezetés által feltárt kockázati tényezőket is figyelembe kell venni. Az ellenőrzési terveket és az azok módosítására irányuló javaslatokat az ellenőrzési vezető köteles a költségvetési szerv vezetőjének jóváhagyásra benyújtani;

- d) A jóváhagyott éves ellenőrzési tervet végrehajtani, ideértve a vezetés felkérésére végzett soron kívüli feladatokat is;
- e) Szakmailag képzett ellenőröket alkalmazni, akik megfelelő szakértelemmel és tapasztalattal rendelkeznek a jelen Alapszabályban foglalt követelmények teljesítéséhez;
- f) A szervezetnél működő főbb funkciók, valamint az új vagy átalakuló szervezeti egységek, feladatok és folyamatok, valamint az ezek kialakításával, működtetésével, illetve kiterjesztésével kapcsolatos problémákat értékelni;
- g) Rendszeres időközönként beszámolót készíteni a költségvetési szerv vezetője számára, amelyben összegzik az ellenőrzések megállapításait;
- h) A költségvetési szerv vezetőjét tájékoztatni a belső ellenőrzési tevékenység mérhető célkitűzéseiről és az azokhoz mérten elért eredményekről;
- i) A más szervezetek által végzett ellenőrzések és a jogalkotók munkáját figyelemmel kísérni annak érdekében, hogy a belső ellenőrzés a szervezet működését - ésszerű költségkihatás mellett - optimálisan lefedje.

5. Jogok és kötelezettségek

5.1. A belső ellenőr jogai és kötelezettségei

A belső ellenőr jogairól és kötelezettségeiről a Bkr. 25-26. §-a rendelkezik.

A Bkr. 25. §-a alapján *a belső ellenőr az alábbiakra jogosult:*

- a) az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység helyiségeibe belépni, figyelemmel az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység biztonsági előírásaira, munkarendjére;
- b) az ellenőrzött szervnél, illetve szervezeti egységnél az ellenőrzés tárgyához kapcsolódó, államtitkot, szolgálati titkot, üzleti titkot tartalmazó iratokba és más dokumentumokba, az elektronikus adathordozón tárolt adatokba betekinteni a külön jogszabályokban meghatározott adat- és titokvédelmi előírások betartásával, azokról másolatot, kivonatot, illetve tanúsítványt készíttetni, indokolt esetben az eredeti dokumentumokat másolat hátrahagyása mellett - átvételi elismervény ellenében - átvenni;
- c) az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjétől és bármely alkalmazottjától írásban vagy szóban információt kérni;
- d) az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység működésével és gazdálkodásával összefüggő kérdésekben információt kérni más szervektől;
- e) a vizsgálatba szakértő bevonását kezdeményezni.

A Bkr. 26. § alapján *a belső ellenőr köteles:*

- a) ellenőrzési tevékenysége során az ellenőrzési programban foglaltakat végrehajtani;
- b) tevékenységének megkezdéséről az ellenőrzött szerv vezetőjét tájékoztatni, és megbízólevelét bemutatni;
- c) objektív véleménye kialakításához elengedhetetlen dokumentumokat és körülményeket megvizsgálni;
- d) megállapításait tárgyszerűen, a valóságnak megfelelően írásba foglalni, és azokat elegendő és megfelelő bizonyítékkal alátámasztani;
- e) amennyiben 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;
- f) ellenőrzési jelentést készíteni, az ellenőrzési jelentés tervezetét az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjével egyeztetni, az ellenőrzési jelentés aláírását követően az ellenőrzési jelentést a belső ellenőrzési vezetőnek átadni;
- g) ellenőrzési megbízatásával kapcsolatban vagy személyére nézve

összeférhetetlenségi ok tudomására jutásáról haladéktalanul jelentést tenni a belső ellenőrzési vezetőnek, amelynek elmulasztásáért vagy késedelmes teljesítéséért fegyelmi felelősséggel tartozik;

- h) az eredeti dokumentumokat az ellenőrzés lezárásakor hiánytalanul visszaszolgáltatni, illetve amennyiben 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 költségvetési szerv vezetőjének átvételi elismervény ellenében átadni;
- i) az ellenőrzött szervnél, illetve szervezeti egységnél, illetve annak részegységeiben a biztonsági szabályokat és a munkarendet figyelembe venni;
- j) a tudomására jutott állami, szolgálati és üzleti titkot megőrizni;
- k) az ellenőrzés során készített iratokat és iratmásolatokat az ellenőrzés dokumentációjában megőrizni.

5.2. Az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység jogai és kötelezettségei

Az ellenőrzött szerv jogairól és kötelezettségeiről a Bkr. 27-28. §-a rendelkezik.

A Bkr. 27. §-a alapján *az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység* vezetője és alkalmazottai *jogosultak*:

- a) az ellenőr személyazonosságának bizonyítására alkalmas okiratot, illetve megbízólevelének bemutatását kérni, ennek hiányában az együttműködést megtagadni;
- b) az ellenőrzés megállapításait megismerni, azokra észrevételeket tenni, és az észrevételekre választ kapni.

A Bkr. 28. § alapján *az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység* vezetője és alkalmazottai *kötelesek*:

- a) az ellenőrzés végrehajtását elősegíteni, együttműködni;
- b) az ellenőr részére szóban vagy írásban a kért tájékoztatást, felvilágosítást, nyilatkozatot megadni, a dokumentációkba a betekintést biztosítani, kérés esetén az eredeti dokumentumokat - másolat és átvételi elismervény ellenében – az ellenőrnek megadott határidőre átadni;
- c) a saját hatáskörébe tartozóan az ellenőrzés megállapításai, és javaslatai alapján a végrehajtásért felelősöket és a végrehajtás határidejét feltüntető intézkedési tervet készíteni, az intézkedéseket a megadott határidőig végrehajtani, továbbá arról az ellenőrzést végző szerv, illetve szervezeti egység belső ellenőrzési vezetőjét tájékoztatni;
- d) az ellenőrök számára megfelelő munkakörülményeket biztosítani.

6. Hatáskör

A belső ellenőrzés hatásköri felhatalmazását az Áht. és a Bkr. határozza meg.

6.1. A belső ellenőr hatásköre kiterjed az alábbiakra:

- a) Korlátlan hozzáféréssel rendelkezik a vizsgált szervezet valamennyi tevékenységéhez, nyilvántartásához, vagyontárgyához;
- b) A költségvetési szerv vezetőjéhez bármikor közvetlenül is fordulhat;
- c) Az ellenőrzési célok elérése érdekében gazdálkodik a rendelkezésére álló erőforrásokkal, meghatározza az ellenőrzések gyakoriságát, az ellenőrzések tárgyát és kiterjedését, valamint kiválasztja az alkalmazott ellenőrzési módszereket;
- d) Az ellenőrzések végrehajtásához jogosult az ellenőrzött szervezet bármely dolgozójától információt kérni, illetve speciális szakértelmet igénylő esetekben az ellenőrzési tevékenység lefolytatásához más szervezeti egységtől vagy szervezettől szakértő segítségét igénybe venni.

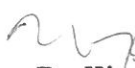
6.2. A belső ellenőr hatásköre az alábbiakra nem terjed ki:

- a) A költségvetési szerv bármely végrehajtási vagy irányítási tevékenységében való részvételre;
- b) Pénzügyi tranzakciók kezdeményezésére vagy jóváhagyására a belső ellenőrzési egységre vonatkozókon kívül;
- c) A szervezet bármely, nem a belső ellenőrzési egység által alkalmazott munkatársa tevékenységének irányítására, kivéve, ha ezek a munkatársak megbízást kaptak arra, hogy részt vegyenek az ellenőrzésben, vagy más egyéb módon segítsék a belső ellenőröket.

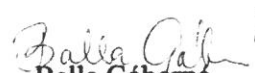
7. Belső ellenőrzési tevékenységre vonatkozó standardok, előírások

A belső ellenőr tevékenységét a vonatkozó jogszabályok, a nemzetközi belső ellenőrzési standardok, a pénzügyminiszter által közzétett módszertani útmutatók és kézikönyv minta alapján, a belső ellenőrzési vezető által kidolgozott és a költségvetési szerv vezetője által jóváhagyott belső ellenőrzési kézikönyv szerint végzi.

Hajdúnánás, 2020. január 15.


Dr. Kiss Imre
jegyző




Balla Gáborné
belső ellenőr

IV. A BELSŐ ELLENŐRÖK SZAKMAI ETIKAI KÓDEXE

Az etikai kódex megalkotásának célja a belső ellenőrzési szakmán belüli etikai kultúra erősítésének előmozdítása, a 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.

A) Feddhetetlenség

A belső ellenőr feddhetetlensége megalapozza az ellenőr szakvéleménye iránti bizalmat.

A belső ellenőr:

- munkáját becsülettel, a tőle elvárható tisztességgel, szakmai gondossággal, hozzáértéssel és felelősséggel végzi;
- a vonatkozó jogszabályoknak és szakmai követelményeknek megfelelően végzi munkáját, alakítja ki szakvéleményét;
- tartózkodik minden olyan tevékenységtől, amely jogszabályellenes vagy belső szabályzatot sért, illetve nem méltó a belső ellenőrzési szakmához;
- tiszteletben tartja a szervezet céljait, hozzájárul azok megvalósulásához, illetve munkáját a közérdek szem előtt tartásával végzi.

B) Függetlenség, tárgyilagosság és pártatlanság

A belső ellenőr minden esetben objektíven, részrehajlás nélkül jár el bármely tevékenység vagy folyamat vizsgálatánál az információ gyűjtése, elemzése, értékelése és közlése, valamint állásfoglalások kialakítása és közlése során. A belső ellenőr megőrzi függetlenségét a vizsgált szervezettől, illetve az egyéb külső érdekcsoportoktól. A belső ellenőr minden lényeges és jelentős körülményt mérlegelve értékeli, véleménye kialakításakor nem befolyásolja saját, vagy harmadik fél érdeke. A belső ellenőr:

- tartózkodik minden olyan tevékenységtől vagy kapcsolattól, amely csorbíthatja értékítéletének pártatlanságát, illetve amely az ellenőrzött szervezet érdekeit sértheti;
- politikai befolyástól mentesen végzi tevékenységét;
- olyan, megfelelően megalapozott és objektív jelentést készít, amelyben a következtetések kizárólag a pénzügyminiszter által közzétett belső ellenőrzési standardokban foglaltakkal összhangban lévő, megfelelő és elegendő ellenőrzési bizonyítékokon alapulnak;
- nem fogadhat el olyan ajándékot, juttatást vagy jogosulatlan előnyt, amely befolyásolhatja objektív szakmai véleményének kialakítását;
- jelentésében szerepeltet minden olyan lényeges és jelentős tényt, amely biztosítja a vizsgált tevékenységről szóló ellenőrzési jelentés teljességét;
- mérlegel minden, a vizsgált szervezet, illetve egyéb felek által rendelkezésére bocsátott információt és véleményt, azonban azok megalapozatlanul nem befolyásolhatják a belső ellenőr saját következtetéseit.

C) Titoktartás

A belső ellenőr bizalmasan kezel minden, az ellenőrzés során tudomására jutott adatot és információt. Megfelelő felhatalmazás nélkül ezeket az információkat nem hozhatja nyilvánosságra, illetéktelen személyek tudomására, kivéve amennyiben az információ közlése jogszabályi vagy szakmai kötelessége. A belső ellenőr:

- a tevékenysége során tudomására jutott információkat körültekintően kezeli, azok megfelelő védelméről gondoskodik;
- a tudomására jutott adatokat, információkat személyes célokra, haszonszerzésre, a jogszabályi előírásokkal ellentétes módon, más intézmények, illetve személyek javára vagy kárára, az ellenőrzött szervezet érdekeit vagy a közérdeket sértő módon nem használhatja fel.

D) Szakértelem

A belső ellenőrzési tevékenységet a belső ellenőr a feladat elvégzéséhez szükséges ismeretek, szakértelem és tapasztalatok birtokában látja el. A belső ellenőr:

- kizárólag olyan ellenőrzést vagy tanácsadást végez, amelyhez rendelkezik a szükséges

ismeretekkel, szakértelemmel és tapasztalattal, vagy gondoskodik megfelelő külső szakértő bevonásáról;

- a belső ellenőrzési tevékenységet a Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezetének standardjain alapuló iránymutatásokkal, ajánlásokkal és módszertani útmutatókkal összhangban végzi;
- törekszik szakmai ismereteit, tevékenysége hatékonyságát és minőségét folyamatosan fejleszteni.

E) Együttműködés

A belső ellenőr köteles olyan magatartást tanúsítani, amely elősegíti az ellenőrök közötti és a szakmán belüli együttműködést és jó kapcsolatok kialakítását. A belső ellenőr:

- együttműködés révén elősegíti a szakmai fejlődést;
- együttműködik kollégáival.

F) Összeférhetetlenség

Bkr. 20. § (1) A belső ellenőr, illetve a belső ellenőrzési vezető tekintetében összeférhetetlenség áll fenn és ezért nem vehet részt az ellenőrzésben, amennyiben

- a) az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjének vagy alkalmazottjának a Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény 8:1. § (1) bekezdés 1. pontja szerinti közeli hozzátartozója;
- b) korábban az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjének munkáltatói jogköre alá tartozott, a jogviszony megszűnésétől számított egy éven belül;
- c) az ellenőrizendő szakterülettel vagy intézménnyel közös, illetve kapcsolódó program vagy feladat végrehajtásában közreműködött, a program lezárását, illetve a feladat elvégzését követő egy éven belül;
- d) az ellenőrzés tárgyilagoss lefolytatása tőle egyéb okból nem várható el.

Bkr. 20.§ (3) Az összeférhetetlenségről a költségvetési szerv vezetője, az összeférhetetlenség okának tudomására jutásától számított 10 napon belül határoz. A döntés meghozataláig az ellenőrt összeférhetetlenséggel összefüggésben az ellenőrzési tevékenysége alól fel kell menteni.

Bkr. 20.§ (2) A belső ellenőrök olyan folyamatok tekintetében is végezhetnek tanácsadó tevékenységet, ahol korábban felelős szerepük volt. A tanácsadó tevékenység független egy esetleg később elrendelt ellenőrzéstől.

Amennyiben a belső ellenőr a vizsgált szervezet számára ellenőrzési vagy tanácsadási tevékenységet végez, biztosítani kell, hogy e tevékenységek ne vezessenek összeférhetetlenséghez. A belső ellenőr:

- ellenőrzési vagy tanácsadási tevékenység keretében nem vehet át a vizsgált szervezet vezetőjének hatáskörébe tartozó felelősséget;
- függetlenségét megőrzi és elkerüli az összeférhetetlenség minden lehetséges formáját azáltal is, hogy elutasít minden ajándékot vagy juttatást, amely befolyásolja vagy befolyásolhatja függetlenségét és feddhetetlenségét;
- elkerül minden olyan kapcsolatot a vizsgált szervezet vezetésével és alkalmazottaival, valamint harmadik féllel, amely befolyásolhatja vagy veszélyeztetheti függetlenségét;
- nem használhatja fel hivatalos pozícióját magáncélra, és elkerüli az olyan kapcsolatokat, amelyek a korrupció veszélyét hordozzák magukban, vagy amelyek kétséget ébreszthetnek objektivitásával és függetlenségével kapcsolatban.

Hajdúnánás, 2020.január 15.

Dr. Kiss Imre
jegyző



Balla Gáborné
belső ellenőr

Balla Gáborné

V. A belső ellenőrzés funkcionális függetlensége

Az Áht. 70. § (1) bekezdése alapján a belső ellenőrök funkcionális (feladatköri és szervezeti) függetlenségét a költségvetési szerv vezetője köteles biztosítani, különösen az alábbiakra való tekintettel:

- 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 ellenőrzési tevékenységen kívül más tevékenység végrehajtásába nem vonható be.

A szervezeti vagy funkcionális függetlenség fogalma szerint a belső ellenőrzési egység vezetője olyan vezetői szintnek tartozik beszámolási kötelezettséggel a szervezeten belül, amely lehetővé teszi a belső ellenőrzési tevékenységet végző számára feladatai teljesítését, továbbá a belső ellenőrzés hatókörének meghatározása, a vizsgálat lefolytatása és a jelentéstétel külső befolyástól mentesen kell, hogy történjen.

A belső ellenőrzés funkcionális függetlensége a szervezeten kívül tevékenykedő belső ellenőr megbízása révén biztosított. A belső ellenőr a jegyző közvetlen felügyelete és irányítása alatt áll.

VI. 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:

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

A belső ellenőrzési tevékenység folyamatábráját az *1. számú melléklet* tartalmazza.

1. Belső ellenőri humánerőforrás-gazdálkodás

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

A megfelelő képzettségű belső ellenőrök kiválasztását és megtartását szolgálják a belső ellenőrzés irányításának részeként kialakított és alkalmazott humán erőforrás folyamatok, melyek elsődleges elemei:

- munkaköri leírások, melyek az ellenőrzési munka elvárásait fogalmazzák meg az egyes ellenőrök számára;
- kapacitás-felmérés részben annak megállapítására, hogy a megfelelő szakértelem biztosított-e a feladatok elvégzéséhez;
- kiválasztási folyamat, melynek segítségével biztosítható a megfelelő képzettség és szakértelem;

- készségfejlesztés/tréningek, melyek lehetőség adnak az ellenőrök folyamatos fejlődésre;
- teljesítményértékelés, mely az ellenőrök és az ellenőrzési szervezet működéséről ad visszajelzést.

A belső ellenőrzés humánerőforrás-gazdálkodással kapcsolatos folyamatait célszerű összehangolni a szervezet humánerőforrás-gazdálkodásra vonatkozó szabályzataival és a szervezeti szintű képzési tervvel.

1.1. A feladatmegosztás kialakítása

Jelenleg a feladat ellátása külső szolgáltató bevonásával történik.

A külső szolgáltatónak munkája során be kell tartania a vonatkozó jogszabályi előírásokat, a kapcsolódó nemzetközi és hazai ellenőrzési standardokat, illetve „A belső ellenőrökre vonatkozó etikai kódex” előírásait és meg kell felelnie az adott szervezet belső ellenőrzési kézikönyvében foglalt elvárásoknak.

A munka elvárt eredményessége szempontjából nagyon fontos, hogy a költségvetési szerv kellő alaposággal járjon el a külső szolgáltató bevonásakor, a végrehajtandó feladatok szempontjából megfelelő gyakorlatot szerzett és tapasztalt szolgáltatóval szerződjön.

Ezen kívül szükséges, hogy a cég képviseletében belső ellenőrzési tevékenységet végezni kívánó személy regisztrált belső ellenőr legyen.

Külső szolgáltató igénybevétele esetén írásbeli 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 meggyőződnie.

1.2. A szerződésben rögzíteni kell, hogy:

- 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.

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, amelyek figyelembevételével kell a tevékenységet végezni.

1.3. Kapacitás-felmérés

A Bkr. 15. § (1) bekezdése alapján a költségvetési szerveknél foglalkoztatott belső ellenőrök számát kapacitás felmérés alapján úgy kell megállapítani, hogy az arányban álljon a szervezet által ellátott feladatokkal, a kezelt eszközök nagyságával és a jelen rendelet 30. §-ában meghatározott stratégiai ellenőrzési tervben foglaltakkal.

A kapacitás-felmérés célja annak meghatározása, hogy mekkora és milyen humán és tárgyi erőforrás szükséges ahhoz, hogy a belső ellenőrzés megfelelő bizonyosságot tudjon nyújtani a költségvetési szervek vezetői számára a belső kontrollrendszerek hatékony működéséről.

A kapacitás-felmérést a belső ellenőrzés éves és stratégiai tervének kialakítása után lehet elvégezni és végrehajtása során az elvégzendő munka mellett egyéb tényezőket is figyelembe kell venni.

A kapacitás-felmérést az éves ellenőrzési tervek előrehaladásával, illetve esetleges módosulásával összhangban rendszeres időközönként aktualizálni kell. A kapacitás-felmérés eredményeképpen a belső ellenőrzési vezető meg tudja határozni, hogy a rendelkezésére álló humán erőforrás elégséges-e a tervezett munka elvégzésére, vagy további erőforrásokat kell bevonnia. A fentiek szerint elkészített felmérést rendszeres időközönként aktualizálni kell.

1.4. Kiválasztási folyamat

A jegyző felelőssége megfelelő kiválasztási folyamat kialakítása és működtetése. A kiválasztási eljárás a humán erőforrás-politikának az operatív része, célja a megfelelő kompetenciákkal rendelkező munkaerő rendelkezésre állásának biztosítása.

Új belső ellenőrök kiválasztása történhet:

- belső toborzással (a költségvetési szervezet más osztályain dolgozó személy átvétele a belső ellenőrzéshez) vagy
- külső toborzással.

Belső toborzással kiválasztott belső ellenőrzési munkatársak esetében az egyes vizsgálatok ellenőri erőforrásának tervezésénél, valamint az ellenőrzések végrehajtása során kiemelt figyelmet kell fordítani az összeférhetetlenségi szabályok betartására.

1.5. A belső ellenőrök folyamatos továbbképzésére vonatkozó alapelvek

Az Áht. 70. § alapján a belső ellenőrök kötelesek a már megszerzett ismereteket naprakészen tartani, fejleszteni, a változásokból eredő követelményekkel összhangba hozni. Ennek érdekében kötelesek szakmai továbbképzésen részt venni.

A kompetenciafejlesztési folyamat célja mindazoknak az ismereteknek, tudásnak, készségeknek, személyiségjegyeknek és tehetségelemeknek a folyamatos fejlesztése, amelyek gyakorlati alkalmazása révén az alkalmazottak egyéni- és részrendszer, valamint a teljes rendszer hatékonysága és célorientáltsága, ezáltal a szervezet eredményessége nő. A humán erőforrás-kezelés rendszer- és folyamat szemléletű megközelítése mellett kiemelten fontos a személyekre, mint humán erőforrásra, valamint a belső ellenőrzés szervezeti egységére, mint szinergikus humán erőforrás rendszerre értelmezett kompetencia fogalma. A kompetencia fogalma felöleli:

- a belső ellenőr által birtokolt ismereteket, tudást, amely lefedi annak szakmai területeit, ugyanakkor kiemelt hangsúllyal tartalmazza a kommunikációs, csapat-együttműködési és rendszerelméleti területeket;
- a napi rutinná fejlesztett készségeket (szintén kommunikációs és csapatműködési elemekkel kiegészített szakmai készségeket);
- olyan szemléletmódbeli, beállítódási jellemzőket, melyek a korszerű belső ellenőrzési munka elvégzéséhez nyújtanak megfelelő alapot;
- az eddigi életút alapján kialakult személyiségjegyeket (melyek a biztosítják a kommunikációs és csapatműködési elemeket);
- valamint azokat a tehetségelemeket, melyek a korszerű belső ellenőrzési munkához, annak önfejlődési tartalékaihoz szükségesek.

A kompetenciafejlesztés része a rendszeres szakmai továbbképzés, mely lehetőséget biztosít az ellenőrök folyamatos fejlődésére. A belső ellenőröknek a szakmai fejlődés érdekében folyamatosan fejleszteniük kell szaktudásukat, gyakorlatukat és egyéb ismereteiket. A szakmai fejlődés minden belső ellenőr egyéni felelőssége, azonban a belső ellenőrzési vezető feladata az egyes belső ellenőrök számára személyre szabott éves képzési terv elkészítése és megvalósítása. A kialakított éves képzési tervek a költségvetési szerv vezetője által jóváhagyásra kerülnek. A képzési terveket az ellenőrök

teljesítményének értékelése és az elvárt szaktudás alapján lehet kialakítani.

A beazonosított fejlesztési szükségletek alapján lehet meghatározni a személyre szabott egyéni képzési terveket. Ezek formális, írásban jóváhagyott tervek, melyek megvalósulását az év során folyamatosan nyomon kell követni és az egyes ellenőrök éves teljesítményértékelésének részévé kell tenni.

Az egyéni képzési tervek kialakításakor meg kell határozni a képzési lehetőségek és szempontok alapján az ellenőrök fejlődését legjobban szolgáló képzési eszközöket. Választani kell a belső (szervezetben belüli) és külső (külsős szakértő cég által tartott) képzési formák közül, figyelembe véve a modern képzési technikák (pl. e-learning, távoktatás) által nyújtott lehetőségeket is, melyek az önálló egyéni tanulás lehetőségét nyújtják. A képzési tervek kialakításakor hangsúlyt kell fektetni releváns szakmai képesítések (pl. IIA okleveles belső ellenőr) megszerzésére is. Kiemelt képzési területnek kell tekinteni:

- a speciális szakmai ismeretek megszerzését (pl. jogszabályi környezet változásai, informatikailag támogatott ellenőrzési technikák, csalásra utaló jelek beazonosítása), a kommunikációs képességek javítását (pl. interjú jelentésírás),
- illetve a vezetői kompetenciák fejlesztését (pl. delegálási képességek, időmenedzsment).

A képzési tervek megvalósításához szükséges időszükségletet be kell tervezni az éves és stratégiai ellenőrzési tervekbe.

2. A belső ellenőrzési tevékenység minőségét biztosító szabályok

A Bkr. 22. § (1) bekezdése alapján a belső ellenőrzési vezető feladata gondoskodni arról, hogy a belső ellenőrzési kézikönyvben rögzítésre és a belső ellenőrzési tevékenység során alkalmazásra kerüljenek a belső ellenőrzési tevékenység minőségét biztosító eljárások, továbbá hogy érvényesüljenek az államháztartásért felelős miniszter által közzétett módszertani útmutatók.

A belső ellenőrzési vezető tartozik felelősséggel az olyan eljárások végrehajtásáért, amelyek elfogadható szintű bizonyosságot hivatottak a belső ellenőrzés tevékenység érdekeltjei számára nyújtani arra nézve, hogy:

- Az ellenőrzési tevékenységet a Belső Ellenőrzési Alapszabályban (Chartában) foglaltaknak megfelelően végzik, és összhangban van a Belső Ellenőrzési Szakma Gyakorlati Standardjaival és a Belső ellenőrökre vonatkozó szakmai Etikai Kódex-el.
- A belső ellenőrzési tevékenység gazdaságosan, hatékonyan és eredményesen működik.
- A belső ellenőrzési tevékenység érdekeltjei számára értéket ad és javítja a szervezet működését.

Ezen eljárásoknak megfelelő folyamatos minőségbiztosítást, rendszeres időközönként (általában évente egyszer) végzett önértékelést, ugyancsak rendszeres időközönként (legalább 5 évente) végzett külső minőségértékeléseket kell magukba foglalniuk.

A fenti eljárások mellett az államháztartásért felelős miniszter feladata, hogy figyelemmel kísérje és vizsgálja a jogszabályok, irányelvek, módszertani útmutatók, a belső ellenőrzésre vonatkozó nemzetközi standardok alkalmazását és végrehajtását.

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 megfeleltetése.
- 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 számon kérhetőség biztosítása érdekében, a belső ellenőrzési vezetőnek a minőséget biztosító eljárások eredményeit ismertetnie kell a belső ellenőrzés érintettjeivel.

2.1. 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 közlésére, 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, rutinjellegű tevékenységgé kell, hogy váljon. A folyamatos minőségbiztosítás nem azonos a bizonyos időközönként (pl. évente, illetve legalább 5 évente) végzett önértékelésekkel, illetve a külső minőségértékelésekkel.

3. A belső ellenőrzési tevékenység értékelése

A belső ellenőrzési tevékenységet értékelő eljárások módszerei/eszközei elsősorban a következők lehetnek:

- az (egyéni) teljesítmény értékelése (év végén);
- a rendszeres időközönként (általában évente egyszer, az éves ellenőrzési jelentés elkészítésével párhuzamosan) végzett önértékelés;
- a rendszeres időközönként (legalább 5 évente) végzett külső minőségértékelés;
- az államháztartásért felelős miniszter azon tevékenysége, eljárása, melynek keretében figyelemmel kíséri és vizsgálja a jogszabályok, irányelvek, módszertani útmutatók, valamint a belső ellenőrzésre vonatkozó nemzetközi standardok alkalmazását és végrehajtását (eseti jellegű értékelés).

3.1. A belső ellenőrök teljesítményének értékelése

A jegyző feladata megfelelő teljesítményértékelési folyamat kialakítása és működtetése. A megfelelően kialakított teljesítményértékelés visszajelzést ad a belső ellenőrzés és a belső ellenőrök hatékonyságáról és eredményességéről, alapja a személyes fejlesztési terveknek, illetve alapja lehet az előléptetésnek és a javadalmazás változtatásának.

3.2. A belső ellenőr (egyéni) teljesítményének értékelése

A belső ellenőrök teljesítményét évente átfogó értékelés keretében kell értékelni, az elvégzett ellenőrzések után tett értékelések és a folyamatos visszajelzések alapján. Az értékelés során a tényleges teljesítményt össze kell vetni a munkaköri leírásokban és éves tervekben megfogalmazott elvárásokkal.

Az előzetesen megfogalmazott és kommunikált értékelési kategóriák szerint, a teljesítmények objektív mérése alapján kell az értékelést elvégezni. A teljesítményértékelési folyamatot megfelelően dokumentálni kell. A teljesítményértékelési kategóriákat a belső ellenőrzési szervezet éves- és stratégiai tervével összhangban kell kialakítani, és azok az ellenőrzés megfelelő végrehajtása szempontjából kritikus területeket kell, hogy lefedjék, pl. ellenőrzések végrehajtása, kommunikáció, kapcsolattartás. Az értékelési kategóriákon belül a teljesítmény mérésére és összehasonlítására alkalmas, lehetőleg objektív célokat és mérőszámokat kell meghatározni, melyek:

- egyediek,
- mérhetőek,
- megvalósíthatók,
- reálisak,
- időtartamhoz kötöttek.

3.3. A teljesítményértékelés elsődleges eszközei/módszerei

A teljesítményértékelés elsődleges eszközei:

- az ellenőrzést követő felmérő lapok, illetve
- a kulcsfontosságú teljesítménymutatók alkalmazása

Az ellenőrzést követő felmérő lap

Az ellenőrzést követő felmérő lap az ellenőrzött szervezeti egységektől érkező minőségi visszacsatolás és a belső ellenőrzés teljesítményével kapcsolatos véleménye összegyűjtésének elsődleges eszköze.

Minden elvégzett ellenőrzés során használni kell az ellenőrzést követő felmérő lapot. Az ellenőrzést követő felmérő lapot az ellenőr küldi meg az ellenőrzött terület vezetőjének a lezárt ellenőrzési jelentés megküldésével egyidejűleg. Az ellenőrzés kezdetén, már az első kapcsolatfelvételnél meg lehet említeni, hogy a belső ellenőrzés kéri az ilyen formában történő visszajelzést. A kísérőlevélnek tartalmaznia kell a felmérés célját és a kitöltött nyomtatvány visszaérkezésének határidejét. A felmérő lapok beérkezését követően a belső ellenőr értékeli és összesíti a felmérés eredményeit. A felmérő lapok rávilágítanak a belső ellenőrzés és egy-egy belső ellenőrzés elfogadottságára, megítélésére, és hosszabb időtávon keresztül alkalmazva megfelelően objektív képpel szolgálhatnak.

Kulcsfontosságú teljesítménymutatók

A kulcsfontosságú teljesítménymutatók (KTM) olyan teljesítmény-mérőszám ok, amelyek lehetővé teszik a belső ellenőrzési vezető számára, hogy mennyiségi méréseket végezzen, és a belső ellenőrzés teljesítményét erre alapozva értékelje. A teljesítménymutatók elemzése, pl. felhasznált munkaóra szám, elfogadott javaslatok száma, az ellenőrzési terv végrehajtása, stb. segíti a belső ellenőrzési vezetőt abban, hogy összehasonlítást végezzen a belső ellenőrzés adott időszakra vonatkozó teljesítményével kapcsolatosan, és azonosítsa azon területeket, ahol fejlődésre van szükség.

A KTM-eket az éves ellenőrzési tervben meghatározott alapvető információk és az ellenőrzési nyilvántartásban szereplő ellenőrzési információk felhasználásával lehet kiszámolni. Az ellenőrnek meg kell győződnie arról, hogy a szükséges adatokat úgy tartják nyilván az egyes végrehajtott ellenőrzésekkel kapcsolatosan, hogy azokból a minden negyedévben ki lehessen számolni a KTM-eket.

3.4. Rendszeres időközönként végzett önértékelés

A Bkr. 48 §-a értelmében a belső ellenőr felelőssége, hogy évente egyszer az éves ellenőrzési jelentés keretében önértékelést végezzen az alábbiak alapján:

a) a belső ellenőrzés által végzett tevékenység bemutatása **önértékelés alapján** az alábbiak szerint:

- aa) az éves ellenőrzési tervben foglalt feladatok teljesítésének értékelése;
- ab) a bizonyosságot adó tevékenységet elősegítő és akadályozó tényezők bemutatása;
- ac) a tanácsadó tevékenység bemutatása;
- 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;
 - c) az intézkedési tervek megvalósítása.

Az IIA Normák szerint külső értékeléseket öt évente legalább egyszer ajánlott végeztetni egy szervezeten kívüli képesített, független értékelő személlyel vagy csoporttal.

Az intézmény vezetője dönthet úgy, hogy a külső minőségértékelést az ún. független külső jóváhagyással végzett önértékelés módszerével végeztesse el.

A belső ellenőrzési tevékenység külső minőségértékelését úgy kell elvégezni, hogy ennek alapján a belső ellenőrzési tevékenység és a Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezet Standardjainak és Gyakorlati Útmutatóinak összhangjáról véleményt lehessen alkotni.

A külső minőségértékelés eredményeiről tájékoztatni kell az intézmény vezetőjét.

4. Külső szakértők bevonására vonatkozó előírások

A Bkr. 2. § a) pontja szerint *belső ellenőr*: a költségvetési szervnél teljes vagy részmunkaidőben foglalkoztatott, vagy polgári jogi jogviszony keretében belső ellenőrzési tevékenységet ellátó személy;

Bkr. 16. § (1) 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.

(6) A belső ellenőrzési tevékenység (1) bekezdés szerinti megszervezésére vonatkozó megállapodásban rendelkezni kell a 22. §-ban foglalt tevékenységek ellátásának módjáról.

(4) A belső ellenőrzési vezető jogosult - ideiglenes kapacitás kiegészítés vagy speciális szakértelem szüksége esetén - külső szolgáltató bevonására javaslatot tenni a költségvetési szerv vezetőjének.

(7) Az (1)-(4) bekezdések szerinti megállapodás alapján belső ellenőrzést végző személynek - azon, a szolgáltatási tevékenység megkezdésének és folytatásának általános szabályairól szóló törvény szerint a szabad szolgáltatásnyújtás jogával rendelkező személyek kivételével, akik szakmájukat a külföldi bizonyítványok és oklevelek elismeréséről szóló törvény rendelkezéseire figyelemmel határon átnyúló szolgáltatás keretében kívánják gyakorolni - meg kell felelnie a Bkr.-ben, miniszteri rendeletekben meghatározott feltételeknek, belső ellenőrzési vezetőnek legalább ötéves, jogszabályban előírt szakmai gyakorlattal kell rendelkeznie..

(8) A (7) bekezdésben foglaltakat nem kell alkalmazni akkor, ha a külső szolgáltató (1) bekezdés szerinti bevonásának indoka a speciális szakértelem szüksége.

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

- A belső ellenőrzési tevékenység ellátásába külső szolgáltató bevonása ideiglenesen kiegészítő jelleggel (pl. hosszabb táppénz esetén) történik.
- A belső ellenőrzési vezető jogosult külső erőforrás 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.).

Külső szakértő bevonásakor alapvető elvárás, hogy a külső szakértő munkája során tartsa be a

vonatkozó jogszabályi előírásokat, a kapcsolódó ellenőrzési standardokat (HA), illetve a Szakmai Etikai Kódex és az adott szervezet belső ellenőrzési kézikönyvében foglalt elvárásokat.

A fentiek felül a külső szakértők igénybevétele esetén írott formájú szolgáltatói megállapodást kell kötni a külső szakértővel. Az ilyen megállapodások formája megbízási vagy vállalkozási szerződés lehet attól függően, hogy milyen céllal kötik a megállapodást. Külső szakértő lehet magánszemély vagy jogi személy, akinek a hozzáértéséről, felkészültségéről a költségvetési szerv vezetőjének kötelessége meggyőződni. A szerződésben:

- rögzíteni kell, hogy:
- a külső szakértő a vonatkozó hazai és nemzetközi jogszabályok, valamint belső ellenőrzési standardok, szakmai, etikai normák szerint látja el ellenőrzési feladatait;
- a külső szakértő az adott megbízó szervezet által kialakított belső ellenőrzési kézikönyveket és módszertani leírásokat, valamint az IIA standardok és a nemzetközi legjobb gyakorlat követelményeit is maradéktalanul alkalmazni köteles;
- részletesen meg kell határozni a teljesítendő szolgáltatásokat (beleértve a munka célját és hatókörét);
- azokat a kérdéseket, melyeket a megbízatással kapcsolatos tájékoztatásoknak tartalmazniuk kell;
- fel kell sorolni az irányadó jogszabályokat (Áht, Bkr. 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 szakértő rendelkezésére bocsátott/bocsátandó dokumentumok felsorolását, az információk átadására és felhasználására vonatkozó előírásokat;
- a szakértő által készített ellenőrzési program, jelentés átadását a megbízó részére (kinek, 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 hivatal kellő alaposággal járjon el a külső szakértők bevonásakor, a végrehajtandó feladatok szempontjából megfelelő gyakorlatot szerzett és tapasztalt szolgáltatóval szerződjön. Éppen ezért, ha a jegyző 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 figyelemmel kell lennie a következőkre:
 - A külső szakértők esetleges vagyoni érdekeltsége a szervezettel kapcsolatban.
 - A külső szakértők esetleges személyes vagy szakmai kapcsolatai a felső vezetéssel vagy a szervezet más tagjával.
 - A külső szakértők esetleges múltbeli kapcsolatai a szervezettel vagy a felülvizsgált tevékenységekkel.
 - A külső szakértők egyéb, folyamatban lévő szolgáltatásai, melyeket a szervezet számára végez.

- A külső szakértők rendelkezésére álló juttatások, vagy ösztönzők.
- Meg kell vizsgálnia, hogy a külső szolgáltató rendelkezik-e a megbízás teljesítéséhez szükséges szaktudással, gyakorlattal és egyéb ismeretekkel.

A külső szakértők munkájának felülvizsgálata esetén a belső ellenőrzési vezetőnek 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.

VII. A belső ellenőrzés tervezése

A Bkr. 29. § (1) bekezdése alapján a belső ellenőrzési vezető feladata „a kockázatelemzéssel alátámasztott stratégiai és éves ellenőrzési tervek összeállítása, a költségvetési szerv vezetőjének 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 kontroll környezetet annak érdekében, hogy azonosítsa az ellenőrzési tervezés során figyelembe veendő változásokat;
- azonosítja a folyamatokat és a folyamatgazdákat és a vezetőkkel egyeztet az egyes folyamatok - a szervezet célkitűzéseire viszonyított - fontosságáról.
- megvitatja a vezetőkkel, mit várnak el a belső ellenőrzéstől;
- értelmezi a szervezet célkitűzéseit;
- a vezetőkkel közösen meghatározza a belső ellenőrzési fókuszot.

1. A tervezés előkészítésének lépései

Általános felmérés

Az általános felmérés részeként a költségvetési szervezet külső és belső kontroll környezetének 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;

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.

Az általános felmérés nem azt jelenti, hogy valamilyen rendszerességgel kifejezetten általános felmérési vizsgálatokat végez a belső ellenőrzés, hanem sokkal inkább azt, hogy az adott költségvetési szerv belső kontroll környezetéről folyamatosan szerzi be a naprakész információkat. Ennek az a célja, hogy munkájához megismerje annak a területnek a legfőbb jellegzetességeit, amit majd a tervezéskor az ellenőrzési feladatok közé vagy a konkrét belső ellenőrzés során az elvégezendő feladatai közé kell besorolnia, illetve a konkrét belső ellenőrzésnél vizsgálnia kell. Az általános felmérés eredményeként a költségvetési szerv legalapvetőbb működési kérdéseinek így „nyitott könyvként” kell a belső ellenőrzés rendelkezésére állniuk.

A folyamatok és folyamatgazdák azonosítása

A belső ellenőrzés a folyamatok és folyamatgazdák azonosítása során a szervezet működési folyamataira koncentrál. 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 elemzését lehetőleg a szervezet vezetésével közösen kell elvégezni. A vezetők bevonása történhet vezetői interjúk, munkamegbeszélések, illetve az elkészült folyamatlista a vezetés részére észrevételezésre történő megküldésével is. A kialakított ellenőrzési nyomvonalak segítenek a szervezet folyamatainak azonosításában, megértésében.

A folyamatok és folyamatgazdák azonosítása eredményeképpen egy folyamatlista készül, amely tartalmazza a folyamatok listáját, a folyamatgazdák megnevezését és a folyamat fontosságát.

A szervezet folyamatait főfolyamatok mentén kell csoportosítani (pl.: Humánerőforrás-gazdálkodás), amelyek rész-/alfolyamatokra 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 feltárásra 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 irányítani erőforrásait. A belső ellenőrzési fókusznak a szervezet vezetőivel a kockázatelemzéshez lefolytatott interjúkon, vagy egyéb munkaértekezleteken, munkamegbeszéléseken történő közös kialakítása a tervezés előkészítési folyamat egyik legfontosabb lépése.

– A szervezet célkitűzései

A belső ellenőrzésnek a költségvetési szervezet vezetőivel meg kell vitatnia és értelmeznie kell a szervezet stratégiai időtávú (4-7 éves) és rövidtávú, éves célkitűzéseit annak érdekében, hogy ellenőrzési erőforrásait ezen célok elérésének támogatására mozgósítsa.

– 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 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 kialakítani. 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.

2. 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.

2.1. A szervezet folyamatainak azonosítása és megértése

A kockázatelemzés első lépése a szervezet valamennyi, az elemzésbe bevont fő- és alfolyamatainak 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.

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 megbeszélésen 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 teljesítmény mutatók (KIM), 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.

2.2. Kockázati tényezők és a főbb kontroll pontok azonosítása, elemzése

Miután viszonylag részletesen megismerte és megértette a fő- és alfolyamatokat, a belső ellenőrzés azonosítani tudja a folyamathoz kapcsolódó jelentős kockázatokat. 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).

Az alábbi, a belső ellenőrzési fókusszal és a folyamat jellegével összefüggő kérdések megválaszolása segít a jelentős kockázatok azonosításában:

- 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 alfolyamathoz hozzá kell rendelni a folyamatot leginkább jellemző, objektíven értékelhető kockázati tényezőt. A kockázati tényezőket két szempont alapján kell értékelni:

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

A kontroll pontok 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 kontroll pontokat fel kell tárni, a belső ellenőrzésének látnia kell a kontroll pontok rendszerét. Ennek során fontos, hogy a belső ellenőr megértse és dokumentálja az információkat, hogy a kontroll pontokat és az azonosított jelentős kockázatokat közvetlenül egymáshoz kapcsolja.

A kockázatelemzés során értékelni kell az egyes fő- és alfolyamatokhoz 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 kockázatosságának.

2.3. A kockázatelemzés végeredményének kialakítása

A kockázatelemzés végeredményének kialakításához a belső ellenőrzésnek össze kell vetnie az egyes folyamatok átfogó kockázatelemzését a működési folyamatok jelentősége feltérképezésének és elemzésének eredményeivel.

Ennek során két összetevőt kell bemutatni:

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

Ebből a két tényezőből 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.

Fontos, hogy a belső ellenőrzés saját szakmai ítélőképességére támaszkodjon a kockázatelemzés végleges összeállítása során. 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.

3. A belső ellenőrzés tervezésének alapelvei

A Bkr. 29. §-a alapján az ellenőrzési munka megtervezéséhez a belső ellenőrzési vezető kockázatelemzés alapján stratégiai tervet és éves ellenőrzési tervet készít, amelyeket a költségvetési szerv vezetője hagy jóvá.

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-hét 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 be kell tartani a gördülő tervezés elvét, a stratégiai ellenőrzési tervet évente aktualizálni kell, 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 fordítva. Ezért a szervezet kockázati struktúráját évente értékelni, és az ellenőrzési terveket ennek megfelelően módosítani kell.

4. Stratégiai tervezés

Bkr. 30. § A belső ellenőrzési vezető stratégiai ellenőrzési tervet készít, amely - összhangban a költségvetési szerv hosszú távú céljaival - meghatározza a belső ellenőrzésre vonatkozó stratégiai fejlesztéseket, és az alábbiakat tartalmazza:

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

A stratégiai tervet – összhangban a Bkr. rendelkezéseivel és a belső ellenőrzési alapszabályban foglaltakkal – a jegyző hagyja jóvá. A stratégiai ellenőrzési tervnek a Bkr. 30. § (1) bekezdése alapján négy évet kell lefednie.

Amennyiben a költségvetési szerv rendelkezik a hosszú távú célokat is kijelölő szervezeti stratégiával vagy feladattervvel, akkor a belső ellenőrzésnek ezt a stratégiai ellenőrzési terv elkészítéséhez figyelembe kell vennie. Amennyiben a költségvetési szerv nem rendelkezik 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 belső ellenőrzési stratégiai terv nem konkrét ellenőrzési feladatokat, hanem a belső ellenőrzés átfogó céljaira, a folyamatok kockázataira és a belső ellenőrzés fejlesztésének irányára vonatkozó megállapításokat tartalmaz.

5. Éves ellenőrzési terv

A Bkr. 31. § (1) bekezdése értelmében a belső ellenőrzési vezető - összhangban a stratégiai tervvel - összeállítja a tárgyévet követő évre vonatkozó éves ellenőrzési tervet.

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

(4) Az éves ellenőrzési terv tartalmazza:

- a) az ellenőrzési tervet megalapozó elemzéseket, különös tekintettel a kockázatelemzésre;
- b) a tervezett ellenőrzések tárgyát;
- c) az ellenőrzések célját;
- d) az ellenőrizendő időszakot;
- e) a szükséges ellenőrzési kapacitás meghatározását;
- f) az ellenőrzések típusát és módszereit;
- g) az ellenőrzések 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 a költségvetési szerv vezetőjének egyetértésével módosíthatja.

(6) Soron kívüli ellenőrzést a költségvetési szerv vezetőjének javaslatára, illetve a belső ellenőrzési vezető kezdeményezésére lehet végezni.

A Bkr. 32. § (1) bekezdés előírása szerint a belső ellenőrzési vezető az éves ellenőrzési tervet jóváhagyásra megküldi a költségvetési szerv vezetőjének.

(3) Helyi önkormányzati költségvetési szerv esetén a belső ellenőrzési vezető a tárgyévre vonatkozó éves ellenőrzési tervét megküldi a jegyző, illetve főjegyző részére a tárgyévet megelőző év november 30-ig. Társulás esetén a belső ellenőrzési vezető a tárgyévre vonatkozó éves ellenőrzési tervét megküldi a létrehozott költségvetési szerv vezetője és a társulási tanács elnöke részére.

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

Az éves ellenőrzési terv összeállításának főbb szempontjai:

- A szervezet stratégiáját, hosszú- és rövidtávú feladattervét, valamint ellenőrzési stratégiáját figyelembe kell venni az éves ellenőrzési terv összeállításához.
- A stratégiához kapcsolódó célkitűzéseket, dokumentált kockázatelemzéseket és mintavételezéseket; továbbá minden olyan eszközt figyelembe kell venni az éves tervezés során, mellyel a szervezeti kockázatok potenciális hatása elfogadható szinten tartható.
- Erősíteni kell az ellenőrzések tudatos egymásra épülését, az ellenőrzési célok és irányok összehangolását annak érdekében, hogy szervezet vezetése munkájában felhasználhassa az ellenőrzési tapasztalatokon alapuló elemző összegzéseket, átfogó helyzetértékeléseket.
- Az éves ellenőrzési terv összeállítása során figyelembe kell venni a rendelkezésre álló információkat arra vonatkozóan, hogy az európai uniós támogatások intézményrendszerének más, ellenőrzést végző szervezeti a tervezés évre vonatkozóan milyen, a szervezetet érintő ellenőrzések lefolytatását tüzték ki célul (pl. Európai Bizottság, KEHI, irányító hatóság, Állami Számvevőszék, stb. tervezett ellenőrzései). Kerülni kell a párhuzamos munkavégzést, az ugyanazon témákat, folyamatokat érintő ellenőrzéseket.
- Az ellenőrzések lehető legpontosabb ütemezésével, a különböző ellenőrzést végző szervezetek terveinek összehangolásával, továbbá az ellenőrzött szervezeti egységek

együttműködésének fokozásával meg kell teremteni az ellenőrzötték lehető legkisebb ellenőrzésből adódó leterheltségét.

- Törekedni kell az ellenőrzés hozzáadott-értékének növelésére a rendszer- és teljesítmény-ellenőrzések arányának növelésével.
- Törekedni kell arra, hogy az éves ellenőrzési tervbe rögzítésre kerüljenek a belső ellenőrök előre látható tanácsadó feladatai is.
- Az éves ellenőrzési tervet úgy kell összeállítani, hogy szükség esetén az abban nem szereplő soron kívüli ellenőrzési feladatok is végrehajthatóak legyenek. 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 10-20 %-át kell elkülöníteni az ellenőrzési tervezés során a soron kívüli ellenőrzések elvégzésére.
- Az ellenőrzésre fordítható ellenőrzési kapacitás meghatározásánál figyelembe kell venni az ellenőrök egyéb elfoglaltságait is.

III. 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 ellenőrzési pontok vagy folyamatok hiányosak-e.

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

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 ld. később Az ellenőrzési program elkészítése) elkészítették-e. A felkészülési folyamatot a kockázatelemzés során azonosított, az ellenőrizendő folyamatokhoz, tevékenységekhez tartozó főbb kockázati tényezőkre, a vonatkozó ellenőrzési célkitűzésekre kell alapozni.

2. A végrehajtás tervezése

2.1. A rendelkezésre álló háttér információk összegyűjtése

A Bkr. 21. § Az ellenőrzés végrehajtását megelőzően az ellenőrzést végző személy köteles megismerni az ellenőrzött szervre, illetve szervezeti egységre vonatkozó előírásokat, rendelkezéseket, belső szabályzatokat, a korábban készült ellenőrzési jelentéseket, valamint, az ellenőrzött szervnek, illetve szervezeti egységnek az ellenőrizendő időszakról készült éves beszámolóit. A belső ellenőr értékeli az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység ellenőrzési nyomvonalát, ellenőrzéseihez azt iránymutatásként használja.

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

- A kockázatelemzés és az ellenőrzés tervezés során az egyes folyamatok vonatkozásában azonosított kockázatok;
- Vonatkozó törvények, rendeletek, külső szabályzatok és útmutatók;
- Elkészített 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 meghatározása

A belső ellenőr feladata, hogy az ellenőrzés tervezése során megfogalmazott ellenőrzési célkitűzést pontosítsa és 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 rögzítése

Az ellenőrzés tárgyának rögzítése során a belső ellenőr meghatározza, hogy az ellenőrzés mit foglaljon magába, mely fő- és alfolyamatokra, tevékenység(elem)ekre 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 rendelkezi, 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.

2.5. Az erőforrások helyes meghatározása

A belső ellenőrzés vezetője az ellenőrzés tervezése során korábban felállított erőforrásbecslést a konkrét ellenőrzési célokra és az ellenőrzés tárgyára alapozva - figyelemmel az ellenőrizendő időszakra is - ismételt elvégzi, és megbizonyosodik arról, hogy a szükséges erőforrások mértéke megfelelő-e a meghatározott célok eléréséhez. Az ellenőrzésben résztvevő ellenőrök számának, valamint a vizsgálat lefolytatásához szükséges ellenőri napok végső meghatározása során mind az ellenőrzés típusát és komplexitását, mind az időkereteket és az ellenőrök tapasztalatát, tudását és hozzáértését figyelembe kell venni.

2.6. Az ellenőrzés módszereinek meghatározása

A Bkr. 21. § (3) bekezdés értelmében az ellenőrzési célnak és feladatoknak megfelelően, valamint kockázatelemzés alapján kell megválasztani a vizsgálati eljárásokat és módszereket, amelyek különösen a következők lehetnek:

- a) szabályszerűségi ellenőrzés eljárások és rendszerek szabályzatainak elemzése és értékelése;
- b) pénzügyi ellenőrzés a pénzügyi elszámolások, számviteli és statisztikai adatok, költségvetés, beszámolók, szerződések, programok elemzése és értékelése;
- c) rendszerellenőrzés, folyamatok és rendszerek működésének tesztelése;
- d) teljesítmény-ellenőrzés, a forrásfelhasználás gazdaságos, hatékony és eredményes megvalósulásának értékelése;
- e) az informatikai ellenőrzés az informatikai rendszerek megfelelőségének vizsgálata.

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:

- az ellenőrzés céljainak eléréséhez szükséges tesztelés célterületeit és mértékét, beleértve az alkalmazandó mintavételi eljárásokat is; továbbá
- 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 elkészítése

Amennyiben a belső ellenőr 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 jóvá kell hagyatni a belső ellenőrzési vezetővel.

A Bkr. 33. § (1) bekezdés értelmében a belső ellenőrzési vezető - a 34. § (1) bekezdésében foglaltak figyelembevételével - minden egyes ellenőrzés lefolytatásához megbízólevél aláírásával kijelöli a vizsgálatvezetőt és az ellenőrzéseket lefolytató belső ellenőröket, akik elkészítik 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 Bkr. 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 tárgyát,
- az ellenőrzés részletes feladatait,
- az ellenőrzés célját,
- az ellenőrizendő időszakot,
- az ellenőrzésre vonatkozó jogszabályi vagy egyéb felhatalmazásra történő hivatkozást,
- az ellenőrzés módszereit,
- az ellenőrzési kérdőíveket,
- az ellenőrök, szakértők, valamint a vizsgálatvezető megnevezését, megbízólevelük számát, a feladatmegosztást,
- az ellenőrzés tervezett időtartamát, a jelentések elkészítésének határidejét,
- a kiállítás keltét,
- a jóváhagyásra jogosult aláírását, bélyegzőlenyomatát.

3. Adminisztratív felkészülés

3.1. A megbízólevél elkészítése

A Bkr. 34. § (1) bekezdése alapján a belső ellenőrt - ideértve a külső szakértőket is - megbízólevéllel kell ellátni, amelyet a belső ellenőrzési vezető ír alá. A belső ellenőrzési egység vezetőjének megbízólevelét a költségvetési szerv vezetője írja alá. (2) Az iktatószámmal ellátott megbízólevél az alábbiakat tartalmazza:

- a) a „Megbízólevél” megnevezést,
- b) az ellenőr nevét, beosztását, szolgálati igazolványának, illetve - amennyiben szolgálati igazolvánnyal nem rendelkezik - a személyazonosító igazolványának vagy más személyazonosításra alkalmas igazolványának számát,
- c) az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység megnevezését,
- d) az ellenőrzési program megnevezését,
- e) az ellenőrzés tárgyát,
- f) az ellenőrzésre vonatkozó jogszabályi vagy egyéb felhatalmazásra történő hivatkozást,
- g) a megbízólevél érvényességi idejét, a kiállítás keltét,
- h) a kiállításra jogosult aláírását, bélyegzőlenyomatát.

A Bkr. 35. § (6) bekezdése kimondja, hogy a helyszíni ellenőrzés megkezdésekor az ellenőr köteles bemutatni a megbízólevelét az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjének vagy az őt helyettesítő személynek.

3.2. Az ellenőrzött szervezet vezetőjének értesítése

A Bkr. 35. § (4) bekezdése alapján a helyszíni vizsgálatot annak megkezdése előtt legalább 3 munkanappal 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 - megghiúsíthatja 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 megghiúsítják az ellenőrzés eredményes lefolytatását.

3.3. Az ellenőrzés időszükségletének nyilvántartása

Az adott vizsgálattal töltött ellenőri napok számának pontos vezetése azért fontos, mert jelzi a

belső ellenőrzési tevékenység hatékonyságát, segít a jövőbeni ellenőrzési programok idősükségletének tervezésében, a belső ellenőrzés stratégiai fejlesztéséhez alapul szolgál. Az ellenőri napok vezetését már az ellenőrzésre történő felkészüléssel célszerű megkezdeni, és azt az ellenőrzés valamennyi további fázisában (ellenőrzés végrehajtása, jelentésírás, nyomon követés) szükséges folytatni.

A belső ellenőrök vezetik az adott ellenőrzés végrehajtására fordított munkaóráik elszámolását, az ellenőri napok alapján az ellenőrzési nyilvántartásban az idősükséglet nyilvántartásra vonatkozó részben meghatározzák az adott ellenőrzéshez felhasznált munkaidőt.

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 helyszíni munka főbb feladatai a következők:

- A folyamatok és tevékenységek megismerése, megértése a folyamatgazdákkal folytatott interjúk, valamint az egyéb vizsgálati technikák, módszerek alapján;
- A kockázatok és azokhoz kapcsolódó kontrollok 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:

- 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 megbízólevelek bemutatása az ellenőrzendő szerv vezetőjének.

A nyitó megbeszélés az ellenőrzés végrehajtásának első lépése, ezért 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.

Ennek érdekében az ellenőrzés végrehajtása során folyamatos kommunikációt kell kialakítani az ellenőrzöttekkel, 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.

4.2. Az ellenőrzés megszakítása, felfüggesztése

A Bkr. 38. § (1) bekezdés értelmében az ellenőrzést a belső ellenőrzési vezető megszakíthatja, ha

- a) soron kívüli ellenőrzést kell lefolytatni, vagy
- b) a vizsgálatvezető vagy a belső ellenőr az ellenőrzés lefolytatásában akadályoztatva van.

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

- a) az ellenőrzést érintő személyi változás vagy elháríthatatlan ok,
- b) a számviteli rend állapota,
- c) a dokumentáció és a nyilvántartás hiányossága, vagy
- d) az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység jogsértő magatartása az ellenőrzés lefolytatását 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 vezetőt.

(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.

Az ellenőrzés megszakításáról vagy felfüggesztéséről az ellenőrzött szervezet vagy szervezeti egység vezetőjét írásban 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 időszakkal - értelmetlenné válik a vizsgálat lefolytatása.

4.3. 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 teszteket, 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;
- Bemutatják, hogy a belső ellenőrzési tevékenység megfelel-e a Belső Ellenőrzés Szakmai Gyakorlati Standardjainak;
- 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 a következők lehetnek:

- az ellenőrzött szervezet vizsgálat alá vont folyamatainak, tevékenységének ellenőrzési nyomvonala;
- 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;
- 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;
- a törvények, rendeletek stb. másolatai, amelyek a vizsgálat tárgyát képező területet vagy

eljárást szabályozzák;

- az ellenőrzött szervezet által alkalmazott belső szabályzatok, kézikönyvek, írásbeli iránymutatások és eljárások.

Az ellenőr által elkészített munkalapok (pl.: a vizsgálati eljárás elvégzését dokumentáló munkalap, megbeszélések jegyzőkönyvei, folyamatleírások, stb.) összegezik az ellenőrzési programban foglalt minden egyes lépés teljesítéséhez kapcsolódó kulcsfontosságú információkat. Ennek érdekében az elkészített munkalapnak általában az alábbiakat kell tartalmaznia:

- 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 teljesek;
- „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 hivatkozni.
- Ha egy programlépéshez több munkalap készül, a munkalapokat a következőképpen célszerű számozni: 1-1, 1-2, 1-3, stb.

Szükség szerint kereszthivatkozást kell alkalmazni a belső ellenőrzési vezetői felülvizsgálat megkönnyítése, a munkalapon szereplő információk azonosításának elősegítése, illetve az ellenőrzési jelentés elkészítésére való felkészülés érdekében. A kereszthivatkozás egy adott, egyedi számot vagy tényt 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 kereszthivatkozást úgy célszerű jelölni, hogy a vonatkozó munkalapok számát (referenciaszámát) a kereszthivatkozott információ mellé beírják. Kereszthivatkozásra munkalapok között csak a kulcsfontosságú információk esetén kerül sor.

A munkalapok felülvizsgálata

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

A (vezetői) felülvizsgálatnak a munkalapok lezárása után lehetőleg azonnal 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.

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.

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 dönteni 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 kontrollrendszere, 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 kontrollkockázatokat 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 megfelelő működéséről (miután ebben a megközelítési módban e 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.

A Bkr. 21. § (1) bekezdés alapján 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, rovcansolás, szemle, kísérlet, mintavételes vizsgálat);
- informatikai rendszer-tesztelési eljárások.

Az alábbiakban bemutatunk néhány gyakorta használt alapvető vizsgálati eljárást, technikát, melyeket a belső ellenőrök, mind a rendszer alapú, mind a közvetlen vizsgálati megközelítés során alkalmazhatnak az adott ellenőrzés tárgyától, céljától függően.

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 valósak, 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.

Az elemző eljárások elvégzéséhez számos technika áll rendelkezésre, amelyek az egyszerű összehasonlító módszerektől a komplex elemző módszerekig terjedhetnek. Általánosítva, 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 megszerezhetőségéről;
- 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. Ha az ellenőr ugyanabból a forrásból veszi az adatokat, fennáll a veszélye, hogy tévesen állapítja meg az elemző eljárásból meríthető megbízhatóság fokát.

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

Ha az elemző eljárások a más úton szerzett információknak ellentmondó eredményeket mutatnak, meg kell vizsgálni az ezt elidéző körülményeket, okokat és magyarázatukra 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.
- Projekt dokumentumok
- Levelezések

- Feljegyzések
- Jegyzőkönyvek
- Pénzügyi kimutatások
- Éves beszámolók, jelentések
- Egyéb jelentések
- Korábbi belső ellenőrzési 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.

Összehasonlító elemzés

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

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

Amennyiben teljesítmény összehasonlító elemzést végez az ellenőr, számos mérést és mutatót használhat a teljesítmények összehasonlítása céljából, mint pl. a termelékenység, az egységköltség és a szolgáltatás minősége.

Az összehasonlító elemzés módszer alkalmazása ösztönözheti a szervezetet arra, hogy teljesítményén javítson. Az összehasonlítások során azonban meg kell bizonyosodni arról, hogy:

- hasonló szervezetek kerülnek összehasonlításra (a nagy szervezetek ugyanis eltérő körülmények között működnek, mint a kisebbek, és összehasonlításuk egyenlőtlen lenne);
- az adatok begyűjtésének módszere következetes;
- az ellenőrzött szervezeteknek nincs arra lehetőségük, hogy a kedvező összehasonlításokat elfogadják, míg az elmarasztalókat elutasítsák.

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 hasznokkal összevetve még mindig értékarányos befektetést jelentenek-e. A becsült költségszint túllépésének vagy a kívánt hasznok el nem érésének okai a teljesítmény-

ellenőrzés részeként vizsgálhatók.

5.3. Tételes tesztelés (vagy közvetlen, részletes vizsgálatok)

A tételes tesztelés az ellenőrzött szervezet kimutatásaiban, könyvelésében – területenként – összesített egyedi adatok, tranzakciók súlypontosított 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.

A pénzügyi tranzakciókból közvetlenül nem levezethető információk, adatok (pl. tartozások és követelések, egyes vagyonsvltzások, források) tételes tesztelése a vonatkozó könyvelési tételek egyedi vizsgálatával oldható meg. Előfordulhat (alapvetően a vagyontárgyak körében), hogy az ellenőrzött időszakban sem pénzügyi tranzakció, sem könyvelési művelet nem érintette az ellenőrzendő adatokat, információkat. Ezért tételes vizsgálat alá vonásuk valamilyen állományi (analitikus) nyilvántartás segítségével történhet.

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 teljes körű 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 vizsgálandó tételek körébe tartozhatnak 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.

5.4. 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 pl. 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 hibaarány) értékére vonatkozó becslést adhatunk. A statisztikai elemzés biztosíthatja, hogy az ellenőrzési megállapításokat és következtetéseket alátámasztó adatok elemzése és értelmezése helytálló. A statisztikai elemzések révén csak akkor juthatunk megbízható következtetésekre, ha azok során a valószínűség-számítás és matematikai statisztika alapelveit szigorúan követjük. A leggyakrabban alkalmazott statisztikai módszerek korrekt alkalmazásához nem feltétlenül szükséges a valószínűség számítási elméleti modelleket ismerő szakértő igénybevétele, mert pl. a gyakorlatban alkalmazott mintavételi eljárásokat a kézikönyvekben részletesen kidolgozták. 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.

5.5. Kérdésfeltevés (interjú, tájékoztatás, kérdőívek, felmérések)

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. 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 hatékonyság érdekében fontos, hogy az ellenőr feljegyezzen és felmérjen minden olyan, az interjúk és/vagy folyamat-vizsgálatok során feltárt, beazonosított kockázatot és ellenőrzési pontot vagy folyamatot (kontrollt), amely az eredeti kockázatelemzésben még nem, vagy nem kellő részletességgel szerepelt.

A siker érdekében az interjút gondosan kell előkészíteni és felépíteni. Az alapos felkészülés - így például, (amennyiben megoldható) az ellenőrzőlisták kidolgozása - segít az interjú hatékonyságának maximalizálásában.

Az interjúalannal törekedni kell az őszinte és nyílt légkörű kommunikációra. A különböző kérdéstípusokat és alkalmazásuk körülményeit a következőkben foglaljuk össze:

- *Nyílt - megválaszolando kérdések* - ezek a kérdések a hogyan, miért, hol, mikor és mi kérdőszavakkal kezdődnek, és új, még nem elemzett információ gyűjtésére szolgálnak. Általában szélesebb területet fednek le, és többfajta válaszadást tesznek lehetővé, mint a zárt kérdések.
- *Zárt kérdések* - ezek egy kérdéssor végén lehetnek hasznosak, konkrét tények begyűjtése érdekében.
- *Teszt- és értékelő kérdések* - ezek révén konkrétabb információ gyűjthető be, és ellenőrizhető a tudás és tapasztalat mélysége. Segítségükkel az interjúalany tudásának hiányosságai is feltárhatók valamely területen vagy témában, így jelentős információt jelentenek az ellenőr teljesítmény-ellenőrzési munkájában.

Tanácsos az interjúk lefolytatás során elkerülni az alábbiakat:

- *Többszörös, ismétlődő kérdések* - ezek azt a benyomást keltik, hogy a kérdező nem igazán ismeri a problémákat és nincs tisztában vele, hogy milyen kérdésekre keres választ. A kérdéseket megfelelően meg kell tervezni, át kell gondolni.
- *Irányító vagy sugalmazó kérdések* - ezekkel általában nyomás gyakorolható az interjúalanyra, hogy egy bizonyos módon válaszoljon. Általuk talán olyan válaszok nyerhetők, amelyeket a kérdező hallani kíván, ezek azonban mégsem tekinthetők kellő bizonyítéknak.
- *Homályosan megfogalmazott kérdések* - a kérdezőnek pontosan kell meghatároznia a keresett információt, és azt, hogy mit kíván megtudni.
- *Hipotetikus kérdések* - ezek révén csak hipotetikus válaszok nyerhetők, amelyek szintén nem használhatók fel megfelelő bizonyítékként.

A pontos visszaemlékezés érdekében az interjúk során elhangzottakat jegyzetelni kell, és az interjút követően azt a lehető leghamarabb dokumentálni kell. Ha a szóbeli információ különösen fontos a vizsgálat szempontjából, az interjúról készült írásos feljegyzést az interjúalannal meg kell erősíttetni.

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. Gyakran használják fel ezeket a szolgáltatás minőségének megítélésére vagy a szolgáltatásnyújtás javítási lehetőségeinek felmérésére. A kérdőíveket úgy kell felépíteni, hogy az adott helyzet igényeinek megfeleljenek. Leginkább az alábbi körülmények esetén megfelelő alkalmazásuk:

- ha az információgyűjtésre fordított időt és költséget minimalizálni kell;
- ha az információ másképp nem áll rendelkezésre;
- ha az ellenőr a szervezet erősségeit és gyengeségeit próbálja beazonosítani;
- ha a cél a szolgáltatás minőségének felmérése az ügyfelek által adott szempontok alapján;
- ha ellenőrzési bizonyítékokra van szükség az ellenőrzés egyes következtetéseinek

alátámasztására.

A kérdőív szerkezete közvetlen hatással van a beszerzett információk minőségére, és ezért a gondos megtervezése különösen fontos. A kérdőívek kitöltése egyszerű kell, hogy legyen annak érdekében, hogy az esetleges válaszadók ne vonakodjanak azokat kitölteni. Nagyobb a kitöltési hajlandóság, ha a kérdőívet bizalmasan kezelik, a válaszadók nem azonosíthatók.

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 legjobban, ha képzett szakemberek segítségét veszik igénybe.

A *fókuszcsoport-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 fókuszcsoport ideális mérete az irányított megbeszélések esetén 7-8 fő. Gyakran használják fel őket olyan típusú információk gyűjtése során, és olyan eredmények megalapozására, amelyek esetén a válaszadók véleményüknek saját megfogalmazásukkal adnak hangot.

A fókuszcsoportok ugyanakkor általában nem számszerűsíthető (angol elnevezéssel: qualitative) adatokat, információt szolgáltatnak, éppen ezért speciális elemzői- és a vizsgált területre vonatkozó tárgyi tudás szükséges a válaszok értelmezéséhez, hasznosításához.

5.6. 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 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.

5.7. A belső kontrollok tesztelése

A belső kontrollok (vagy kontrolltevékenységek, vagy kontroll eljárások), illetve a kockázatok megismerésére alapozva az ellenőrök értékelik, hogy az egyes kontrollok milyen hatékonyan csökkentik, vagy eredményesen kezelik az adott kockázatokat. Ebben a tekintetben az ellenőrök 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 kontroll eljárások).

Az ellenőrnek a kontroll eljárások 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 ellenőrzött szervezet tevékenységének, belső kontrollrendszerének nem megfelelő ismeretében, illetőleg amikor alacsony a belső kontrollok eredményes működéséből származó bizonyosság, az alapvető vizsgálati eljárásokat, különösen az adatok, tranzakciók tételes tesztelését kell kiterjedtebben végrehajtani.

Annál a szervezetnél, ahol a működés és annak megfelelően a belső irányítási és ellenőrzési-, illetve szabályozási rendszer földrajzi értelemben szétszórtnak helyezkedik el, vagy egyéb oknál fogva működése nehezen ellenőrizhető, a belső kontrollrendszer tesztelése jelentős költségekkel járhat, alacsony hatékonyságú lehet. Ilyen körülmények között ugyancsak az alapvető, részletes vizsgálati eljárásokat indokolt alkalmazni.

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 kontroll eljárások tesztelése ellenőrzési bizonyítékot szolgáltathat arra, hogy a kontroll eljárások 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, hogy meghatározza a jelentős kockázatok kezelésére szolgáló kontrolltevékenységek működése megfelel-e az elvárásoknak. Az ellenőr ennek érdekében:

- Azonosítja, mely kontrollokat kell tesztelni a következők figyelembevételével:
- *Hatékony* biztosított: a kontrolltevékenységet fel kell jegyezni, de tesztelni nem kell;
- *Hatékony* biztosított, de csak más kontrollokkal együtt: minden releváns kontrolltevékenységet tesztelni kell;
- *Hatékony* nem biztosított: tesztelni kell a kontrolltevékenységet;
- Meghatározza a tesztelés jellegét, a tesztelési technikákat;
- Meghatározza, hogy milyen *nagyságú mintát kell* alkalmazni a tesztelés során.

A tesztelés akkor hatékony, ha a teszt részletesen tájékoztat a követendő eljárás természetéről, időszükségletéről és kiterjedéséről. A tesztelési technika kiválasztásakor mérlegelni kell:

- A teszteléssel megszerezni kívánt bizonyítékokat (minőségük és hatókörük) annak meghatározása érdekében, hogy a kontrollok a tervezettnél és szándékoltnak megfelelően működnek;
- A vizsgált folyamat típusát (pl.: nagyszámú, ismétlődő tranzakcióval járó folyamat, mint az igénylési folyamat, valószínűleg más tesztelési technikát igényel, mint így ritkábban előforduló folyamat, mint a kutatás-fejlesztés).

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

Bármely tesztelés elvégzése során az ellenőrnek elegendő és megbízható bizonyítékot kell szereznie annak igazolására, hogy a kontrollok a szándékoltnak 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. (Vajon az egész sokaságot vagy csak annak egy bizonyos részét érinti-e, pl.: egyes egységeket vagy osztályokat), a hiba időhorizontjának megértése érdekében (pl.: a hó végi folyamatok során), illetve azért, hogy az ellenőr megfelelő ismeretekkel rendelkezzen a kifogással kapcsolatosan, arról összességében véleményt tudjon alkotni.
- Minden olyan kontroll eljárást figyelembe kell venni, amely a kifogásolt kontroll által érintett kockázatot célozza, a kifogásolt kontrollt helyettesíti vagy hatással van rá.

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 ismeretet 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 rögzítsük; 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. Nem valószínű, hogy ezzel a módszerrel az ellenőr elegendő bizonyítékhoz juthat, de hasznos lehet például a belső kontrolleljárások teszteléséhez. Megbízhatóságát maga az ellenőrzés ténye korlátozhatja, mert hatást gyakorolhat a tevékenység végzésének módjára.

– *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.

– *Összehasonlítás:* két vagy több dokumentum, fizikálisán létező tétel, illetve adat közötti azonosságok és eltérések vizuális vagy elektronikus eszközökkel történő meghatározása. Tipikus 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. Legtipikusabb példája a pénztárrovancs.

– *Kísérlet:* Valamilyen mesterséges folyamat tudatos előidézése ellenőrzési célból.

Műszaki jellegű ellenőrzéseknél jellemző.

5.8. 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-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 (ez általában nem jelent külön adminisztrációt, mert a programok tételesen regisztrálnak minden műveletet a vonatkozó paraméterekkel együtt).

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

6. A bizonyítékok beszerzése, nyilvántartása és a teljességi nyilatkozat

A Bkr. 25. § alapján a belső ellenőrzést végző személy feladata maradéktalan ellátása érdekében az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység bármely helyiségébe beléphet, számára akadálytalan hozzáférést kell biztosítani valamennyi irathoz, adathoz és informatikai rendszerhez, kérésére az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység bármely dolgozója köteles szóban vagy írásban információt szolgáltatni.

A Bkr. 26. § d) pontja alapján a belső ellenőr köteles megállapításait tárgyyszerűen, a valóságnak megfelelően írásba foglalni, és azokat elegendő és megfelelő bizonyítékkal alátámasztani.

A Bkr. 26. § h) pontja alapján az eredeti dokumentumokat az ellenőrzés lezárásakor hiánytalanul visszaszolgáltatni, illetve amennyiben 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 költségvetési szerv vezetőjének átvételi elismervény ellenében átadni.

A Bkr. 40. § (2) bekezdése alapján az ellenőrzés megállapításainak bizonyítására felhasználható különösen:

- a) az eredeti okirat, amely a gazdasági esemény elsődleges okirata (bizonylata);
- b) a másolat, amely az eredeti okirat szöveghű, hitelesített másolata. Hitelesítésnél a „másolat” szó feltüntetése mellett utalni kell arra, hogy a másolat az eredeti okirattal mindenben megegyezik;
- c) a kivonat, amely az eredeti okirat meghatározott részének, részeinek szöveghű, hitelesített másolata. Hitelesítésnél a „kivonat” szó feltüntetése mellett meg kell jelölni, hogy a kivonat mely eredeti okirat, melyik oldalának, mely szövegrészét tartalmazza;
- d) a tanúsítvány, amely több eredeti okiratnak az ellenőr által meghatározott szövegrészét és számszaki adatait tartalmazza. Hitelesítésnél a „tanúsítvány” szó feltüntetése mellett meg kell jelölni, hogy mely okiratok alapján készült;
- e) 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 tény aláírásával igazolja;

- f) fénykép, videofelvétel vagy más kép-, hang- és adatrögzítő eszköz, amely alkalmazható az ellenőr által szemrevételezett helyzet, állapot hiteles igazolására. A fényképet és az egyéb módon rögzített információkat az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egységnek a rögzítésnél jelen lévő alkalmazottja jegyzőkönyvben hitelesíti a rögzítés időpontjának, helyének és tárgyának megjelölésével;
- g) a szakértői vélemény, amely a speciális ismereteket igénylő szakkérdésekben felkért szakértő által adott értékelés;
- h) 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;
- i) a többes nyilatkozat, amely több személynek külön-külön vagy együttesen tett nyilatkozata ugyanazon tényállásról;
- j) informatikai rendszerben rögzített adat.

A Bkr. 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.

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

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

7. Ellenőrzési jegyzőkönyv, súlyos hiányosság

Amennyiben a belső ellenőr vizsgálata során olyan súlyos hiányosságot észlel, 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 észlelése esetén a belső ellenőröknek célszerű ún. (közös) ellenőrzési jegyzőkönyvet felvenni.

IX. Jelentések

1. A belső ellenőrzési jelentés elkészítése

A Bkr. 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 Bkr. 41. § (1) bekezdése szerint a (2) bekezdés 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 kockázatokat,
- c) azok végrehajthatóak, teljesítésük pedig ellenőrizhető és számon kérhető legyen.

A Bkr. 41. § (2) bekezdése kimondja, hogy a belső ellenőr köteles a jelentésben szerepeltetni minden olyan lényeges tény, megállapítás, hiányosságot és ellentmondást, amely biztosítja a vizsgált tevékenységről szóló ellenőrzési jelentés teljességét.

A Bkr. 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 Bkr. 41. § (4) bekezdése alapján a jelentésben lényegre törő, az eredményeket és a hiányosságokat összefoglaló, rövid, tömör értékelést is kell adni, és ajánlásokat, javaslatokat kell megfogalmazni a hiányosságok felszámolása, illetve a folyamatok hatékonyabb, eredményesebb működése érdekében.

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 felügyeletét 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 figyelembe vételével kell megfogalmazni, hogy a vizsgált folyamatoknak, tevékenységeknek *hogyan kellene működniük*.

Az ellenőrzési jelentésben foglalt megállapításoknak és javaslatoknak 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 Bkr. 39. § (2) bekezdése alapján a jelentés elkészítéséért, a levont következtetésekért a vizsgálatvezető, a megállapítások valóságáért és alátámasztásáért a vizsgálatot végzők felelősek.

Mivel a vizsgálatvezető felelőssége az ellenőrzési jelentéstervezet, majd a (lezárt) 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 jelentéstervezetnek tartalmaznia kell az ellenőrzött terület vezetőinek minden olyan válaszát, amelyben az ellenőrzés során már megegyeztek.

Következő lépésként a belső ellenőrzési vezetőnek felül kell vizsgálnia az ellenőrzési jelentéstervezetét 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 Bkr. 39. § (3) bekezdése értelmében a jelentésnek tartalmaznia kell:

- a) az ellenőrzést végző szerv, illetve szervezeti egység megnevezését;
- b) az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység megnevezését;
- c) az ellenőrzésre vonatkozó jogszabályi felhatalmazás megjelölését;
- d) a 21. § (3) bekezdésében meghatározott ellenőrzés típusát;
- e) az ellenőrzés tárgyát;
- f) az ellenőrzés célját;
- g) az ellenőrzött időszakot;
- h) a helyszíni ellenőrzés kezdetét és végét;
- i) az alkalmazott ellenőrzési módszereket és eljárásokat;
- j) vezetői összefoglalót;
- k) az ellenőrzési megállapításokat, következtetéseket és javaslatokat, valamint a köztük fennálló összefüggéseket;
- l) az ellenőrzött időszakban az ellenőrzött területért (vagy feladatért) felelős vezetők nevét, beosztását;
- m) a jelentés dátumát és az ellenőrzésben közreműködött ellenőrök, szakértők nevét és aláírását.

Az áttekinthetőség érdekében minden ellenőrzési jelentésnek az alábbi standard formátumot kell követnie, amelyben az ellenőrzéshez kapcsolódó információk szerepelnek

Kísérőlevél

A kísérőlevél, amely tájékoztatja a címzetteket az ellenőrzés végrehajtási szakaszának lezárásáról, az ellenőrzési jelentéstervezet, illetve a (lezárt) ellenőrzési jelentés elkészítéséről és megküldéséről.

Ellenőrzés alapadatai

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

- az ellenőrzést végző szervezet/szervezeti egység
- az ellenőrzés célkitűzései, feladatai
- az ellenőrzött szervezet/szervezeti egység

- az ellenőrzés tárgya
- az ellenőrzés típusa
- alkalmazott ellenőrzési módszerek és eljárások
- jogszabályi felhatalmazás
- vonatkozó jogi háttér
- ellenőrzött időszak
- helyszíni ellenőrzés kezdete és vége
- vizsgálatvezető
- ellenőrök
- időigény (munkanapban)
- 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. 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. 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.

Záradék

A Bkr. 42. § (2) bekezdése értelmében a jelentéstervezetnek tartalmaznia kell a záradékot, amely szerint az érintettek kötelesek észrevételeiket a jelentéstervezet kézhezvételétől számított 8 napon belül megküldeni az ellenőrzést végző szerv vagy szervezeti egység részére. Indokolt esetben a belső ellenőrzési vezető ennél hosszabb, legfeljebb 30 napos határidőt is megállapíthat. A határidő elmulasztását egyetértésnek kell tekinteni, melyre a záradékban fel kell hívni az ellenőrzött figyelmét. Az ellenőrzési jelentés-tervezet végén záradékban kell felhívni az ellenőrzöttek figyelmét arra, hogy a jelentéstervezet címzettjei kötelesek észrevételeiket a jelentéstervezet kézhezvételétől számított 8, legfeljebb 30 napon belül megküldeni az ellenőrzést végző szerv vagy szervezeti egység részére.

1.3. A jelentéstervezet megküldése egyeztetésre

A Bkr. 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.

43. § (1) Amennyiben 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 megbeszélésről 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 költségvetési szerv vezetője részére.

1.4.A jelentés lezárása

A Bkr. 44. § (1) bekezdése alapján a költségvetési szerv vezetője a lezárt ellenőrzési jelentést vagy annak kivonatát megküldi:

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

(2) Amennyiben 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.

Az ellenőrzési jelentés lezárt, végleges változatának aláírásáért és kiadásáért a belső ellenőr felel. A lezárt ellenőrzési jelentést a szervezet azon vezetői és tagjai számára kell eljuttatni, akik biztosítani tudják az ellenőrzés eredményeinek hasznosulását. Minden ellenőrzési jelentést meg kell küldeni:

- A belső ellenőrzési alapszabály rendelkezéseinek megfelelően az ellenőrzött szerv vezetőjének (költségvetési szerv ellenőrzése esetén), aki felelős az intézkedési terv elkészítésért és elrendeléséért;
- A belső ellenőrzési alapszabályban foglaltak szerint az ellenőrzött szervezeti egység vezetőjének és a szervezeti egységet működtető költségvetési szerv vezetőjének (szervezeti egység ellenőrzése esetén);

2. A belső ellenőrzést értékelő éves jelentések

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

Az éves jelentések elkészítése erősíti a vezetői felelősség/elszámoltathatóság rendszerét, mivel a költségvetési szervek vezetői tudatos felelősséget vállalnak a jelentés elkészítéséért, figyelembe véve azt, hogy a beszámolás végső célja a Kormány tájékoztatása az ABPE rendszer működéséről.

Mindemellett az éves összefoglaló ellenőrzési jelentésekből nyerhető információk támogatják az

államháztartásért felelős miniszternek az államháztartási belső kontrollrendszerek vonatkozásában végzett központi koordinációs és harmonizációs tevékenységét.

A Bkr. 48. § előírásai alapján az államháztartásért felelős miniszter által közzétett módszertani útmutató figyelembevételével elkészített éves ellenőrzési jelentés, illetve összefoglaló éves ellenőrzési jelentés az alábbiakat tartalmazza:

- a) a belső ellenőrzés által végzett tevékenység bemutatása önértékelés alapján az alábbiak szerint:
 - aa) az éves ellenőrzési tervben foglalt feladatok teljesítésének értékelése;
 - ab) a bizonyosságot adó tevékenységet elősegítő és akadályozó tényezők bemutatása;
 - ac) a tanácsadó tevékenység bemutatása;
- 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;
- c) az intézkedési tervek megvalósítása.

A Bkr. 49. § (1) bekezdése szerint az éves ellenőrzési jelentés elkészítéséért a belső ellenőrzési vezető felelős, amelyet jóváhagyásra megküld a költségvetési szerv vezetőjének.

(2) A költségvetési szerv vezetője az éves ellenőrzési jelentést megküldi a fejezetet irányító költségvetési szerv belső ellenőrzési vezetője részére a tárgyévet követő év február 15-ig.

(3) Helyi önkormányzati költségvetési szerv esetén a belső ellenőrzési vezető az éves ellenőrzési jelentést megküldi a jegyzőnek, többcélú kistérségi társulás felügyelete alá tartozó költségvetési szerv esetén a munkaszervezet vezetőjének a tárgyévet követő év február 15-ig.

(3a) A jegyző a tárgyévre vonatkozó éves ellenőrzési jelentést, valamint a helyi önkormányzat által alapított költségvetési szervek éves ellenőrzési jelentései alapján készített éves összefoglaló ellenőrzési jelentést - a tárgyévet követően, a zárszámadási rendelettervezettel egyidejűleg - a képviselő-testület elé terjeszti jóváhagyásra.

(4) A fejezetet irányító szerv belső ellenőrzési vezetője kidolgozza, és a fejezetet irányító szerv vezetőjének jóváhagyását követően megküldi a tárgyévet követő év április 15-ig az államháztartásért felelős miniszternek a fejezetet irányító szerv irányítása vagy felügyelete alá tartozó költségvetési szervek éves ellenőrzési jelentései – belefoglalva a fejezetet irányító szerv éves ellenőrzési jelentését is – alapján összeállított összefoglaló éves ellenőrzési jelentést.

(5) A minisztérium belső ellenőrzési vezetője a jóváhagyott éves ellenőrzési jelentését a tárgyévet követő év április 15-ig megküldi a Hivatal elnökének.

X. Az ellenőrzések nyomon követése

1. Az intézkedési terv

A Bkr. 45. § (1) bekezdése alapján az intézkedési terv elkészítéséért, végrehajtásáért és a megtett intézkedésekről történő beszámolásért az ellenőrzött, valamint a javaslattal érintett szerv, illetve szervezeti egység vezetője felelős.

(2) 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.

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

(4) A költségvetési szerv vezetője az intézkedési terv jóváhagyásáról az intézkedési terv kézhezvételétől számított 8 napon belül – a belső ellenőrzési vezető véleményének kikérésével –

dönt.

(5) 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.

(6) Az (5) bekezdésben meghatározott kérelem elbírálásának jogát a költségvetési szerv vezetője átruházhatja a belső ellenőrzési vezetőre, aki rendszeresen beszámol a határidő módosítási kérelmekről és azok elfogadásáról vagy elutasításáról.

A Bkr. 46. § (1) bekezdése szerint 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.

(2) Az (1) bekezdésben meghatározott beszámoló tartalmazza a megtett intézkedések rövid leírását, a végre nem hajtott intézkedések okát és esetlegesen a 45. § (5) bekezdése alapján a határidő, illetve feladat módosítási kérelmet.

(3) Amennyiben az ellenőrzött szerv, szervezeti egység vezetője az intézkedési tervben meghatározott egyes feladatok végrehajtásáról az (1) bekezdésben meghatározott határidőn belül nem számol be és a 45. § (5) bekezdése alapján határidő hosszabbítást sem kért, a költségvetési szerv vezetője, illetve a belső ellenőrzési vezető utóellenőrzést kezdeményezhet a soron kívüli feladatokra tervezett kapacitásának a terhére.

A Bkr. 47. § (1) bekezdése alapján a belső ellenőrzési vezető a 46. § (1) bekezdésében meghatározott tájékoztatás alapján éves bontásban nyilvántartást vezet, amellyel a belső ellenőrzési jelentésekben tett megállapításokat, javaslatokat, a vonatkozó intézkedési terveket és azok végrehajtását nyomon követi.

(2) A (1) bekezdésben meghatározott 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.

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 intézkedései 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

Bkr. 50. § (1) Az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetője – az államháztartásért felelős miniszter által közzétett módszertani útmutató figyelembevételével - éves bontásban nyilvántartást vezet, amellyel a belső és külső ellenőrzési jelentésekben tett megállapítások, javaslatok hasznosulását és végrehajtását nyomon követi.

Az ellenőrzött terület vezetőjének az intézkedési tervben foglaltak megvalósításáról tájékoztatnia kell a jegyzőt. Az adott ellenőrzésre vonatkozó mappában nyilván kell tartani az intézkedési terv végrehajtásához kapcsolódó információkat, illetve a nyomon követés folyamán beérkezett új információkat is.

A belső ellenőrzés akkor tekint lezártnak egy adott ellenőrzési megállapítást, következtetést vagy javaslatot, ha az arra vonatkozó intézkedési tervben foglalt feladatokat végrehajtották. A végrehajtott intézkedések hatékonyságát ugyanakkor utóvizsgálat keretében vagy a területet érintő következő ellenőrzés során felül kell vizsgálni.

Utóvizsgálat

Az utóvizsgálatra indokolt esetben általában azt követően kerül sor, amikor az intézkedési tervben foglalt utolsó határidő lejár. Előfordulhat ugyanakkor, hogy a belső ellenőr 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 utóvizsgálat lefolytatásának célja, hogy a belső ellenőrzés megbizonyosodhasson az elfogadott intézkedések megfelelő végrehajtásáról, vagy arról a tényről, hogy ha az ellenőrzött terület vezetője nem, vagy nem megfelelően hajtja végre az intézkedéseket. Az utóvizsgálat 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 utóvizsgálat 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;
- Utóvizsgálati jelentést kell készíteni.

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

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

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* is nevezzük. A szabálytalanság jelen kézikönyv értelmezésében valamely létező szabálytól (jogsabályi rendelkezés, belső szabály, szabályzati előírás) való eltérést jelent. A szabálytalanságok tekintetében két csoportot különböztethetünk meg:

- szándékosan okozott szabálytalanság (félrevezetés, csalás, stb.)
- nem szándékosan okozott szabálytalanság (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 szabálytalanságokat azonos alapon kezeli.

A szabálytalanságok 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 fogantatosítása megtörténjen.

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

- A hivatali környezet elősegíti-e a tudatos kontroll tevékenységeket, valamint a belső ellenőrzést?
- Valóságos 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 költségvetésű kontrollok 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 szabálytalanságok bekövetkezését, illetve minimalizálják azok bekövetkezésének lehetőségét.

A belső ellenőrnek a szabálytalanságok következő 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; rágalmazás; 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 köteleységeket 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 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 szabálytalanságok bekövetkezését megelőzzék. Ez elsősorban a költségvetési szerv azon tevékenységeire, működési területeire vonatkozik, ahol magas a szabálytalanságok 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 szabálytalanság vagy csalás elkövetésére utaló jelek azonosításra kerüljenek. A szervezet belső ellenőrei megfelelő ismeretekkel kell, hogy rendelkezzenek a szabálytalanságok és csalások jeleinek felismeréséhez.

A belső ellenőrzés szerepe a megelőzésben és a szabálytalanságok gyanújának észlelése esetén

A belső ellenőrzés a kontrollrendszerek megfelelő működésének és hatékonyságának vizsgálata által segíti elő a csalások és szabálytalanságok 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 szabálytalanságok megelőzése azon tevékenységek végrehajtásából áll, amelyek kiküszöbölik a csalások és szabálytalanságok elkövetésének lehetőségét, illetve korlátozzák a csalások és szabálytalanságok által okozott kárt azok bekövetkezése esetén. A csalások és szabálytalanságok megakadályozása érdekében a legfontosabb teendő a hatékony és eredményes belső kontrollrendszer kiépítése és működtetése, melynek elsődleges felelőssége a szervezetek vezetőit terheli.

A Bkr. 26. § e) pontja szerint a belső ellenőrzési vezető feladata, amennyiben 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 a felügyeleti szerv vezetőjének a haladéktalan tájékoztatása és javaslattevés a megfelelő eljárások megindítására.

XII. Az ellenőrzési dokumentumok

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

A Bkr. 50. § (1) bekezdése alapján a belső ellenőrzési vezető köteles nyilvántartást vezetni az elvégzett belső ellenőrzésekről és gondoskodni az ellenőrzési dokumentumok megőrzéséről.

(2) A nyilvántartás tartalmazza:

- a) az ellenőrzés azonosítóját;
- b) az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egységek megnevezését;

- c) az ellenőrzés tárgyát;
- d) az ellenőrzés kezdetének és lezárásának időpontját;
- e) az ellenőrzés lefolytatásában részt vett vizsgálatvezető, a belső ellenőr és a szakértő nevét;
- f) a vizsgált időszakot;
- g) 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 Bkr. 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 a belső ellenőr ellenőrzési mappákban tárolja, amely mappák úgy elektronikus adathordozókon, mind papír alapon tárolt formában léteznek. 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 kontroll rendszerre 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 le kell lefűzni.

- Az *állandó mappa* (*Általános belső ellenőrzési mappa*) olyan 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);
- Az *adott ellenőrzésre vonatkozó mappát* (*Konkrét ellenőrzési mappa*) az összes munkalap és más fontos, az adott ellenőrzésre vonatkozó adat meghatározott elrendezésben történő lefűzésére használják
- 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 tervezése, megbízólevelek, értesítő levelek, ellenőrzési program, belső levelezések, határidőkre vonatkozó feljegyzések,
 - Megbeszélések jegyzőkönyvei, kivonatai,
 - A vizsgálat lefolytatásához felhasznált munkaanyagok,
 - Az elvégzett tesztek és igazolások munkalapjai,
 - A belső ellenőrzési jelentés,
 - A jelentés egyeztetésének (ellenőrzöttek 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 elemi a következők:

- Stratégiai és operatív tervek,
- Szerződések, 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 köziratokról, a közlevéltárakról és a magánlevéltári anyag védelméről szóló 1995. évi LXVI. törvény rendelkezései (9. §) alapján a közfeladatot ellátó szervezeteknek iratkezelési szabályzattal és irattári tervvel (a köziratok rendszerezésének és a selejtezhetőség szempontjából történő válogatásának alapjául szolgáló jegyzék) kell rendelkezniük, amely tartalmazza a köziratok kezeléséhez és védelméhez kapcsolódó követelmények teljesítésének részletes szabályait. A köziratok megfelelő kezeléséért és védelméért, az iratok szakszerű és biztonságos megőrzésére alkalmas irattár kialakításáért és működtetéséért, továbbá az iratkezeléshez szükséges tárgyi, technikai és személyi feltételek biztosításáért a közfeladatot ellátó szerv vezetője felelős.

A személyes adat, valamint a személyes adatok kezelésével összefüggő fogalmak értelmezésére az információs önrendelkezési jogról és az információszabadságról szóló 2011. évi CXII. törvény rendelkezései az irányadóak. (Európai Unió - Parlament és Tanács 2016/679. számú Rendelete („GDPR”))

A Bkr. 22. § (2) b) pontja alapján a belső ellenőrzési vezető köteles gondoskodni az ellenőrzések nyilvántartásáról, valamint az ellenőrzési dokumentumok legalább 10 évig történő megőrzéséről, illetve a dokumentumok és az adatok biztonságos tárolásáról.

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 jegyzőhöz 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 jegyzőnek kell jóváhagynia.

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

Adat és titokvédelem

A belső ellenőrzést végző személy - az ellenőrzött szervnél, illetve szervezeti egységnél - csak a jogszabályokban meghatározott adat - és titokvédelmi előírások betartásával tekinthet be államtitkot, szolgálati titkot, üzleti titkot tartalmazó iratokba vagy dokumentumokba, illetve kérhet azokról másolatot vagy kivonatot.

Az esetlegesen így megismert személyes adatokat is csak az adat- és titokvédelmi előírások betartásával kezelheti.

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.

Hajdúnánás, 2020. január 15.


Dr. Kiss Imre
jegyző




Balla Gáborné
belső ellenőr