

A
Kéky Lajos
Városi Művelődési Központ

BELSŐ ELLENŐRZÉSI
KÉZIKÖNYVE



Kék Lajos Városi Művelődési Központ

4080 Hajdúnánás, Köztársaság tér. 6.

tel./fax: 52-382-400; e-mail: nanasvmk@nanaskabel.hu

www.nanasvmk.hu

BELSŐ ELLENŐRZÉSI KÉZIKÖNYV

Hatályos: 2009 szeptember 01-től

BELSŐ ELLENŐRZÉSI KÉZIKÖNYV

A Kéky Lajos Városi Művelődési Központ (*továbbiakban Intézmény*) belső ellenőrzési tevékenységét az államháztartásról szóló, többször módosított 1992. évi XXXVIII. törvény 121/A. §-a, a költségvetési szervek belső ellenőrzéséről szóló 67/2007 (IV.11.) Kormányrendelettel módosított, 193/2003. (XI.26.) Korm. rendelet, valamint a "BELSŐ ELLENŐRZÉSI KÉZIKÖNYV" szerint kell végezni.

ÁLTALÁNOS RÉSZ

A költségvetési szervek belső ellenőrzéséről szóló 193/2003. (XI.26.) Korm. rendelet 5. § (1) bekezdése alapján: „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.”

Szervezetünk belső ellenőrzési kézikönyve a következő szerkezetben épül fel:

Bevezetés

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

II. Belső ellenőrökre vonatkozó szakmai etikai kódex

III. Belső ellenőrzés funkcionális függetlenségét bemutató szervezeti ábra

IV. A belső ellenőrzési tevékenységre vonatkozó belső szabályok és eljárások, kockázatelemzés

A.) A belső ellenőrzési tevékenység irányítása

- 1.) Belső ellenőri humánforrás-gazdálkodás, a belső ellenőrök folyamatos továbbképzésére vonatkozó irányelvek
- 2.) Belső ellenőrök teljesítményének értékelése
- 3.) A belső ellenőrzési tevékenység minőségét biztosító szabályok
- 4.) A külső szakértők bevonására vonatkozó előírások

B.) A belső ellenőrzés tervezésének előkészítése, kockázatelemzés

- 1.) A tervezés előkészítésének lépései
- 2.) Kockázatelemzés

C.) A belső ellenőrzés tervezése

- 1.) Stratégiai tervezés
- 2.) Középtávú ellenőrzési terv
- 3.) Éves ellenőrzési terv
- 4.) Erőforrások elosztása

D.) Az ellenőrzésre való felkészülés

- 1.) A végrehajtás tervezése
- 2.) Adminisztratív felkészülés

E.) Az ellenőrzés végrehajtása

- 1.) Nyitó megbeszélés
- 2.) Ellenőrzési munkalapok használata
- 3.) Interjú, mint a folyamatok és a kockázatok elemzésének eszköze
- 4.) Az ellenőrzési pontok vagy folyamatok (kontrollok) értékelése
- 5.) A tesztelés szerepe az ellenőrzési pontok vagy folyamatok (kontrollok) értékelésében
- 6.) A bizonyítékok beszerzése, nyilvántartása és a teljességi nyilatkozat
- 7.) Ellenőrzési jegyzőkönyv, súlyos hiányosság

F.) A belső ellenőrzési jelentés szerkezetére, tartalmára vonatkozó előírások

- 1.) A belső ellenőrzési jelentés elkészítése
- 2.) A belső ellenőrzést értékelő éves jelentések

G.) Az ellenőrzési megállapítások hasznosításának, az ellenőrzést követő intézkedések elrendelésének szabályai

- 1.) Intézkedési terv
- 2.) Az ellenőrzések nyomon követése

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

I.) Az ellenőrzési dokumentumok formai követelményei, a dokumentumok megőrzési rendje

V. Módszertani útmutatók, az egyes ellenőrzési módszerek főbb lépései, szakaszai

- A.) Nemzetközi belső ellenőrzési standardok
- B.) Rendszerellenőrzés
- C.) Teljesítményellenőrzés
- D.) Informatikai rendszerek ellenőrzése
- E.) Strukturális Alapok ellenőrzése
- F.) Kohéziós alapok ellenőrzése

VI. Mellékletek

Bevezetés

Az államháztartásról szóló, többször módosított 1992. évi XXXVIII. törvénynek (a továbbiakban: Áht.), valamint a költségvetési szervek belső ellenőrzéséről szóló 67/2007 (IV.11.) Kormány rendelettel módosított, 193/2003. (XI. 26.) Korm. rendeletnek (a továbbiakban: Ber.) megfelelően a közpénzek felhasználásában résztvevő költségvetési szervezetek kötelesek belső ellenőrzési rendszert működtetni abból a célból, hogy a szervezet vezetője számára bizonyosságot nyújtsanak az általa kiépített és működtetett pénzügyi irányítási és kontroll rendszerek megfelelőségét illetően.

Az Áht. 121/A (1) bekezdése alapján a **belső ellenőrzés definíciója** a következő:
A belső ellenőrzés független, tárgyilagos, bizonyosságot adó és tanácsadó tevékenység, melynek célja, hogy az adott szervezet működését fejlessze, és eredményességét növelje. A belső ellenőrzés a szervezet céljai elérése érdekében rendszerszemléletű megközelítéssel és módszeresen értékeli, illetve fejleszti a szervezet kockázatkezelési, valamint ellenőrzési és irányítási eljárásainak eredményességét.

A belső ellenőrzés **az eredményesség növelésével** segíti szervezetünk irányítási folyamatait.

- A belső ellenőrzés egy 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 kockázatokat kezelni hivatott **ellenőrzési (kontroll) rendszert** értékelje.

Szervezetünknel főállásban foglalkoztatott személy látja el a belső ellenőrzési tevékenységet.

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

BELSŐ ELLENŐRZÉSI ALAPSZABÁLY (CHARTA)

A belső ellenőrzés célja és feladata

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 kockázatkezelési, ellenőrzési és irányítási eljárásainak hatékonyságát.

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

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

- A szervezeti célkitűzések elérését veszélyeztető kockázatokat a szervezet kockázatkezelési rendszere képes felismerni, és azokat megfelelően kezelni;
- Az egyes vezetők és vezetői csoportok közötti együttműködés megfelelő;
- A pénzügyi-, irányítási- és operatív működésre vonatkozó adatok, információk és beszámolók pontosak, megbízhatóak és a megfelelő időben rendelkezésre állnak;
- 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 a pénzügyminiszter által közzétett iránymutatásokkal és módszertani útmutatókkal;
- Az eszközökkel és forrásokkal takarékosan és hatékonyan gazdálkodnak, valamint a vagyon megóvásáról megfelelően gondoskodnak;
- A kidolgozott programok, tervek és célkitűzések megvalósulnak;
- A költségvetési szerv munkafolyamataiban a pénzügyi irányítási és ellenőrzési rendszer minősége megfelelő és folyamatos korszerűsítése biztosított;
- 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;
- A költségvetési szervet érintő jogszabályok, illetve egyéb kötelező érvényű szabályok változásaira a költségvetési szerv időben és megfelelően reagál.

A belső ellenőrzés végrehajtása során feltárt, a pénzügyi irányítási és ellenőrzési rendszer 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 pénzügyi irányítási és ellenőrzési rendszert működtessék. A belső ellenőrzés a szervezet

pénzügyi irányítási és ellenőrzési rendszerének javítása érdekében javaslatokat tesz, de e javaslatok végrehajtása, vagy más intézkedések kezdeményezése kizárólag a vezetők felelősségi körébe tartozik.

A belső ellenőrzés ellenőrzési hatóköre kiterjed mind a központi kiadott szabályzatok, 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 átláthatósága érdekében.

Beszámolás

A belső ellenőrzési vezető köteles a költségvetési szerv vezetője számára:

- Évente átfogó értékelést adni szervezetünk pénzügyi irányítási és ellenőrzési, valamint kockázatkezelési rendszeréről, és nyilatkozni ezen rendszerek megfelelőségéről és hatékonyságáról;
- A költségvetési szerv pénzügyi irányítási és ellenőrzési rendszeréhez kapcsolódó minden lényeges megállapításról beszámolni, és tájékoztatást adni az esetleges fejlesztési javaslatairól;
- 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;
- Más ellenőrzési tevékenységek, illetve a nyomon követés (kockázatkezelés, szabályszerűségi-, biztonsági-, jogi-, etikai-, környezetvédelmi kérdések, külső ellenőrzések) vonatkozásában az egységes szakmai értelmezést, és az e feladatokat ellátó szervezetekkel, személyekkel a megfelelő koordinációt biztosítani, valamint erről a vezetést rendszeresen tájékoztatni.

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.**

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 jelleggel történhet.**

Felelősség

- **A belső ellenőrzési vezető, illetve a belső ellenőrök felelősségi körébe tartozik:**
 - Annak biztosítása, hogy minden, a belső ellenőrzés hatókörébe tartozó ellenőrzés, a jelen Alapszabályban felsoroltaknak megfelelően ténylegesen végrehajtásra kerüljön;
 - 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;

- A kockázatelemzésen alapuló stratégiai, középtávú 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;
- A jóváhagyott éves ellenőrzési tervet végrehajtani, ideértve a vezetés felkérésére végzett soron kívüli feladatokat is;
- Szakmailag képzett ellenőröket alkalmazni, akik megfelelő szakértelemmel és tapasztalattal rendelkeznek a jelen Alapszabályban foglalt követelmények teljesítéséhez;
- 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;
- Rendszeres időközönként beszámolót készíteni a költségvetési szerv vezetője számára, amelyben összegzik az ellenőrzések megállapításait;
- A költségvetési szerv vezetőjét tájékoztatni a belső ellenőrzési tevékenység mérhető célkitűzéseiről és az azokhoz mérten elért eredményekről;
- A külső ellenőrök és a jogalkotók munkáját figyelemmel kísérni annak érdekében, hogy a belső ellenőrzés a szervezet működését - ésszerű költségkihatás mellett - optimálisan lefedje.

Hatáskör

- A belső ellenőrzés hatásköri felhatalmazását az Áht. és a Ber. határozza meg.
- A belső ellenőrzési vezető, illetve a belső ellenőr hatásköre kiterjed az alábbiakra:
 - Korlátlan hozzáféréssel rendelkezik a vizsgált szervezet valamennyi tevékenységéhez, nyilvántartásához, vagyontárgyához;
 - A költségvetési szerv vezetőjéhez bármikor közvetlenül is fordulhat;
 - 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;
 - 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.

A belső ellenőrzési vezető, illetve a belső ellenőr hatásköre az alábbiakra nem terjed ki:

- A költségvetési szerv bármely végrehajtási vagy irányítási tevékenységében való részvétel;
- Pénzügyi tranzakciók kezdeményezése vagy jóváhagyása a belső ellenőrzési egységre vonatkozókon kívül;
- A szervezet bármely, nem a belső ellenőrzési egység által alkalmazott munkatársa tevékenységének irányítása, kivéve, ha ezek a munkatársak megbízást kaptak arra,

hogyan részt vegyenek az ellenőrzésben, vagy más egyéb módon segítsék a belső ellenőröket.

Belső ellenőrzési tevékenységre vonatkozó standardok

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

II. Belső ellenőrökre vonatkozó szakmai etikai kódex

BELSŐ ELLENŐRÖK SZAKMAI ETIKAI KÓDEXE

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

Az etikai kódex megalkotásának célja a belső ellenőrzési szakmán belüli etikai kultúra erősítésének előmozdítása, és a köztisztviselőkre vonatkozó etikai szabályokra figyelemmel a belső ellenőrök magatartási szabályait rögzítő olyan követelményrendszer felállítása, amelyet a belső ellenőröknek feladatuk ellátása során követniük kell.

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

Jelen etikai kódex követi a Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezete által megfogalmazott Etikai Kódexet, amelyet a Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezetének Elnöksége 2000. június 17-én hagyott jóvá.

ALAPELVEK

FEDDHETETLENSÉG

A belső ellenőr feddhetetlensége megalapozza az ellenőr szakvéleménye iránti bizalmat.

A belső ellenőr:

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

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:

1. tartózkodik minden olyan tevékenységtől vagy kapcsolattól, amely csorbíthatja értékítéletének pártatlanságát, illetve amely az ellenőrzött szervezet érdekeit sértheti;
2. politikai befolyástól mentesen végzi tevékenységét;
3. 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;
4. nem fogadhat el olyan ajándékot, juttatást vagy jogosulatlan előnyt, amely befolyásolhatja objektív szakmai véleményének kialakítását;
5. jelentésében szerepeltet minden olyan lényeges és jelentős tényt, amely biztosítja a vizsgált tevékenységről szóló ellenőrzési jelentés teljességét;
6. mérlegel minden, a vizsgált szervezet, illetve egyéb felek által rendelkezésére bocsátott információt és véleményt, azonban azok megalapozatlanul nem befolyásolhatják a belső ellenőr saját következtetéseit.

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:

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

SZAKÉRTELEM

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

A belső ellenőr:

1. kizárólag olyan ellenőrzést végez, amelyhez rendelkezik a szükséges ismeretekkel, szakértelemmel és tapasztalattal, vagy gondoskodik megfelelő külső szakértő bevonásáról;
2. a belső ellenőrzési tevékenységet a pénzügyminiszter által közzétett, a Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezetének standardjain alapuló iránymutatásokkal, ajánlásokkal és módszertani útmutatókkal összhangban végzi;
3. törekszik szakmai ismereteit, tevékenysége hatékonyságát és minőségét folyamatosan fejleszteni.

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:

1. együttműködés révén elősegíti a szakmai fejlődést;
2. együttműködik kollégáival.

ÖSSZEFÉRHETETLENSÉG

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

A belső ellenőr:

1. tanácsadás, illetve egyéb nem ellenőrzési tevékenység keretében nem vehet át a vizsgált szervezet vezetőjének hatáskörébe tartozó felelősséget;
2. függetlenségét megőrzi és elkerüli az összeférhetetlenség minden lehetséges formáját azáltal is, hogy elutasít minden ajándékot vagy juttatást, amely befolyásolja vagy befolyásolhatja függetlenségét és feddhetetlenségét;
3. elkerül minden olyan kapcsolatot a vizsgált szervezet vezetésével és alkalmazottaival, valamint harmadik féllel, amely befolyásolhatja vagy veszélyeztetheti függetlenségét;
4. 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.

III. Belső ellenőrzés funkcionális függetlensége

A belső ellenőrök funkcionális függetlensége biztosított a szervezeti egységektől független külső erőforrás igénybevétele következtében.

IV. A belső ellenőrzési tevékenységre vonatkozó belső szabályok és eljárások, kockázatelemzés

A belső ellenőrzés a működési folyamatokat elemzi, abból a szempontból, hogy a vezetők által létrehozott, a kockázatok kezelésére szolgáló kontrollok megfelelőségét értékeli. Ilyen kontrollok például: a szabályzatok, a hatás-, és felelősségi körök, a szervezeti tagolódás, információszolgáltatás, monitoring, informatikai kontrollok stb. A belső ellenőrzés a működési, tevékenységi folyamatokból indul ki miközben önmaga is egy kontroll folyamatot képez a költségvetési szerv irányítási és szabályozási rendszerében.

Jelen kézikönyv a belső ellenőrzési tevékenységet és annak elemeit azok folyamatjellegének megfelelően mutatja be.

A belső ellenőrzési folyamat legfőbb elemei, lépései a következők:

- Tervezés előkészítése
- Kockázatelemzés
- Tervezés
- Végrehajtás
- Jelentéskészítés
- Nyomon követés, utóvizsgálat

A belső ellenőrzési tevékenység folyamatábráját az **1. számú melléklet** tartalmazza. A folyamatábrában megtalálható a folyamat egyes lépéseiről felelős beosztás is.

1. A.) A belső ellenőrzési tevékenység irányítása

A Ber. 12. §-a alapján a belső ellenőrzési vezető feladatai:

- a) a belső ellenőrzési kézikönyv elkészítése;
- b) a kockázatelemzéssel alátámasztott stratégiai, középtávú és éves ellenőrzési tervek összeállítása, a költségvetési szerv vezetőjének jóváhagyása után a tervek végrehajtása, valamint azok megvalósításának nyomon követése;
- c) a belső ellenőrzési tevékenység megszervezése, az ellenőrzések végrehajtásának irányítása;
- d) az ellenőrzések összehangolása;
- e) megbízatásával kapcsolatban vagy személyére nézve összeférhetlenségi ok tudomására jutásáról köteles haladéktalanul jelentést tenni a költségvetési szerv vezetőjének, amelynek elmulasztásáért vagy késedelmes teljesítéséért fegyelmi felelősséggel tartozik;
- f) 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;
- g) az ellenőrzés lezárását követően az ellenőrzési jelentést az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység számára megküldeni;
- h) az éves ellenőrzési jelentés, illetve az összefoglaló ellenőrzési jelentés 31. §-ban foglaltak szerinti összeállítása;
- i) gondoskodni arról, hogy a belső ellenőrzési tevékenység során alkalmazásra kerüljenek a belső ellenőrzési tevékenység minőségét biztosító eljárások és érvényesüljenek a pénzügyminiszter által közzétett módszertani útmutatók;
- j) gondoskodni az ellenőrzések nyilvántartásáról, valamint az ellenőrzési dokumentumok legalább 10 évig történő megőrzéséről, illetve a dokumentumok és az adatok biztonságos tárolásáról;
- k) biztosítani a belső ellenőrök szakmai továbbképzését, ennek érdekében - a költségvetési szerv vezetője által jóváhagyott - éves képzési tervet készíteni és gondoskodni annak megvalósításáról;
- l) évente értékelni a belső ellenőrzés tárgyi, személyi feltételeit és javaslatot tenni a költségvetési szerv vezetőjének, a feltételeknek az éves tervvel történő összehangolására;

- m) a költségvetési szerv vezetőjét az éves ellenőrzési terv megvalósításáról, és az attól való eltérésekről tájékoztatni;
- n) nyomon követni az intézkedési tervek végrehajtását a költségvetési szerv vezetőjének tájékoztatása alapján.

1. 1.) Belső ellenőri humánerőforrás-gazdálkodás, a belső ellenőrök folyamatos továbbképzésére vonatkozó alapelvek

- A belső ellenőrzési vezető felelőssége annak biztosítása, hogy a belső ellenőrök rendelkezzenek az elvárt szaktudással és szakképesítéssel. A belső ellenőröknek együtt kell működniük a szervezet munkatársaival, ugyanakkor tárgyilagosnak is kell maradniuk. A belső ellenőröknek megalapozott értékelést kell adniuk, megfontoltságot, kitartást és becsületességet kell mutatniuk szakmájuk végzése során. Minden belső ellenőr felelősséggel tartozik a hatékony és eredményes koordinációért és kommunikációért.

A Ber. 4.§ (5.) bekezdésében foglaltak figyelembe vételével a szervezetünknel a belső ellenőrzési vezető feladatait külső erőforrás látja el.

Az egyes kategóriákba sorolás kritériumait, az elvárt szaktudást (mind a belső ellenőrök, mind a külső szolgáltatók tekintetében) a **2. számú melléklet** tartalmazza.

A szaktudás négy jellemző köré csoportosítható:

- belső ellenőrzési képességek,
- speciális ismeretek,
- vezetői képességek,
- gyakorlat.

A belső ellenőrzési kézikönyv **3. számú melléklete** tartalmazza azt a kompetencia mátrixot, amely ezen kategóriák és a szükséges szaktudás között kapcsolatot teremt, és meghatározza, hogy a belső ellenőrök között milyen a munkamegosztás, mely feladatokat ki végezheti.

Amennyiben lehetséges, a belső ellenőrök feladatait rotációs rendszerben kell elosztani. Amikor a belső ellenőrzési vezető az ellenőröket egy adott ellenőrzésre kijelöli, tekintettel kell lennie az összeférhetetlenségi kritériumokra. Az ellenőr nem vehet részt az ellenőrzésben, ha:

- az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjének, vagy alkalmazottjának a Polgári Törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény 685. § b) pontja szerinti közeli hozzátartozója;
- korábban az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjének munkáltatói jogköre alá tartozott, a jogviszony megszűnésétől számított három éven belül;
- az ellenőrizendő szakterülettel vagy intézménnyel közös, illetve kapcsolódó program vagy feladat végrehajtásában közreműködött, a program lezárását illetve a feladat elvégzését követő három éven belül;
- az ellenőrzés tárgyilagos lefolytatása tőle egyéb okból nem várható el.

Kapacitásfelmérés

A Ber. 4. § (6) 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 stratégiai tervben foglaltakkal. (Intézményünknel nem kötelező)

A fejezet felügyeletét ellátó szerv belső ellenőrzési egysége a saját, illetve a felügyelt költségvetési szervek felmérései alapján egy összesített kapacitás-felmérést készít, amelynek célja annak meghatározása, hogy a felügyelt költségvetési szervek tekintetében, illetve a fejezet szintjén mekkora kapacitás szükséges ahhoz, hogy a belső ellenőrzés megfelelő bizonyosságot tudjon nyújtani a költségvetési szervek vezetői számára a kockázatkezelési, kontroll, és irányítási eljárások hatékony működéséről.

A fentiek szerint elkészített felmérést rendszeres időközönként, két évente aktualizálni kell. Az aktualizálásért a belső ellenőrzési vezető felelős.

Értékelés

A **belső ellenőrzési vezető felelős** azért, hogy a belső ellenőrök számára folyamatos visszacsatolást és értékelést adjon személyes teljesítményükről. Új felvétel esetén, illetve évente a belső ellenőrzési vezető minden belső ellenőr számára ki kell, hogy töltsen a **4. számú melléklet** szerinti értékelő lapot.

Az értékelési folyamat magában foglalja:

- Az előző évi készség- és tudásleltár, illetve fejlesztési terv felülvizsgálatát az előre meghatározott, fejlesztésre irányuló lépések teljesítésének értékelése érdekében;
- A belső ellenőr szakértelmének értékelését a készség- és tudásleltár, illetve fejlesztési terv aktuális kitöltése során. A tervnek tartalmaznia kell az egyeztetett fejlesztési lépéseket, amelyek az egyéni képzési terv kialakításának alapjául szolgálnak minden belső ellenőr tekintetében;
- Az ellenőrzéseket követő felmérések eredményeinek összegzése és elemzése.

Jelen kézikönyv teljesítményértékelésre vonatkozó szövegrészei, mellékletei a köztisztviselők esetében a köztisztviselők jogállásáról szóló 1992. évi XXIII. törvény 34. §-a szerinti teljesítményértékelést nem helyettesítik, ahhoz kizárólag a belső ellenőrzési tevékenység sajátosságainak megfelelő részletesebb támogatást nyújtanak.

A belső ellenőrzési teljesítmény értékelése részletesen az egyes ellenőrzésekre vonatkozóan a 2. - Belső ellenőrök teljesítményének értékelése - pontban, a belső ellenőrzési tevékenység megfelelő minőségének biztosítására vonatkozóan pedig a 3. - A belső ellenőrzési tevékenység minőségét biztosító szabályok - pontban kerül kifejtésre.

Helyettesítés

A belső ellenőrzési vezetőnek helyettesítési tervet kell készítenie arra az esetre, ha munkatársai hiányoznának az ellenőrzési feladatok végrehajtásából szabadság, vagy

betegség miatt. A munkatársak közötti lehetséges helyettesítéseket a belső ellenőrzés helyettesítési mátrix részletezi, amely a **5. számú mellékletben** található. (Intézményünknel nem kötelező)

A belső ellenőrök folyamatos továbbképzésére vonatkozó alapelvek

A belső ellenőrzési vezető feladata biztosítani a belső ellenőrök szakmai továbbképzését, amelynek érdekében - a költségvetési szerv vezetője által jóváhagyott - éves képzési tervet készíteni és gondoskodni annak megvalósításáról.

A képzési szükségleteket egyrészt a személyes értékelési folyamat eredménye, másrészt az ellenőroktől elvárt szaktudás alapján kell meghatározni. A belső ellenőrzési vezetőnek minden évben el kell készítenie és aktualizálnia kell minden belső ellenőr számára az egyéni képzési tervet, amely közvetlenül az egyeztetés alapján meghatározott fejlesztési lépésekhez kapcsolódik és segíti az ellenőrök szakmai fejlődését a megkövetelt szaktudással összhangban. Az elfogadott képzési tervnek támogatnia kell az ellenőrt abban, hogy megszerezze azokat a képesítéseket, amelyek a belső ellenőrök által tett erőfeszítéseket, szakmai tudást és minőséget elismerik, illetve igazolják.

Az egyéni képzési tervet a **6. számú melléklet** szerint kell összeállítani. (Intézményünknel nem kötelező)

2.) Belső ellenőrök teljesítményének értékelése

A belső ellenőrzési vezető felel a belső ellenőrzés teljesítményének értékeléséért és nyomon követéséért, illetve a megfelelő működés helyreállításához szükséges lépések megtételéért, amennyiben szükséges. A teljesítményértékelés a belső ellenőrzés működésének hatékonyságáról és eredményességéről nyújt információkat, illetve segít a belső ellenőrzési vezetőnek azonosítani a belső ellenőrzés teljesítményének javítására vonatkozó lehetőségeket.

A teljesítményértékelés elsődleges eszköze az ellenőrzést követő felmérő lapok, illetve a kulcsfontosságú teljesítmény mutatók alkalmazása.

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. Az ellenőrzést követő felmérő lap segítséget nyújt:

- A belső ellenőrzés hatékonyságával és eredményességével kapcsolatos információk összegyűjtésében;
- A lehetőségek azonosításában és a belső ellenőrzés teljesítményének fejlesztésére vonatkozó ötletek, illetve vélemények összegyűjtésében.

Minden elvégzett ellenőrzés során használni kell az ellenőrzést követő felmérő lapot. Az ellenőrzést követő felmérő lapot a vizsgálatvezető küldi meg az ellenőrzött terület vezetőjének a lezárt ellenőrzési jelentés megküldését követő egy héten belül. A kísérőlevél

tartalmazza a felmérés célját és a kitöltött nyomtatvány visszaérkezésének határidejét. A felmérő lapok beérkezését követően a vizsgálatvezető és a belső ellenőrzési vezető értékeli és összesíti a felmérés eredményeit.

Az ellenőrzést követő felmérő lap a **7. számú mellékletben** található. (Intézményünknel nem kötelező)

Kulcsfontosságú teljesítménymutatók

A kulcsfontosságú teljesítménymutatók (KTM) olyan teljesítmény mérőszámok, amelyek lehetővé teszik a belső ellenőrzési vezető számára, hogy mennyiségi méréseket végezzen, és a belső ellenőrzés teljesítményét erre alapozva értékelje.

A teljesítmény mutatók 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.

A vizsgálatvezetőnek meg kell győződnie arról, hogy a szükséges adatokat úgy tartják nyilván az egyes végrehajtott ellenőrzésekkel kapcsolatosan, hogy azokból a belső ellenőrzési vezető minden negyedévben ki tudja számolni a KTM-eket.

A belső ellenőrzés által használt KTM-ek listája a **8. számú mellékletben** (Intézményünknel nem kötelező), míg az ellenőrzések nyilvántartásának nyomtatványa a **9. számú mellékletben** található.

3.) A belső ellenőrzési tevékenység minőségét biztosító szabályok

A belső ellenőrzési vezető felelőssége gondoskodni arról, hogy a belső ellenőrzési tevékenység során alkalmazásra kerüljenek a belső ellenőrzési tevékenység minőségi végrehajtását biztosító eljárások.

A belső ellenőrzési vezetőnek ezért olyan eljárásokat kell kialakítania és működtetnie, amelyek biztosítják és folyamatosan fejlesztik a minőséget a teljes belső ellenőrzési tevékenységre vonatkozóan, és egyben azok hatékonyságát folyamatosan figyelemmel kísérik.

A minőségbiztosítási eljárásokat úgy kell megtervezni, hogy az segítse a belső ellenőrzést abban, hogy tevékenységével a szervezet működésének gazdaságosságát, hatékonyságát és eredményességét javítsa, valamint bizonyossággal szolgáljon arra, hogy a belső ellenőrzési tevékenység megfelel a vonatkozó magyar és európai uniós jogszabályoknak és követelményeknek, illetve a Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezete Szakmai Gyakorlati Standardjainak, valamint a belső ellenőrök szakmai etikai kódexének.

A belső minőségbiztosítási és fejlesztési eljárásrend tartalmazza a következőket:

- az ellenőrzések végrehajtására vonatkozó megfelelő felülvizsgálatot;

- rendszeres belső értékeléseket és a minőség folyamatos nyomon követését;
- rendszeres külső értékeléseket.

Felülvizsgálat

A belső ellenőrzési vezető felelőssége, hogy biztosítsa az ellenőrzési tevékenység megfelelő szakmai-vezetői felülvizsgálatát. A felülvizsgálat kiterjed a tervezésre, a vizsgálati, értékelési, egyeztetési és utóvizsgálati folyamatokra egyaránt.

A felülvizsgálat keretében a belső ellenőrzési vezető:

- biztosítja, hogy a kijelölt ellenőrök rendelkeznek az ellenőrzés elvégzéséhez szükséges tudással, képességekkel és szakértelemmel;
- az ellenőrzés megtervezése során megfelelő iránymutatásokat ad, és az ellenőrzési programot jóváhagyja;
- ellenőrzi, hogy a jóváhagyott ellenőrzési programot a tervezettnek megfelelően végrehajtották, illetve a változtatásokat jelezték, és azok megfelelő módon jóváhagyásra kerültek;
- ellenőrzi, hogy az ellenőrzési munkalapok megfelelően alátámasztják az ellenőrzési megállapításokat, következtetéseket és javaslatokat;
- biztosítja, hogy az ellenőrzés során a kommunikáció megfelelő, tárgyilagos, világos, tömör, konstruktív és megfelelő időben megtörtént;
- biztosítja az ellenőrzési célkitűzések teljesülését;
- biztosítja a belső ellenőrök tudásának, képességeinek és szakmai hozzáértése fejlesztésének lehetőségét.

A belső ellenőrzési vezető teljes körűen felel a felülvizsgálatért, azonban kijelölheti a belső ellenőrzés területén megfelelő tapasztalattal rendelkező munkatársát más, kevésbé tapasztalt belső ellenőrök munkájának felülvizsgálatára.

A felülvizsgálat kiterjed a munkatársak képzésére és fejlesztésére, az alkalmazottak teljesítményének értékelésére, az időráfordítás ellenőrzésére, illetve hasonló adminisztratív területekre is. Ennek megfelelően a belső ellenőrzési vezető felelős az adott ellenőrzés elvégzésére kijelölt ellenőr munkaidő-ráfordításának nyomon követéséért.

Belső értékelés és a minőség folyamatos nyomon követése

A belső értékelések a belső ellenőrzés teljesítményének folyamatos felülvizsgálatát jelentik.

A folyamatos felülvizsgálatok az alábbiak szerint végezhetők:

- Ellenőrzési listák és más, olyan eszközök alkalmazása, amelyek biztosítják, hogy az ellenőrzési tevékenység során a jogszabályokban és a kézikönyvben előírt eljárásoknak megfelelően járnak el az ellenőrök.

A belső ellenőrzési tevékenységre és a teljesítmény értékelésére szolgáló ellenőrző lista segítséget nyújt az ellenőrzés megtervezése és végrehajtása során. Ezek az ellenőrzési listák segítenek biztosítani azt, hogy az ellenőrzési folyamat szükséges lépéseit megtették. Az elvégzett ellenőrzési lépéseket a vizsgálatvezetőnek ellenőriznie kell. Az ellenőrzés lezárása során ezeket a nyomtatványokat a

kapcsolódó ellenőrzési munkalapokkal együtt le kell fűzni, és a belső ellenőrzési vezetőnek ezeket felül kell vizsgálnia és alá kell írnia. Minőségbiztosítási ellenőrző listát a **10. számú melléklet** tartalmazza.

- Az ellenőrzött területtől, szervezeti egységtől kapott visszajelzés.

Az ellenőrzött egységektől érkező, a belső ellenőrzés tevékenységére vonatkozó visszajelzések és vélemények összegyűjtésének elsődleges eszköze az ellenőrzést követő felmérés (Bővebben a Teljesítményértékelés című fejezetben).

- A teljesítménymérési mutatók elemzése, pl. a felhasznált munkaóraszám, az elfogadott javaslatok száma, az ellenőrzési terv végrehajtása, stb.

A teljesítménymérési mutatók lehetővé teszik a belső ellenőrzési vezető számára, hogy a belső ellenőrzés teljesítményét mennyiségileg is mérje és értékelje (Bővebben a Teljesítményértékelés című fejezetben).

A belső értékelés keretében a belső ellenőrzési vezető folyamatosan figyelemmel kíséri a belső ellenőrzési feladatok ellátásának minőségét, és ezen értékelések alapján nyomon követi azt is, hogy a megfelelő fejlesztéseket megtették-e.

A belső értékelés eredményeit a belső ellenőrzés éves tevékenységéről szóló jelentésében össze kell foglalni (Bővebben a Teljesítményértékelés című fejezetben). Az elszámoltathatóság érdekében a belső ellenőrzési vezető a belső minőségbiztosítási értékelés eredményeiről tájékoztatja a szerv vezetőjét.

2. 4.) Külső szakértők bevonására vonatkozó előírások

A Ber. 2. § m) pontja szerint belső ellenőrzési tevékenységet a költségvetési szervnél megbízási jogviszony keretében foglalkoztatott személy is elláthat.

A jogszabály lehetőséget ad külső ellenőrzési szakértőknek a költségvetési szerv belső ellenőrzési feladatainak végrehajtásába történő bevonására.

Szervezetünknel külső szakértők bevonására az alábbi ok miatt kerülhet sor:

- a meglévő belső ellenőrzési erőforrások nem elegendőek az elvégzendő feladatok mennyiségéhez vagy azok jellegéhez képest;

Szervezetünknel Kéki Éva az a személy, aki a belső ellenőrzési tevékenység külső erőforrások bevonásával történő megszervezéséért felelős.

Szervezetünk vezetője a külső szakértővel, legyen az magánszemély vagy gazdasági társaság, írásbeli szerződést köt, amely részletesen meghatározza a teljesítendő szolgáltatásokat, az irányadó jogszabályokat (Áht., a Ber., stb.), valamint az egyéb feltételeket (pl. kapcsolattartás, határidők, díjazás). Az ilyen megállapodások formája megbízási vagy vállalkozási szerződés lehet attól függően, hogy milyen céllal kötjük a megállapodást.

A szervezetünk és a külső szolgáltató kapcsolata alapvetően két fajta lehet:

- Konkrét feladatok előre történt meghatározása nélkül, a külső szolgáltató arra vállal kötelezettséget, hogy egy meghatározott ideig folyamatosan a költségvetési szerv rendelkezésére áll, és annak igényei szerint teljesíti a felmerülő belső ellenőrzési feladatokat. A feladatok típusa és jellege azonban ez esetben is meghatározható előre.
- A másik esetben meghatározott feladatokat teljesít a külső szolgáltató adott határidőn belül;

A külső szolgáltató a vonatkozó hazai és külföldi jogszabályok, valamint belső ellenőrzési standardok szerint látja el ellenőrzési feladatait. Ugyancsak vonatkoznak rájuk a szakmai, etikai normák.

Amikor a külső szolgáltató által delegált szakértő ellenőr dolgozik szervezetünkénél, akkor a szervezetünk által kialakított belső ellenőrzési kézikönyveket és módszertani leírásokat, valamint a - nemzetközi legjobb gyakorlat - követelményeit is maradéktalanul alkalmaznia kell, és ezt a szolgáltatói szerződésben rögzíteni szükséges.

A munka elvárt eredményessége szempontjából nagyon fontos, szervezetünk kellő alapossággal járjon el a külső szakértők bevonásakor. A végrehajtandó feladatok szempontjából megfelelő gyakorlatot szerzett és tapasztalt szolgáltatóval szerződjön. A megállapodásban részletesen határozzák meg az ellenőrzés célját, tárgyát, lépéseit oly módon, ahogy azt az ellenőrzési programban teszik. Az ellenőrzési program a külső szolgáltatóval kötendő szerződés mellékletét alkothatja.

A külső szakértőket is megbízólevéllel kell ellátni, amelyet a belső ellenőrzési vezető ír alá.

B.) A belső ellenőrzés tervezésének előkészítése, kockázatelemzés

Az alábbi feladatokat az Intézmény vezetése és az esetleges külső erőforrás együttműködve végzik.

A Ber. 12. § b) pontja alapján a **belső ellenőrzési vezető feladata** „a kockázatelemzéssel alátámasztott stratégiai, középtávú 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.

A kockázatelemzést megelőző előkészítés során a belső ellenőrzés:

- elemzi a **kontroll környezetet** annak érdekében, hogy azonosítsa az ellenőrzési tervezés során figyelembe veendő változásokat;
- azonosítja a **folyamatokat és a folyamatgazdákat**^[1], és a vezetőkkel egyeztet az egyes folyamatok - a szervezet célkitűzéseire viszonyított - fontosságáról.
- megvitatja a vezetőkkel, mit várnak el a belső ellenőrzéstől;
- értelmezi a szervezet **célkitűzéseit**;
- a vezetőkkel közösen meghatározza a **belső ellenőrzési fókusz**;

- a vezetőket bevonva elkészíti a **kockázatelemzési kritérium mátrixot**, amely a kockázatok felmérésének elsődleges eszköze;

A tervezés előkészítési folyamatát a belső ellenőrzési vezető irányítja, a belső ellenőrök pedig aktív közreműködésükkel segítik a munkáját. A Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezetének 2010 számú gyakorlati standardja is áttekintést ad a tervezési folyamat legfőbb feltételeiről.

A belső ellenőrzés tervezésének előkészítéséhez használható ellenőrzési listát a jelen kézikönyvhöz tartozó **11. számú melléklet** tartalmazza.

1.) A tervezés előkészítésének lépései

Általános felmérés

Az általános felmérés részeként szervezetünk **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.

A környezet változásának elsődleges forrásai:

- magyar és európai uniós jogszabályi változások;
- gazdasági-politikai környezet változása;
- a szervezet stratégiájának, célkitűzéseinek 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 szervezettől.

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 irányítási és 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 szervezetünk legalapvetőbb működési kérdéseinek így „nyitott könyvként” kell a belső ellenőrzés rendelkezésére állniuk.

A folyamatok és folyamatgazdák azonosítása

A belső ellenőrzési tevékenység a szervezet működési folyamatainak ellenőrzésére koncentrál. Ezek a folyamatok a szervezet célkitűzéseinek elérése érdekében kerültek kialakításra és 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 (lásd **12. számú melléklet:** Folyamatlista.) (Intézményünkénél nem kötelező.)

A szervezet folyamatait főfolyamatok mentén kell csoportosítani (pl.: adminisztratív háttér), amelyek részfolyamatokra oszthatók (pl.: emberi erőforrás, jogszabályi háttér). 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.

Az **ellenőrzési nyomvonal** a költségvetési szerv végrehajtási, pénzügyi lebonyolítási és ellenőrzési folyamatainak szöveges, illetve táblázatba foglalt és folyamatábrákkal szemléltetett leírása, amelynek elkészítése a szervezetünk vezetőjének feladata.

A belső ellenőrzési fókusz kialakítása

A belső ellenőrzési fókusz a szervezetünk vezetőinek azon nézetét, elképzeléseit jelenti, hogy a belső ellenőrzésnek elsősorban mely területekre kell irányítani erőforrásait. A belső ellenőrzési fókusz a vezetőivel munkaértekezleteken, munkamegbeszéléseken történő közös kialakítása a tervezés előkészítési folyamat egyik legfontosabb lépése. A belső ellenőrzési fókusz a belső ellenőrzést segíti a magas kockázatúnak tekintett folyamatok rangsorolásában, illetve az ellenőrzött tevékenységek és egységek közötti erőforrás-allokáció meghatározásában.

A belső ellenőrzési fókusz a szervezet célkitűzéseinek és a szervezet vezetőinek belső ellenőrzésre vonatkozó speciális elvárásainak figyelembe vételével kell kialakítani.

A szervezet célkitűzései

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

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

A vezetők elvárásai

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

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

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

A belső ellenőrzési fókusz kialakítása

Az elfogadott szervezeti célkitűzések és egyeztetett vezetői elvárások alapján a belső ellenőrzési fókusz a belső ellenőrzésnek és a vezetőknek közösen kell kialakítania. A belső ellenőrzési fókusz megadja azokat a főbb elemeket, amelyek mentén az ellenőrök a kockázatokat elemezni fogják, és amelyekre a belső ellenőrzés a feladatainak ellátása érdekében koncentrálni fog (lásd **13. számú melléklet**: Belső ellenőrzési fókusz minta). (Intézményünknel nem kötelező.)

A kritikus folyamatok elemzése és a költségvetési szervezet vezetőivel való egyeztetése

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 szervezet vezetőivel közösen kell elvégezni, konszenzusra kell jutni a folyamatok fontosságának összesített értékelése tekintetében. Az elemzéseket a **14. számú melléklet** (Intézményünknel nem kötelező.) szerinti mátrix alkalmazásával kell elkészíteni.

A kockázatelemzési kritérium mátrix (KKM) elkészítése

A kockázatelemzési kritérium mátrix a szervezet folyamataira vonatkozó, következetes kockázatelemzés végrehajtásának elsődleges eszköze (lásd **15. számú melléklet**: KKM minta). Minden kockázat meghatározható a következő kritériumok alapján: a szervezet céljaira gyakorolt negatív **hatása** és bekövetkezési **valószínűsége** alapján.

A Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezetének 2120. A4 számú gyakorlati standardja meghatározza, hogy megfelelő szempontok szükségesek a kontrollok értékeléséhez. A belső ellenőröknek meg kell vizsgálniuk azt, hogy az adott szerv vezetői milyen feltételek alapján határozták meg azokat a pontos kritériumokat, amelyek a céloknak való megfelelést biztosítják.

A belső ellenőrzés a szervezet vezetőivel együtt először rögzíti az elemzési kritériumokat. A kritérium szó „szempontot / feltételt”, míg a kritérium mátrix „szempontrendszer / feltételrendszer” jelent.

A KKM-re vonatkozó követelmények:

- A vezetőkkel közösen kell kialakítani, és azt nekik kell jóváhagyniuk;
- A belső ellenőrzési fókuszban meghatározott elemekkel összehangolt kockázati elemeket kell tartalmazzon;
- Az elfogadott kockázati tűréshatáron (tolerancia szinten) alapuljon.

Egy azonosított kockázat hatásának megítélésére a KKM elemzési rangsort nyújt, melyek a következők lehetnek: magas, közepes és alacsony hatás. Minden egyes kockázati tényezőhöz a KKM elemzési kategóriákat rendel a vezetők kockázati toleranciája alapján. Ezen toleranciák mind a vezetők kockázathoz való viszonyulásának, mind a kockázati tényező alapjául szolgáló célkitűzés fontosságának megfelelnek.

A KKM az azonosított kockázat bekövetkezési valószínűségének megítéléséhez szükséges elemzési rangsort is tartalmaz.

A kockázatelemzés folyamatában minden egyes azonosított kockázatot a KKM használatával kell értékelni. Ezután az azonosított kockázat átfogó elemzéséhez a hatásokra és a valószínűségekre vonatkozó ismereteket, becsléseket össze kell kapcsolni (lásd Kockázatelemzés fejezet).

A KKM a kockázatelemzési folyamat teljes szubjektivitását nem tudja kiszűrni. A folyamat megkönnyítése érdekében azonban iránymutatást ad az elemzési folyamathoz, amely a szervezetről egy, a belső ellenőrzés és a vezetők által készített, következetesebb kockázatelemzést tesz lehetővé. Ez a kockázatelemzési mód a folyamatgazdákkal folytatott viták valószínűségét szintén csökkenti, mivel a kritériumok a szervezet vezetőivel együtt, közösen kerülnek meghatározásra.

2.) Kockázatelemzés

A Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezetének 2110 számú gyakorlati standardja leszögezi, hogy a belső ellenőrzés közreműködik az adott szervet fenyegető jelentős kockázatok azonosításában és értékelésében, és hozzájárul a kontroll rendszer és a kockázatkezelés fejlesztéséhez.

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

A kockázatelemzést a belső ellenőrzési vezető irányítja, aki a belső ellenőröket szükség szerint bevonja a munkába és informálja őket minden egyes lépésről. A Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezetének 2010 számú gyakorlati standardja meghatározza, hogy a belső ellenőrzési tervezésnek kockázatelemzésen kell alapulnia.

A kockázat elemzéshez használható ellenőrzési listát a jelen kézikönyvhöz tartozó **16. számú melléklet** tartalmazza. (Intézményünkönél nem kötelező.)

A folyamatok megértése

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 és változásai, a részfolyamatok, az információ technológia hatása a folyamatra, illetve más vonatkozó és fontos információk.
- Kulcsfontosságú teljesítmény mutatók (KTM), különös tekintettel az alábbiakra:
 - A KTM-eket használják a folyamatnak a meghatározott kritikus sikertényezők és szervezeti célok szempontjából történő monitoringjához;
 - Eljárások a kedvezőtlenül alakuló KTM-ek esetén;
 - A KTM-ek külső és belső összehasonlítása (benchmarking) a folyamat teljesítményének folyamatos fejlesztése érdekében.

Kockázatok azonosítása

Miután viszonylag részletesen megismerte és megértette a főfolyamatot, a belső ellenőrzés azonosítani tudja a folyamathoz kapcsolódó jelentős kockázatokat. Kockázatnak minősül minden olyan esemény, tevékenység vagy tevékenység elmulasztása, ami gátolja, hogy egy szervezet elérje céljait (explicit vagy implicit).

Minden kockázatnak két jellemzője van:

- Oka (pl. bármely esemény, tevékenység vagy tevékenység elmulasztása, mely bekövetkezésének van valamilyen **valószínűsége**);
- 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?

Főbb ellenőrzési pontok azonosítása

Az ellenőrzési pontok vagy kontroll pontok a folyamatok végrehajtásáért felelős folyamatgazdák által kialakított olyan folyamat elemek, csomópontok, ahol a folyamat eredményes működése szempontjából fontos ellenőrzési lépéseket valósítanak meg. A kockázatelemzés során a legfontosabb ellenőrzési pontokat fel kell tárni, a belső ellenőrzésének látnia kell az ellenőrzési pontok rendszerét. Ennek során fontos, hogy a belső ellenőr megértse és dokumentálja az információkat, hogy az ellenőrzési pontokat és az azonosított jelentős kockázatokat közvetlenül egymáshoz kapcsolja. (lásd **17. számú melléklet**: Folyamatok kockázata és ellenőrzése táblázat).

Egyedi kockázatok elemzése

A kockázatok felmérése során értékelni kell az egyes főfolyamatokhoz tartozó egyedi kockázatokat, majd összesíteni kell azokat. Így végezhető el a főfolyamatok átfogó, kockázatközpontú értékelése. Az értékelés következetességét a tervezés előkészítése során kialakított kockázatelemzés kritérium mátrix, mint a kockázatelemzés alapvető eszköze biztosítja. A jelen kézikönyv **18. számú melléklete** tartalmazza a kockázatelemzési modellt.

Az egyedi kockázatok kezdeti értékelésének meghatározásához a belső ellenőrzés összehasonlítja a kockázat bekövetkezésének valószínűségét és hatását a KKM-ben szereplő értékelési kritériumokkal. A KKM ugyanakkor csak iránymutatásul szolgál ehhez a feladathoz, hiszen előfordulhat, hogy a kockázatok egyedi jellemzői a KKM-ben meghatározott jellemzőkön részben kívül esnek, illetve a KKM más elemeire egyaránt vonatkoznak. Ezért a belső ellenőrzésnek a saját megítélésére kell támaszkodnia akkor, amikor a KKM vonatkozásában meghatározza a kockázati értékeket.

Ezután a belső ellenőrzés összesítheti a hatások és valószínűségek értékelését, a vizsgált egyedi kockázatra vonatkozóan. Ennek alapján egy átfogó besorolást ad a kockázatnak, és a kockázati mátrix segítségével az alábbiaknak megfelelően jelöli a kockázat súlyát, fontosságát:

H a t á s	Magas	K	M	M
	Közepes	A	K	M
	Alacsony	A	A	K
		Alacsony	Közepes	Magas
		Valószínűség		

A Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezetének 2120.A.1 számú gyakorlati standardja meghatározza, hogy a belső ellenőrzésnek a kockázatkezelés eredményei alapján értékelnie kell az adott szervezeten irányítási, működési és informatikai rendszereivel összefüggő kontrollok megfelelőségét és hatékonyságát.

Az egyedi kockázatok összegzése folyamatok szerint

Az egyedi kockázatokat feltárásuk és fontosság alapján történt besorolásuk után folyamatok szerint csoportosítani kell. Ennek alapján a belső ellenőrzés a főfolyamathoz tartozó kockázatokból listát készít. Ez az ún. előzetes kockázati lista. Előzetes azért, mert ekkor még nem történt meg a kontrollok mélyreható elemzése. Erre a belső ellenőrzési vizsgálat későbbi szakaszában kerül sor.

A kockázatelemzésnek ebben a szakaszban még nem szabad figyelembe venni, hogy a kontrollok mennyire hatékonyan kezelik a kockázatokat. Mivel az azonosított ellenőrzési pontok és/vagy folyamatok részleteit és hatékonyságát még igazolni kell, ezért a belső ellenőrzés nem veheti figyelembe az ellenőrzési pontok vagy folyamatok kockázatokra gyakorolt hatását. Ezt a folyamatot majd a belső ellenőrzési vizsgálat során kell elvégezni.

A folyamat teljes körű értékelésének elkészítése

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 kockázatait értékelését” adja.

Az értékelés végeredménye mutatja meg, hogy elsődlegesen mire irányuljon az ellenőrzési erőforrások elosztása az ellenőrzés tervezési szakaszában (lásd a belső ellenőrzés tervezése fejezetet és a **19. számú melléklet: Kockázatelemzés összesítése**).

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

A Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezetének 2100. számú gyakorlati standardja meghatározza, hogy a belső ellenőrzés rendszerszemléletű megközelítéssel és módszeresen értékeli az adott szerv kockázatkezelési tevékenységét, kontroll- és szervezeten irányítási rendszereit és hozzájárul azok javításához.

2. C.) A belső ellenőrzés tervezése

Az ellenőrzési munka megtervezéséhez a Ber. 18. §-a alapján a belső ellenőrzési vezető kockázatelemzés alapján stratégiai tervet, középtávú ellenőrzési tervet és éves ellenőrzési tervet készít, amelyeket a szervezet vezetője hagy jóvá.

A Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezetének 2010 számú gyakorlati standardja meghatározza, hogy a belső ellenőrzési tervezésnek kockázatelemzésen kell alapulnia.

A belső ellenőrzés tervezéséhez használható ellenőrzési listát a jelen kézikönyvhöz tartozó **20. számú melléklet** tartalmazza.

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

A tervezést kockázatokra és folyamatokra kell alapozni

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

b) A tervezésnek a jövőbe kell tekintenie

A tervezés három-öt évet kell, hogy lefedjen. A legmagasabb kockázatú folyamatok vizsgálatát minél korábbi időpontra kell tervezni. Az ilyen folyamatokat meghatározott rendszerességgel, 2 évente újra bele kell foglalni a belső ellenőrzési tervbe.

c) A tervezésnek folyamatosnak kell lennie

A tervezés folyamatában mindvégig be kell tartani a gördülő tervezés elvét. A Stratégiai, a Középtávú és az Éves ellenőrzési terveket évente aktualizálni kell. Év végén meg kell határozni a következő esztendő konkrét feladatait, és felül kell vizsgálni a 2. és a 3. évre kitűzött célokat.

d) 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.

3. 1.) Stratégiai tervezés

A Ber. 19. §-a alapján belső a ellenőrzési vezető stratégiai tervet készít, amely - összhangban a szervezetünk hosszú távú céljaival - meghatározza a belső ellenőrzésre vonatkozó stratégiai fejlesztéseket.

A belső ellenőrzés stratégiai terve, összhangban a költségvetési szerv hosszú távú terveivel, 5 évre készül.

A stratégiai tervet a **belső ellenőrzési vezető készíti el, amit szervezetünk vezetője hagyja jóvá.**

A **stratégiai terv** a Ber. 19. §-ára figyelemmel az **alábbiakat tartalmazza:**

- a szervezetünk hosszú távú célkitűzéseit, és az azzal összhangban lévő belső ellenőrzési stratégiai célokat;
- a belső ellenőrzés tárgyi és információs igényét
- a belső irányítási és ellenőrzési rendszer értékelését;
- a kockázati tényezőket és értékelésüket;
- a belső ellenőrzésre vonatkozó fejlesztési tervet;
- a szükséges ellenőri létszám és az ellenőri képzettség felmérését;
- a belső ellenőrök hosszú távú képzési tervét;
- a belső ellenőrzés tárgyi és információs igényét;
- az ellenőrzés által vizsgált területeket, figyelembe véve a szervezet struktúrájában vagy tevékenységében szükséges változásokat.

A belső ellenőrzési stratégiai terv nem konkrét ellenőrzési programokat, hanem a belső ellenőrzés átfogó céljait, a folyamatok kockázataira és a belső ellenőrzés fejlesztésnek irányára vonatkozó megállapításokat tartalmaz.

A Ber. 19. §-a szerint előírt stratégiai tervet a **21. számú melléklet** szerint kell összeállítani.

4. 2.) Középtávú ellenőrzési terv

A Ber. 20. §-a alapján a belső ellenőrzés feladatain és céljain, valamint szervezetünket érintő kockázatok objektív megítélésén alapuló középtávú ellenőrzési tervet a belső ellenőrzési vezető a stratégiai tervvel összhangban 3 éves időtartamra készíti el.

A középtávú ellenőrzési tervet a **belső ellenőrzési vezető készíti el, és a szervezet vezetője hagyja jóvá.**

A középtávú ellenőrzési terv azon ellenőrzési területeket, folyamatokat foglalja össze, melyeket a belső ellenőrzés a következő 3 évben tervez elvégezni. Ez a terv nem tartalmazza a belső ellenőrzés által elvégzendő konkrét feladatok leírását.

- A középtávú ellenőrzési terv a Ber. 20. §-a alapján a következőket tartalmazza:
 - a belső ellenőrzésnek az adott időszakra vonatkozóan kockázatelemzés alapján meghatározott prioritási területeit;
 - a meghatározott prioritási területeken az ellenőrzés gyakoriságát;
 - az ellenőrzés elvégzéséhez szükséges erőforrások meghatározását;
 - a belső ellenőrök számára középtávú továbbképzési és szakmai fejlődési terv - személyre szóló képzési terv - meghatározását;
 - az ellenőrzés területeinek kiterjesztését vagy szűkítését, tekintettel a szervezet struktúrájában vagy tevékenységében szükséges változásokra.

A középtávú ellenőrzési tervet a **következő évre szóló ellenőrzési munkaterv összeállításakor felül kell vizsgálni.**

A középtávú ellenőrzési tervet a **22. számú melléklet** szerint kell összeállítani.

5. 3.) Éves ellenőrzési terv

A Ber. 21. § (1) bekezdése alapján az éves ellenőrzési tervet a belső ellenőrzési vezető - a középtávú ellenőrzési tervvel összhangban - a tárgyévet megelőzően, egy évre dolgozza ki. Az éves ellenőrzési terv a tárgyévre tervezett ellenőrzéseket részletezi.

Az éves ellenőrzési tervet a **belső ellenőrzési vezető készíti el és a szervezet vezetője hagyja jóvá.**

Az éves ellenőrzési terv a Ber. 21. § (3) bekezdése alapján az alábbiakat tartalmazza:

- az ellenőrzési tervet megalapozó elemzéseket, különös tekintettel a kockázatelemzésre;
- a tervezett ellenőrzések tárgyát;
- az ellenőrzések célját;
- az ellenőrizendő időszakot;
- a szükséges ellenőrzési kapacitás (erőforrás szükséglet) meghatározását;
- az ellenőrzések típusát és módszereit;
- az ellenőrzések ütemezését;
- az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egységek megnevezését.

Az éves ellenőrzési tervet belső ellenőrzési vezető a szervezet vezetőjének egyetértésével módosíthatja.

Az éves ellenőrzési tervet úgy kell összeállítani, hogy szükség esetén az abban nem szereplő soron kívüli ellenőrzési feladatok is végrehajthatóak legyenek.

A Ber. 21. § (6) bekezdése alapján soron kívüli ellenőrzésre a költségvetési szerv vezetőjének javaslatára, illetve a belső ellenőrzési vezető kezdeményezésére kerülhet sor.

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. Ezért a rendelkezésre álló éves ellenőrzési erőforrás 30 %-át kell elkülöníteni az ellenőrzési tervezés során soron kívüli ellenőrzések elvégzésére.

A Ber. 22. § (2) bekezdésének megfelelően költségvetési szerv belső ellenőrzési vezetője a tárgyévet követő évre vonatkozó éves ellenőrzési tervét megküldi a fejezet felügyeletét ellátó költségvetési szerv belső ellenőrzési egységének vezetője részére minden év november 15-ig.

A Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezetének 2020 számú gyakorlati standardja meghatározza, hogy a belső ellenőrzés vezetője a belső ellenőrzési tervet, az erőforrás szükségletet, ezek esetleges időközbeni változásait a szervezet vezetője elé terjeszti

elfogadásra. A belső ellenőrzési vezetőnek azt is a szerv vezetőjének tudomására kell hoznia, ha a terv végrehajtását erőforrás problémák veszélyeztetik.

Az éves ellenőrzési tervet a **23. számú melléklet** szerinti minta alapján kell összeállítani.

4.) Erőforrások elosztása

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

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

A tervezett ellenőrzések elvégzéséhez szükséges óraszám az erőforrás-szükséglet felmérés alapján becsülhető meg.

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

A Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezetének 2030 számú gyakorlati standardja meghatározza, hogy a belső ellenőrzési vezetőnek biztosítani kell belső ellenőrzési terv megvalósításához az erőforrások megfelelő, pontos és hatékony elosztását.

3. D.) Az ellenőrzésre való felkészülés

Az ellenőrzések végrehajtása az éves ellenőrzési tervben foglalt ellenőrzések módszeres elvégzését jelenti. A végrehajtási folyamat legfőbb célja, hogy minden egyes ellenőrzött folyamaton és területen a főbb kockázatok kezelésére létrehozott kontrollok megfelelőségét meghatározza, 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 ellenőrök végzik, akik felelősséget vállalnak az elvégzett ellenőrzési munka minőségéért és teljességéért.

A belső ellenőrzési vezető kijelöli az adott ellenőrzés programjának kidolgozásáért és az ellenőrzés lefolytatásáért felelős személyt, a vizsgálatvezetőt.

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 elkészítették-e.

A felkészülési folyamatot a kockázatelemzés során azonosított főbb kockázati tényezőkre, a vonatkozó ellenőrzési célkitűzésekre kell alapozni.

A belső ellenőrzésre való felkészüléshez használható ellenőrzési listát a jelen kézikönyvhöz tartozó **24. számú melléklet** tartalmazza.

1.) A végrehajtás tervezése

A Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezetének 2201 számú gyakorlati standardja meghatározza, hogy a belső ellenőrök a végrehajtás megtervezésekor a következő szempontokat kell figyelembe venniük:

- A vizsgálni kívánt tevékenység / folyamat célkitűzéseit, és azokat az eszközöket, amelyekkel a tevékenység a teljesítményét kontrollálja.
- A tevékenységhez kapcsolódó lényeges kockázatokat, célkitűzéseket, erőforrásokat és műveleteket, valamint mindazokat az eszközöket, amelyekkel a kockázat lehetséges hatása elfogadható szinten tartható.
- A tevékenység kockázatkezelési és kontroll rendszerének eredményességét, megfelelőségét, összehasonlítva azt egy érvényes kontroll keretszabályozással, vagy modellel.
- A tevékenység kockázatkezelési és kontroll rendszerének lényeges javítására rendelkezésre álló lehetőségeket.

A rendelkezésre álló háttér információk összegyűjtése

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

- A kockázatelemzés és az ellenőrzés tervezés során azonosított kockázatok, célok;
- Vonatkozó törvények, rendeletek, külső szabályzatok és útmutatók;
- Elkészített ellenőrzési nyomvonalak;
- Működési kézikönyvek és más írott eljárásrendek, belső szabályzatok;
- Korábbi évek ellenőrzési dokumentumai;
- Külső ellenőrzést végzők, vagy más szervezet által végzett belső ellenőrzések ellenőrzési jelentései (Európai Számvevőszék, Európai Bizottság ellenőrei, Állami Számvevőszék, Kormányzati Ellenőrzési Hivatal, Magyar Államkincstár Megyei Igazgatósága, APEH, stb.).

Az ellenőrzés célkitűzéseinek meghatározása

A vizsgálatvezető feladata, hogy az ellenőrzés tervezése során megfogalmazott ellenőrzési célkitűzést pontosítsa és véglegesítse. Az ellenőrzési célkitűzés annak tág megfogalmazása, hogy az ellenőrzés mire irányul. A céloknak a kockázatelemzés során azonosított kockázatok jellegzetességeit kell figyelembe venniük. A Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezetének 2210 számú gyakorlati standardja is kiemeli, hogy az ellenőrzési célkitűzéseket minden egyes ellenőrzési feladatra meg kell határozni.

A fentiekhez kapcsolódóan a 2210.A1 számú gyakorlati standardja külön is hangsúlyozza, hogy a célkitűzések meghatározásához a belső ellenőröknek el kell végezniük a vizsgált tevékenységre vonatkozó kockázatok előzetes felmérését. Az ellenőrzési feladat célkitűzéseinek tükrözniük kell ennek a kockázatfelmérésnek az eredményét.

Ellenőrzési célkitűzésekre példát a **23. számú melléklet** (Éves ellenőrzési terv mintája) ad.

Az ellenőrzés hatókörének, tárgyának rögzítése

Az ellenőrzés tárgyának rögzítése során a vizsgálatvezető meghatározza, hogy az ellenőrzés mit foglaljon magába, mire 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, nyilvántartást, alkalmazottat és fizikai vagyontárgyat, ...stb. melyek a tevékenységhez kapcsolódnak. A tárgy meghatározása akkor megfelelő, ha az biztosítja, hogy az ellenőr az azonosított kockázatokat kezelni hivatott kontrollok megfelelőségéről megalapozott véleményt tud alkotni, és ahhoz kapcsolódóan megfelelő bizonyítékot tud szolgáltatni.

Az ellenőrzés tárgyára példát a **23. számú melléklet** (Éves ellenőrzési terv mintája) ad.

A erőforrások helyes meghatározása

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

Az ellenőrzési program elkészítése

A Ber. 23. § (1) bekezdése alapján a belső ellenőrzési vezető vagy az általa megbízott ellenőr (vizsgálatvezető) minden egyes ellenőrzés lefolytatásához ellenőrzési programot készít és kijelöli az ellenőrzéseket lefolytató belső ellenőröket.

Az azonosított kockázatok, az ellenőrzés célkitűzései és hatóköre alapján a vizsgálatvezető - a Ber. 23. § (1) bekezdése alapján - a részletes ellenőrzési program kidolgozásánál az alábbiakat veszi figyelembe:

- 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.
- az ellenőrzés céljainak eléréséhez szükséges tesztelés célterületeit és mértékét, beleértve az alkalmazott mintavételi eljárásokat (lásd **25. számú melléklet: Mintavételezés**);
- a szükséges tesztelés jellegét és hatókörét, beleértve az ellenőrzési pontok vagy folyamatok (kontrollok) tesztelésének módját, az egyéni (szubsztantív) tesztelést és az ellenőrzési listák használatát (lásd **26. számú melléklet Az ellenőrzési pontok vagy folyamatok tesztelése és a 27. számú melléklet Egyéni (szubsztantív) tesztelés**);

Az **ellenőrzési program** - Ber. 23. § (4) bekezdés - az alábbiakat 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.

A Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezetének 2240.A1 számú gyakorlati standardja szerint, munkaprogramokban rögzíteni kell azokat az eljárásokat, amelyeknek segítségével a feladat elvégzése során feltárják, elemzik, értékelik és nyilvántartják az információkat.

A Ber. 23. § (2) bekezdés szerint az ellenőrzés végrehajtását megelőzően az ellenőrzést végző személy áttekinti az ellenőrzött területre vonatkozó előírásokat, rendelkezéseket, belső szabályzatokat, a korábban készült ellenőrzési jelentéseket, valamint, az ellenőrzött területnek az ellenőrizendő időszakról készült éves beszámolóit. A belső ellenőr értékeli az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység ellenőrzési nyomvonalát, ellenőrzéseihez azt iránymutatásként használja.

A Ber. 23. § (3) bekezdése alapján az ellenőrzési programot a munka megkezdése előtt a belső ellenőrzési vezetőnek jóvá kell hagynia. Az ellenőrzési programtól eltérni a belső ellenőrzési vezető jóváhagyásával lehet, az ellenőrzési program módosítását a vizsgálatvezető kezdeményezheti.

A Ber. 23. § (5) bekezdése alapján a belső ellenőrzési vezető felügyeli az ellenőrzési program végrehajtását.

Az ellenőrzési programot a **28. számú melléklet** szerint kell összeállítani.

Vizsgálati eljárások és módszerek

A Ber. 26. § (1) bekezdés alapján az ellenőrzési célnak és feladatoknak megfelelően, valamint kockázatelemzés alapján kell megválasztani a vizsgálati eljárásokat és módszereket, amelyek különösen a következők lehetnek:

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

2.) Adminisztratív felkészülés

A megbízólevél elkészítése

A Ber. 24. § (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 szervezet vezetője írja alá.

A Ber. 25. § (4) bekezdése alapján a helyszíni ellenőrzés megkezdésekor az ellenőr köteles bemutatni a megbízólevelét az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjének vagy az őt helyettesítő személynek.

A megbízólevelet a **29. számú melléklet** szerint kell elkészíteni.

Az ellenőrzött szervezet vezetőjének értesítése

A Ber. 25. § (3) bekezdése alapján a helyszíni vizsgálatot annak megkezdése előtt legalább 5 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 - meghiúsíthatja az ellenőrzés eredményes lefolytatását. Az előzetes bejelentés mellőzéséről a belső ellenőrzési vezető dönt.

Az értesítő levelet a **30. számú melléklet** szerint kell elkészíteni.

Az ellenőrzés időszükségletének nyilvántartása

A munkaóra elszámolások pontos vezetése azért fontos, mert jelzi a belső ellenőrzési tevékenység hatékonyságát, segít a jövőbeni ellenőrzési programok időszükségletének tervezésében, a belső ellenőrzés stratégiai fejlesztéséhez alapul szolgál. A belső ellenőrök vezetik az adott ellenőrzés végrehajtására fordított munkaóráik elszámolását. A munkaóra

elszámolások alapján az ellenőrzési nyilvántartásban az időszükséglet nyilvántartásra vonatkozó részben meghatározzák az adott ellenőrzéshez felhasznált munkaidőt.

4.

5.

6. E.) Az ellenőrzés végrehajtása

A helyszíni munka az ellenőrzési program végrehajtását jelenti, amely az adott folyamat kockázatainak és a hozzájuk tartozó ellenőrzési pontoknak vagy folyamatoknak (kontrolloknak) a részletes elemzéséhez, értékeléséhez vezet, majd ezen kontrollok tesztelésével és értékelésével zárul.

A belső ellenőrzés végrehajtásához használható ellenőrzési listát a jelen kézikönyvhöz tartozó **31. számú melléklet** tartalmazza.

A **helyszíni munka főbb feladatai** a következők:

- A folyamatok és tevékenységek megismerésének, megértésének megerősítése a folyamatgazdákkal folytatott interjúk és a folyamatok személyes végigkövetése alapján;
- A kockázatok és azokhoz kapcsolódó kontrollok megismerésének, megértésének megerősítése, illetve az interjúk során azonosított további kockázatok felmérése;
- A kontrollok tesztelése és értékelése;
- Az ellenőrzési célkitűzéshez kapcsolódó megfelelő, elegendő és megbízható bizonyíték beszerzése az ellenőrzési megállapítások levonása érdekében;
- Az ellenőrzött vezetőkkel a folyamatos kommunikáció fenntartása és értesítésük az ellenőrzés megállapításairól.

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 kérdezzen;
- Megállapításait és következtetéseit a bizonyítékok elemzésére és értékelésére kell alapoznia;
- Listát kell vezetnie a helyszíni munka során feljegyzett kivételekről és hiányosságokról, amely a záró megbeszélésen az ellenőrzött vezetőkkel folytatandó konzultáció alapját fogja képezni.

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 céljairól, hatóköréről és folyamatáról;
- Az ellenőrzés megkezdéséhez szükséges adatok bekérése;

- Az ellenőrzött szervezetnél elvégzendő ellenőrzési munka időkereteinek meghatározása;
- A megbízólevelek bemutatása az ellenőrzendő szerv vezetőjének.

A nyitó megbeszélés a helyszíni munkavégzés első lépése, ezért az ellenőrzöttel való munkakapcsolatok kialakításában fontos szerepet játszik.

2.) 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 az elvégzett munka jellegét és hatókörét, a lefolytatott eljárásokat, az elvégzett teszteket és a levont következtetéseket. 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 teremtsen a következtetések és a tervezés 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 felülvizsgálatához;
- Segítséget nyújtanak az ellenőrzések megtervezésében, végrehajtásában és felülvizsgálatában;
- Dokumentálják, hogy az ellenőrzési célokat elérték-e;
- Megkönnyítik a harmadik fél által végzett felülvizsgálatokat;
- Alapját képezik a belső ellenőrzési tevékenység minőségbiztosítási eljárásai értékelésének;
- Segítik a belső ellenőrzési munkatársak szakmai fejlődését;
- Segítséget nyújtanak az újonnan felvett belső ellenőrök képzésében;
- Bemutatják, hogy a belső ellenőrzési tevékenység megfelel 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 minden esetben legalább a következő tényeket kell dokumentálniuk:

- A belső ellenőrzés tervezésének, beleértve az ellenőrzési munkaprogram elkészítésének tényét;
- A kontroll rendszer megfelelőségének és hatékonyságának vizsgálatát és értékelését;

- Végrehajtott ellenőrzési eljárásokat, összegyűjtött információkat és levont következtetéseket;
- Az ellenőrzési munka felülvizsgálatát;
- Az ellenőr és az ellenőrzött terület kommunikációját;
- Az ellenőrzések nyomon követését, utóellenőrzését.

Ellenőrzési **munkalapként gyakran használt dokumentumok a következők lehetnek:**

- az ellenőrzött szervezet tevékenységének ellenőrzési nyomvonal;
- az ellenőrzött szervezet által a vizsgálat tárgyát képező eljárásra vagy feladatra vonatkozóan kialakított vagy alkalmazott eredeti okmány (vagy másolat);
- korábbi ellenőrzések dokumentumai;
- az ellenőrzött személyekkel folytatott tárgyalásról készült jegyzőkönyv;
- az ellenőrzött szervezet működésének folyamatleírása vagy folyamatábrája;
- a belső ellenőrzés által végzett tesztelés leírása, ideértve a teszteredményeket is;
- a belső ellenőrzés által készített kérdőívek;
- a törvények, rendeletek stb. másolatai, amelyek a vizsgálat tárgyát képező területet vagy eljárást szabályozzák;
- az ellenőrzött szervezet által alkalmazott írásbeli irányelvek és eljárások.

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

- fejléc,
- az ellenőrzési lépés célja,
- a megszerzett információ forrása,
- a folyamat és/ vagy kontroll leírása,
- az ellenőrzési megállapítások és következtetések,
- bizonyítékok listája,
- felülvizsgálat során tett megjegyzések,
- aláírás.

Az alkalmazandó munkalap mintáját a **32. számú melléklet** tartalmazza.

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 az 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 kell számozni: 1-1, 1-2, 1-3, stb.

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 kell jelölni, hogy a vonatkozó munkalapok számát (referenciaszámát) a kereszthivatkozott információ mellé kell beírni. Kereszthivatkozásra munkalapok között csak a kulcsfontosságú információk esetén kerül sor.

A munkalapok felülvizsgálata

A belső ellenőrzési vezető felelőssége a megfelelő vezetői felülvizsgálat biztosítása a munkalapok minősége és megfelelősége tekintetében. A vezetői felülvizsgálat bizonyítékként 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 minden munkalap csomaghoz hozzá kell csatolni felülvizsgálati megjegyzésként. A munkalap nem tekinthető teljesnek mindaddig, amíg a felülvizsgáló személy által felvetett kérdéseket nem rendezik és a felülvizsgálati megjegyzéseket ki nem törlik.

A felülvizsgálatnak meg kell határoznia, hogy:

- az ellenőrzési eljárás, az egyes ellenőrzési lépések az ellenőrzési programnak megfelelően történtek-e;
- az egyes utasításokhoz tartozó válaszokat megfelelően dokumentálták-e;
- az ellenőrzési munkát megfelelően hajtották-e végre;
- a megfigyelések és következtetések megfelelőek-e, elegendő és megfelelő bizonyítékokon alapulnak-e;
- az ellenőrzési programot és az ellenőrzési lépéseket maradéktalanul végrehajtották-e;
- az ellenőrzött területekkel a konzultációk megtörténtek-e;
- az ellenőrzött egységgel folytatott minden vitát megoldottak-e; és
- a fent leírt, a munkalapok elkészítésére vonatkozó irányelveket követték-e.

Az ellenőrzési iratokhoz való hozzáférés

Az ellenőrzési mappa, beleértve az ellenőrzési munkalapokat, általában a belső ellenőrzés birtokában maradnak mind a helyszíni ellenőrzés során, mind pedig az ellenőrzést követő időszakban. Biztosítani kell, hogy a belső ellenőrzési vizsgálatok irataihoz való hozzáférés illetéktelen személyek számára ne legyen lehetséges. Minden olyan kérést, amely ellenőrzési anyagokhoz való hozzáférésre irányul, a belső ellenőrzési vezetőhöz kell címezni, aki felelős az ellenőrzési dokumentumokhoz való hozzáférés felügyeletéért. Ezt a szabályt a Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezetének 2330. A1 számú gyakorlati standardja is megerősíti.

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

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

3.) Interjú, mint a folyamatok és a kockázatok elemzésének eszköze

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 interjúkészítéshez használandó nyomtatvány mintáját a **33. számú melléklet** tartalmazza.

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.

4.) Az ellenőrzési pontok vagy folyamatok (kontrollok) értékelése

Az ellenőrzési pontok és folyamatok, 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 (IT vagy manuális);
- 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 növelik (pl.: ismétlődő vagy hiányzó ellenőrzési pontok vagy folyamatok).

Az ellenőrnek az ellenőrzési pontok vagy folyamatok 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 ellenőrzési pont vagy folyamat 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 ellenőrzési pontjai vagy folyamatai miatt tapasztalható-e a hatékonyság csökkenése.

5.) A tesztelés szerepe az ellenőrzési pontok vagy folyamatok (kontrollok) értékelésében

Amennyiben az ellenőrzési pontok és folyamatok menet közbeni vizsgálata indokolja, akkor az értékelés eredménye alapján az eredeti tesztelési tervet - amely az ellenőrzési program része - újra meg kell vizsgálni és pontosítani, adaptálni kell. A tesztelés célja, hogy meghatározza a jelentős kockázatok kontrolljainak működése megfelel-e az elvárásoknak.

Az ellenőr ennek érdekében:

- Azonosítja, mely kontrollokat kell tesztelni a következő irányelvek alkalmazásával:
 - Hatékonyság biztosított az ellenőrzési pontot vagy folyamatot fel kell jegyezni, de tesztelni nem kell
 - Hatékonyság, de csak más kontrollokkal együtt: minden releváns ellenőrzési pontot vagy folyamatot tesztelni kell;
 - Hatékonyság nem biztosított: tesztelni kell az ellenőrzési pontot vagy folyamatot;
- Meghatározza a tesztelés jellegét (ld. **26. számú melléklet** - Az ellenőrzési pontok vagy folyamatok teszteléséről és **27. számú melléklet** az egyedi tesztelésről).
- Meghatározza, hogy a kontrollokat hogyan kell tesztelni (ld. a tesztelési technikákat).
- Meghatározza, hogy milyen nagyságú mintát kell alkalmazni a tesztelés során (ld. **25. számú melléklet**: Mintavétel).

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 tervezettnek és szándékoltnak megfelelően működnek;
- A vizsgált folyamat típusát (pl.: nagyszámú, ismétlődő tranzakcióval járó folyamat, mint az igénylési folyamat, valószínűleg más tesztelési technikát igényel, mint egy ritkábban előforduló folyamat, mint a kutatás-fejlesztés).

A főbb tesztelési technikák a következők:

- **Bizonylatolás** (dokumentumok átvizsgálása): a tételek végigkövetése az alapidokumentumig az ellenőrzési pontok vagy folyamatok működésének bizonyításához.
- **Újraértékelés**: a meglévő ellenőrzési pontok vagy folyamatok újbóli értékelése, az ellenőrzés eredményeinek, illetve az alkalmazottak által elért eredmények és a vezetők által megtett intézkedések összehasonlítása.
- **Megfigyelés**: egy ellenőrzési pont vagy folyamat működésének megfigyelése; ez főként akkor fontos, ha nincs a teljesítésről fizikai bizonyíték.
- **Kikérdezés**: tudakozódni arról, hogy a kontrollt hogyan hajtják végre, ki hajtja végre, és milyen eljárások vannak az ellenőrzési pont vagy folyamat hatékony működésének meghatározására.
- **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.

Az ellenőrzési pont vagy folyamat 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 kontroll nem az elvárásoknak megfelelően működött, akkor két lehetőség van az ellenőrzési pontokkal vagy folyamatokkal szembeni kifogások kezelésére, mielőtt még az ellenőrzési jelentésbe megállapításként bekerülne:

- Az ellenőrzési pont vagy folyamat gyengesége, hiányossága jellegének vizsgálata. Az adott kontrollért felelős személlyel egyeztetni kell az ellenőrzési pontokkal vagy folyamatokkal 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 ellenőrzési pontot vagy folyamatot figyelembe kell venni, amely a kifogásolt kontroll által érintett kockázatot célozza, a kifogásolt kontrollt helyettesíti vagy hatással van rá.

6.) A bizonyítékok beszerzése, nyilvántartása és a teljességi nyilatkozat

Az ellenőrnek az ellenőrzés célkitűzéseinek eléréséhez és az ellenőrzési program végrehajtásához szükséges információkat azonosítania, értékelnie kell, illetve azokat nyilván kell tartania. Ezt a követelményt támasztja alá a Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezetének 2310. számú gyakorlati standardja, amely kimondja, hogy a belső ellenőröknek az ellenőrzési feladat célkitűzéseinek elérése érdekében elegendő, megbízható, lényeges és hasznos információt kell beazonosítaniuk.

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

- Egy független, tájékozott személy ugyanazon következtetést vonja le belőle, mint amit az ellenőrt 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).

Az ellenőrnek minden, a megállapításokat, következtetéseket és ellenőrzési eredményeket alátámasztó információt nyilván kell tartania.

A Ber. 14. § (2) bekezdése alapján az **ellenőrzés megállapításainak alátámasztására a következőket lehet felhasználni:**

- az eredeti dokumentum,
- másolat,
- kivonat,
- tanúsítvány,
- közös jegyzőkönyv,
- fénykép, videofelvétel vagy más kép- és hangrögzítő eszköz, amely alkalmazható az ellenőr által szemrevételezett helyzet, állapot hiteles igazolására,
- szakértői vélemény,
- nyilatkozat,
- többes nyilatkozat.

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 feltüntetése mellett aláírásával igazolja.

Az Áht. 121/A. § (7) bekezdése 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, adatahoz és informatikai rendszerhez, kérésére az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység bármely dolgozója köteles szóban vagy írásban információt szolgáltatni.

A Ber. 26. § (2) bekezdése alapján az ellenőrzés során az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjétől szükség esetén **teljességi nyilatkozatot** kell kérni, amelyben az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetője igazolja, hogy az ellenőrzött feladattal összefüggő, felelősségi körébe tartozó valamennyi okmányt, illetve információt hiánytalanul az ellenőr rendelkezésére bocsátotta.

A **teljességi nyilatkozat mintája a 34. számú mellékletben** található.

A Ber. 14. § i) pontja alapján az ellenőr az eredeti dokumentumokat az ellenőrzés lezárásakor hiánytalanul visszaszolgáltatja, 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 átadja.

7.) Ellenőrzési jegyzőkönyv, súlyos hiányosság

A Ber. 26. § (3) bekezdése szerint a gazdálkodási rendet sértő, a személyi és anyagi felelősség megállapítása alapjául szolgáló mulasztások, szabálytalanságok, károkozások és egyéb jogsértő cselekmények gyanúja esetén a belső ellenőr köteles **ellenőrzési jegyzőkönyvet** felvenni, amelyben foglaltakat az érintett személy 3 munkanapon belül köteles észrevételezni.

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.

F.) A belső ellenőrzési jelentés szerkezetére, tartalmára vonatkozó előírások

1.) A belső ellenőrzési jelentés elkészítése

Az ellenőrzési jelentés a belső ellenőrzési folyamat legfontosabb terméke, amely magában foglalja az ellenőrzés megállapításait és a belső ellenőrök javaslatait.

A Ber. 27. § (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 belső ellenőrzési jelentések elkészítéséhez használható ellenőrzési listát a jelen kézikönyv **35. számú melléklet** szerint kell összeállítani

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 feltételek** - 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).

A Ber. 27. § (4) bekezdése szerint a belső ellenőr köteles a jelentésben szerepeltetni minden olyan lényeges tény, megállapítást, hiányosságot és ellentmondást, amely biztosítja a vizsgált tevékenységről szóló **ellenőrzési jelentés teljességét**.

A Ber. 27. § (5) 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 Ber. 27. § (6) bekezdése szerint a jelentésben lényegre törő, az eredményeket és a hiányosságokat összefoglaló, rövid, tömör értékelést is kell adni, továbbá ajánlásokat és javaslatokat kell megfogalmazni a hiányosságok felszámolása, illetve a folyamatok hatékonyabb, eredményesebb működése érdekében.

A Ber. 27. § (3) bekezdése szerint a jelentésben foglalt megállapításokat úgy kell megfogalmazni, hogy az ellenőrzött terület, szervezeti egység működése, gazdálkodása vagy az ellenőrzött tevékenység objektíven értékelhető legyen, továbbá figyelembe kell venni a működéssel, gazdálkodással, tevékenységgel kapcsolatos előnyös és hátrányos összefüggéseket.

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.

A belső ellenőrzési jelentés elkészítéséért felelős személy

A Ber. 27. § (8) bekezdése alapján a jelentés elkészítéséért, a levont következtetésekért a vizsgálatvezető, a megállapítások valódiságáért és bizonyítékokkal való alátámasztottságáért a vizsgálatot végző ellenőrök felelősek.

Mivel a vizsgálatvezető felelőssége az ellenőrzési jelentés elkészítése, át kell tekintenie a munkalapokon szereplő, az ellenőrzés során tett megállapításokat, majd ezekre alapozva kell elkészítenie az ellenőrzési jelentés tervezetét. Az ellenőrzési jelentésnek 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 jelentést és az annak alapjául szolgáló munkalapokat, hogy megbizonyosodjon arról,

minden megállapítás és következtetés pontos és bizonyítékokkal megfelelően alátámasztott.

A belső ellenőrzési jelentés tartalmi követelményei

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

Vezetői összefoglaló

A vezetői összefoglalónak az ellenőrzéssel kapcsolatos legfontosabb információkat kell kiemelnie:

- Az ellenőrzés címe, sorszáma;
- Az ellenőrzött időszak;
- Az ellenőrzés célkitűzései;
- Az ellenőrzés hatóköre (az ellenőrzött folyamatok és egységek azonosítása);
- Az ellenőrzés főbb megállapításai;
- A belső ellenőrzés következtetései, ajánlásai: a belső ellenőr átfogó értékelése és véleménye (a Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezetének 2410 és 2410.A1 számú gyakorlati standardjai alapján) a megállapítások ellenőrzött területet érintő hatásáról. (lásd **36. számú mellékletben** az ellenőrzési következtetéseket).

A vezetői összefoglalót a belső ellenőrzési vezető küldi meg a vizsgált terület vezetőjének, a folyamatgazdának.

Az ellenőrzési jelentés tartalma

Az **ellenőrzési jelentés a Ber. 27. § (2) bekezdése alapján az alábbiakat tartalmazza:**

- az ellenőrzést végző szerv, illetve szervezeti egység megnevezését,
- az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység megnevezését,
- az ellenőrzésre vonatkozó jogszabályi felhatalmazás megjelölését,
- az ellenőrzés tárgyát,
- az ellenőrzött időszakot,
- a helyszíni ellenőrzés kezdetét és végét,
- az ellenőrzés célját, feladatait,
- az alkalmazott ellenőrzési módszereket és eljárásokat,
- az ellenőrzési megállapításokat az ellenőrzési programnak megfelelően,
- a következtetéseket és javaslatokat,
- az ellenőrzött időszakban hivatalban levő vezetők (kötségvetési szerv vezetője, gazdasági vezető) nevét, beosztását,
- a jelentés dátumát és az ellenőrök aláírását.

Az ellenőrzési jelentést a **37. számú melléklet** szerinti formában kell összeállítani.

A megállapítások

A megállapítások az ellenőrzési tényállás ismertetésére szolgálnak. A megállapítások mutatják be a kontroll gyengeségeket, kockázatokat. A megállapítások:

- Pontosak és ellenőrzési bizonyítékokkal alátámasztottak;
- Az ellenőrzési programra hivatkoznak;
- Jelentőségük alapján sorba rendezettek.

A Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezetének 2320 számú gyakorlati standardja azt a követelményt támasztja a belső ellenőrök elé, hogy az ellenőrzési megállapításokat megfelelő elemzésre és értékelésre alapozzák.

A megállapítások rangsorolása

A megállapításokat azok folyamatokra gyakorolt hatása alapján kell sorba rendezni, beleértve az ellenőrzési pontok vagy folyamatok hatékonyságára és eredményességére gyakorolt hatásukat is. A megállapítások rangsorolásának a megállapításra vonatkozó kockázat rangsorolásához kell igazodjon (lásd **38. számú melléklet: Az ellenőrzési megállapítások rangsorolása**).

Kockázat és hatás

A megállapításnak a folyamat és a szervezet működésének célkitűzéseire gyakorolt lehetséges hatásának rövid összefoglalása.

Javaslat

Az ellenőr által tett ajánlások a megállapításban leírt ellenőrzési pont vagy folyamat gyengeségeinek kijavítására.

Státusz

Az adott intézkedés végrehajtása megtörtént-e vagy folyamatban van.

Az ellenőrzési jelentésnek tartalmaznia kell továbbá:

- A pozitív megjegyzéseket - az ellenőrzött által végrehajtott intézkedésekről, a korábbi ellenőrzés óta történt előrelépésekről;
- A folyamat fejlesztését - a megállapítások és kockázatok egyszerű közlésén túl, a folyamat javítására vonatkozó ajánlások.

A jelentés megküldése egyeztetésre és a megismerési záradék

A Ber. 28. § (1) alapján a belső ellenőrzési vezető az ellenőrzési jelentést véleményezés céljából megküldi az ellenőrzött terület vezetőjének, illetve annak, akire vonatkozóan a jelentés megállapítást vagy javaslatot tartalmaz.

A **megismerési záradék** az ellenőrzött szervezet vezetőjének, illetve azon személynek a nyilatkozata, akire vonatkozóan az ellenőrzési jelentés megállapítást tartalmaz, az

ellenőrzési jelentés tartalmának megismeréséről és az abban foglaltak tudomásul vételéről, illetve arról, hogy kíván-e észrevételt tenni az ellenőrzési jelentés megállapításaival kapcsolatosan. Ezen személyek a Ber. 28. § (2) bekezdése alapján a jelentés kézhezvételétől számított 8 munkanapon belül nyilatkozhatnak arról, hogy a jelentésben foglaltakkal kapcsolatban kívánnak-e észrevételt tenni. Az észrevételeket a jelentés kézhezvételétől számított 15 munkanapon belül kell megküldeniük az ellenőrzést végző szerv, vagy szervezeti egység részére.

Egyeztető megbeszélés

A Ber. 28. § (3) bekezdése szerint amennyiben az ellenőrzött szervezeti egység vitatja a belső ellenőrzés megállapításait, megbeszélést kell tartani, amelynek célja a megállapítások és következtetések elemzése, valamint az összeállított ajánlások egyeztetése.

A Ber. 28. § (4) bekezdése alapján a megbeszélésen részt vesz a vizsgálatvezető, az ellenőrzést végző belső ellenőrök, a belső ellenőrzési vezető, az ellenőrzött terület, illetve szervezeti egység vezetője és belső ellenőrzési vezetője (ha ez különbözik az ellenőrzést végző szervezet belső ellenőrzési vezetőjétől), valamint a vizsgálatban érintett egységek vezetői és szükség szerint minden más olyan személy, akinek meghívása a vizsgálat tárgya vagy megállapításai miatt indokolt.

A Ber. 28. § (5) bekezdése alapján az észrevétel elfogadásáról vagy elutasításáról a vizsgálatvezető dönt, amelyről az észrevétel kézhezvételétől számított 8 munkanapon belül az érintetteknek írásbeli tájékoztatást ad, és az el nem fogadott észrevételeket indokolja.

A Ber. 28. § (6) bekezdése alapján az elfogadott észrevételeknek megfelelően a vizsgálatvezető a jelentést módosítja.

A Ber. 28. § (7) bekezdés alapján az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjének észrevételeit, illetve a vizsgálatvezető válaszát az ellenőrzési jelentéshez csatolni kell, és a továbbiakban egy dokumentumként kell kezelni.

A jelentés lezárása

A Ber. 28. § (8) bekezdésének megfelelően az ellenőrzési jelentés az egyeztetési eljárást követően lezárásra kerül, a jelentést - a vizsgálatvezető és a vizsgálatot végző valamennyi ellenőr aláírását követően - a belső ellenőrzési vezető megküldi az ellenőrzött terület, illetve szervezeti egység vezetőjének. Az ellenőrzési jelentés lezár, végleges változatának aláírásáért és kiadásáért a belső ellenőrzési vezető felel.

A Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezetének 2421 számú gyakorlati standardja az ellenőrzési jelentésben elkövetett hibák vagy mulasztások esetére meghatározza annak szükségességét, hogy a belső ellenőrzési vezető közölje a hibák és mulasztások korrekcióját mindazok felé, akik az eredeti jelentést, dokumentumok vagy kommunikációt megkapták.

A lezárt ellenőrzési jelentés megküldése

A lezárt ellenőrzési jelentést a szervezet azon vezetői és tagjai számára kell eljuttatni, akik biztosítani tudják az ellenőrzés eredményeinek hasznosulását. Ezt A Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezetének 2440 számú gyakorlati standardja is hangsúlyozza.

Minden ellenőrzési jelentést meg kell küldeni:

- A szervezet vezetőjének, aki felelős az intézkedési terv elkészítésért és elrendeléséért;
- Indokolt esetben az ellenőrzött terület vezetőjének, aki felel a hatáskörébe tartozó intézkedések határidőre történő végrehajtásáért;
- Jogszabályban meghatározott egyéb szervezetek számára.

A Ber. 28. § (9) bekezdése alapján a fejezet felügyeletét ellátó szervek belső ellenőrzési egysége által a felügyelt szerveknél lefolytatott ellenőrzések esetén az ellenőrzési jelentést a fejezet felügyeletét ellátó szerv vezetője küldi meg az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjének, és felkéri az intézkedési terv elkészítésére.

2.) A belső ellenőrzést értékelő éves jelentések

A Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezetének 2060 számú gyakorlati standardja kifejti, hogy a belső ellenőrzési vezető meghatározott rendszerességgel beszámol az érintett szerv vezetőinek a belső ellenőrzési tevékenység céljáról, felhatalmazásáról, felelősségéről, és a tervhez képest megvalósult működéséről. A beszámolónak ugyancsak tartalmaznia kell a leglényegesebb kockázati tényezőkre és a kontrollokra való utalást, az egész szervezet irányítására vonatkozó kérdéseket, és minden egyéb olyan kérdést, amelyek tanulmányozását a szerv vezetője indokoltnak tartja.

Éves ellenőrzési jelentés és az Éves összefoglaló ellenőrzési jelentés

A Ber. 31. § (1) bekezdése alapján a költségvetési szerv vezetője felelős az **éves ellenőrzési jelentés** elkészítéséért.

Az éves ellenőrzési jelentést a költségvetési szerv vezetője megküldi a felügyeletét ellátó szerv vezetőjének legkésőbb a tárgyévét követő év március 15-ig.

A fenti éves és éves összefoglaló ellenőrzési jelentések a belső ellenőrzés adott évi tevékenységének bemutatását, az elért célok és az éves teljesítmény összegzését, illetve az ellenőrzések által tett megállapítások és javaslatok hasznosulásának tapasztalatait tartalmazzák. A jelentéseknek két részzel kell rendelkezni, amelyek tartalma a következő (Ber. 31. § (3) bekezdés):

- belső ellenőrzési vezető által összeállított rész:

- az ellenőrzési tervben foglalt feladatok teljesítésének értékelése, a tervtől való eltérések indoka, a terven felüli ellenőrzések indokoltsága;
- az ellenőrzések személyi és tárgyi feltételei, a tevékenységet elősegítő és akadályozó tényezők;

- az ellenőrzések fontosabb megállapításai;
- az ellenőrzések során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanúja kapcsán tett jelentések száma;
- a belső irányítási és szabályozási rendszer szabályszerűségének, gazdaságosságának, hatékonyságának és eredményességének növelése, javítása érdekében tett fontosabb javaslatok.

- költségvetési szervezet vezetője által elkészített rész:

- az intézkedési tervek megvalósításáról szóló beszámoló, az ellenőrzési megállapítások és ajánlások hasznosulásának tapasztalatai,
- az ellenőrzési tevékenység fejlesztésére vonatkozó javaslatok.

Az Éves ellenőrzési jelentés és az Éves összefoglaló ellenőrzési jelentések közös mintáját a **39. számú melléklet** tartalmazza.

7. G.) Az ellenőrzési megállapítások hasznosításának, az ellenőrzést követő intézkedések elrendelésének szabályai

1.) Intézkedési terv

A Ber. 29. § (1) bekezdése alapján a lezárt ellenőrzési jelentés kézhezvételétől számított 8 munkanapon belül (indokolt esetben a belső ellenőrzési vezető hosszabb határidőt, de legfeljebb 30 munkanapot is megállapíthat) az ellenőrzött terület vagy szervezeti egység vezetője intézkedési tervet készít a szükséges intézkedések végrehajtásáért felelős személyek és a vonatkozó határidők megjelölésével.

A Ber. 29. § (2) bekezdése alapján az elkészített intézkedési tervet az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetője haladéktalanul megküldi az ellenőrzést végző szerv, illetve szervezeti egység belső ellenőrzési vezetőjének, aki az intézkedési tervet annak kézhezvételétől számított 8 munkanapon belül véleményezi.

Abban az esetben, ha a belső ellenőrzés részéről az intézkedési tervet vitatják, akkor erről írásban kell tájékoztatni az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjét, és szükség esetén megbeszélést kell tartani, amelyen részt vesz az ellenőrzött terület vezetője, a vizsgálatvezető és a vizsgálatot végző ellenőrök (Ber. 29. § (3) bekezdés).

A Ber. 29. § (4) bekezdése alapján az elfogadott intézkedési tervet az ellenőrzött szervezet vezetője megküldi a belső ellenőrzési vezető részére.

A Ber. 29. § (5) bekezdése alapján az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetője felelős az intézkedési terv végrehajtásáért, illetve annak nyomon követéséért.

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.

A Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezetének 2500 számú gyakorlati standardja szerint a belső ellenőrzési vezetőnek kell kialakítania, és működtetnie kell egy olyan rendszert, amellyel a vezetők felé jelzett megállapítások érvényesülését nyomon követheti.

Az intézkedési terv végrehajtásának nyomon követése

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

A Ber. 12. § n) pontja alapján a belső ellenőrzési vezető köteles nyomon követni az intézkedési tervek végrehajtását a költségvetési szerv vezetőjének tájékoztatása alapján.

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 az év azon negyedévében kerül sor, amikor az intézkedési tervben foglalt utolsó határidő lejár. Az utóvizsgálatot 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. Ezt a szabályt a Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezetének 2500. A1 számú gyakorlati standardja fogalmazza meg ajánlásként.

Az utóvizsgálat hasonlít a hagyományos ellenőrzésre, azonban az ellenőrzési célok és az ellenőrzés hatóköre szűkebb, csak az ellenőrzési jelentésben leírt hiányosságokra 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 át kell tekinteni annak meghatározása érdekében, hogy az utóvizsgálat mire terjedjen ki;
- Az intézkedés értékeléséhez használt ellenőrzési tesztelést és eljárást megfelelően meg kell tervezni;
- 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. A Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezetének 2600 számú gyakorlati standardja leszögezi, hogy: amennyiben a belső ellenőrzés vezetője azt állapítja meg, hogy az ellenőrzött szervezet vezetői a működtetés során elfogadhatatlan mértékű kockázati fenyegetettséget vállal fel, akkor ezt a tényt meg kell vitatnia az érintett vezetőkkel. Amennyiben megoldás nem születik ebben a kérdésben, akkor a problémát a legmagasabb szintű vezetők elé kell tárnia.

H.) 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 tulajdonképpen valamely létező szabálytól (jogsabályi rendelkezés, belső szabály, szabályzati előírás) való eltérést jelent.

A szabálytalanságok tekintetében két csoportot különböztethetünk meg:

1. szándékosan okozott szabálytalanság (félrevezetés, csalás, stb.)
2. 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.

Az államháztartás működési rendjéről szóló 217/1998 (XII. 30.) Korm. rendelet 145/A. § (5) bekezdése alapján a költségvetési szerv vezetője köteles szabályozni a szabálytalanságok kezelésének eljárásrendjét, amely a szervezeti és működési szabályzat mellékletét képezi.

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 fogantatása megtörténjen.

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 az irányítási és kontroll rendszer 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 megelőzés iránti igényt hangsúlyozza a Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezetének 2130 számú gyakorlati standardja. Kiemeli, hogy a belső ellenőrzésnek figyelemmel kell kísérnie, hogy a szerv vagy annak egyes tevékenységei összhangban vannak-e a meghirdetett értékekkel, etikai normákkal.

A szabálytalanságok megakadályozása érdekében a legfontosabb teendő a kontroll rendszer 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 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?
- A információs csatornák ellátják-e a vezetést megfelelő és megbízható információval?
- Működnek-e költséghatékony kontrollok a jogellenes tevékenységek megakadályozására?
- Kialakítottak-e megfelelő irányítási és ellenőrzési rendszert és azt hatékonyan működtetik-e?
- 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 kontroll rendszer működése érdekében. A kontroll rendszer 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 ellenőrzés szerepe a szabálytalanságok észlelése esetén

- a) Amennyiben a belső ellenőr ellenőrzési tevékenysége során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság (azaz összefoglaló néven szabálytalanság) gyanúját észleli, haladéktalanul köteles értesíteni a belső ellenőrzési vezetőt (Ber. 14. § e) pont).
- b) A belső ellenőr, illetve a saját maga által észlelt szabálytalanság gyanújának esetén a belső ellenőrzési vezető köteles a költségvetési szerv vezetőjét, a költségvetési szerv vezetőjének érintettsége esetén, a felügyeleti szerv vezetőjét haladéktalanul tájékoztatni (Áht. 121/A. § (9) bekezdés, Ber. 12. § f) pont).
- c) A költségvetési szerv vezetőjének (illetve a költségvetési szerv vezetőjének érintettsége esetén a felügyeleti szerv vezetőjének) kötelessége gondoskodni a megfelelő intézkedések meghozataláról, illetve az eljárások megindításáról.
- d) A belső ellenőrzésnek feladata továbbá a költségvetési szerv vezetője által tett intézkedések nyomon követése (Ber. 8. § f) pont).

További szabályok:

A belső ellenőr köteles a költségvetési szerv eredeti dokumentumait 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 (Ber. 14. § i) pont)

Az éves ellenőrzési jelentés, illetve éves összefoglaló ellenőrzési jelentés tartalmazza az ellenőrzések során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanúja kapcsán tett jelentések számát.

Az Európai Unió Strukturális Alapjai és a Kohéziós Alap támogatásainak fogadásához kapcsolódó pénzügyi lebonyolítási, számviteli és ellenőrzési rendszerek kialakításáról szóló 233/2003. (XII. 16.) Korm. rendelet tartalmazza az Alapok felhasználása során elkövetett szabálytalanságok kezelésének speciális szabályait.

Kapcsolódó jogszabályi rendelkezések

A Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény 10. § (1) bekezdése szerint bűncselekmény az a szándékosan vagy - ha a törvény a gondatlan elkövetést is bünteti - gondatlanságból elkövetett cselekmény, amely veszélyes a társadalomra, és amelyre a törvény büntetés kiszabását rendeli. A büntetőeljárásról szóló 1998. évi XIX. törvény (a továbbiakban Be.) 6. § (1) bekezdése kimondja, hogy a bíróságnak, az ügyésznek és a nyomozó hatóságnak kötelessége a törvényben foglalt feltételek megléte esetén **büntetőeljárást** megindítani.

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

A szabálysértésekről szóló LXIX. Törvény 1. § (1) szerint szabálysértés az a jogellenes, tevékenységben vagy mulasztásban megnyilvánuló cselekmény, melyet törvény, kormányrendelet vagy önkormányzati rendelet szabálysértésnek nyilvánít, s amelynek elkövetőit az e törvényben meghatározott joghátrány fenyeget. A törvény második része foglalkozik részletesen a **szabálysértési eljárással**, a 82. § (1) bekezdése kimondja, hogy szabálysértési eljárás feljelentés, illetőleg a szabálysértési hatóság részéről eljáró személy észlelése vagy tudomása alapján indulhat meg.

A Polgári Törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény 339. § (1) bekezdése kimondja, hogy aki másnak jogellenesen kárt okoz, köteles azt megtéríteni. Mentessül a felelősség alól, ha bizonyítja, hogy úgy járt el, ahogy az adott helyzetben általában elvárható. A **kártérítési eljárás** megindítására a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény rendelkezési (elsősorban a XXIII. Fejezet, a munkaviszonyból és a munkaviszony jellegű jogviszonyból származó perek) az irányadók. Kártérítési felelősség tekintetében irányadók továbbá a Munka Törvénykönyvéről szóló 1992. évi XXII. Törvény (Mt.), a köztisztviselők jogállásáról szóló 1992. évi XXIII. törvény (Ktv.), a közalkalmazottak jogállásáról szóló 1992. évi XXXIII. törvény (Kjt.) megfelelő rendelkezései.

Fegyelmi eljárás, illetve felelősség tekintetében az Mt., a Ktv., illetve a Kjt. megfelelő rendelkezései az irányadók.

I.) Az ellenőrzési dokumentumok formai követelményei, a dokumentumok megőrzési rendje

Iktatási követelmények, megőrzés

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

- Az állandó 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 az összes munkalap és más fontos, az adott ellenőrzésre vonatkozó adat meghatározott elrendezésben történő lefűzésére használják (lásd **40. számú melléklet**: Ellenőrzési mappa minta).

A Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezetének 2330. A2 számú gyakorlati standardja szerint a belső ellenőrzés vezetője alakítja ki az ellenőrzésekhez kapcsolódó iratok iratmegőrzési szabályait, amelyeknek összhangban kell lenniük a szervezet vonatkozó irányelveivel és egyéb szabályokkal.

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 a személyes adatok védelméről és a közérdekű adatok nyilvánosságáról szóló 1992. évi LXIII. törvény rendelkezései az irányadóak.

A Ber. 12. § j) pontja alapján a belső ellenőrzési vezető köteles az ellenőrzések nyilvántartásáról, valamint az ellenőrzési dokumentumok legalább 10 évig történő megőrzéséről, illetve a dokumentumok és az adatok biztonságos tárolásáról gondoskodni. A 32. § (1) bekezdése továbbá kimondja, hogy a belső ellenőrzési vezető köteles nyilvántartást vezetni az elvégzett ellenőrzésekről és gondoskodni az ellenőrzési dokumentumok megőrzéséről.

Nyilvántartás

A költségvetési szerv belső ellenőrzési vezetője nyilvántartást vezet az elvégzett ellenőrzésekről és gondoskodik az ellenőrzési dokumentumok megőrzéséről. Az ellenőrzések nyilvántartását ún. ellenőrzési mappákban tárolja, amely mappák (lásd: glosszárium) úgy elektronikus adathordozókon, mind papír alapon tárolt formában létezhetnek.

A mappáknak tartalmuk jellege alapján két fajtája van:

- Egy konkrét ellenőrzés mappája,
- 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.

A **Konkrét ellenőrzési mappát** a 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 a következőket kell tartalmaznia:

- Az ellenőrzés tervezése, ellenőrzési program, határidők,
- Megbeszélések jegyzőkönyvei, kivonatai,
- A belső ellenőrzési jelentés,
- Az elvégzett tesztek és igazolások munkalapjai;

A konkrét ellenőrzési mappával kapcsolatos teendők gazdasági ügyintéző feladatát képezi.

Az **általános belső ellenőrzési mappa** háttér információval szolgál az ellenőrnek az meghatározott szervről, folyamatról vagy kontrollokról, vagyis a rendszerről.

Ezt a mappát minden évben felül kell vizsgálni és aktualizálni. Tartalmi elemi a következők:

- Szerződések, együttműködési dokumentumok,
- A szervezet tevékenységeinek, folyamatainak leírása,
- Adminisztratív és kontroll elemek, ellenőrzési nyomvonal, folyamatábrák, számviteli eljárások szabályai,
- Szervezeti ábra a felelős személyek beosztásának és neveinek megjelölésével, valamint a felelősségi körök bemutatásával,
- Korábbi ellenőrzési jelentések,
- Hasznos adminisztratív információk;

Az általános ellenőrzési mappával kapcsolatos teendők gazdasági ügyintéző feladatát képezi.

Hajdúnánás, 2009. szeptember 01.

Készítette:

Bíró István
Igazgató

Jóváhagyta:

Hajdúnánás Város Önkormányzatának Képviselő-testületesz.
határozatával.

1. **V. Módszertani útmutatók, az egyes ellenőrzési módszerek főbb lépései, szakaszai**

2.

A.) Nemzetközi belső ellenőrzési standardok

- A Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezete (Institute of Internal Auditors, IIA) által kiadott „Belső ellenőrzési szakma gyakorlati standardjai” a 2003. évi 16. számú (XII. 22.) Pénzügyi Közlönyben magyar nyelven közzétételre kerültek.

-

B.) Rendszerellenőrzés

A Ber. 2. § c) pontja alapján a rendszerellenőrzés: „rendszerek (irányítási, végrehajtási, pénzügyi lebonyolítási, beszámolási és ellenőrzési) működésének átfogó vizsgálata, melynek keretében a szabályszerűség, szabályozottság, gazdaságosság, hatékonyság és eredményesség kerül ellenőrzésre.”

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

C.) Teljesítmény ellenőrzés

A Ber. 2. § d) pontja alapján a teljesítmény-ellenőrzés: „az adott szervezet által végzett tevékenységek, programok egy jól körülhatárolható területén a működés, illetve a forrás felhasználás gazdaságosságának, hatékonyságának és eredményességének vizsgálata.”

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

D.) Informatikai rendszerek ellenőrzése

A Ber. 2. § f) pontja alapján az informatikai rendszerek ellenőrzése: „a költségvetési szervnél működő informatikai rendszerek megbízhatóságának, biztonságának, valamint a rendszerben tárolt adatok teljességének, megfelelőségének, szabályosságának és védelmének vizsgálata.”

Az informatikai rendszerek ellenőrzésének főbb lépéseit, szakaszait részletesen lásd az „IT audit ellenőrzési módszertan segédlet belső ellenőrök részére” című dokumentumban.

E.) Strukturális Alapok ellenőrzése

Részletesen lásd a „Belső ellenőrzési kézikönyv minta a Strukturális Alapokhoz kapcsolódó mintavételezésen alapuló és rendszerellenőrzésekhez” című dokumentumban.

F.) Kohéziós Alapok ellenőrzése

Részletesen lásd a „Belső ellenőrzési kézikönyv mint a Kohéziós Alaphoz kapcsolódó mintavételezésen alapuló és rendszerellenőrzésekhez” című dokumentumban

A módszertani útmutatók megtalálhatóak a Pénzügyminisztérium honlapján (www.pm.gov.hu, 'Minisztérium' link, majd 'Ajánlások, módszertani útmutatók' link alatt).

VI. Mellékletek