

**Enying Város Önkormányzata
Polgármesteri Hivatal**

Belső Ellenőrzési Kézikönyv

2017.

- tervezet -

Készítette:

dr. Piringer Júlia belső ellenőr (Kató és Társa 2003. Tanácsadó Kft.)

Jóváhagyta:

dr. Kóródi-Juhász Zsolt jegyző

Tartalom

1.	Bevezetés	5
1.1.	Előzmények	5
1.2.	A Belső Ellenőrzési Kézikönyvre vonatkozó előírások	6
1.3.	A Belső Ellenőrzési Kézikönyv jelenlegi aktualizálásának indokai	7
1.4.	A Belső Ellenőrzési Kézikönyv célja, felépítése	9
1.5.	A BEK jóváhagyására és felülvizsgálatára vonatkozó előírások	10
2.	Belső ellenőrzési alapszabály	11
2.1.	A belső ellenőrzés fogalma, célja	11
2.2.	A belső ellenőrzési tevékenységre vonatkozó standardok, előírások	11
2.3.	A belső ellenőrzés feladata	11
2.3.1.	Bizonyosságot adó tevékenység	11
2.3.2.	Tanácsadó tevékenység	12
2.4.	Szervezeti és funkcionális függetlenség	13
2.5.	Összeférhetetlenség	14
2.6.	A belső ellenőrzési vezető feladatai	15
2.7.	A belső ellenőr jogai és kötelezettségei	16
2.8.	Az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység jogai és kötelezettségei	17
2.9.	A belső ellenőrzési vezető beszámolási kötelezettsége	18
3.	A belső ellenőrzési tevékenység irányítása	19
3.1.	Belső ellenőri humánerőforrás-gazdálkodás	19
3.1.1.	A humánerőforrás-gazdálkodás alapelvei	19
3.1.2.	Humánerőforrás-tervezés és kapacitás-felmérés	20
3.1.3.	Kiválasztási folyamat	20
3.1.3.1.	A belső ellenőrök regisztrációs kötelezettsége	21
3.1.3.2.	Munkakörök, felelősség- és feladatmegosztás kialakítása, munkaköri leírás	22
3.1.3.3.	A belső ellenőrök kötelező szakmai továbbképzése	23
3.2.	Külső szolgáltató bevonása	24
3.2.1.	A külső szolgáltató bevonásának indokai és feltételei	24
3.2.2.	A külső szolgáltatóval kötött megállapodás elemei	25
3.3.	A belső ellenőrzési tevékenység értékelése	26
3.3.1.	A belső ellenőr egyéni teljesítményének értékelése	27
3.3.2.	A belső ellenőrzés csoport szintű teljesítményének értékelése	27
3.3.3.	A teljesítményértékelés elsődleges eszközei/módszerei	27
3.3.4.	Önértékelés	28
3.3.5.	Külső minőségértékelés	29
4.	A belső ellenőrzési tevékenység tervezése	30
4.1.	A tervezés alapelvei	30
4.2.	A tervezés előkészítése	31
4.2.1.	Általános felmérés	31
4.2.2.	A folyamatok és folyamatgazdák azonosítása	32
4.2.3.	A belső ellenőrzési fókusz kialakítása	33
4.3.	Kockázatelemzés	33
4.4.	Stratégiai ellenőrzési terv	34
4.5.	Éves ellenőrzési terv	38
4.5.1.	Erőforrások elosztása	39
4.5.2.	Az éves ellenőrzési terv módosítása	39
5.	A bizonyosságot adó tevékenység végrehajtása	41

5.1.	Adminisztratív felkészülés	42
5.1.1.	A megbízólevél elkészítése	42
5.1.2.	Az ellenőrzött szervezet vezetőjének értesítése	42
5.1.3.	Az ellenőrzés időszükségletének nyilvántartása	43
5.2.	Az ellenőrzési program elkészítésének menete	43
5.2.1.	A rendelkezésre álló háttérinformációk összegyűjtése	44
5.2.2.	Az ellenőrzés célkitűzéseinek és tárgyának véglegesítése	45
5.2.3.	Az ellenőrizendő időszak meghatározása	45
5.2.4.	Az erőforrások helyes meghatározása	45
5.2.5.	Az ellenőrzés módszereinek meghatározása	46
5.2.6.	Az ellenőrzési program írásba foglalása	46
5.3.	Az ellenőrzés lefolytatása	46
5.3.1.	Nyitó megbeszélés, kommunikáció az ellenőrzöttekkel	48
5.3.2.	Az ellenőrzés megszakítása, felfüggesztése	48
5.3.3.	Az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság feltárása esetén alkalmazandó eljárás	49
5.3.4.	Ellenőrzési munkalapok használata	51
5.3.5.	A munkalapok felülvizsgálata	53
5.3.6.	Alapvető vizsgálati eljárások, technikák	53
5.3.7.	A bizonyítékok beszerzése, nyilvántartása és a teljességi nyilatkozat	55
5.4.	Az ellenőrzési jelentés	57
5.4.1.	A megállapítások, következtetések és javaslatok részletes ismertetése	57
5.4.2.	Az ellenőrzési jelentés tartalmi követelményei	58
5.4.3.	A belső ellenőrzési jelentés elkészítéséért felelős személy	59
5.4.4.	A jelentéstervezet megküldése egyeztetésre	59
5.4.5.	Az egyeztető megbeszélés	60
5.4.6.	Az ellenőrzés lezárása	60
6.	Az ellenőrzések nyomon követése	62
6.1.	Intézkedési terv készítése	62
6.2.	Az intézkedési terv végrehajtásának nyomon követése	63
6.3.	Utóvizsgálat	63
7.	Beszámolás	65
8.	Az ellenőrzési dokumentumokkal kapcsolatos előírások	67
8.1.	Az ellenőrzési dokumentumok meghatározása	67
8.2.	Az ellenőrzési dokumentumok kezelésére, tárolására vonatkozó általános és specifikus szabályok	67
8.3.	A nyilvántartásokra vonatkozó előírások	68
8.4.	Az ellenőrzési dokumentumokhoz való hozzáférés	70
9.	A tanácsadó tevékenység	71
9.1.	A tanácsadó tevékenység fogalma, elhatárolása a bizonyosságot adó tevékenységtől	71
	A tanácsadó tevékenység lehetséges kategóriái a következők:	71
9.2.	A tanácsadó tevékenységre vonatkozó irányelvek	72
	A belső ellenőröknek a tanácsadó tevékenység elvállalása és végzése során az alábbiakra kell tekintettel lenniük:	72
9.3.	A tanácsadó tevékenység tervezése és végrehajtása	73
9.3.1.	Tanácsadói munkaprogram	74

9.3.2.	Tanácsadói feladatok dokumentálása és nyilvántartása	74
	Az elvégzett tanácsadói feladatokról szóló nyilvántartás:	75
9.3.3.	A tanácsadói feladat eredményeiről szóló tájékoztatás	75
9.4.	A tanácsadó tevékenység eredményeinek hasznosítása, nyomon követés	76
9.4.1.	A tanácsadó tevékenységre vonatkozó beszámoló	76
10.	A belső ellenőrzési tevékenység minőségét biztosító szabályok	77
	MÓDSZERTANI MELLÉKLETEK	79
	Alapvető vizsgálati eljárások, technikák	80
1.	Elemző eljárások	80
	Statistikai elemzés	82
	Dokumentumok vizsgálata, elemzése	82
	Összehasonlító elemzés	83
	Költség-haszon elemzés	83
	Tételes tesztelés (közvetlen, részletes vizsgálatok)	84
	Egyedi (szubsztantív) tesztelés	84
	Mintavételi eljárások	86
	Kérdésfelvetés (interjú, tájékoztatás, kérdőívek, felmérések, fókuszcsoport-interjú)	87
	A belső kontrollok tesztelése	89
2.	Mintavételezési eljárások	95
3.	A belső kontrollrendszer kulcsfontosságú elemeinek tesztelése	100
4.	Összesített vélemény az ellenőrzött területről	104
5.	Az ellenőrzés megállapításainak rangsorolása	106
	IRATMINTÁK	108
	1. sz.iratminta: Egyéni képzési terv	107
	2. számú iratminta: Kapacitásszámítás	109
	3. számú iratminta: Éves ellenőrzési terv	110
	4. számú iratminta: Ellenőrzési program	112
	5. számú iratminta: Megbízólevél	115
	6. számú iratminta: Összeférhetetlenségi nyilatkozat „A”	117
	7. számú iratminta: Összeférhetetlenségi nyilatkozat „B”	117
	8. számú iratminta: Értesítő levél	120
	9. számú iratminta: Teljességi nyilatkozat	121
	10. számú iratminta: Súlyos hiányosság gyanúját rögzítő jegyzőkönyv	122
	11. számú iratminta: Kísérőlevél egyeztetéshez	123
	12. számú iratminta: Válaszlevél az észrevételekre	125
	13. számú iratminta: Kísérőlevél lezárt ellenőrzési jelentés megküldéséhez	126
	14. számú iratminta: Ellenőrzési jelentés/tervezet	128
	15. számú iratminta: Ellenőrzések nyilvántartása	133
	16. számú iratminta: Intézkedések nyilvántartása	134
	17. számú iratminta: Tanácsadói munkaprogram	135
	18. számú iratminta: Jelentés tanácsadó feladat elvégzéséről	136
	19. számú iratminta: Ellenőrzési mappa	137

1. Bevezetés

1.1. Előzmények

A költségvetési szervek *belső* ellenőrzését az államháztartásról szóló – jelenlegi törvényt megelőző – 1992. évi XXXVIII. törvény **1999. január 1-től** hatályos módosítása¹ iktatta be az államháztartás ellenőrzési rendszerébe.² Az Áht. erre vonatkozó felhatalmazása alapján született a **15/1999. (II. 5.) Korm. rendelet** a központi, a társadalombiztosítási és a köztestületi költségvetési szervek kormányzati, felügyeleti, valamint *belső* költségvetési ellenőrzéséről. E rendelet a helyi önkormányzatokra és költségvetési szerveikre nem terjedt ki.³

Magyarország európai uniós csatlakozásának előkészítő szakaszában, az európai uniós jogrendhez való illeszkedés keretében – egyebek között – az államháztartási törvénynek az államháztartás pénzügyi ellenőrzési rendszerére vonatkozó előírásai is módosításra kerültek, az említett, 15/1999. (II.5.) Korm. rendeletet pedig **2003. január 1-i** hatálybalépéssel felváltotta a **193/2003. (XI. 26.) Korm. rendelet a költségvetési szervek *belső* ellenőrzéséről**. E rendelet már kiterjedt a helyi önkormányzati és a helyi kisebbségi önkormányzati költségvetési szervekre is, a helyi önkormányzatokról szóló 1990. évi LXV. törvényben foglaltaknak megfelelően.

Az államháztartási törvény **2009. január 1-től** hatályba lépett módosítása újradefiniálta az államháztartási kontrollok rendszerét, s ezen belül a független *belső* ellenőrzés feladatait is. A *belső* ellenőrzésről szóló kormányrendelet ennek alapján **2009. szeptember 5-i** hatályba lépéssel került jelentős mértékű fogalmi és rendszerbeli pontosításra.

Mint ismeretes, **2012. január 1-től** új államháztartási törvény lépett hatályba **2011. évi CXCV.** szám alatt. E törvénynek az államháztartás ellenőrzési rendszerére vonatkozó fejezete alapján, ugyancsak 2012. január 1-i hatálybalépéssel született meg **a költségvetési szervek *belső* kontrollrendszerétől és *belső* ellenőrzéséről** szóló **370/2011. (XII.31.) Korm.rendelet**, mely – módosításokkal – jelenleg is hatályos.

¹ 1992. évi XXXVIII. törvény **124. § (2)** A Kormány felhatalmazást kap arra, hogy rendeletben állapítsa meg...
t) a 121. § (4)-(6) bekezdésében foglalt ellenőrzések szabályait, továbbá a 121/A. §-sal összefüggésben is az ellenőrző szerv, illetve az ellenőrzési szervezet fogalmát

² A költségvetési szervek ellenőrzését a korábbiakban külső ellenőrzési szervek végezték.

³ A helyi önkormányzatokkal kapcsolatos ellenőrzési feladatokat maga az önkormányzati törvény írta elő.
Eszerint:

1990. évi LXV. tv. 92. § (1) A helyi önkormányzatok gazdálkodását az Állami Számvevőszék ellenőrzi.

(2) A saját intézmények pénzügyi ellenőrzését a helyi önkormányzat látja el. A helyi önkormányzat gondoskodik gazdálkodásának *belső* ellenőrzéséről jogszabályban meghatározott képesítésű ellenőr útján.

1.2. A Belső Ellenőrzési Kézikönyvre vonatkozó előírások

A Belső Ellenőrzési Kézikönyv (a továbbiakban: BEK) fogalmát, és a vele kapcsolatos előírásokat a megelőző jogszabály, a költségvetési szervek belső ellenőrzéséről szóló 193/2003. (XI. 26.) Korm. rendelet 5.§ (1)-(2) vezette be, hatályba lépésével egyidőben. Az előírások a rendelet 2007. 04. 19-i módosítása keretében egészültek ki a kézikönyv rendszeres aktualizálásának kötelezettségével, és ebben az ellenőrzési vezető feladataival.

A költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló **370/2011. (XII. 31.) Korm.rendelet** jelenleg hatályos előírásai a belső ellenőrzési kézikönyvre vonatkozóan a következőket tartalmazzák:

17. § (1) A belső ellenőrzést végző személy munkáját a nemzetközi, valamint az államháztartásért felelős miniszter által közzétett belső ellenőrzési standardok, útmutatók figyelembevételével, valamint a belső ellenőrzési vezető által - az államháztartásért felelős miniszter által közzétett belső ellenőrzési kézikönyv minta alkalmazásával - kidolgozott és a költségvetési szerv vezetője által jóváhagyott belső ellenőrzési kézikönyv szerint végzi.

(1a)⁴ Ha a költségvetési szerv belső ellenőrzését az irányító szerve vagy az irányító szerv által kijelölt szerv látja el, az irányított szervre külön belső ellenőrzési kézikönyvet nem kell készíteni. Az irányító szerv vagy a kijelölt szerv vezetője által az irányított szerv vezetőjének egyetértésével jóváhagyott belső ellenőrzési kézikönyv tartalmazza a (2) bekezdésében meghatározottakat az irányított költségvetési szervek vonatkozásában is.

(2) A belső ellenőrzési kézikönyv tartalmazza:

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

(3) A belső ellenőrzési vezető és a belső ellenőrök a belső ellenőrzési tevékenységet az államháztartásért felelős miniszter által kiadott etikai kódex figyelembevételével végzik.

(4) A belső ellenőrzési vezető köteles a belső ellenőrzési kézikönyvet rendszeresen, de legalább kétfévente felülvizsgálni, és a - jogszabályok, módszertani útmutatók változásai, illetve egyéb okok miatt - szükséges módosításokat átvezetni.

A rendelet előírja továbbá, hogy az államháztartásért felelős miniszter megalkotja, közzéteszi és rendszeresen felülvizsgálja a belső kontrollrendszerrel és a belső ellenőrzéssel kapcsolatos jogszabályokat, módszertani útmutatókat, a belső ellenőrökre vonatkozó etikai kódexet, valamint a belső ellenőrzési kézikönyv mintát.⁵

⁴ Beiktatta: 187/2016. (VII. 13.) Korm. rendelet 8. §. Hatályos: 2017. I. 1-től.

⁵ 51.§ (1) b) pont.

1.3. A Belső Ellenőrzési Kézikönyv jelenlegi aktualizálásának indokai

Enying Város Önkormányzatának Belső Ellenőrzési Kézikönyve (BEK) *a képviselő-testület és szervei szervezeti és működési szabályzatáról* szóló 9/2013. (IV.29.) önkormányzati rendelet 2. sz. függelékeként került kiadásra, és **2013. május 1. napján** lépett hatályba. A Kézikönyv a Nemzetgazdasági Minisztérium honlapján 2013. február hónapban közzétett, „Belső Ellenőrzési Kézikönyv Minta” alapján készült.

Az elmúlt időszakban a BEK egy alkalommal került módosításra, illetőleg kiegészítésre: a képviselőtestület 428/2014. (XI.26.) sz. határozatával kiegészítette a BEK-nek a kockázatelemzés módszertanát tartalmazó mellékletét a 2014. évben elvégzendő beruházások esetében alkalmazandó kockázatelemzéssel.⁶

A Nemzetgazdasági Minisztérium honlapján szereplő „Belső Ellenőrzési Kézikönyv Minta” 2013. februári közzététele óta nem került módosításra, a belső ellenőrzéssel kapcsolatos jogszabályok azonban igen, összesen hét alkalommal. E módosítások közül legnagyobb terjedelmű és jelentőségű a legutóbbi, részben 2016. október 1. napján, részben 2017. január 1. napján hatályba lépett módosítás, mely szükségessé teszi a Belső Ellenőrzési Kézikönyv aktualizálását. A költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII.31.) Korm. rendeletnek a belső ellenőrzésre vonatkozó legfontosabb – a BEK aktualizálását szükségessé tevő – módosításai, illetőleg új előírásai az alábbiak:

- A gazdasági szervezettel nem rendelkező költségvetési szervek belső ellenőrzését a gazdasági szervezetének feladatait ellátó költségvetési szerv – jelen esetben a Polgármesteri Hivatal –, vagy az irányító szerv által kijelölt szerv végzi.
- A közös hivatalt alkotó önkormányzatok képviselő-testületeinek döntése alapján a belső ellenőrzést a közös hivatal jegyzője alakítja ki.
- A gazdasági szervezettel rendelkező központi költségvetési szervek esetén legalább egy fő belső ellenőrt kell foglalkoztatásra irányuló jogviszonyban alkalmazni. Ettől eltérni csak a fejezetet irányító szerv vezetőjének írásos jóváhagyásával lehet, amihez minisztérium esetében a Hivatal⁷ elnökének előzetes véleményét is ki kell kérni.
- A költségvetési szerv belső ellenőrzési egysége írásbeli megállapodás alapján belső ellenőrzési feladatot a költségvetési szerv vezetőjének irányítása alá tartozó költségvetési szervnél is elláthat.
- A helyi önkormányzat, a helyi nemzetiségi önkormányzat, az önkormányzatok

⁶ Lásd: 3/2014.(II.06.) számú jegyzői utasítás a 2014. évben elvégzendő beruházások esetében alkalmazandó kockázatelemzés rendjéről.

⁷ Hivatal alatt a Kormányzati Ellenőrzési Hivatal (KEHI) értendő. Ez az előírás az önkormányzatokra természetesen nem vonatkozik.

társulása, és az irányításuk alá tartozó költségvetési szervek belső ellenőrzési feladatait a képviselő-testület, illetve a társulási tanács döntése alapján elláthatja

- az irányító szerv által foglalkoztatásra irányuló jogviszonyban alkalmazott vagy polgári jogi szerződés keretében foglalkoztatott belső ellenőr;
 - a társulás által foglalkoztatásra irányuló jogviszonyban alkalmazott vagy polgári jogi szerződés keretében foglalkoztatott belső ellenőr.
- Költségvetési szervnél belső ellenőrzési vezetőnek az nevezhető ki, aki jogszabályban meghatározott, legalább öt éves szakmai gyakorlattal rendelkezik. Az öt éves szakmai gyakorlatra vonatkozó követelmény akkor is alkalmazandó, ha a költségvetési szervnél egy fő látja el a belső ellenőrzési tevékenységet.
 - Ha a költségvetési szerv belső ellenőrzését az irányító szerve vagy az irányító szerv által kijelölt szerv látja el, az irányított szervre külön belső ellenőrzési kézikönyvet nem kell készíteni.⁸
 - Ha a költségvetési szerv belső ellenőrzését az irányító szerve vagy az irányító szerv által kijelölt szerv látja el, a belső ellenőrzést ellátó szervnek a tervezés során elkülönítetten kell terveznie az irányító szervként, illetve a költségvetési szerv belső ellenőréként végzett ellenőrzéseket.⁹ Azon ellenőrzések tervezésébe, amelyeket belső ellenőrként végez el, be kell vonnia az irányított szervet, továbbá az ennek eredményeként elkészített stratégiai és éves ellenőrzési tervét az irányított költségvetési szerv vezetőjének kell jóváhagynia.
 - Helyi önkormányzat esetében a belső ellenőrzési vezető a képviselő-testület egyetértésével módosíthatja az éves ellenőrzési tervet.
 - Helyi önkormányzat esetén a képviselő-testület is kezdeményezheti a tanácsadó tevékenység, illetve soron kívüli ellenőrzés végzését.
 - Ha a költségvetési szerv belső ellenőrzését az irányító szerve vagy az irányító szerv által kijelölt szerv látja el, a költségvetési szerv vezetője alatt az irányított szerv vezetőjét kell érteni azon ellenőrzések végrehajtása esetén, ahol az irányító szerv belső ellenőre az irányított szerv belső ellenőréként jár el.
 - Ha a költségvetési szerv belső ellenőrzését az irányító szerve látja el, az irányító szervnek az éves ellenőrzési jelentésben elkülönítetten kell bemutatnia az irányító szervként, illetve a költségvetési szerv belső ellenőréként végzett ellenőrzéseket. Az éves ellenőrzési jelentés rá vonatkozó részét az irányított szerv vezetőjének is jóvá kell

⁸ Ez a jelen esetben azt jelenti, hogy az önkormányzat gazdasági szervezettel nem rendelkező intézményeire is a Polgármesteri Hivatal Belső ellenőrzési Kézikönyve vonatkozik.

⁹ Ez a jelen esetben azt jelenti, hogy a Polgármesteri Hivatal kétféle ellenőrzést végezhet az intézményeknél: *egyik* a felügyeleti (irányítószervi) ellenőrzés, ami nem minősül belső ellenőrzésnek, a *másik* pedig maga a belső ellenőrzés, amit a Polgármesteri Hivatal belső ellenőre az intézmény (nem létező) belső ellenőre helyett végez. Az elkülönítés a Polgármesteri Hivatal saját (belső szervezetére) és az önkormányzat egyéb intézményeire irányuló belső ellenőrzésére vonatkozik.

hagynia.

- A helyi önkormányzati költségvetési szerv vezetője¹⁰ a vezetői nyilatkozatot¹¹ az éves költségvetési beszámolóval együtt küldi meg az irányító szerv vezetőjének.¹² A vezetői nyilatkozatot a polgármester a zárszámadási rendelet tervezetével együtt terjeszti a képviselő-testület elé.

Az új előírások többsége, mint látható, arra az esetre vonatkozik, amikor egy gazdasági szervezettel rendelkező költségvetési szerv (jelen esetben a Polgármesteri Hivatal) – belső ellenőre a hozzá tartozó, gazdasági szervezettel nem rendelkező költségvetési szervek (jelen esetben az önkormányzat intézményei) belső ellenőrzését is ellátja. A Bkr. további módosításai nem a belső ellenőrzést, hanem a belső kontrollrendszert érintik. Közöttük kiemelt jelentőségűek az integrált kockázatkezelési rendszerre és a szervezeti integritást sértő események kezelésére vonatkozó előírások, melyek azonban nem érintik közvetlenül a BEK-et.

A BEK aktualizálásának szükségességét egyben felhasználjuk annak a korábbihoz képesti egyszerűsítésére és kézikönyv jellegének erősítésére is.¹³

1.4. A Belső Ellenőrzési Kézikönyv célja, felépítése

A Belső Ellenőrzési Kézikönyv célja, hogy a belső ellenőr(ök) mindennapi munkájához olyan egységes eljárásrendet és iratmintákat biztosítson, melyek megfelelnek a belső ellenőrzés nemzetközi normáinak és a magyarországi államháztartási belső ellenőrzési standardoknak

- mind a *bizonyosságot adó*,
- mind pedig a *tanácsadó* tevékenység

területén.

A *bizonyosságot adó* tevékenység a tények objektív értékelésére, és ennek alapján független vélemény kialakítására vagy következtetések levonására irányul egy szervezetre, műveletre, funkcióra, folyamatra, rendszerre, illetve az ellenőrzés egyéb tárgyára vonatkozóan. A bizonyosságot adó tevékenység során a belső ellenőr objektív értékelést nyújt az ellenőrzés tárgyára vonatkozóan, és az ellenőrzési program végrehajtása során tett megállapításokat, következtetéseket és javaslatokat ellenőrzési jelentésbe foglalja.

A *tanácsadó* tevékenység jellegét tekintve konzultációs tevékenység, amelyre általában a

¹⁰ A költségvetési szerv vezetője alatt a Polgármesteri Hivatal esetében a jegyző, az intézmények esetében az intézményi vezetők értendő.

¹¹ Vezetői nyilatkozat alatt a Bkr. 1. sz. melléklete szerinti nyilatkozat értendő.

¹² Az irányító szerv vezetője alatt az intézmények vonatkozásában a jegyző, a Polgármesteri Hivatal vonatkozásában a polgármester értendő.

¹³ Ezt azért látjuk szükségesnek, mert a megelőző BEK túlnyomó részt adaptáció nélkül – azaz egy-az-egyben – átemelte a Nemzetgazdasági Minisztérium által közzétett BEK-mintát, ami az enyingi Polgármesteri Hivatalnál és az enyingi intézményeknél lényegesen nagyobb intézményekre készült, és jelentős létszámú saját belső ellenőrzési egység meglétét tételezte fel.

megbízó konkrét felkérése alapján kerül sor. A tanácsadói feladat jellege és hatóköre a megbízóval történő megállapodás eredménye. A tanácsadó tevékenység során a belső ellenőrnek meg kell őriznie tárgyilagosságát, és nem vállalhat át vezetői felelősséget.

A BEK három részből épül fel:

- *első része* a belső ellenőrzési tevékenység alapszabályát, továbbá az ellenőrzési tevékenység irányítására, tervezésére, végrehajtására, nyomonkövetésére vonatkozó szabályokat, a beszámolásra és az ellenőrzési dokumentumokra vonatkozó előírásokat, valamint a tanácsadó tevékenység, és a minőségbiztosítás szabályait tartalmazza;
- *második részében* az egyes fontosabb ellenőrzési módszertanok,
- *harmadik részében* pedig a belső ellenőrzési tevékenység során használandó iratminták

szerepelnek.

1.5. A BEK jóváhagyására és felülvizsgálatára vonatkozó előírások

A Belső Ellenőrzési Kézikönyvet az ellenőrzési vezető készíti el az államháztartásért felelős miniszter által közzétett belső ellenőrzési kézikönyv minta adaptálásával, saját szervezete sajátosságainak figyelembevételével. A belső ellenőrzési vezető köteles a belső ellenőrzési kézikönyvet rendszeresen, de legalább két évente felülvizsgálni, és a - jogszabályok, módszertani útmutatók változásai, illetve egyéb okok miatt - szükséges módosításokat átvezetni.

A Belső Ellenőrzési Kézikönyvet és annak módosításait a Bkr. előírása szerint költségvetési szerv vezetője – jelen esetben a jegyző – hagyja jóvá.¹⁴

A Belső Ellenőrzési Kézikönyvet a költségvetési szerv szabályzataihoz hasonló módon közzé kell tenni, hogy azt minden érintett megismerhesse. A Belső Ellenőrzési Kézikönyv eredeti, aláírt példánya az Enyingi Polgármesteri Hivatalban a jegyzőnél található meg.

Hiteles másolati példánnyal rendelkeznek az önkormányzat mindazon intézményeinek vezetői, mely intézmények tekintetében a Polgármesteri Hivatal belső ellenőre látja el a belső ellenőrzési feladatokat.

¹⁴ Az enyingi önkormányzat esetében megelőző Belső Ellenőrzési Kézikönyv a képviselőtestület szervezeti és működési szabályzatának függelékeként (tehát: rendelettel), annak módosítása pedig testületi határozattal kerül kiadásra.

2. Belső ellenőrzési alapszabály

2.1. A belső ellenőrzés fogalma, célja

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

2.2. A belső ellenőrzési tevékenységre vonatkozó standardok, előírások

A belső ellenőr tevékenységét a vonatkozó jogszabályok, a nemzetközi és a magyarországi államháztartási belső ellenőrzési standardok, az államháztartásért felelős miniszter által közzétett módszertani útmutatók, valamint az adott szervezet belső szabályzatai alapján, a költségvetési szerv vezetője által jóváhagyott belső ellenőrzési kézikönyv szerint végzi. A belső ellenőrzési vezető és a belső ellenőrök tevékenységük során elfogadják és alkalmazzák az államháztartásért felelős miniszter által kiadott etikai kódex előírásait. Az Etikai Kódex vonatkozik a költségvetési szerveknél belső ellenőrzési tevékenységet folytató valamennyi személyre, így a külső szolgáltatókra is. A Kódex a belső ellenőrök feladatellátásával kapcsolatos etikai alapelveket és az elvek gyakorlati megvalósítását jelentő, elvárt magatartási szabályokat tartalmazza.

2.3. A belső ellenőrzés feladata

A belső ellenőrzés céljainak elérése érdekében – többek között – információkat gyűjt és értékel, elemzéseket készít, ajánlásokat tesz és tanácsokat ad a költségvetési szerv vezetője számára a vizsgált folyamatokra vonatkozóan. A tudomására jutott jelentős kockázati kitettségéről, eseményről, kontroll-hiányosságról a költségvetési szerv vezetőjét azonnal tájékoztatja.

Az önkormányzat gazdasági szervezettel nem rendelkező intézményeinek belső ellenőrzését a gazdasági szervezet feladatait ellátó költségvetési szerv, azaz a Polgármesteri Hivatal látja el. A belső ellenőrzés tevékenysége kiterjed a Polgármesteri Hivatal és az önkormányzat által alapított intézmények minden tevékenységére, különösen a költségvetési bevételek és kiadások tervezésének, felhasználásának és elszámolásának, valamint az eszközökkel és forrásokkal való gazdálkodásnak a vizsgálatára.

2.3.1. Bizonyosságot adó tevékenység

A belső ellenőrzés **bizonyosságot adó** tevékenysége körében ellátandó feladatai a következők:

- elemezni, vizsgálni és értékelni a belső kontrollrendszer kiépítésének, működésének jogszabályoknak és szabályzatoknak való megfelelését, valamint működésének gazdaságosságát, hatékonyságát és eredményességét;
- elemezni, vizsgálni a rendelkezésre álló erőforrásokkal való gazdálkodást, a vagyon megóvását és gyarapítását, valamint az elszámolások megfelelőségét, a beszámolók valódiságát;
- a vizsgált folyamatokkal kapcsolatban megállapításokat, következtetéseket és javaslatokat megfogalmazni a kockázati tényezők, hiányosságok megszüntetése, kiküszöbölése vagy csökkentése, a szabálytalanságok megelőzése, illetve feltárása érdekében, valamint a költségvetési szerv működése eredményességének növelése és a belső kontrollrendszerek javítása, továbbfejlesztése érdekében;
- nyilvántartani és nyomon követni a belső ellenőrzési jelentések alapján megtett intézkedéseket.

A bizonyosságot adó tevékenységet az alábbi ellenőrzési típusok szerint kell ellátni:

- a **szabályszerűségi** ellenőrzés arra irányul, hogy az adott szervezet vagy szervezeti egység működése, illetve tevékenysége megfelelően szabályozott-e, és érvényesülnek-e a hatályos jogszabályok, belső szabályzatok és vezetői rendelkezések előírásai;
- a **pénzügyi ellenőrzés** célja az adott szervezet, program vagy feladat pénzügyi elszámolásainak, valamint az ezek alapjául szolgáló számviteli nyilvántartások ellenőrzése;
- a **rendszerellenőrzés** keretében az egyes rendszerek kialakításának, illetve működésének átfogó vizsgálatát kell elvégezni;
- a **teljesítmény-ellenőrzés** célja annak megállapítása, hogy az adott szervezet által végzett tevékenységek, programok egy jól körülhatárolható területén a működés, illetve a forrásfelhasználás gazdaságosan, hatékonyan és eredményesen valósul-e meg;
- az **informatikai ellenőrzés** a költségvetési szervnél működő informatikai rendszerek megfelelőségére, megbízhatóságára, biztonságára, valamint a rendszerben tárolt adatok teljességére, megfelelőségére, szabályosságára és védelmére irányul.

2.3.2. Tanácsadó tevékenység

A belső ellenőrzés tanácsadó tevékenységével támogathatja a szervezet vezetőit, a költségvetési szerv vezetőjének megbízása alapján. A tanácsadó tevékenység keretében ellátható feladatokról a Bkr. 21. § (4) bekezdése rendelkezik, azonban a jogszabályban meghatározott feladatokon túlmenően további feladatok is elláthatók, amennyiben azok megfelelnek a belső ellenőr függetlenségére vonatkozó előírásoknak.

A **tanácsadó** tevékenység keretében ellátható feladatok lehetnek különösen:

- vezetők támogatása az egyes megoldási lehetőségek elemzésével, értékelésével, vizsgálatával, kockázatának becslésével;
- pénzügyi, tárgyi, informatikai és humánerőforrás-kapacitásokkal való ésszerűbb és hatékonyabb gazdálkodásra irányuló tanácsadás;
- a vezetőség szakértői támogatása a kockázatkezelési és szabálytalanságkezelési rendszerek és a teljesítménymenedzsment rendszer kialakításában, folyamatos továbbfejlesztésében;
- tanácsadás a szervezeti struktúrák racionalizálása, a változásmenedzsment területén;
- konzultáció és tanácsadás a vezetés részére a szervezeti stratégia elkészítésében;
- javaslatok megfogalmazása a költségvetési szerv működése eredményességének növelése és a belső kontrollrendszerek javítása, továbbfejlesztése érdekében, a költségvetési szerv belső szabályzatainak tartalmát, szerkezetét illetően.

A belső ellenőrzési vezető tájékoztatja a költségvetési szerv vezetőjét a bizonyosságot adó és a tanácsadó tevékenység során feltárt, a belső kontrollrendszer hatékonyságának, minőségének javítására vonatkozó lehetőségekről. A belső ellenőrzés – mint vezetőt támogató tevékenység – nem mentesíti ugyanakkor a vezetőket azon felelősségük alól, hogy a kockázatokat kezeljék, illetve a belső kontrollrendszert működtessék. A belső ellenőrzés a szervezet belső kontrollrendszerének javítása érdekében javaslatokat tesz, de a javaslatok végrehajtása, vagy más intézkedések kezdeményezése kizárólag a vezetők felelősségi körébe tartozik.

2.4. Szervezeti és funkcionális függetlenség

A **szervezeti függetlenség** azt jelenti, hogy a belső ellenőrzést végző személy vagy szervezeti egység közvetlenül a költségvetési szerv vezetőjének alárendelten, szervezetileg az ellenőrzött területektől elkülönítetten helyezkedik el, végzi tevékenységét, jelentéseit közvetlenül a költségvetési szerv vezetőjének küldi meg. Jelen esetben ez úgy valósul meg, hogy a belső ellenőrzési vezető közvetlenül a jegyző alárendeltségében végzi munkáját, illetőleg a belső ellenőrzési feladatok ellátó külső szolgáltató közvetlenül a jegyzővel áll szerződéses kapcsolatban

A belső ellenőrzés függetlenségének biztosítása érdekében a belső ellenőrök a belső ellenőrzési vezető alárendeltségébe tartoznak.

A **funkcionális függetlenség** azt jelenti, hogy a belső ellenőr nem rendelkezhet semmilyen, az ellenőrzött tevékenység feletti hatáskörrel és nem lehet az ellenőrzött tevékenységért felelős. A belső ellenőr bevonása a szervezet szabályzatainak, rendszereinek, eljárásainak kidolgozásába és végrehajtásába **csak tanácsadás, véleményezés** jelleggel történhet. A belső ellenőr bizonyosságot adó ellenőrzési és tanácsadó tevékenységen kívül más tevékenység végrehajtásába nem vonható be. Így a belső ellenőrzési vezető, illetve a belső ellenőr hatásköre az alábbiakra **nem** terjedhet ki:

- semmilyen végrehajtási vagy irányítási tevékenységében való részvételre;
- pénzügyi tranzakciók kezdeményezésére vagy jóváhagyására;
- a szervezet bármely, nem a belső ellenőrzési egység által alkalmazott munkatársa tevékenységének irányítására, kivéve, ha ezek a munkatársak megbízást kaptak arra, hogy részt vegyenek az ellenőrzésben, vagy más egyéb módon segítsék a belső ellenőröket.

A belső ellenőr nem vehet részt a költségvetési szerv operatív működésével kapcsolatos feladatok ellátásában, például belső szabályzatok elkészítésében (a belső ellenőrzésre vonatkozókon kívül), sem intézkedési tervek elkészítésében (a belső ellenőrzésre vonatkozókon kívül).

A belső ellenőrnek tevékenysége során függetlennek, külső befolyástól mentesnek, pártatlannak és tárgyilagosnak kell lennie.

2.5. Összeférhetetlenség

A belső ellenőr, illetve a belső ellenőrzési vezető tekintetében fennálló összeférhetetlenségi szabályokról a Bkr. 20. §-a rendelkezik. Összeférhetetlen a belső ellenőr, illetve ellenőrzési vezető – és így nem vehet részt **bizonyosságot adó** tevékenységben – , ha:

- az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjének vagy alkalmazottjának a Polgári Törvénykönyvről szóló törvény szerinti közeli hozzátartozója;
- korábban az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjének munkáltatói jogköre alá tartozott, a jogviszony megszűnésétől számított egy éven belül;
- az ellenőrizendő szakterülettel vagy szervezettel közös, illetve kapcsolódó program vagy feladat végrehajtásában közreműködött, a program lezárását, illetve a feladat elvégzését követő egy éven belül;
- az adott bizonyosságot adó tevékenység tárgyilagos lefolytatása tőle egyéb okból nem várható el.

Tanácsadói tevékenységet a belső ellenőrök olyan témákban is végezhetnek, ahol korábban felelős szerepük volt. A tanácsadó tevékenység független egy esetleg később elrendelt ellenőrzéstől.

2.6. A belső ellenőrzési vezető feladatai

A belső ellenőrzési vezető a költségvetési szerv belső ellenőrzési egységének vezetője. Ha a költségvetési szervnél egy fő látja el a belső ellenőrzést, akkor a belső ellenőrzést ellátó személy egyben ellátja a belső ellenőrzési vezető feladatkörét is.

Ha a költségvetési szerv nem foglalkoztat belső ellenőrt, a költségvetési szerv vezetője köteles gondoskodni a költségvetési szerv belső ellenőrzési tevékenységének külső szolgáltató bevonásával történő megszervezéséről és ellátásáról. Ebben az esetben a külső szolgáltató az ellenőrzési vezető feladatait is el kell, hogy lássa, amit a vele kötött szerződésben rögzíteni kell. Ha a belső ellenőrzési tevékenységet teljes körűen külső szolgáltató látja el, akkor a tanácsadó tevékenységre szóló felkérést minden esetben írásban kell rögzíteni.

A belső ellenőrzési vezető feladatait a Bkr. 22.§-a rögzíti. Eszerint a belső ellenőrzési vezető feladata:

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

A fentiekén túl a belső ellenőrzési vezető köteles:

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

- gondoskodni a belső ellenőrzések nyilvántartásáról, a költségvetési szerv vezetőjének döntésétől függően a külső ellenőrzések nyilvántartásáról, valamint az ellenőrzési dokumentumok megőrzéséről, illetve a dokumentumok és az adatok biztonságos tárolásáról;
- biztosítani a belső ellenőrök szakmai továbbképzését, ennek érdekében - a költségvetési szerv vezetője által jóváhagyott - éves képzési tervet készíteni és gondoskodni annak megvalósításáról;
- a költségvetési szerv vezetőjét az éves ellenőrzési terv megvalósításáról, és az attól való eltérésekről tájékoztatni;
- kialakítani és működtetni belső ellenőrzések nyilvántartását.

2.7. A belső ellenőr jogai és kötelezettségei

A belső ellenőr jogait és kötelezettségeit a Bkr. 25-26.§-ai tartalmazzák. Eszerint a belső ellenőr **jogosult**:

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

A belső ellenőr **köteles**:

- ellenőrzési tevékenysége során az ellenőrzési programban foglaltakat végrehajtani;
- tevékenységének megkezdéséről az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjét tájékoztatni, és megbízólevelét bemutatni;
- objektív véleménye kialakításához elengedhetetlen dokumentumokat és körülményeket megvizsgálni;
- megállapításait, következtetéseit és javaslatait tárgyyszerűen, a valóságnak megfelelően

írásba foglalni, és azokat elegendő és megfelelő bizonyítékkal alátámasztani;

- ha az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanúja merül fel, haladéktalanul jelentést tenni a belső ellenőrzési vezetőnek;
- az ellenőrzési jelentés tervezetét az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjével egyeztetni, ellenőrzési jelentést készíteni, az ellenőrzési jelentés aláírását követően a lezárt ellenőrzési jelentést a belső ellenőrzési vezetőnek átadni;
- ellenőrzési megbízatásával kapcsolatban vagy személyére nézve összeférhetlenségi ok tudomására jutásáról haladéktalanul jelentést tenni a belső ellenőrzési vezetőnek, amelynek elmulasztásáért vagy késedelmes teljesítéséért fegyelmi felelősséggel tartozik;
- az eredeti dokumentumokat az ellenőrzés lezárásakor hiánytalanul visszaszolgáltatni, illetve ha az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanúja merül fel, az eredeti dokumentumokat a szükséges intézkedések megtétele érdekében a belső ellenőrzési vezető útján az ellenőrzött szerv vezetőjének jegyzőkönyv alapján átadni;
- az ellenőrzött szervnél, illetve szervezeti egységnél, illetve annak részegységeiben a biztonsági szabályokat és a munkarendet figyelembe venni;
- a tudomására jutott minősített adatot, üzleti és gazdasági titkot megőrizni;
- az ellenőrzési tevékenységet a Belső Ellenőrzési Kézikönyvben meghatározott módon megfelelően dokumentálni, az ellenőrzés során készített iratokat és iratmásolatokat - az adatvédelmi és a minősített adatok védelmére vonatkozó előírások betartásával - az ellenőrzés dokumentációjához csatolni.

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

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

Eszerint ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetője és alkalmazottai **jogosultak:**

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

Az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetője és alkalmazottai **kötelesek:**

- az ellenőrzés végrehajtását elősegíteni, együttműködni;
- az ellenőr részére szóban vagy írásban a kért tájékoztatást, felvilágosítást, nyilatkozatot megadni, a dokumentációkba a betekintést biztosítani, kérés esetén az eredeti dokumentumokat - másolat és jegyzőkönyv ellenében - az ellenőrnek a megadott határidőre átadni;
- a saját hatáskörébe tartozóan az ellenőrzés megállapításai, és javaslatai alapján a végrehajtásért felelősöket és a végrehajtás határidejét feltüntető intézkedési tervet készíteni, az intézkedéseket a megadott határidőig végrehajtani, arról a költségvetési szerv vezetőjét és a belső ellenőrzési vezetőt tájékoztatni;
- az ellenőrök számára megfelelő munkakörülményeket biztosítani.

2.9. A belső ellenőrzési vezető beszámolási kötelezettsége

A belső ellenőrzési vezető a költségvetési szerv vezetője – jelen esetben a jegyző – felé tartozik beszámolási kötelezettséggel. E kötelezettsége körében:

- rendszeres időközönként tájékoztatást ad az éves ellenőrzési terv végrehajtásának helyzetéről,
- az elvégzett ellenőrzések eredményeiről,
- az ellenőrzési tervtől való esetleges eltérés okairól,
- a belső ellenőrzési egység feladatainak ellátásához szükséges személyi és tárgyi feltételek meglétéről.

A belső ellenőrzési vezető beszámolási kötelezettségének körébe tartozik továbbá az egyes ellenőrzési és tanácsadói jelentések, valamint az éves ellenőrzési jelentés megküldése a költségvetési szerv vezetője részére.

3. A belső ellenőrzési tevékenység irányítása

A független belső ellenőrzés eredményes irányítása, a belső ellenőrzési erőforrások hatékony, eredményes és gazdaságos felhasználása a belső ellenőrzési vezető felelőssége. A belső ellenőrzési vezetőnek kell biztosítania, hogy oly módon irányítsa a független belső ellenőrzési tevékenységet, hogy az működésével növelje a szervezet eredményességét. Ennek kapcsán a belső ellenőrzés irányításához kapcsolódó feladatok közül kiemelt jelentőségű a megfelelő humánerőforrás-gazdálkodás, a külső szolgáltató esetleges bevonásával kapcsolatos feladatok, valamint a belső ellenőrzési tevékenység értékelésével összefüggő feladatok.

A belső ellenőrzési vezető feladata a Belső Ellenőrzési Alapszabálynak, a nemzetközi normáknak, a magyarországi államháztartási belső ellenőrzési standardoknak és a belső ellenőrökre vonatkozó etikai kódex előírásainak való megfelelés biztosítása.

Amennyiben a szervezetnél egy fő látja el a belső ellenőrzési tevékenységet, akkor ő végzi el a belső ellenőrzési vezető felelősségi körébe sorolt tevékenységeket is.

Ha a költségvetési szerv belső ellenőrzési tevékenységét külső szolgáltató bevonásával látják el, akkor az erre vonatkozó megállapodásban kell rendelkezni a vezetői tevékenységek ellátásáról.

3.1. Belső ellenőri humánerőforrás-gazdálkodás

A Bkr. 22. §-a rendelkezik a belső ellenőrzési vezető humánerőforrás-gazdálkodásra vonatkozó feladatairól.

3.1.1. A humánerőforrás-gazdálkodás alapelvei

A humánerőforrás-gazdálkodással kapcsolatos folyamatokat úgy kell kialakítani, hogy azok összhangban legyenek a szervezet humánerőforrás-gazdálkodásra vonatkozó szabályzataival és a szervezeti szintű képzési tervvel. A humánerőforrás-gazdálkodás fő elemei:

- humán erőforrások tervezése;
- kapacitás-felmérés;
- kiválasztási folyamat, melynek segítségével biztosítható a megfelelő képzettség és szakértelem az ellenőrzési csoporton belül;
- feladatmegosztás kialakítása;
- munkaköri leírások, melyek az ellenőrzési munka elvárásait fogalmazzák meg az egyes ellenőrök számára;
- készségfejlesztés/tréningek, melyek lehetőség adnak az ellenőrök folyamatos fejlődésre;
- teljesítményértékelés, mely az ellenőrök és az ellenőrzési szervezet működéséről ad visszajelzést.

3.1.2. Humánerőforrás-tervezés és kapacitás-felmérés

A humánerőforrás tervezés a belső ellenőrzési vezető által – a költségvetési szerv stratégiai tervével összhangban – készített stratégiai ellenőrzési terven alapul. A stratégiai ellenőrzési terv meghatározza a belső ellenőrzésre vonatkozó stratégiai fejlesztéseket a következő négy évre, és az alábbiakat tartalmazza:

- a belső ellenőrzésre vonatkozó fejlesztési és képzési tervet;
- a szükséges erőforrások felmérését elsősorban a létszám, képzettség, tárgyi feltételek tekintetében.

A humánerőforrás-tervezés

- a humán erőforrás mennyiségi és minőségi szükségletének előrejelzését,
- az erőforrás-biztosítás lehetséges módozatainak bemutatását, valamint
- egyéb, specifikus tevékenységek (pl. képzési tervek) tervezését

jelenti.

A kapacitás-felmérés a rendelkezésre álló, a munkakörökhöz és munkafolyamatokhoz rendelhető humán erőforrások mennyiségi és minőségi felmérését, elemzését jelenti. A kapacitás-felmérést az éves ellenőrzési tervek előrehaladásával, illetve esetleges módosulásával összhangban rendszeres időközönként aktualizálni kell. A kapacitás-felmérés eredményeképpen a belső ellenőrzési vezető meg tudja határozni, hogy a rendelkezésére álló humán erőforrás elégséges-e a tervezett munka elvégzésére, vagy további erőforrásokat kell bevonnia.

A belső ellenőrzési vezető felelőssége, hogy tájékoztatást adjon a költségvetési szerv vezetőjének arról, ha a rendelkezésre álló kapacitás (engedélyezett létszám) nem elegendő a belső ellenőrzési feladatok ellátására. A Bkr. 16. § (1) bekezdése alapján a belső ellenőrzési vezető jogosult ideiglenes kapacitás kiegészítés vagy speciális szakértelem szükségessége esetén külső szolgáltató bevonására javaslatot tenni a költségvetési szerv vezetőjének.

3.1.3. Kiválasztási folyamat

A kiválasztási eljárás célja, hogy biztosítsa a megfelelő kompetenciákkal rendelkező munkaerő, ennek hiányában megfelelő referenciákkal bíró külső szolgáltató rendelkezésre állását. Mind a saját, foglalkoztatási jogviszonyban álló alkalmazott, mind a külső szolgáltató kiválasztása során a belső ellenőrökre vonatkozó – jogszabályban rögzített – képesítési és alkalmaztatási feltételeket kell figyelembe venni, hiszen külső szolgáltatóként is csak olyan szervezet vehető igénybe, aki biztosítani tudja az e feltételeknek megfelelő természetes személy(ek) rendelkezésre állását.

3.1.3.1. A belső ellenőrök regisztrációs kötelezettsége

Az államháztartásról szóló törvény rendelkezése szerint költségvetési szervnél belső ellenőrzési tevékenységet csak az végezhet, szerepel az államháztartási miniszter által a belső ellenőrzési tevékenység folytatására jogosult személyekről vezetett nyilvántartás. A nyilvántartásba bekerülés (regisztráció) képesítési és egyéb feltételeit okiratokkal kell igazolni. A nyilvántartás ennek alapján tartalmazza a szóbanforgó személy azonosító és elérhetőségi adatait, valamint:

- felsőfokú iskolai végzettségét igazoló oklevelének számát, a kiállító intézmény nevét és a kiállítás keltét,
- egyéb képesítéseinek megnevezését, az ezen képesítést igazoló oklevél vagy bizonyítvány számát, a kiállító intézmény nevét, a kiállítás keltét,
- a szakmai gyakorlat időtartamát vagy a gyakorlat alóli felmentést igazoló dokumentum meglétére vonatkozó utalást, és
- a kötelező szakmai továbbképzésen történő részvétel alapján tett vizsgák időpontjait.

A nyilvántartásba csak olyan személy kerülhet be, aki hatósági bizonyítvánnyal igazolja továbbá, hogy cselekvőképes, büntetlen előéletű, és nem áll a belső ellenőrzés körébe tartozó tevékenység vonatkozásában a foglalkozástól eltiltás hatálya alatt.

A nyilvántartásban szereplő adatok közül a belső ellenőr nyilvántartási száma, neve és -választása alapján – valamelyik elérhetőségi adata nyilvános, ezen adatokról bárki tájékoztatást kaphat. A nyilvántartásba vételt végző szervezet (jelenleg: a Nemzetgazdasági Minisztérium) a nyilvántartásban szereplő belső ellenőr nyilvános adatait honlapján nyilvánosságra hozza, és biztosítja, hogy a nyilvános adatokról a nyilvántartásba vételt végző szervezettől bárki tájékoztatást kaphasson.

Aki a nyilvántartásba vétel szabályait meghatározó jogszabályban foglaltakat, vagy a kötelező továbbképzési kötelezettségre vonatkozó feltételeket nem teljesíti, az a nyilvántartásból törlésre kerül. A kiválasztási folyamat lényeges eleme annak ellenőrzése, hogy a belső ellenőrként alkalmazni kívánt személy, illetve a kiválasztani kívánt külső szolgáltató által rendelkezésre bocsátott természetes személyek szerelnek-e az említett nyilvántartásban. A nyilvántartás jelenleg elérhetősége: <http://allamhaztartas.kormany.hu/nevjegyzek>.

A kiválasztás lényeges eleme továbbá a Bkr. 15.§ (9) bekezdésben foglalt előírás, miszerint költségvetési szervnél belső ellenőrzési vezetőnek csak az nevezhető ki, aki legalább ötéves szakmai gyakorlattal rendelkezik. Ezt a követelményt akkor is alkalmazni kell, ha a költségvetési szervnél egy fő látja el a belső ellenőrzési tevékenységet.

Végül a kiválasztási folyamatnál az összeférhetetlenségi szabályok betartására is kiemelt figyelmet kell fordítani.

3.1.3.2. Munkakörök, felelősség- és feladatmegosztás kialakítása, munkaköri leírás

A belső ellenőrzési egységen belül a feladatmegosztás kialakítása a belső ellenőrzési vezető felelőssége és feladata. A költségvetési szervnél a belső ellenőrök elvileg három csoportba sorolhatók:

- belső ellenőrzési vezető,
- vizsgálatvezető,
- belső ellenőr,

ha azonban a belső ellenőrzési tevékenységet csak egy fő látja el, akkor az egyes kategóriák és a hozzájuk kapcsolódó felelősség, feladat egy fő kezében is összpontosulhatnak.

A Bkr. nem ad iránymutatást a belső ellenőrzési tevékenység létszámigényének (kapacitásának) egzakt meghatározására: az általában a költségvetési szerv vezetésének a mérlegelésére van bízva, mely nagymértékben függ a költségvetési lehetőségektől.

Az Áht. jelenleg hatályos rendelkezése szerint a gazdasági szervezet feladatait – ha a költségvetési szerv éves átlagos statisztikai állományi létszáma a 100 főt nem éri el – az irányító szerv, az államháztartás önkormányzati alrendszerében pedig az önkormányzati (polgármesteri) hivatal látja el. A Bkr. kapcsolódó rendelkezése szerint a gazdasági szervezettel nem rendelkező költségvetési szervek belső ellenőrzését a gazdasági szervezetének feladatait ellátó költségvetési szerv – jelen esetben a Polgármesteri Hivatal – végzi. Így az enyingi önkormányzat költségvetési intézményeinek belső ellenőrzéséről a Polgármesteri Hivatalnak kell gondoskodnia.

A belső ellenőri feladatokat a korábbiakban egy fő, teljes munkaidőben, közszolgálati jogviszonyban foglalkoztatott munkatársa látta, akinek 2015. évi távozását követően külső szolgáltató bevonására került sor.

Amennyiben a belső ellenőrzési feladatot újból közszolgálati jogviszonyú munkatárs(ak) fogja(k) ellátni, a feladat ellátására a következő szabályokat kell alkalmazni:

- A felelősség- és feladatmegosztást a teljes belső ellenőrzési munkára ki kell alakítani, a stratégiai és éves ellenőrzési tervezéstől kezdve, az egyes ellenőrzések elvégzésének feladatain keresztül az (összefoglaló) éves ellenőrzési jelentés elkészítéséig.
- A feladatmegosztás kialakításánál kiemelt szempont a négy szem elvének érvényesülése: minden egyes belső ellenőrzési tevékenységnél - amennyiben a rendelkezésre álló kapacitás megengedi - egyértelműen el kell különíteni egymástól a végrehajtó és a jóváhagyó szerepköröket.
- Munkaköri leírást minden egyes belső ellenőrzést végző személy számára el kell készíteni. A megfelelő munkaköri leírás kialakítása és naprakészen tartása a belső

ellenőrzési vezető feladata. A munkaköri leírás részletesen megfogalmazza az ellenőr feladatait és a belső ellenőrzési vezető elvárásait, ezáltal alapja az ellenőrzési csoporton belüli munkamegosztásnak és teljesítményértékelésnek.

- A független belső ellenőrzési tevékenységet végzőknek kollektíven rendelkezniük kell, vagy meg kell szerezniük mindazt a szaktudást, gyakorlatot és egyéb ismeretet, mely a feladatok ellátásához szükséges. A belső ellenőrzési csoport szakértelmének adott évi megfelelése az éves ellenőrzési terv és kapacitás-felmérés elvégzése után határozható meg. A belső ellenőrzési vezető ennek alapján tudja megállapítani, hogy a belső ellenőrzés kollektívan rendelkezik-e olyan szakértői állománnyal, amely az éves ellenőrzési terv megfelelő szintű végrehajtását biztosítani tudja. Amennyiben nem rendelkezik ezzel, akkor erről köteles tájékoztatni a költségvetési szerv vezetőjét és javaslatot is kell tennie külső szolgáltató igénybevételére vagy új belső ellenőrök felvételére.
- A helyettesítési rend kialakításának célja a munka folytonosságának megőrzése adott munkaerő kiválása esetén. Ilyen eset lehet az ellenőrök szabadsága, betegsége vagy váratlan felmondása, mely esetekben egy ellenőr feladatait ideiglenesen más ellenőröknek kell elvégezniük. A helyettesítési rend ezzel összhangban meghatározza, hogy egyes munkakörök között, illetve azonos munkakörökön belül milyen helyettesíthetőség van. A helyettesítési rend kialakításáért és naprakészen tartásáért a belső ellenőrzési vezető felelős. Tényleges helyettesítés bekövetkezésekor pedig arra kell fokozott figyelmet fordítani, hogy az ellenőrzési munka végzése során a négy szem elve és a jóváhagyási / minőségértékelési / felülvizsgálati eljárások sértetlenek maradjanak.
- A belső ellenőrzési vezető felelős azért, hogy a belső ellenőrök számára folyamatos visszacsatolást és értékelést adjon személyes teljesítményükről. Az értékelési folyamat magában foglalja:
 - Az előző évi tudás- és készségfeltár, illetve fejlesztési terv felülvizsgálatát az előre meghatározott, fejlesztésre irányuló lépések teljesítésének értékelése érdekében.
 - A belső ellenőr szakértelmének értékelését a tudás- és készségfeltár, 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 összegzését és elemzését.

3.1.3.3. A belső ellenőrök kötelező szakmai továbbképzése

A Bkr. előírása szerint a belső ellenőrök kötelesek a már megszerzett ismereteiket naprakészen tartani, fejleszteni, a változásokból eredő követelményekkel összhangba hozni. Ennek érdekében **kétévente** kötelesek szakmai továbbképzésen részt venni, és vizsgát tenni.

A továbbképzésen való részvételt és a vizsga sikeres letételét a képző- illetve vizsgáztató szerv hivatalból közli a belső ellenőrök nyilvántartását vezető szervvel, aki ennek hiányában törli a nyilvántartásból a továbbképzés- és vizsgakötelezettségnek eleget nem tevő személyt.

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

3.2. Külső szolgáltató bevonása

A Bkr. előírása szerint, ha a költségvetési szerv nem foglalkoztat belső ellenőrt, a költségvetési szerv vezetője köteles gondoskodni a költségvetési szerv belső ellenőrzési tevékenységének külső szolgáltató bevonásával történő megszervezéséről és ellátásáról. A belső ellenőrzési vezető ideiglenes kapacitás kiegészítés vagy speciális szakértelem szükségessége esetén is jogosult külső szolgáltató bevonására javaslatot tenni a költségvetési szerv vezetőjének.

3.2.1. A külső szolgáltató bevonásának indokai és feltételei

A külső szolgáltató bevonásának az alábbi **indokai** lehetnek:

- a belső ellenőr átmeneti, hosszabb idejű távolléte (pl. hosszabb táppénz, stb.),
- speciális szakértelmet igénylő ellenőrzés feladatok (pl. IT ellenőrzés, környezetvédelmi ellenőrzés, adózás, közbeszerzési szakértelem szükségessége, stb.),
- a költségvetési szerv nem rendelkezik belső ellenőrzési egységgel, illetve belső ellenőrrel, mivel önálló belső ellenőrzési egység kiépítése, vagy belső ellenőr teljes munkaidőben történő foglalkoztatása nem lenne gazdaságos,
- a munkaerőpiacon – az adott, illetve lehetséges költségráfordítás mellett – nem található a képzési és alkalmaztatási feltételeknek megfelelő személy.

Amennyiben a költségvetési szervnél – a belső ellenőrzési alapszabályban foglaltak szerint – a belső ellenőrzési tevékenységet külső szolgáltató bevonásával látják el, az erre vonatkozó megállapodásban rendelkezni kell a belső ellenőrzési vezetői feladatok és kötelességek ellátásának módjáról is.

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

A munka elvárt eredményessége szempontjából nagyon fontos, hogy a költségvetési szerv kellő alaposággal járjon el a külső szolgáltató bevonásakor, a végrehajtandó feladatok szempontjából megfelelő gyakorlattal, tapasztalattal és referenciával rendelkező szolgáltatóval szerződjön. aki regisztrált belső ellenőr is egyben. Éppen ezért, a megállapodás

megkötése előtt meg kell vizsgálni, és értékelni kell a külső szolgáltató kompetenciáját, függetlenségét és tárgyilagosságát a teljesítendő feladatok tekintetében, valamint figyelemmel kell lenni az alábbiakra:

- a megbízás teljesítéséhez szükséges szaktudás, gyakorlat és egyéb ismeretek rendelkezésre állása;
- a külső szolgáltató esetleges vagyoni érdekeltsége a szervezettel kapcsolatban;
- a külső szolgáltató esetleges személyes vagy szakmai kapcsolatai a felső vezetéssel vagy a szervezet más tagjával;
- a külső szolgáltató esetleges múltbeli kapcsolatai a szervezettel, vagy a vizsgált tevékenységgel;
- a külső szolgáltató egyéb, a szervezet számára nyújtott, folyamatban lévő szolgáltatásai.

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

A külső szolgáltató munkájának felülvizsgálata esetén a belső ellenőrzési vezetőnek vagy – amennyiben a belső ellenőrzési vezetői feladatokat a külső szolgáltató látja el – a költségvetési szerv vezetőjének értékelnie kell az elvégzett munkát.

3.2.2. A külső szolgáltatóval kötött megállapodás elemei

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

A szerződésben rögzíteni kell az alábbiakat:

- a külső szolgáltató a vonatkozó hazai és nemzetközi jogszabályok, valamint belső ellenőrzési standardok, szakmai, etikai normák szerint látja el ellenőrzési feladatait;
- a külső szolgáltató az adott megbízó szervezet által kialakított belső ellenőrzési kézikönyveket és módszertani leírásokat, valamint a nemzetközi, hazai belső ellenőrzési standardok és a nemzetközi legjobb gyakorlat követelményeit is maradéktalanul alkalmazni kötele;

Részletesen meg kell határozni:

- a teljesítendő szolgáltatásokat, beleértve a munka célját és hatókörét;

- azokat a kérdéseket, melyeket a megbízással kapcsolatos tájékoztatásoknak tartalmazniuk kell;
- az irányadó jogszabályokat, amelyek figyelembevételével kell a tevékenységet végezni;
- a megfelelő nyilvántartásokhoz és fizikai eszközökhöz való hozzáférést, az alkalmazottakkal való kapcsolattartást;
- a megbízással kapcsolatos munkalapok, elkészült jelentések, munkaanyagok, stb. tulajdonjogát és letétbe helyezését, illetve szükség szerint a szerzői jogokra vonatkozó előírásokat;
- a tevékenységek ütemezését, a feladatok elvégzésének határidejét;
- a kapcsolattartás módját, az együttműködés rendjét;
- az elkészült dokumentumok egyeztetésének, észrevételezésének rendjét;
- az adatvédelemről szóló rendelkezéseket és azok betartásának kötelezettségét, a titoktartásra vonatkozó elvárásokat;
- a díjazás mértékét és ütemezését.

3.3. A belső ellenőrzési tevékenység értékelése

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

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

A belső ellenőrzési vezető feladata megfelelő teljesítményértékelési folyamat kialakítása és működtetése a belső ellenőrzési csoporton belül. A megfelelően kialakított teljesítményértékelés visszajelzést ad a belső ellenőrzés és a belső ellenőrök hatékonyságáról és eredményességéről, alapja a személyes és csoportszintű fejlesztési terveknek, illetve alapja

lehet az előléptetésnek és a javadalmazás változtatásának.

3.3.1. A belső ellenőr egyéni teljesítményének értékelése

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

Az értékelést előzetesen megfogalmazott és kommunikált értékelési kategóriák szerint, a teljesítmények objektív mérése alapján kell elvégezni és a folyamatot megfelelően dokumentálni kell. A teljesítményértékelési kategóriákat úgy kell kialakítani, hogy azok az ellenőrzés megfelelő végrehajtása szempontjából kritikus területeket kell, hogy lefedjenek, pl. ellenőrzések végrehajtása, kommunikáció, kapcsolattartás.

3.3.2. A belső ellenőrzés csoport szintű teljesítményének értékelése

Az egyes ellenőrök teljesítményének mérése mellett a belső ellenőrzési vezető feladata a belső ellenőrzési csoport teljesítményének mérése is, melynek eredményét be is kell mutatnia az éves ellenőrzési jelentésben.

A költségvetési szerv vezetője felel a belső ellenőrzés teljesítményének értékeléséért és nyomon követéséért, illetve a megfelelő működés helyreállításához szükséges lépések megtételéért, amennyiben szükséges.

3.3.3. A teljesítményértékelés elsődleges eszközei/módszerei

A teljesítményértékelés elsődleges eszközei:

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

Az ellenőrzést követő felmérő lap az ellenőrzött szervezeti egységektől érkező minőségi visszacsatolás és a belső ellenőrzés teljesítményével kapcsolatos vélemények 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.

Az ellenőrzést követő felmérő lapot minden elvégzett ellenőrzés után javasolt használni. Az ellenőrzést követő felmérő lapot a vizsgálatvezető küldi meg az ellenőrzött terület

vezetőjének az ellenőrzési jelentés megküldésével egyidejűleg.

Az ellenőrzés kezdetén, már az első kapcsolatfelvételnél meg lehet említeni, hogy a belső ellenőrzés kéri az ilyen formában történő visszajelzést is. A felmérő lapok beérkezését követően a vizsgálatvezető és a belső ellenőrzési vezető értékeli és összesíti a felmérés eredményeit. A felmérő lapok rávilágítanak a belső ellenőrzés és egy-egy belső ellenőr elfogadottságára, megítélésére, és hosszabb időtávon keresztül alkalmazva megfelelően objektív képpel szolgálhatnak. Célszerű ellenőrzésenként és időszakonként a felmérő lapok belső ellenőrzési szervezeten belül való közös kiértékelése. A kiértékelés eredménye a belső ellenőrzés munkájáról szóló beszámolóba is beépíthető.

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 teljesítménymutatók elemzése, pl. felhasznált munkaidő (napok), 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.

3.3.4. Önértékelés

A Bkr. rendelkezése szerint az éves ellenőrzési jelentést az államháztartásért felelős miniszter által közzétett módszertani útmutató figyelembevételével kell elkészíteni, s annak – egyebek között – a belső ellenőrzés által végzett tevékenység bemutatását **önértékelés** alapján kell tartalmaznia az alábbiak szerint:

- az éves ellenőrzési tervben foglalt feladatok teljesítésének értékelése;
- a bizonyosságot adó tevékenységet elősegítő és akadályozó tényezők bemutatása;
- a tanácsadó tevékenység bemutatása;

A vonatkozó jogszabályi előírás alapján a belső ellenőrzési vezető felelőssége, hogy évente legalább egyszer elvégezze az önértékelést. Természetesen amennyiben a belső ellenőrzési vezető szükségesnek látja, ennél gyakrabban is végezhet önértékelést.

Az önértékelés elkészítéséhez a belső ellenőrzési vezető felhasználhatja a jelentés évében végzett folyamatos minőségbiztosítási ellenőrzési listákat, azok eredményeit, illetve szükség szerint a teljesítményértékelés egyéb munkaanyagait (pl. a kulcsfontosságú teljesítménymutatók alakulását, az ellenőrzések nyilvántartását - az átlagos időráfordítások elemzésére). Az éves önértékelésbe célszerű bevonni a munkatársak képzésének és fejlesztésének értékelését is.

3.3.5. Külső minőségértékelés

Az IIA Normák szerinti külső értékeléseket **ötévente** legalább egyszer el kell végeztetni egy szervezeten kívüli képesített, független értékelő személlyel vagy csoporttal.

A belső ellenőrzési tevékenység külső minőségértékelését úgy kell elvégezni, hogy ennek alapján a belső ellenőrzési tevékenység és a vonatkozó normák és útmutatók összhangjáról véleményt lehessen alkotni. A belső ellenőrzési tevékenység értékelése mellett a külső minőségértékelésnek lehetőség szerint fejlesztési javaslatokat is tartalmaznia kell, melynek célja az ellenőrzési tevékenység eredményesebb és hatékonyabb végzésének elősegítése. Ezek a külső minőségértékelések különösen értékesek lehetnek a belső ellenőrzési vezető, valamint a belső ellenőrök számára.

A **külső** minőségértékelést végzőkkel szembeni követelmények a következők:

- függetlennek kell lenniük a szervezettől és a vizsgált belső ellenőrzési tevékenységtől;
- olyan személyekből kell állnia, akik szakmailag kompetensek a belső ellenőrzés és a külső minőségértékelés terén egyaránt;
- az értékelendő szervezettel és annak alkalmazottaival kapcsolatosan minden kötelezettségtől, érdekeltségtől mentesnek kell lenniük;
- kiválasztáskor figyelembe kell venni az értékelő valós vagy látszólagos összeférhetetlenségét, amely a szervezettel vagy annak belső ellenőrzési tevékenységével meglévő jelenlegi vagy múltbeli kapcsolatainak tulajdoníthatóan alakulhat ki;
- a feddhetetlenség elvének értelmében az értékelést végző csapatnak becsületesnek és pártatlannak kell lennie. A titoktartási követelményeket be kell tartaniuk. A szolgáltatásokat és a közösség bizalmát nem szabad személynél nyereségnek vagy előnyöknek alárendelni. Az objektivitás elve pártatlan, az ítéletalkotás szempontjából becsületes hozzáállásra, valamint az összeférhetetlenségek elkerülésére kötelez;
- jól kell ismerniük a nemzetközi és hazai standardokat, jártasaknak kell lenniük a legjobb szakmai gyakorlatok terén, továbbá legalább három év friss vezetői szintű tapasztalattal kell rendelkezniük a belső ellenőrzés gyakorlatában;
- az információs technológiák terén szakmai tapasztalattal kell rendelkezniük.

Más területek szakértői is segíthetik a külső értékelést végző csapat munkáját, pl. a statisztikai mintavétel terén képzett személyek is részt vehetnek az értékelés bizonyos részeiben.

A belső ellenőrzés értékelésére vonatkozó előírások nagyrészt arra az esetre vonatkoznak, amikor a költségvetési szervnek saját belső ellenőrzési egysége van. Az önértékelésre (3.3.4.pont) és a külső minőségértékelésre (3.3.5. pont) vonatkozó előírások külső szolgáltató igénybevétele esetén is alkalmazandók.

4. A belső ellenőrzési tevékenység tervezése

A belső ellenőrzési tevékenység **tervezésére** vonatkozó rendelkezéseket a Bkr. 29.-33.§-ai tartalmazzák. A tervezés időhorizontja:

- 4 év, a stratégiai ellenőrzési tervet illetően, és
- 1 év, az éves ellenőrzési tervet illetően.

Mind a stratégiai, mind az éves ellenőrzési tervet a belső ellenőrzési vezető (ennek hiányában a belső ellenőr, ennek hiányában a külső szolgáltató) készíti el.

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

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

Helyi önkormányzat esetében a belső ellenőrzési vezető a **képviselő-testület egyetértésével módosíthatja** az éves ellenőrzési tervet.

4.1. A tervezés alapelvei

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

- A tervezést folyamatokra és az azokban rejlő kockázatokra kell alapozni. Az ellenőrzési feladatok prioritásainak kidolgozása során a belső ellenőrzés vezetője a folyamat alapú kockázatelemzés eredményeit felhasználva jár el.
- A tervezésnek a jövőbe kell tekintenie. A stratégiai ellenőrzési tervnek a Bkr. vonatkozó rendelkezése szerint négy évet kell lefednie. A legmagasabb kockázatú folyamatok vizsgálatát minél korábbi időpontra kell tervezni. Az ilyen folyamatokat meghatározott rendszerességgel, 1-2 évente újra bele kell foglalni az éves ellenőrzési tervbe.
- A tervezésnek folyamatosnak kell lennie. A tervezés folyamatában mindvégig célszerű betartani a gördülő tervezés elvét, a stratégiai ellenőrzési tervet szükség szerint kell felülvizsgálni. Ezzel párhuzamosan év végén - kockázatelemzés alapján - el kell készíteni a következő évre vonatkozó éves ellenőrzési tervet.

- A tervezésnek rugalmasnak és aktualizáltnak kell lennie. Az ellenőrzések tervezésének a szervezetre ható változásokhoz igazodnia kell. Előfordulhat, hogy azok a területek, amelyek egy adott időpontban jelentős kockázatúnak minősültek, a továbbiakban már nem lesznek azok és fordítva. Ezért a szervezet kockázati struktúráját évente értékelni, és az ellenőrzési terveket ennek megfelelően módosítani kell.

4.2. A tervezés előkészítése

A tervezés előkészítése magában foglalja

- a kockázatelemzést megelőző előkészítő lépéseket, valamint
- magát a kockázatelemzést is.

A **kockázatelemzést megelőző előkészítés** során a belső ellenőrzés:

- elemzi a külső és belső **kontrollkörnyezetet** annak érdekében, hogy azonosítsa az ellenőrzési tervezés során figyelembe veendő változásokat;
- értelmezi a szervezet **célkitűzéseit**, beleértve a belső ellenőrzés céljait is;
- **azonosítja a folyamatokat, illetve az adott folyamat irányításáért, működtetésért felelős személyeket, azaz a folyamatgazdákat** és a vezetőkkel egyeztet az egyes folyamatok - a szervezet célkitűzéseire viszonyított - fontosságáról;
- **megvitatja** a vezetőkkel, mit várnak el a belső ellenőrzéstől;
- a vezetőkkel közösen **meghatározza a belső ellenőrzési fókusz**ot.

A tervezés előkészítési folyamatát a belső ellenőrzési vezető irányítja, a belső ellenőrök pedig aktív közreműködésükkel segítik a munkáját.

4.2.1. Általános felmérés

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

A környezet változásának elsődleges forrásai:

- hazai és európai uniós jogszabályi változások;
- gazdasági-politikai környezet változása;

- a szervezet stratégiájának, célkitűzéseinek, rövid- és hosszú távú feladattervének változása;
- belső szervezeti változások;
- belső eljárások, ellenőrzési nyomvonalak, kézikönyvek változása.

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

- változások a stratégiai vagy operatív célkitűzésekben, a támogatandó célterületek prioritásaiban;
- szervezeti változások az európai uniós támogatások intézményrendszerben;
- finanszírozási, költségvetési forrást érintő változások az európai uniós támogatások intézményrendszerében.

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

4.2.2. A folyamatok és folyamatgazdák azonosítása

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

A **folyamatok és folyamatgazdák azonosításához** a támpontot a szervezet hatályos **ellenőrzési nyomvonalai** szolgáltatják. A kialakított ellenőrzési nyomvonalak segítenek a szervezet folyamatainak azonosításában, megértésében. A folyamatok fontosságának elemzését lehetőleg a szervezet vezetésével közösen kell elvégezni. A vezetők bevonása történhet vezetői interjúk, munkamegbeszélések keretében, illetve az elkészült folyamatlista a vezetés részére észrevételezésre történő megküldésével is. Az elemzés eredményeit a folyamatok összesített kockázatelemzésének eredményével együtt kell felhasználni a kockázatelemzés végeredményének kialakításához.

A folyamatok és folyamatgazdák azonosítása eredményeképpen egy **Folyamatlista** készül.

A szervezet **folyamatait főfolyamatok mentén kell csoportosítani**, amelyek rész-/alfolyamatokra oszthatók. Az ellenőrzési nyomvonal és a működési folyamatok nem ugyanazt jelentik, nem egymás szinonimái. Az ellenőrzési nyomvonal elkészítése feltételezi, hogy a

működési folyamatok már pontosan és teljes mértékben feltárássra kerültek az adott költségvetési szervnél.

4.2.3. A belső ellenőrzési fókusz kialakítása

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

A szervezet célkitűzéseinek feltárása során a belső ellenőrzésnek a költségvetési szervezet vezetőivel meg kell vitatnia és értelmeznie kell a szervezet stratégiai időtávú és rövidtávú, éves célkitűzéseit annak érdekében, hogy ellenőrzési erőforrásait ezen célok elérésének támogatására mozgósítsa. Ezen kérdések megválaszolására irányuló megbeszéléseket felső vezetői szinten tartják a költségvetési szerv és a belső ellenőrzés vezetői. A kockázatelemzés és az ellenőrzés végrehajtása során mindezt részletekbe menően meghatározzák majd a folyamatgazdákkal közösen.

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 belső ellenőrzési fókuszt az elfogadott szervezeti célkitűzések és egyeztetett vezetői elvárások alapján a belső ellenőrzésnek és a szervezeti vezetőknek közösen kell kialakítania. A belső ellenőrzési fókusz megadja azokat a főbb elemeket, amelyek mentén az ellenőrök a kockázatokat elemezni fogják, és amelyekre a belső ellenőrzés a feladatainak ellátása érdekében koncentrálni fog.

4.3. Kockázatelemzés

A Bkr. 2016. október 1-től hatályos előírása szerint a költségvetési szerv vezetője köteles **integrált kockázatkezelési rendszert** működtetni. Az integrált kockázatkezelési rendszer olyan folyamat alapú kockázatkezelési rendszer, amely a szervezet **minden tevékenységére** kiterjed, **egységes módszertan** és eljárások alkalmazásával, a szervezet célkitűzéseinek és értékeinek figyelembevételével biztosítja a szervezet kockázatainak teljes körű azonosítását,

azok meghatározott kritériumok szerinti értékelését, valamint a kockázatok kezelésére vonatkozó intézkedési terv elkészítését és az abban foglaltak nyomon követését.

Az integrált kockázatkezelési rendszer keretében fel kell mérni és meg kell állapítani a költségvetési szerv tevékenységében rejlő és szervezeti célokkal összefüggő kockázatokat, valamint meg kell határozni az egyes kockázatokkal kapcsolatban szükséges intézkedéseket, és azok teljesítése folyamatos nyomon követésének módját.

A költségvetési szerv vezetője az integrált kockázatkezelési rendszer koordinálására **szervezeti felelőst** (belső kontroll koordinátort) jelöl ki. **Belső ellenőr szervezeti felelősnek nem jelölhető ki.** A folyamatgazdáknak együtt kell működniük az integrált kockázatkezelési rendszer koordinálására kijelölt szervezeti felelőssel.

A belső ellenőrzés a szervezeti felelőssel (belső kontroll koordinátorral) együttműködve, a kockázatkezelési rendszer keretei között végzi el a stratégiai és az éves ellenőrzési terv megvalósításához szükséges kockázatelemzést.

4.4. Stratégiai ellenőrzési terv

A Bkr. rendelkezése szerint a stratégiai ellenőrzési tervet a belső ellenőrzési vezető a költségvetési szerv hosszútávú stratégiájának figyelembevételével, kockázatelemzés alapján, 4 éves időtávra készíti el, és azt a költségvetési szerv vezetője hagyja jóvá.

A stratégiai ellenőrzési terv:

- hosszú távra határozza meg a belső ellenőrzés célját, valamint tevékenységének és fejlesztésének irányait;
- segít abban, hogy a belső ellenőrzés céljának megvalósítását ne a meglévő feltételek korlátozzák, hanem megtalálja annak a módját, hogy a célok eléréséhez szükséges feltételeket előre átgondoltan megteremtse;
- a rendelkezésre álló információk rendszerezése és a kockázatelemzés révén lehetővé válik az erőforrások optimális tervezése és elosztása, illetve az ellenőrzési célkitűzések hatékonyabb meghatározása;
- a stratégiai terv hozzájárul a belső ellenőrzés - és általa a költségvetési szerv - céljainak eléréséhez, eredményességéhez;
- a stratégiai terv lehetővé teszi a belső ellenőrzés tevékenységének, céljának jobb megértését a költségvetési szerv számára;
- a stratégiai terv képezi az alapját az éves ellenőrzési tervnek.

Amennyiben a költségvetési szerv rendelkezik a hosszú távú célokat is kijelölő **szervezeti stratégiával** vagy feladattervvel, akkor a belső ellenőrzésnek ezt a stratégiai ellenőrzési terv elkészítéséhez figyelembe kell vennie. Amennyiben a költségvetési szerv nem rendelkezik

formalizált, írott és a szervezet vezetője által jóváhagyott szervezeti stratégiával, feladattervvel, akkor a belső ellenőrzésnek a kockázatelemzés megalapozására lefolytatott interjúk keretében kell felmérnie a hosszú távú szervezeti célokat. A szervezeti célok azonosítása és elemzése kijelöli a belső ellenőrzés számára, hogy hosszú távon mely területekre, folyamatokra koncentrálja az ellenőrzési erőforrásokat.

A **stratégiai terv nem konkrét ellenőrzési feladatokat**, hanem a belső ellenőrzés átfogó céljaira, a folyamatok kockázataira és a belső ellenőrzés fejlesztésének irányára, prioritásaira vonatkozó összegzést tartalmaz. A belső ellenőrzési vezető kockázatelemzés alapján, összhangban szervezet hosszú távú céljaival, stratégiai tervet készít, amely meghatározza a belső ellenőrzés irányait és súlypontjait, a feladat ellátáshoz szükséges erőforrásokat, valamint a belső ellenőrzésre vonatkozó stratégiai fejlesztéseket. Az ellenőrzési célokat az adott szervezet céljaihoz igazítva kell meghatározni. A stratégiai tervet a belső ellenőrzési vezető készíti el és a költségvetési szerv vezetője hagyja jóvá. A stratégiai terv **4 évre** készül, a szervezet tevékenységi körét, sajátosságait és célkitűzéseit figyelembe véve.

A stratégiai ellenőrzési terv a következő fejezetekből és alfejezetekből áll:

a) A szervezet hosszú távú célkitűzései, stratégiai céljai:

- a szervezet tevékenységének rövid bemutatása;
- a szervezet stratégiájának és célkitűzéseinek összefoglalása - a tervezés során a szervezet céljairól, stratégiájáról megszerzett információk összegyűjtése, amelyek figyelembe vételre kerültek a belső ellenőrzési fókusz kialakítása során;
- a belső ellenőrzés céljainak leírása a szervezet célkitűzéseivel összhangban;
- a belső ellenőrzés tanácsadó tevékenységének irányai, prioritásai.

b) A belső kontrollrendszer általános értékelése:

- belső kontrollrendszer kialakítása, hatékonysága;
- kontrollkörnyezet felmérése során megszerzett információk;
- korábbi ellenőrzések megállapításai a kontrollrendszer vonatkozásában;
- szervezet szabályozottsága (SZMSZ, munkaköri leírások, belső eljárásrendek, belső utasítások, működési kézikönyvek stb.);
- ellenőrzési nyomvonal, megléte, megfelelősége;
- kockázatkezelés;
- szervezet szabályszerű működése;
- szabálytalanságkezelés (előző időszakban feltárt szabálytalanság, szabálytalanság gyanúja, külső ellenőrzések elmarasztaló megállapításai stb.);

- szervezet gazdaságos, hatékony és eredményes működése;
- információáramlás;
- iratok kezelése, rendelkezésre állása;
- döntés előkészítés stb.

c) A kockázati tényezők és értékelésük:

- az alkalmazott kockázatelemzési módszertan rövid bemutatása;
- a kockázatelemzés eredményeinek értékelése (kockázati tényezők, értékelésük, kialakult sorrend, a legkockázatosabb folyamatok felsorolása, előző időszakhoz viszonyított változásainak esetleges bemutatása, a kockázatelemzés eredményeinek a szervezet kockázatkezelése keretében végzett kockázatelemzéssel való összevetése);
- kockázati térkép bemutatása (előző időszakhoz viszonyított változásainak esetleges bemutatása);
- vezetés figyelmének felhívása a kiemelkedően nagy kockázatokra.

d) A belső ellenőrzésre vonatkozó fejlesztési és képzési terv:

- az ellenőrzési feladatok végrehajtásának biztosítása érdekében milyen fejlesztések (pl. tárgyi, humán, szakértelem, informatikai eszközök, szoftverek, elhelyezés stb.) szükségesek a belső ellenőrzésben.
- a stratégiában kitűzött ellenőrzési célok teljesítése érdekében milyen képzésekre van szükség;
- képzések ütemezése;
- képzések elérhetősége, költségvonzata, finanszírozási forrása.

e) A szükséges erőforrások felmérése:

- a stratégiában kitűzött ellenőrzési célok teljesítéséhez szükséges kapacitás igény, humán erőforrás szükséglet meghatározása;
- rendelkezésre álló humán erőforrások értékelése (létszám, szakértelem);
- van-e szükség külső szakértő bevonására (kapacitáshiány vagy szaktudás hiány miatt);
- belső ellenőrök teljesítményértékelése, módszertan, eredmények összefoglalása;
- ellenőrzést követő felmérő lapok korábbi tapasztalatai.
- a stratégiában kitűzött ellenőrzési célok megvalósításához szükséges és

rendelkezésre álló tárgyi és információs igény, az esetleges különbségek kezelése.

- f) Az a) - c) pont alapján meghatározott ellenőrzési prioritások és ellenőrzési gyakoriság:
- ellenőrzési célok meghatározása a szervezet célkitűzéseivel összhangban, valamint az ellenőrzési célok összekapcsolása a kockázatelemzés eredményeivel (ellenőrzési prioritások);
 - az ellenőrzési gyakoriság meghatározása területenként, folyamatonként;
 - szükséges ellenőrzések típusainak, alkalmazandó módszertanok meghatározása.

4.5. Éves ellenőrzési terv

Bkr. előírása szerint a belső ellenőrzési vezető – összhangban a stratégiai ellenőrzési tervvel – összeállítja a **tárgyévét követő évre vonatkozó éves ellenőrzési tervet**.

Az éves ellenőrzési tervnek a stratégiai ellenőrzési tervben és a kockázatelemzés alapján felállított **prioritásokon**, valamint a belső ellenőrzés rendelkezésére álló **erőforrásokon** kell alapulnia.

Az elvégzett kockázatelemzés során magas kockázatúnak minősített területekre az éves ellenőrzési terv készítése során kiemelt figyelmet kell fordítani, és a lehető legrövidebb időn belül ellenőrizni kell.

Az éves ellenőrzési terv tartalmazza:

- az ellenőrzési tervet megalapozó elemzések és a kockázatelemzés eredményének összefoglaló bemutatását;
- a tervezett ellenőrzések tárgyát;
- az ellenőrzések célját;
- az ellenőrizendő időszakot;
- a rendelkezésre álló és a szükséges ellenőrzési kapacitás meghatározását;
- az ellenőrzések típusát;
- az ellenőrzések tervezett ütemezését;
- az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egységek megnevezését;
- a tanácsadó tevékenységre tervezett kapacitást;
- a soron kívüli ellenőrzésekre tervezett kapacitást;
- a képzésekre tervezett kapacitást;
- az egyéb tevékenységeket.

Az éves ellenőrzési terv összeállítása során figyelembe kell venni a rendelkezésre álló információkat arra vonatkozóan, hogy az európai uniós támogatások intézményrendszerének más, ellenőrzést végző szervezete a tervezés éveire vonatkozóan milyen, a szervezetet érintő ellenőrzések lefolytatását tűzték ki célul. Kerülni kell a párhuzamos munkavégzést, az ugyanazon témákat, folyamatokat érintő ellenőrzéseket.

Ha a költségvetési szerv belső ellenőrzését az irányító szerve vagy az irányító szerv által kijelölt szerv látja el, a belső ellenőrzést ellátó szervnek a tervezés során **elkülönítetten** kell

terveznie az **irányító szervként**, illetve a költségvetési szerv **belső ellenőreként** végzett ellenőrzéseket. Azon ellenőrzések tervezésébe, amelyeket belső ellenőrként végez el, be kell vonnia az irányított szervet, továbbá az ennek eredményeként elkészített stratégiai és éves ellenőrzési tervét az **irányított költségvetési szerv vezetőjének kell jóváhagynia**.

4.5.1. Erőforrások elosztása

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

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

A tervezett ellenőrzések elvégzéséhez szükséges ellenőri napok száma az erőforrás-szükséglet felmérés alapján becsülhető meg. Az ellenőrzési kapacitás meghatározásánál figyelembe kell venni az ellenőrök egyéb elfoglaltságait is.

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

4.5.2. Az éves ellenőrzési terv módosítása

Az éves ellenőrzési terv módosításának két legtipikusabb esete az ellenőrzés/tanácsadás elhagyása, illetve új ellenőrzés/tanácsadás felvétele. Mindkét esetre jellemző, hogy vagy a költségvetési szerv vezetőjének javaslata vagy a belső ellenőrzési vezető kezdeményezése (pl. ellenőrzési párhuzamosság elkerülése) alapján kerül sor.

Soron kívüli az az ellenőrzés, amelynek tárgya konkrétan nem határozható meg előre, de a tervben **kapacitást terveznek rá**. Ezzel szemben már **terven felülinek** minősül az az ellenőrzés, amit a tervezett és a **soron kívüli kapacitáson felül** valósítanak meg pl. egy tervezett ellenőrzés helyett.

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

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

Az éves ellenőrzési tervet helyi önkormányzat esetében a belső ellenőrzési vezető a **képviselő-testület egyetértésével** módosíthatja.

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

5. A bizonyosságot adó tevékenység végrehajtása

A Bkr. előírásai szerint a Belső Ellenőrzési Kézikönyvnek tartalmaznia kell a bizonyosságot adó tevékenység végrehajtására vonatkozó eljárási szabályokat, amelyek az alábbi folyamatokra terjednek ki:

- az ellenőrzésre való felkészülés lépései, alapelvei;
- a megbízólevél elkészítése, értesítések;
- az ellenőrzési program elkészítésének menete, tartalma;
- nyitó megbeszélés, kommunikáció az ellenőrzötttel;
- helyszíni ellenőrzés menete;
- az ellenőrzési dokumentumokra vonatkozó követelmények (felülvizsgálati program, munkalapok, forrásdokumentumok, egyéb, az ellenőrzéshez kapcsolódó dokumentum);
- belső ellenőrzési eljárások, technikák, módszerek leírása;
- az ellenőrzés minőségbiztosítása;
- az ellenőrzés megszakítása, felfüggesztése:
- az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság feltárása esetén alkalmazandó eljárás;
- a belső ellenőrzési jelentés elkészítése, egyeztetések, a jelentés lezárása.

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

Az ellenőrzésre való felkészülés során meg kell győződni 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, az ellenőrizendő folyamatokhoz, tevékenységekhez tartozó főbb kockázati tényezőkre, a vonatkozó ellenőrzési célkitűzésekre kell alapozni.

5.1. Adminisztratív felkészülés

5.1.1. A megbízólevél elkészítése

A belső ellenőrt – ideértve a vizsgálatban részt vevő szakértőt is – megbízólevéllel kell ellátni, amelyet a belső ellenőrzési vezető ír alá. Egy fő belső ellenőr foglalkoztatása esetén – aki ellátja a belső ellenőrzési vezető feladatait is –, vagy külső szolgáltató megbízása esetén a **megbízólevelet a jegyző írja alá**. Ugyanez a helyzet akkor is, amikor a Polgármesteri Hivatal belső ellenőre felügyeleti ellenőrként jár el az önkormányzat intézményeinél. költségvetési szerv vezetője írja alá. Azokban az esetekben, amikor a Polgármesteri Hivatal valamely intézmény „saját” belső ellenőreként jár el, a jegyző aláírása mellett az adott intézmény vezetőjének az aláírása is szükséges.

A megbízólevél – e megnevezés mellett – az alábbiakat tartalmazza:

- az ellenőr nevét, regisztrációs számát, személyazonosító igazolványának vagy más személyazonosításra alkalmas igazolványának számát,
- az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység megnevezését,
- az ellenőrzés típusát, kivéve tanácsadó tevékenység esetén;
- az ellenőrzés vagy tanácsadás tárgyát és célját;
- az ellenőrzésre vonatkozó jogszabályi vagy egyéb felhatalmazásra (külső szolgáltató esetén ez a megbízási vagy vállalkozási szerződés) történő hivatkozást;
- a megbízólevél érvényességi idejét,
- a kiállítás keltét,
- a kiállításra jogosult aláírását, bélyegzőlenyomatát.

5.1.2. Az ellenőrzött szervezet vezetőjének értesítése

Az ellenőrzés megkezdéséről írásban értesíteni kell az ellenőrzött szerv vagy szervezeti egység vezetőjét. Ennek keretében a belső ellenőrzési vezető tájékoztatást ad:

- az ellenőrzés céljáról és típusáról,
- jogszabályi felhatalmazásról,
- az ellenőrzés várható időtartamáról, ezen belül a helyszíni ellenőrzés várható időpontjáról és időtartamáról,

Külső szolgáltató esetén az értesítő levelet – a fentiekkel azonos tartalommal – a **jegyző** küldi el az ellenőrzött szerv, illetve szervezet vezetőjének.

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

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

Az értesítő levél elektronikusan is kiküldhető, amennyiben biztosított a kézhezvétel megfelelő dokumentálása (pl. olvasási nyugta beállítással).

A helyszíni ellenőrzés megkezdésekor az ellenőr köteles bemutatni a megbízólevelét az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjének vagy az őt helyettesítő személynek.

5.1.3. Az ellenőrzés időszükségletének nyilvántartása

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

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

5.2. Az ellenőrzési program elkészítésének menete

Az ellenőrzési programot belső ellenőrzési vezető által kijelölt vizsgálatvezető készíti el. Vizsgálatvezetőnek az jelölhető ki, aki legalább kétéves, belső ellenőrzési területen szerzett szakmai gyakorlattal rendelkezik. Ha a költségvetési szerv egy fő belső ellenőrt foglalkoztat, akkor ez a személy ez ellenőrzési vezető és a vizsgálatvezető is. Külső szolgáltató igénybevétele esetén a vele kötött szerződésben kell rögzíteni, hogy a szolgáltató hány főt bocsát az igénybevevő rendelkezésére.

A vizsgálatvezető által készített és a belső ellenőrzési vezető által jóváhagyott ellenőrzési program tartalmazza:

- az ellenőrzést végző szerv, illetve szervezeti egység megnevezését;
- az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység megnevezését;
- az ellenőrzés típusát;
- az ellenőrzés tárgyát és célját;
- az ellenőrizendő időszakot;
- az ellenőrzés tervezett időtartamát, a jelentés elkészítésének határidejét;
- az ellenőrök, szakértők, valamint a vizsgálatvezető megnevezését, megbízólevelük számát, a feladatmegosztást;
- az ellenőrzés részletes feladatait és az alkalmazott módszereket;
- a kiállítás keltét;
- a program készítőjének és – van erre külön személy – az ellenőrzési vezetőnek az aláírását.

Az ellenőrzési program végrehajtását a belső ellenőrzési vezető felügyeli. A programtól eltérni a belső ellenőrzési vezető jóváhagyásával lehet, a program módosítását a vizsgálatvezető kezdeményezheti. Ha belső ellenőr, az ellenőrzési vezető és a vizsgálatvezető ugyanaz a személy, akkor a program módosításának engedélyezése a **jegyző** jogköre.

5.2.1. A rendelkezésre álló háttérinformációk összegyűjtése

A program elkészítését megelőzően a vizsgálatvezető, illetőleg a programot készítő személy megvizsgálja az ellenőrzött folyamathoz, szervezeti egységhez, illetve tevékenységhez kapcsolódóan rendelkezésre álló információkat, amelynek forrásai elsősorban a következők lehetnek:

- vonatkozó jogszabályok, szabályzatok és útmutatók;
- szervezeti és működési szabályzat, ügyrend;
- működési kézikönyvek és eljárásrendek;
- a kockázatelemzés és az ellenőrzés tervezése során az egyes folyamatok vonatkozásában azonosított kockázatok;
- ellenőrzési nyomvonalak;
- szervezeti stratégia, rövid- és hosszú távú feladattervek;
- munkaköri leírások;
- az ellenőrizendő folyamatokat, tevékenységeket érintő elemzések, értékelések;
- korábbi évek belső ellenőrzési dokumentumai;
- külső ellenőrzést végzők korábbi ellenőrzési jelentései (így: az Európai Számvevőszék, az Európai Bizottság, az Állami Számvevőszék, a Kormányzati Ellenőrzési Hivatal, az Európai Támogatásokat Auditáló Főigazgatóság, a Magyar Államkincstár, az irányító szerv, illetve a felsorolt szervezetek megbízottjai által végzett ellenőrzések).

A program készítőjének feladata, hogy az ellenőrzés tervezése során megfogalmazott

ellenőrzési célkitűzést véglegesítse. Az ellenőrzési célkitűzés annak tág megfogalmazása, hogy az ellenőrzés mire irányul. A céloknak a kockázatelemzés során azonosított kockázatok jellegzetességeit kell figyelembe venniük.

5.2.2. Az ellenőrzés célkitűzéseinek és tárgyának véglegesítése

A program készítőjének feladata, hogy az ellenőrzés tervezése során megfogalmazott ellenőrzési célkitűzést véglegesítse. Az ellenőrzési célkitűzés annak tág megfogalmazása, hogy az ellenőrzés mire irányul. A céloknak a kockázatelemzés során azonosított kockázatok jellegzetességeit kell figyelembe venniük.

Az ellenőrzés tárgyának véglegesítése során a vizsgálatvezető határozza meg, hogy az ellenőrzés mit foglaljon magába, mely fő- és alfolyamatokra, tevékenységekre irányuljon az ellenőrzés. Ez a kockázatelemzés során nyert folyamatismeret, a háttér-információk és az ellenőrzési cél segítségével határozható meg. Az ellenőrzés tárgyának figyelembe kell vennie minden vonatkozó és fontos rendszert, folyamatot, nyilvántartást, alkalmazottat és fizikai vagyontárgyat, stb. melyek a tevékenységhez kapcsolódnak. Az ellenőrzés tárgyának meghatározása akkor megfelelő, ha biztosítja, hogy az ellenőr az azonosított kockázatokat kezelni hivatott kontrollok megfelelőségéről megalapozott véleményt tud alkotni, és ahhoz kapcsolódóan megfelelő bizonyítékot tud szolgáltatni.

5.2.3. Az ellenőrizendő időszak meghatározása

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

5.2.4. Az erőforrások helyes meghatározása

Ennek során ismételten el kell végezni az éves ellenőrzési tervben már elvégzett

erőforrásbecslést, az adott ellenőrzéshez hozzárendelt erőforrásbecslést, figyelembe véve különösen a konkrét ellenőrzési célokat, az ellenőrzés tárgyát és az ellenőrizendő időszakot. Az ellenőrzésben résztvevő ellenőrök számának, valamint a vizsgálat lefolytatásához szükséges ellenőri napok végső meghatározása során mind az ellenőrzés típusát és komplexitását, mind az időkereteket és az ellenőrök tapasztalatát, tudását és hozzáértését figyelembe kell venni.

5.2.5. Az ellenőrzés módszereinek meghatározása

Az ellenőrzési módszerek az ellenőrzés során lefolytatott, illetve alkalmazott **vizsgálati technikák, eljárások**, melyek az ellenőrzés célkitűzéseinek, tárgyának, típusának, továbbá a rendelkezésre álló erőforrásoknak megfelelően kerülnek kiválasztásra. Az ellenőrzési módszerek kiválasztását a tervezés során lefolytatott kockázatelemzés eredményeihez kell igazítani, és figyelemmel kell lenni arra, hogy egyes ellenőrzési módszerek magasabb ellenőrzési bizonyítékot eredményeznek, míg más ellenőrzési módszerek inkább a kontrollok működésének átfogó elemzésére alkalmasak. Az ellenőrzési program összeállítása során figyelembe kell venni, hogy az ellenőrzés végrehajtása során milyen vizsgálati eljárásokat szükséges alkalmazni, azaz:

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

5.2.6. Az ellenőrzési program írásba foglalása

Amennyiben a vizsgálatvezető (a programot író személy) a fentieknek megfelelően megtervezte az ellenőrzés lefolytatását, azaz összegyűjtötte a rendelkezésre álló háttér információkat, meghatározta az ellenőrzés célkitűzéseit és tárgyát, az ellenőrizendő időszakot, továbbá meghatározta a szükséges erőforrásokat, valamint az ellenőrzés módszereit, akkor mindezeket formálisan is rögzíti az ellenőrzési programban. Az ellenőrzési programot a belső ellenőrzési vezető hagyja jóvá, egyszemélyes belső ellenőrzés esetén is. Külső szolgáltató igénybevétele esetén az ellenőrzési programot a jegyző hagyja jóvá.

5.3. Az ellenőrzés lefolytatása

A helyszíni, illetve a műhelymunka az ellenőrzési program végrehajtását jelenti, amely az adott folyamat kockázatainak és a hozzájuk tartozó kontrolltevékenységeknek a részletes

elemzéséhez, teszteléséhez vezet, majd ezen kontrollok értékelésével zárul.

Az ellenőrzést szükség szerint a helyszínen, illetve adatbekérés útján, elsősorban az ellenőrzés tárgyához, céljához és időszakához kapcsolódó dokumentációk alapján a belső kontrollrendszer értékelésével, valamint az ellenőrzési programban meghatározott ellenőrzési módszerek alkalmazásával kell végrehajtani.

Az adatbekérés útján kapott információk valódiságát az ellenőr – a rendelkezésére álló eszközökkel – köteles vizsgálni.

A helyszíni, illetve műhelymunka főbb feladatai a következők:

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

Ésszerű bizonyosságnak nevezzük a bizalomnak (bizonyosságnak) azt a kielégítő szintjét, ami az adott körülmények között költség, eredmény és kockázat vonatkozásában elérhető. A vezetés feladata megítélni, hogy mekkora bizonyosság éri el az ésszerűséget.

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

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

5.3.1. Nyitó megbeszélés, kommunikáció az ellenőrzöttel

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

A nyitó megbeszélés főbb céljai a következők:

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

A nyitó megbeszélést követően az ellenőrzés végrehajtása során folyamatos kommunikációt kell kialakítani az ellenőrzöttel.

A nyitó megbeszélést és az ellenőrzés-közbeni konzultációkat elektronikusan (telefon, e-mail) is le lehet bonyolítani, ha az ellenőrzés tárgy és körülményei ezt lehetővé teszik.

5.3.2. Az ellenőrzés megszakítása, felfüggesztése

Az ellenőrzés **megszakítására** az alábbi esetekben van mód:

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

Az ellenőrzés **felfüggesztésére** akkor van szükség, ha az **ellenőrzöttnél**:

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

az ellenőrzés folytatását akadályozza.

A megszakításról vagy felfüggesztésről a belső ellenőrzési vezető – külső szolgáltató esetében az általa delegált belső ellenőr javaslatára a külső szolgáltató cég vezetője – dönt, és döntéséről írásban tájékoztatja a jegyzőt, valamint az ellenőrzött költségvetési szerv, illetve szervezeti egység vezetőjét. Ebben – az ellenőrzés felfüggesztése esetén – határidő megállapításával felhívja az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjét az akadály megszüntetésére.

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

Az ellenőrzés megszakítása és felfüggesztése közötti különbség az, hogy

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

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

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

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

A Bkr. jelenleg (is) hatályos előírása szerint a Belső Ellenőrzési Kézikönyv tartalmazza –

egyebek között – az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság feltárása esetén alkalmazandó eljárást.

A büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekményt, mulasztást vagy hiányosságot a Bkr. 2017. október 1-től hatályos módosításának megfelelően **szervezeti integritást sértő eseményeknek** nevezzük. Szervezeti integritást sértő esemény a Bkr. definíciója szerint minden olyan esemény, amely a szervezetre vonatkozó szabályoktól, valamint a jogszabályi keretek között a költségvetési szerv vezetője és az irányító szerv által meghatározott szervezeti célkitűzéseknek, értékeknek és elveknek megfelelő működéstől eltér.

Ezen események (korábban: 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 szervezeti integritást sértő események napvilágra kerülését nem csak a belső ellenőrzés, hanem – megfelelő kiépítettsége és működése esetén – a belső kontrollrendszer funkciói is biztosítják.

A Bkr. 2016. október 1-től hatályos előírása szerint a költségvetési szerv vezetője köteles szabályozni a **szervezeti integritást sértő események kezelésének eljárásrendjét**, mely tartalmazza:

- a bejelentett kockázatok és események előzetes értékelésének módszertanát,
- a bejelentés kivizsgálásához szükséges információk összegyűjtésének módját,
- az érintettek meghallgatásának eljárási szabályait,
- a vonatkozó dokumentumok átvizsgálásának szabályait,
- a szervezeti integritást sértő események elhárításához szükséges intézkedéseket,
- az alkalmazható jogkövetkezményeket,
- a bejelentő szervezeten belüli védelmére, illetve elismerésére, valamint a vizsgálat eredményéről való tájékoztatására vonatkozó szabályokat és
- a szervezeti integritást sértő események bekövetkezésének megelőzésére kialakított eljárási szabályokat.

A belső ellenőrzés eljárásának igazodnia kell a fent említett eljárásrendhez, azzal, hogy:

- a belső ellenőrzési vezető, amennyiben az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési,

kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanúját észleli, haladéktalanul tájékoztatnia kell erről a jegyzőt annak érintettsége esetén pedig a polgármestert, és javaslatot kell tennie a megfelelő eljárások megindítására;

- ha a belső ellenőr az, aki az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanúját fedezi fel, köteles haladéktalanul jelentést tenni a belső ellenőrzési vezetőnek. Köteles továbbá az gyanú tárgyához kapcsolódó eredeti dokumentumokat a szükséges intézkedések megtétele érdekében a belső ellenőrzési vezető útján az ellenőrzött szerv vezetőjének jegyzőkönyv alapján átadni.

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

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

A belső ellenőrzés meghatározó szerepet játszik abban, hogy a szabálytalanságra utaló jelek azonosításra kerüljenek. A költségvetési szervek belső ellenőreinek kiemelt figyelmet kell fordítaniuk a szabálytalanságokon belül a csalások elkövetésére utaló jelekre. A szervezet belső ellenőrei megfelelő ismeretekkel kell, hogy rendelkezzenek a szabálytalanságok és csalások jeleinek felismeréséhez.

5.3.4. Ellenőrzési munkalapok használata

A belső ellenőrzési tevékenység során felhasznált dokumentumok jellemzően kétfélek lehetnek:

- Már meglévő, rendelkezésre álló dokumentumok, pl.:
 - az ellenőrzött szervezet vizsgálat alá vont folyamatainak, tevékenységének ellenőrzési nyomvonalai;
 - az ellenőrzött szervezet által a vizsgálat tárgyát képező eljárásra vagy feladatra vonatkozóan kialakított vagy alkalmazott eredeti okmány (vagy másolati, mint pl. számviteli-pénzügyi bizonylatok, szerződések, nyilvántartások, hivatalos levelezések dokumentumai, stb.);
 - korábbi ellenőrzések releváns dokumentumai;

- jogszabályok, szabályzatok, stb., amelyek a vizsgálat tárgyát képező területet vagy eljárást szabályozzák;
- az ellenőrzött szervezet által alkalmazott belső szabályzatok, vezetői utasítások, kézikönyvek, írásbeli iránymutatások és eljárások.
- A belső ellenőr által készített munkalapok, pl.:
 - az ellenőrzött személvekkel folytatott tárgyalásról, interjúról készült munkalap;
 - az ellenőrzött szervezet működésének folyamatleírása vagy folyamatábrája;
 - a belső ellenőrzés által végzett tesztelés vagy egyéb vizsgálati eljárás leírása, ideértve a teszteredményeket, illetve az egyéb vizsgálati eljárások eredményeit is;
 - a belső ellenőrzés által készített kérdőívek.

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

Az ellenőrzési munkalapok általában az ellenőrzés során folytatott kommunikáció alapjai, alapul szolgálnak az ellenőrzés folyamatának és elvégzésének folyamatos minőségbiztosításához, felülvizsgálatához. Egyben segítséget nyújtanak az ellenőrzések megtervezésében, végrehajtásában, az eredmények dokumentálásában, a jelentésírásban. Dokumentálják, hogy az ellenőrzési célokat elérték-e, megkönnyítik egy kívülálló, harmadik fél számára az elvégzett munka és az ellenőrzés eredményeinek értelmezését és •útmutatóul, háttér-információként és referenciaként szolgálnak a későbbi ellenőrzésekhez.

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

- adott vizsgálatnak az ellenőrzési program szerinti végrehajtását;
- a kontrollrendszer megfelelőségének és hatékonyságának vizsgálatát és értékelését;
- a végrehajtott ellenőrzési eljárásokat, az összegyűjtött információkat, a megállapításokat és levont következtetéseket;

- az ellenőrzési munka felülvizsgálatát;
- az ellenőr és az ellenőrzött terület kommunikációját.

Az ellenőr által elkészített munkalapok összegezik az ellenőrzési programban foglalt minden egyes lépés teljesítéséhez kapcsolódó kulcsfontosságú információkat.

5.3.5. A munkalapok felülvizsgálata

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

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

A felülvizsgálatnak meg kell határoznia, hogy:

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

Amennyiben a költségvetési szerv csak egy fő belső ellenőrt foglalkoztat – illetve csak egy fő pótlására vesz igénybe külső szolgáltatót –, akkor a munkalapok fentiekben részletezett felülvizsgálatán alapuló minőségbiztosítás nem lehetséges. Ezekben az esetekben a belső ellenőr, illetve a külső szolgáltató **közvetlenül felelős** az ellenőrzés szabályszerű lebonyolításáért és dokumentálásáért.

5.3.6. Alapvető vizsgálati eljárások, technikák

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

Az ellenőrzés céljainak megvalósításához szükséges elegendő és megfelelő ellenőrzési bizonyíték megszerzéséhez alapvetően két út választható:

- a rendszer-alapú vagy
- a közvetlen

vizsgálati megközelítési mód.

Amennyiben az ellenőrzési megközelítési módra vonatkozóan nincsenek megkötések, a felmért és kiértékelt kockázatok függvényében, szakmai megítélés alapján kell döntenie a megközelítési módok alkalmazásáról, minden esetben szem előtt tartva az ellenőrzési munka hatékonyságának követelményét. Az ellenőrzési megközelítési mód alkalmazására vonatkozó döntést az ellenőrzési feladat megtervezése, előkészítése szakaszában kell meghozni.

- A **rendszer-alapú ellenőrzési megközelítési mód** (System Based Approach, SBA) alkalmazása azt jelenti, hogy a szükséges ellenőrzési bizonyosság megszerzéséhez az ellenőr az ellenőrzött (szervezet, tevékenység, projekt) **belső kontrollrendszere**, kontroll eljárásai megbízhatóságának vizsgálatára és **értékelésére** támaszkodik, és csak a minimálisan szükséges közvetlen, részletes vizsgálatokat végzi el. A rendszer-alapú megközelítés alkalmazhatóságának feltétele, hogy a kontrollrendszer vagy a vonatkozó kontroll eljárások az ellenőr által felhasználható meghatározott bizonyossági szintet biztosítsanak. Amennyiben a kontroll kockázatokat előzetesen **közepes vagy alacsony** szintűnek értékelték, elviekben lehetséges a rendszer alapú megközelítés alkalmazása.
- A **közvetlen vizsgálati megközelítést** (Direct Substantive Testine. DST) kell alkalmazni akkor, amikor az ellenőrzés céljainak elérése nem lehetséges csupán a kontrollrendszerek vizsgálatára való támaszkodással. Ilyen esetben a rendszerek vizsgálata nem célszerű, kivéve, ha az ellenőrzéssel szemben specifikus elvárás a szervezet belső pénzügyi irányítási, szabályozási és kontrollrendszerei működésének értékelése is. Közvetlen vizsgálati megközelítés révén nem szerezhető bizonyosság a belső kontrollok általános működéséről (miután ebben a megközelítési módban a rendszerek vizsgálata nem történt meg és nincs bizonyíték hatékonyságukra).

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

5.3.7. A bizonyítékok beszerzése, nyilvántartása és a teljességi nyilatkozat

A Bkr. rendelkezése szerint alapján a belső ellenőr köteles megállapításait, következtetéseit és javaslatait tárgyszerűen, a valóságnak megfelelően **írásba foglalni**, és azokat elegendő és megfelelő **bizonyítékkal alátámasztani**.

A belső ellenőr köteles továbbá az eredeti dokumentumokat az ellenőrzés lezárásakor hiánytalanul visszaszolgáltatni, illetve amennyiben az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanúja merül fel, az eredeti dokumentumokat a szükséges intézkedések megtétele érdekében a belső ellenőrzési vezető útján az ellenőrzött költségvetési szerv vezetőjének **jegyzőkönyv** alapján átadni.

Az ellenőrzési jelentésben foglaltakat elegendő, megbízható, érdemi és hasznos ellenőrzési bizonyítékokkal kell alátámasztani. Az ellenőrzés megállapításainak bizonyítására felhasználható különösen:

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

- az informatikai rendszerben rögzített, feldolgozott, onnan lekérdezéssel paraméterek, illetve szűrési feltételek beállításával nyerhető adat.

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

- egy független, tájékozott személy ugyanazon következtetést vonja le belőle, mint amit az ellenőr tett – **elégletes;**
- mérvadó, és a lehetőségekhez képest a szakmailag helyes módszerek alkalmazásán alapul – **megbízható;**
- logikai kapcsolatban áll azzal, aminek a bizonyítására irányul – **releváns és fontos.**

Az ellenőrzés során a belső ellenőr kérésére az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetője köteles **teljeségi nyilatkozatot** adni, 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.

5.4. Az ellenőrzési jelentés

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

A megállapításokat, következtetéseket és javaslatokat úgy kell lényegre törően és világosan megfogalmazni, hogy:

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

Az ellenőrzési jelentésben objektíven szerepeltetni kell minden olyan lényeges **tényt**, pozitív és negatív **megállapítást**, hiányosságot és ellentmondást, amely biztosítja a vizsgált tevékenységről szóló ellenőrzési jelentés **teljességét**.

Az ellenőrzési jelentés elkészítésénél értékelni kell minden, a vizsgált szervezet, illetve egyéb felek által rendelkezésükre bocsátott információt és véleményt, azonban a vélemények nem befolyásolhatják a belső ellenőrök tényeken alapuló megállapításait, következtetéseit.

Az ellenőrzési jelentés **vezetői összefoglalójában** az ellenőrzés eredményéről és a feltárt hiányosságokról összefoglaló értékelést kell adni.

Az ellenőrzési jelentésben foglalt **megállapításoknak** a következőknek kell megfelelniük:

- utalniuk kell a folyamatok és kontrollok elvárt működésének szempontjaira (mi kellene, hogy legyen);
- tényszerű bizonyítékokon kell alapulniuk (mi van);
- fel kell fedniük az elvárt és a valós helyzet közti eltérés okait (miért van eltérés);
- be kell mutatniuk azt a kockázatot, illetve kockázati kitettséget, amellyel a vizsgált szervezet azért szembesül, mert az adott helyzet nem áll összhangban az elvárással (az eltérés hatása).

5.4.1. A megállapítások, következtetések és javaslatok részletes ismertetése

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

- pontosak és ellenőrzési bizonyítékokkal alátámasztottak,
- az ellenőrzési programra hivatkoznak,
- jelentőségük alapján sorba rendezettek

kell, hogy legyenek.

A megállapításokat azok folyamatokra gyakorolt hatása alapján kell sorba rendezni, beleértve a belső kontrollrendszer hatékonyságára és eredményességére gyakorolt hatásukat is.

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

A jelentésben megfogalmazott megállapítások és következtetések alapján a belső ellenőröknek ajánlásokat, javaslatokat kell megfogalmazniuk a feltárt hiányosságok, gyengeségek kijavítására, vagy éppen a hatékonyabb, eredményesebb, gazdaságosabb működésre. Valamennyi javaslat esetében meg kell jelölni, hogy az intézkedést igényel-e, vagy esetleg már az ellenőrzés során kijavításra került.

5.4.2. Az ellenőrzési jelentés tartalmi követelményei

Az ellenőrzési jelentésnek tartalmaznia kell:

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

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

A vezetői összefoglalónak az ellenőrzéssel kapcsolatos legfontosabb információkat kell kiemelnie, úgy mint a főbb megállapítások, következtetések és javaslatok, valamint a vizsgált területről, folyamatról kialakított, összesített vélemény.

5.4.3. A belső ellenőrzési jelentés elkészítéséért felelős személy

Az ellenőrzési jelentés elkészítéséért, annak tartalmáért, a levont következtetésekért és a kapcsolódó javaslatokért a vizsgálatvezető, a **megállapítások valódiságáért és alátámasztásáért a vizsgálatot végzők felelősek.**

Mivel a vizsgálatvezető felelőssége az ellenőrzési jelentéstervezet, majd az ellenőrzési jelentés elkészítése, át kell tekintenie a munkalapokon szereplő, az ellenőrzés során tett megállapításokat, majd ezekre alapozva kell elkészítenie az ellenőrzési jelentés tervezetét. Az ellenőrzési jelentéstervezetnek tartalmaznia kell az ellenőrzött terület vezetőinek minden olyan választát, válaszára tett módosítást, amelyben az ellenőrzés során már megegyeztek.

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

Azokban az esetekben, amikor egy fő belső ellenőrt foglalkoztat, vagy külső szolgáltatót alkalmaz a költségvetési szerv, a fentiekben felsoroltakért ez az egy személy, illetve a külső szolgáltató a felelős.

5.4.4. A jelentéstervezet megküldése egyeztetésre

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

Az érintettek **észrevételeiket**, vagy azt a tényt, hogy nem kívánnak észrevételt tenni, a jelentéstervezet kézhezvételétől számított **8 napon belül írásban kötelesek** megküldeni a belső ellenőrzési vezető részére.

Indokolt esetben ennél hosszabb, legfeljebb 30 napos határidő, illetve, soron kívüli ellenőrzés esetén ennél rövidebb határidő is megállapítható.

Az ellenőrzési jelentéstervezet annak lezárásáig fel kell tüntetni a „**Tervezet**” szót. A jelentéstervezet egyeztetése **elektronikus úton** is történhet.

A jelentéstervezet megküldésére vonatkozó kísérő levélben fel kell hívni az ellenőrzött figyelmét arra, hogy a határidő elmulasztását egyetértésnek kell tekinteni és a nemleges választ is jelezni kell a határidőn belül, továbbá arra is, hogy az észrevételek megküldésével egyidejűleg az ellenőrzöttnek lehetősége van **egyeztető megbeszélés** kezdeményezésére is.

Az észrevétel elfogadásáról vagy elutasításáról a vizsgálatvezető – ha nincs, akkor maga a belső ellenőr – dönt, amelyről az észrevételezési határidő lejártától számított 8 napon belül az érintetteknek írásbeli tájékoztatást ad és indokolja az el nem fogadott észrevételeket, vagy ő maga kezdeményezi az **egyeztető megbeszélés** összehívását.

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

5.4.5. Az egyeztető megbeszélés

Ha az érintettek részéről a megállapításokat vitatják, akkor egyeztető megbeszélést kell tartani, bármelyik fél kezdeményezésére.

Az egyeztető megbeszélésen részt vesz:

- egyrészt a vizsgálatvezető, az ellenőrzést végző belső ellenőrök, az ellenőrzést végző szerv belső ellenőrzési vezetője,
- másrészt az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetője, irányított szervnél végzett ellenőrzés esetén annak belső ellenőrzési vezetője, valamint a vizsgálatban érintett egységek vezetői és szükség szerint más olyan személy, akinek meghívása a vizsgálat tárgya vagy megállapításai miatt indokolt.

Az egyeztető megbeszélésről **jegyzőkönyvet** kell készíteni, amely tartalmazza a megbeszélés eredményét. A jegyzőkönyvet **csatolni kell** az ellenőrzési jelentéshez.

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

5.4.6. Az ellenőrzés lezárása

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

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

- irányított, illetve felügyelt költségvetési szerv ellenőrzése esetén az ellenőrzött szerv vezetőjének, illetve
- saját szervezet ellenőrzése esetén az ellenőrzött szervezeti egység vezetőjének, továbbá
- annak, akire vonatkozóan megállapítást vagy javaslatot tartalmaz,

és szükség esetén felkéri az **intézkedési terv elkészítésére**.

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

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

6. 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 hozott intézkedései megvalósultak-e, mennyire voltak megfelelőek, hatékonyak és időszerűek. Az ellenőrzési megállapítások nyomon követésének elsődleges eszközei:

- az intézkedési terv elkészítése, a vonatkozó eljárási szabályok, felelősök, határidők megjelölésével;
- intézkedési terv végrehajtásának nyomon követése;
- utóvizsgálat lefolytatása.

6.1. Intézkedési terv készítése

A lezárt ellenőrzési jelentésben szerepelő, tehát elfogadott javaslatok megvalósítása érdekében intézkedési tervet kell készíteni.

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

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

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

A költségvetési szerv vezetője az intézkedési terv jóváhagyásáról az intézkedési terv kézhezvételétől számított 8 napon belül - a belső ellenőrzési vezető véleményének kikérésével - dönt.

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

véleményének kikérésével – dönt, és erről tájékoztatja az ellenőrzött szervezeti egység vezetőjét és a belső ellenőrzési vezetőt is.

6.2. Az intézkedési terv végrehajtásának nyomon követése

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

A beszámoló tartalmazza:

- a megtett intézkedések rövid leírását,
- a végre nem hajtott intézkedések okát és
- esetlegesen a határidő, illetve feladat módosítására vonatkozó kérelmet.

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

A belső ellenőrzési vezető az intézkedési tervek végrehajtásáról kapott tájékoztatások alapján éves bontásban nyilvántartást vezet, amely tartalmazza:

- a belső ellenőrzési jelentésekben tett megállapításokat, javaslatokat,
- a vonatkozó intézkedési terveket
- a végrehajtott intézkedések rövid leírását,
- az esetleges határidő- és/vagy feladatmódosításokat,
- végre nem hajtott intézkedések okát.

6.3. Utóvizsgálat

A végrehajtott intézkedések eredményességét szükség esetén utóvizsgálat keretében vagy a területet érintő következő ellenőrzés során **felül kell vizsgálni**.

Az utóvizsgálatra indokolt esetben általában azt követően kerül sor, amikor az intézkedési tervben foglalt utolsó határidő lejár. Előfordulhat ugyanakkor, hogy a belső ellenőrzési vezető úgy ítéli meg, hogy még az intézkedési tervben rögzített határidők lejárta előtt szükséges az utóvizsgálatot lefolytatni (pl. ha az intézkedések végrehajtása egyértelműen veszélyeztetve van). Az utóvizsgálat lefolytatásának célja, hogy a belső ellenőrzés megbizonyosodhasson az elfogadott intézkedések megfelelő végrehajtásáról, vagy arról a tényről, hogy ha az ellenőrzött terület vezetője nem, vagy nem megfelelően hajtja végre az intézkedéseket.

Az utóvizsgálat hasonlít a hagyományos ellenőrzésre, azonban az ellenőrzési célok és az ellenőrzés tárgya szűkebb: csak az ellenőrzési jelentésben leírt hiányosságokra, valamint a kapcsolódó javaslatok végrehajtására terjed ki. Ugyanazt a tervezési, végrehajtási és jelentési eljárást kell követni egy utóvizsgálat elvégzése során, mint bármely más ellenőrzés során, figyelembe véve az alábbiakat:

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

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.

7. Beszámolás

A bizonyosságot adó tevékenységre vonatkozó eljárási szabályok magukban foglalják az éves (és az összefoglaló éves) ellenőrzési jelentések és egyéb beszámolók (pl. negyedéves, féléves beszámolók, egyéb tájékoztató dokumentumok) elkészítése során követendő szabályokat is.

A Bkr. az éves (és összefoglaló éves) ellenőrzési jelentés tartalmára vonatkozóan az alábbi kötelezettségeket állapítja meg:

- az éves ellenőrzési jelentésnek, illetve összefoglaló éves ellenőrzési jelentésnek tartalmaznia kell a belső ellenőrzés által végzett tevékenység bemutatását **önértékelés alapján** az alábbiak szerint:
 - az éves ellenőrzési tervben foglalt feladatok teljesítésének értékelése;
 - a bizonyosságot adó tevékenységet elősegítő és akadályozó tényezők bemutatása;
 - a tanácsadó tevékenység bemutatása;
- tartalmaznia kell továbbá a belső kontrollrendszer működésének értékelését az **ellenőrzési tapasztalatok alapján**, az alábbiak szerint:
 - a belső kontrollrendszer szabályszerűségének, gazdaságosságának, hatékonyságának és eredményességének növelése, javítása érdekében tett fontosabb javaslatok;
 - a belső kontrollrendszer öt elemének értékelése;
- végül tartalmaznia kell az intézkedési tervek megvalósításának bemutatását és értékelését.

Az éves ellenőrzési jelentés elkészítéséért a belső ellenőrzési vezető felelős, amelyet helyi önkormányzati költségvetési szerv esetén a belső ellenőrzési vezető az éves ellenőrzési jelentést a **polgármesternek és a jegyzőnek** (főjegyzőnek) küldi meg a tárgyévet követő év **február 15-ig**.

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

Az enyingi önkormányzat esetében az önkormányzat által alapított költségvetési szervek belső ellenőrzéséről a Polgármesteri Hivatal gondoskodik, azaz, a belső ellenőrzés a

Polgármesteri Hivatal belső ellenőre (külső szolgáltatója) végzi, nem felügyeleti, hanem belső ellenőrzés keretében. E költségvetési szervekre vonatkozó adatokat és megállapításokat a Polgármesteri Hivatal éves ellenőrzési jelentésében kell bemutatni egymástól elkülönítetten.

Az éves ellenőrzési tervet, illetve az éves ellenőrzési jelentést a belső ellenőrzési vezető az államháztartásért felelős miniszter által **évente közzétett módszertani útmutató** figyelembevételével készíti el, melynek elérhetőségi helye jelenleg a következő:

<http://allamhaztartas.kormany.hu/belso-ellenorzesi-szakmai-anyagok>

[Terv és Beszámoló Útmutató <év> közzétételre](#)

Docx - 100.95 KB

[Mellékletek ÖNK <év> közzétételre](#)

Xls - 124 KB

8. Az ellenőrzési dokumentumokkal kapcsolatos előírások

8.1. Az ellenőrzési dokumentumok meghatározása

A belső ellenőrnek az elvégzett ellenőrzési munkáról minden fontos információt és adatot dokumentálni kell, amelyek bizonyítékkul szolgálnak a megállapítások és következtetések, a vélemények alátámasztásához, valamint igazolják, hogy az ellenőrzést a Bkr. által előírt követelményeknek megfelelően végezték el.

Az ellenőrzési munka dokumentálása a belső ellenőr által az ellenőrzési munka végrehajtásáról készített, illetve az ellenőrzési munka során szerzett és megőrzött **írássos és/vagy elektronikus dokumentumokban** történik, amelyeket összefoglalóan munkadokumentumoknak nevezünk.

Az ellenőrzési dokumentumok

- az adminisztratív felkészülés során (lásd: 5.1. fejezet)
- az ellenőrzés lefolytatása során (lásd: 5.3. fejezet)
- valamint az ellenőrzési jelentés elkészítése, egyeztetése, lezárása során (lásd: 5.4. fejezet)

keletkezett, a Belső Ellenőrzési Kézikönyv mellékletében szereplő **íratmintáknak megfelelően** előállított, papíralapú, vagy elektronikus formátumú dokumentumok. Az ellenőrzés lefolytatása során keletkezett dokumentumok között kitüntetett szerepük van a belső ellenőr által készített **munkalapoknak**, így pl.:

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

8.2. Az ellenőrzési dokumentumok kezelésére, tárolására vonatkozó általános és specifikus szabályok

A **belső** ellenőrzési dokumentumok **eredeti, papíralapú** példányainak megőrzéséről, illetve a dokumentumok és az adatok biztonságos tárolásáról:

- belső ellenőr foglalkoztatási jogviszonyban történő alkalmazása esetén az **ellenőrzési**

vezető (egy személy esetén az ellenőrzési vezető feladatkörét is beöltő belső ellenőr),

- külső szolgáltató igénybevétele esetén a **jegyző**

gondoskodik.

Az ellenőrzési dokumentumokat **elektronikusan** (szkennelve), elektronikus adathordozón is meg kell őrizni, ami előző esetben az **ellenőrzési vezető**, utóbbi esetben a **külső szolgáltató** feladata.

Az ellenőrzési dokumentumok kezelése és tárolása során be kell tartani az adatvédelemre, különös tekintettel a személyi adatok védelmére vonatkozó előírásokat.

Az ellenőrzési iratokat biztonságos és védett helyen kell tárolni. Az ellenőrzési dokumentumok irattározására és selejtezésére vonatkozó szabályokat a költségvetési szerv iratkezelési szabályzatában kell rögzíteni.

A **külső** ellenőrzések dokumentumainak kezelése és őrzése a **jegyző** által kijelölt személy feladata.

8.3. A nyilvántartásokra vonatkozó előírások

Az ellenőrzésekhez tartozó dokumentumok nyilvántartását ún. **ellenőrzési mappák** képezik. A mappáknak tartalmuk jellege alapján két fajtája van:

- az egyik az ún. **Konkrét ellenőrzés mappája**,
- a másik pedig az **Általános belső ellenőrzési mappa**.

Az előbbi az **aktuális ellenőrzés** dokumentumait, míg az utóbbi a **korábbi belső ellenőrzésekre és a kontrollrendszerre** vonatkozó releváns információkat tartalmazza.

Az **Általános belső ellenőrzési mappa** háttérinformációval szolgál az ellenőrnek az ellenőrzött szervezetekről, szervezeti egységekről, folyamatokról, a belső kontrollrendszerrel, a vonatkozó stratégiai és operatív tervekről, jogszabályokról és belső szabályzatokról, módszertanokról, az esetleges egyéb ellenőrzések eredményeiről, vagyis a **rendszerrel**. Ezt a mappát **folyamatosan aktualizálni szükséges**. Tartalmi elemei a következők:

- Stratégiai és operatív tervek;
- Szerződések, együttműködési dokumentumok;
- A szervezet tevékenységeinek, folyamatainak leírása;
- Jogszabályi háttér, belső szabályzatok, módszertanok;
- A belső kontrollrendszer egyes elemeit alátámasztó dokumentumok, pl. ellenőrzési

nyomvonal, folyamatábrák, kockázatkezelési szabályzat, szabálytalanságkezelési szabályzat, vezetői elszámoltathatóság dokumentumai, számviteli eljárások szabályai, stb.;

- Szervezeti ábra a felelős személyek beosztásának és neveinek megjelölésével, valamint a felelősségi körök bemutatásával;
- Korábbi ellenőrzési jelentések;
- Egyéb hasznos információk.

Az **általános** mappát **elektronikusan célszerű** összeállítani. A mappa elektronikus formában való összeállítása sokkal egyszerűbb, kezelhetőbb, és nem foglalja az irattárolás során a helyet. Az elektronikus mappához való jogosultsági rendszert úgy kell kialakítani, hogy csak a belső ellenőrök (illetve a külső szolgáltató) számára legyen biztosított a hozzáférés. Továbbá célszerű az Általános mappában egy tartalomjegyzéket megjeleníteni, amely az Általános mappában elhelyezett, illetve ahhoz tartozó anyagok megnevezését és elérési, esetleg őrzési helyét tartalmazza. Az elérési hely megjelölésével nem szükséges minden, az Általános mappához tartozó fájlt bementeni, bemásolni (pl.: munkalapok, lezárt jelentések, tervek, stb.), így a duplikáció sem szükséges.

Amennyiben a belső kontrollrendszer hatályos dokumentumai a költségvetési szervek belső hálózatán hozzáférhetőek, szintén elegendő ezek elérhetőségének feltüntetése. A papír alapú őrzés csak ott szükséges, ahol ez elektronikusan nem megoldható.

A **konkrét ellenőrzési mappát** az adott feladatért felelős belső ellenőr kezeli, a munkalapok és egyéb, az ellenőrzés során keletkezett dokumentumok mappában történő elhelyezésével. A munkalapok az ellenőrök birtokában vannak, és fontosságuk miatt biztonságos őrzésükről, valamint tartalmuk bizalmas kezeléséről nekik kell gondoskodniuk.

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 az adott ellenőrzésre vonatkozó mappába le kell fűzni, illetve elektronikus mappa esetén oda lementeni.

Amennyiben a belső ellenőr és az ellenőrzési vezető feladatait ugyanaz a személy látja el – illetve külső szolgáltató esetében – a fenti feladatok ugyanazt a személyt terhelik.

A konkrét ellenőrzési mappán az alábbi adatokat fel kell tüntetni:

- az ellenőrzés azonosítóját;
- az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egységek megnevezését;
- az ellenőrzés tárgyát;

- az ellenőrzés kezdetének és lezárásának időpontját;
- az ellenőrzés lefolytatásában részt vett vizsgálatvezető, a belső ellenőr és a szakértő nevét;
- a vizsgált időszakot;
- az intézkedési terv készítésének szükségességét.

8.4. Az ellenőrzési dokumentumokhoz való hozzáférés

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

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

9. A tanácsadó tevékenység

9.1. A tanácsadó tevékenység fogalma, elhatárolása a bizonyosságot adó tevékenységtől

A Bkr. rendelkezése szerint a tanácsadó tevékenység a költségvetési szerv vezetője részére nyújtott olyan, **hozzáadott értéket eredményező szolgáltatás**, amelynek jellegét és hatókörét a belső ellenőrzési vezető és a költségvetési szerv vezetője a megbízáskor **közösen írásban vagy szóban** határoz meg anélkül, hogy a felelősséget magára vállalná a belső ellenőr.

A tanácsadó tevékenység keretében ellátható **feladatok** lehetnek különösen:

- a vezetők támogatása az egyes megoldási lehetőségek elemzésével, értékelésével, vizsgálatával, kockázatának becslésével;
- pénzügyi, tárgyi, informatikai és humánerőforrás-kapacitásokkal való ésszerűbb és hatékonyabb gazdálkodásra irányuló tanácsadás;
- a vezetőség szakértői támogatása a kockázatkezelési és szabálytalanságkezelési rendszerek és a teljesítménymenedzsment rendszer kialakításában, folyamatos továbbfejlesztésében;
- tanácsadás a szervezeti struktúrák racionalizálása, a változásmenedzsment területén;
- konzultáció és tanácsadás a vezetés részére a szervezeti stratégia elkészítésében;
- javaslatok megfogalmazása a költségvetési szerv működése eredményességének növelése és a belső kontrollrendszerek javítása, továbbfejlesztése érdekében, a költségvetési szerv belső szabályzatainak tartalmát, szerkezetét illetően.

A belső ellenőrök olyan folyamatok tekintetében is végezhetnek tanácsadó tevékenységet, ahol korábban felelős szerepük volt. A tanácsadó tevékenység független egy esetleg később elrendelt ellenőrzéstől. Ugyanakkor az ellenőrök nem fogadhatnak el olyan tanácsadói megbízást, amelynek célja olyan követelmények megkerülése, vagy ennek mások számára történő lehetővé tétele, mely követelmények fennállnának egy ellenőrzési feladat során.

A tanácsadó tevékenység lehetséges **kategóriái** a következők:

- **Hivatalos tanácsadói megbízások:** előre tervezettek, írásbeli megállapodás szükséges, akár a belső ellenőrzés, akár külső szolgáltató végzi a tanácsadó tevékenységet.
- **Informális tanácsadói megbízások:** rutin tevékenység, mint pl. részvétel állandó

bizottságokban, határidős projektekben, ad-hoc megbeszéléseken, véleményezés, valamint rutinszerű információcsere.

- **Speciális tanácsadói megbízások:** részvétel egy, a szervezetet érintő speciális projekt megvalósításának egyes szakaszaiban, pl. szervezetek összeolvadása, szétválása, más szervezet által ellátott feladatok átvétele, komplex rendszerek átalakítása.
- **Sürgősségi tanácsadói megbízások:** részvétel egy katasztrófát vagy más, jelentős költségvetési hatású eseményt követő, a működések helyreállításával vagy fenntartásával foglalkozó munkacsoportban, melyet átmeneti időszakra szóló segítség nyújtásával, speciális és szokatlan határidejű feladattal bíztak meg.

A tanácsadó tevékenységre szóló felkérésnek - amely történhet szóban vagy írásban - tartalmaznia kell:

- a tanácsadó tevékenység tárgyát és célját;
- a beszámolás formáját és határidejét.

Ha a belső ellenőrzési tevékenységet teljes körűen **külső szolgáltató** látja el, akkor a tanácsadó tevékenységre szóló felkérést minden esetben **írásban** kell rögzíteni.

A tanácsadó tevékenységre szóló felkérésnek tartalmaznia kell:

- a tanácsadó tevékenység tárgyát és célját;
- a beszámolás formáját és határidejét.

9.2. A tanácsadó tevékenységre vonatkozó irányelvek

A belső ellenőröknek a tanácsadó tevékenység elvállalása és végzése során az alábbiakra kell tekintettel lenniük:

- A tanácsadó tevékenység céljainak összhangban kell lenniük a szervezeti célokkal.
- A tanácsadó tevékenységnek hozzáadott értéket kell teremtenie.
- A belső ellenőr függetlensége, tárgyilagossága nem csorbulhat a tanácsadó tevékenység végzése során.
- Amennyiben a tanácsadó tevékenység során a függetlenség, vagy a tárgyilagosság csorbulása feltételezhető, erről a költségvetési szerv vezetőjét tájékoztatni kell.
- A belső ellenőr nem hozhat vezetői döntéseket.

A tanácsadó tevékenység végzése során a belső ellenőr nem vállalhat át **az adott folyamat kialakításával, irányításával, átalakításával** stb. kapcsolatos vezetői felelősséget, feladatokat (ide tartozik a szabályalkotásban, szabályzatok aktualizálásban való felelős

részvétel is). A tanácsadó tevékenység célja nem lehet bármely szintű vezetői felelősség csökkentése.

A fent felsorolt követelményeket a belső ellenőrzésnek mérlegelnie kell, és csak abban az esetben lehet elvállalnia a tanácsadói megbízást, ha ezeket érvényesíteni tudja.

A tanácsadói megbízásra történő felkérés és annak elvállalása előtt, illetve a tanácsadói feladatok végzése során mind a belső ellenőröknek, mind a szervezet vezetőinek figyelembe kell vennie a **függetlenség** és az **objektivitás** követelményét. A belső ellenőrnek a **kellő szakmai gondossággal** kell eljárnia a hivatalos tanácsadói feladat ellátása során.

9.3. A tanácsadó tevékenység tervezése és végrehajtása

Az éves ellenőrzési tervnek a tanácsadói tevékenységre vonatkozó tervezett kapacitást is tartalmaznia kell, az egyes konkrét tanácsadói témák megjelölése nélkül.

Tanácsadó tevékenységet az önkormányzati intézmény vezetője, a jegyző és a képviselő-testület, illetve a belső ellenőrzési vezető kezdeményezésére lehet végezni.

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

- a tanácsadó tevékenység ellátásához szükséges kapacitás és szakértelem, kompetencia,
- külső erőforrás bevonásának igénye - szükség szerint,
- tanácsadó tevékenység kapacitásigénye,
- tanácsadói feladatok ütemezése,
- tanácsadói feladatok célja és hatóköre.

Az előre nem tervezett tanácsadói megbízásokat a soron kívüli ellenőrzési kapacitás terhére kell elvégezni, illetve – amennyiben elegendő kapacitás vagy szakértelem nem áll rendelkezésre – külső szolgáltató bevonására kell javaslatot tenni, szükség esetén módosítani kell az éves ellenőrzési tervet.

A tanácsadói feladat elfogadása előtt az alábbiakat kell figyelembe venni:

- Annak felmérése, hogy a tanácsadással érintett folyamat, feladat, vagy működési funkció milyen jelentőséggel bír a szervezet számára (pl. költségvetési bevételekre és kiadásra gyakorolt hatás, jó hírnévre gyakorolt hatás, költségvetési alapeladat vagy éppen vállalkozói feladat, kiszervezett vagy belső erőforrással ellátott feladat, stb.).
- Annak előzetes felmérése, hogy a tanácsadással érintett területre, annak

kockázatosságára, belső kontrollrendszerének megfelelőségére, stb. vonatkozóan rendelkezik-e már a belső ellenőrzés valamilyen ismerettel (pl. korábban lefolytatott belső vagy külső ellenőrzések, egyéb felmérések).

- A tanácsadási feladat lefolytatásához szükséges erőforrások (időtartam, emberi erőforrás, szükséges kompetenciák, képességek, stb.) felmérése. Amennyiben a felmérés alapján a belső ellenőrzés nem rendelkezik a tanácsadási feladat elvégzéséhez szükséges erőforrásokkal akár egyéb ellenőrzési feladatokkal való leterheltség, akár kompetencia vagy képesség hiányában), ezt jelezni kell a felső vezetés felé.
- Annak vizsgálata, hogy a feladat ellátásával nem sérül-e a belső ellenőrök függetlensége és objektivitása.

9.3.1. Tanácsadási munkaprogram

A tanácsadási feladatról munkaprogramot kell készíteni, mely az alábbiakat tartalmazza:

- a feladat célkitűzéseit,
- a tanácsadási feladat hatókörét,
- a célkitűzés megvalósításához szükséges és alkalmazandó módszert,
- a feladat végrehajtásához szükséges (ellenőri) kapacitást,
- a feladat tervezett ütemezését,
- a feladat időigényét,
- a jelentés vagy egyéb záródokumentum elkészítésének határidejét.

A tanácsadási feladat hatókörének meghatározásakor mérlegelni kell, hogy a munka tervezett hatóköre alkalmas lesz-e arra, hogy a feladat célkitűzései teljesüljenek. A tanácsadási feladat célkitűzéseit, hatókörét és feltételeit időről időre felül kell vizsgálni és a munkavégzés folyamán a szükséges kiigazításokat meg kell tenni.

9.3.2. Tanácsadási feladatok dokumentálása és nyilvántartása

A belső ellenőrzési vezetőnek (illetve az ennek feladatait ellátó személynek) nyilvántartást vezetnie a tanácsadási feladatokról is, gondoskodnia kell a tanácsadási feladatokhoz kapcsolódó dokumentumok megőrzéséről. A tanácsadó tevékenység dokumentálása a belső ellenőr által készített, illetve a tanácsadási munka során szerzett és megőrzött írásos és/vagy elektronikus feljegyzésekben, dokumentumokban és más adatformátumban történik, amelyek összefoglalóan tanácsadási feladat munkadokumentumait képezik.

A belső ellenőrzés által végzett tanácsadó tevékenység dokumentálásának célja:

- az elvégzett munka átláthatóságának növelése,
- a tanácsadó tevékenység eredményességéhez való hozzájárulás,
- az elvégzett munka eredményeinek és az azok alapján megszületett javaslatoknak a dokumentálása, a rendszerezés és a visszakereshetőség érdekében,
- a tanácsadói feladat eredményei és javaslatai megalapozottságának biztosítása.

Az elvégzett tanácsadói feladatokról szóló nyilvántartás:

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

9.3.3. A tanácsadói feladat eredményeiről szóló tájékoztatás

A tanácsadói megbízás eredményeiről írásbeli tájékoztatást kell adni. Amennyiben a felkérés konzultációs jellegű volt, úgy a tájékoztatás formája lehet a szóbeli (telefoni) konzultációról készített emlékeztető, vagy e-mail üzenet. A tájékoztatás formai és tartalmi követelményeit a tanácsadó tevékenység végzésére vonatkozó felkérés tartalmazza.

A tanácsadó tevékenység elvégzéséről szóló jelentésben az alábbiakra ajánlott kitérni:

- a tanácsadói megbízásra való hivatkozás,
- a tanácsadói feladat címe, száma, célja, tárgya, a tanácsadói feladatot elvégző személnvek neve,
- a tanácsadói feladat végrehajtásának módszere,
- az eredmények bemutatása.
- a tanácsadói feladat elvégzése során feltárt jelentős kockázatok, kontrollhiányosságok,

ajánlások.

9.4. A tanácsadó tevékenység eredményeinek hasznosítása, nyomon követés

A tanácsadó tevékenység eredményei figyelemmel kísérésének célja egyfelől a javaslatok hasznosulásának nyomon követése, másfelől a belső ellenőrök által feltárt esetleges kockázatok, kontroll-hiányosságok kijavításának figyelemmel kísérése.

Mindemellett a tanácsadói feladatok eredményeinek nyomon követése kiegészítő információkkal szolgálhat a belső ellenőrzés számára a stratégiai és az éves tervezés folyamatában, a kockázatosnak ítélt területek azonosításában, a kockázatelemzés során.

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

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

9.4.1. A tanácsadó tevékenységre vonatkozó beszámoló

A Bkr. rendelkezése szerint az éves ellenőrzési jelentésben külön fejezetet képez a tanácsadói tevékenységről szóló, szöveges és számszaki beszámolás, az államháztartásért felelős miniszter által évente közzétett módszertani útmutató szerint.¹⁵

¹⁵ Ennek elérhetőségéhez lásd: 7. fejezet vége.

10. A belső ellenőrzési tevékenység minőségét biztosító szabályok

A belső ellenőrzési tevékenység minőségbiztosításáról maga a Bkr. nem rendelkezik, azonban az államháztartásért felelős miniszternek a belső ellenőrzési kézikönyvre vonatkozó módszertani útmutatója részletes ajánlásokat fogalmaz meg ezen a téren is, melyek végrehajtását a **belső ellenőrzési vezető** kötelezettségeként írja elő.

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

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

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

A belső ellenőrzési vezető teljes körűen felel a folyamatos minőségbiztosításért. A folyamatos minőségbiztosítás elsődleges eszköze az ellenőrzés egyes folyamatainak minőségbiztosítását, vezetői felülvizsgálatát támogató **ellenőrzési listák** (check-list) használata lehet, amelyek alkalmasak annak értékelésére, hogy az ellenőrzési tevékenység során a jogszabályokban és a kézikönyvben előírt eljárásoknak megfelelően járnak-e el az ellenőrök, illetve, hogy az ellenőrzési folyamat szükséges lépéseit megtették-e.

A minőségbiztosítás elvégzését tanúsító ellenőrzési listákat minden esetben **hozzá kell csatolni** az adott ellenőrzési folyamat munkaanyagaihoz (pl. kockázatelemzés, tervezés folyamatában), illetve adott belső ellenőrzés mappájához (pl. az ellenőrzésre való felkészülés, az ellenőrzés végrehajtása, a jelentés elkészítése vonatkozásában). A belső ellenőrzési vezetőnek ezeket az ellenőrzési listákat szintén felül kell vizsgálnia és a felülvizsgálat tényét aláírásával kell tanúsítania.

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

Az elszámoltathatóság érdekében a belső ellenőrzési vezető a felülvizsgálat, a folyamatos belső minőségértékelés eredményeiről rendszeres időközönként tájékoztatja a költségvetési

szerv vezetőjét, pl. az éves ellenőrzési jelentésben.

MÓDSZERTANI MELLÉKLETEK

Alapvető vizsgálati eljárások, technikák

1. Elemző eljárások

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

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

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

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

Elemzésekkel lehet megvalósítani pl.:

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

Az elemző eljárások elvégzéséhez számos technika áll rendelkezésre, amelyek az egyszerű összehasonlító módszerektől a komplex elemző módszerekig terjedhetnek. Általánosítva, az elemző eljárásoknak **két fő típusa** van:

- az **összehasonlító elemzés**, amely közvetlenül és nyíltan összehasonlítja a

költségvetés, üzleti terv, a beszámoló, az elszámolás stb. ellenőrzés alá kerülő számadatát egy másik információval, valamint

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

Az elemző eljárások legfontosabb lépései általában az alábbiak:

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

Az elemző eljárások megkezdése előtt meg kell bizonyosodni arról, hogy az adatok teljesek, ezért az adatok forrását gondosan mérlegelni kell. Ideális az, ha az ellenőrzésre kerülő adatok várható értékét a kiszámításukhoz használt forrástól teljesen különálló és független forrásból vezetik le. Ha az ellenőr ugyanabból a forrásból veszi az adatokat, fennáll a veszélye, hogy tévesen állapítja meg az elemző eljárásból meríthető megbízhatóság fokát.

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

Az elemző eljárás lehet pl.:

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

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

Statisztikai elemzés

A statisztikai elemzés gyakran alkalmazott eszköz pl. azokban az esetekben is, amikor idősorok vizsgálatához, tendenciák meghatározásához vagy összehasonlításokhoz, különböző adatok közötti, a véletlen által is befolyásolt összefüggések kimutatásához szükséges az adatok elemzése. Más esetekben nem lehetséges vagy nem volna gazdaságos a sokaság egészének vizsgálata. Ekkor a sokaságból vett egy vagy több minta adatainak elemzése alapján fogalmazhatunk meg a sokaság egészére vonatkozóan is ésszerű bizonyossággal érvényes állításokat vagy hipotéziseket. A statisztika központi kérdése az adatgyűjtés, szervezés, bemutatás és elemzés. A személyek, tárgyak vagy tevékenységek (a „populáció” - sokaság) egy konkrét csoportjának jellemzőit vizsgálva, egy mintát választunk ki, és a minta jellemzői alapján a vizsgált sokasági változók (mint pl. a hibaarány) értékére vonatkozó becslést adhatunk. A statisztikai elemzés biztosíthatja, hogy az ellenőrzési megállapításokat és következtetéseket alátámasztó adatok elemzése és értelmezése helytálló. A statisztikai elemzések révén csak akkor juthatunk megbízható következtetésekre, ha azok során a valószínűség-számítás és matematikai statisztika alapelveit szigorúan követjük. A leggyakrabban alkalmazott statisztikai módszerek korrekt alkalmazásához nem feltétlenül szükséges a valószínűség-számítási elméleti modelleket ismerő szakértő igénybevétele, mert pl. a gyakorlatban alkalmazott mintavételi eljárásokat a kézikönyvekben részletesen kidolgozták. A statisztikai adatok bemutatása szintén lényeges szempont a komplex adatok magyarázatában.

Dokumentumok vizsgálata, elemzése

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

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

- munkaprogramok, stratégiai tervek, feladattervek;
- belső utasítások, szabályzatok, iránymutatások, stb.;
- kinevezési okiratok, megbízási/vállalkozási szerződések;
- projekt dokumentumok;
- levelezések;
- feljegyzések;
- jegyzőkönyvek;
- pénzügyi kimutatások;
- számlák, bizonylatok;
- éves beszámolók, jelentések;
- korábbi belső ellenőrzési jelentések, egyéb jelentések.

A dokumentum-alapú bizonyítékok fő forrását az ellenőrzött szervezet nyilvántartásának

és dokumentumainak vizsgálata, tanulmányozása jelenti. A dokumentumokból való információgyűjtés rendszerezett kell, hogy legyen, és az ellenőrzés megállapításainak alátámasztását kell, hogy szolgálja.

Összehasonlító elemzés

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

Amennyiben teljesítmény-összehasonlító elemzést végez az ellenőr, számos mérést és mutatót használhat a teljesítmények összehasonlítása céljából, mint pl. a termelékenység, az egységköltség és a szolgáltatás minősége. Az összehasonlító elemzés módszer alkalmazása ösztönözheti a szervezetet arra, hogy teljesítményén javítson. Az összehasonlítások során azonban meg kell bizonyosodni arról, hogy:

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

Költség-haszon elemzés

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

Tételes tesztelés (közvetlen, részletes vizsgálatok)

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

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

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

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

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

Az egyedileg vizsgálandó tételek körébe tartozhatnak a jellegük és érzékenységük (lényegességük) alapján jelentős, fontos tételnek minősített adatok, tranzakciók. Ezeknek a tételeknek a megkülönböztetett kezelését az indokolja, hogy magas bizonyosságot kell elérni megítélésüknél. További csoportot alkotnak az ún. nagy tételek, amelyek összegszerű nagyságuk miatt egyedileg is okozhatnak lényeges hibás állítást, illetőleg - mintavétel alkalmazása esetén - torzíthatják az ellenőrzési tapasztalatok, eredmények kiértékelését.

Egyedi (szubsztantív) tesztelés

Az egyedi tesztelés célja, hogy meghatározza a konkrét tranzakciók vagy tevékenységek vonatkozó jogszabályoknak és szabályzatoknak való megfelelését. Az egyedi tesztelés kiterjed a kiválasztott folyamat, tranzakció mélységi ellenőrzésére, összevetve azokat az alapidokumentumokkal és más vonatkozó információkkal. Ezen ellenőrzés célja, hogy a vizsgált egyedi folyamat, tranzakció pontosságával és érvényességével kapcsolatban lehetővé tegye következtetések levonását, illetve hogy a működtetett kontrolltevékenységek minőségét felmérje.

Az egyedi tesztek ellenőrzési programja jellemzően úgy épül fel, hogy az alábbi szempontok teljesülését vizsgálja:

Kritérium	Egyedi teszt jellemzői és példája
A tevékenység szabályszerűsége	<p>Egy aktuálisan végrehajtott tevékenység ellenőrzése, hogy az megfelel-e a vonatkozó jogszabályoknak.</p> <p><i>Pl. a teszt vizsgálhatja, hogy egy európai uniós támogatási alap tekintetében végzett, konkrét tevékenység megfelel-e a vonatkozó rendeletek részletes szabályainak, különös tekintettel a finanszírozási hányad összegének vagy százalékának.</i></p>
A pénzügyi és egyéb nyilvántartások teljessége	<p>Annak ellenőrzése, hogy a pénzügyi és egyéb információs rendszerek minden vonatkozó részletet nyilvántartanak-e.</p> <p><i>Pl. egy egyedi teszt ellenőrizheti, hogy a kötelezettségvállalás nyilvántartási rendszere tartalmazza-e az összes, adott időszakban felmerült kötelezettségvállalást.</i></p>
A működés valósága	<p>Annak ellenőrzése, hogy a pénzügyi és egyéb rendszerekben nyilvántartott tevékenységeket ténylegesen elvégezték-e.</p> <p><i>Pl. egy egyedi teszt ellenőrizheti, hogy a pénzügyi rendszerben nyilvántartott egyéni gyakornokoknak történt kifizetéseket valóban megtörténtek-e. Ezt olyan tranzakció nyomtatványok vizsgálata során éri el, amelyeken a gyakornokok aláírásukkal igazolták a pénzfelvételt. Ugyanígy a raktári nyilvántartásokat is vizsgálhatják, hogy teszteljék, az árukat ténylegesen elszállították-e. Analitikus eljárásokat használhatnak - főként arányokat és trendelemzéseket.</i></p>
A tevékenység mérése	<p>Annak ellenőrzése, hogy a tranzakciók összege megfelelő bázisra alapozva lett-e kiszámolva.</p> <p><i>Pl. egyedi tesztelés során ellenőrizhető, hogy a megfelelő átváltási árfolyamot használták-e egy igénylés nemzeti valutáról euróra történő átváltása során. A vonatkozó analitikus eljárások között említhetjük a prognosztizáló tesztet és a trendelemzést.</i></p>

Kritérium	Egyedi teszt jellemzői és példája
Értékelés	<p>Annak ellenőrzése, hogy az eszközöket és más elemeket a pénzügyi nyilvántartásokban megfelelő értéken vezették-e be.</p> <p><i>Pl. egyedi tesztelés során ellenőrizhető, hogy az európai uniós alapok támogatásából vásárolt eszköz beszerzése a számviteli rendszerben a megfelelő értéken van-e nyilvántartva, összehasonlítva az eredeti számlával vagy vásárlási jegyzékkel.</i></p>
Létezés	<p>Annak ellenőrzése, hogy az eszközök és más elemek ténylegesen léteznek-e.</p> <p><i>Pl. egyedi tesztelés során ellenőrizhető, hogy egy, a pénzügyi nyilvántartásban szereplő eszköz ténylegesen létezik-e, vagy, hogy a gyakorlati idejüket töltőként nyilvántartott gyakornokok valóban ott töltik-e a gyakorlatukat a meghatározott számban. Ezek az egyedi tesztek a létezés fizikai igazolását jelentik - a gyakornokok megszámlolását, vagy az eszközök tényleges megnézését.</i></p>
Tulajdonlás	<p>Annak ellenőrzése, hogy a nyilvántartott eszközök ténylegesen az ellenőrzött szervezet tulajdonában vannak-e, illetve azokat megfelelően használják-e.</p> <p><i>Pl. az egyedi tesztelés során ellenőrizhető, hogy az ellenőrzött szervezet rendelkezik-e érvényes lízingszerződéssel, vagy ő a jogos tulajdonosa az európai uniós támogatás tevékenységeire használt, illetve abból pénzügyileg támogatott helyiségeknek.</i></p>
Az inputok és outputok minősége	<p>Annak ellenőrzése, hogy az inputok és outputok minőségileg megfelelőek-e.</p> <p><i>Pl. az inputoknál ellenőrizhetjük, hogy a képzést biztosító emberek felkészültsége, képzettsége megfelelő volt-e. Az outputoknál ellenőrizhetjük, hogy a képzésben résztvevők elismert szakmai képzettséget szereztek-e.</i></p>

Mintavételi eljárások

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

Mintavétel alkalmazására minden ellenőrzésnél szükség van, ahol átfogó értékelést kell adni

az ellenőrzés tárgyáról (pénzügyi elszámolásról, belső kontrollrendszeréről, teljesítményről stb.) megbízhatósági és/vagy megfelelőségi szempontból, és az elvárt bizonyosság eléréséhez nincs szükség a műveletek, adatok teljes körű tesztelésére.

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

Az eljárások két fő típusa:

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

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

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

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

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

(A mintavételezés további részletezése a 2. pontban található.)

Kérdésfelvetés (interjú, tájékoztatás, kérdőívek, felmérések, fókuszcsoport-interjú)

A kérdésfeltevés (interjú, tájékoztatáskérés) az ellenőrzött szervezeten belül vagy kívül, meghatározott személyektől történő információgyűjtés. Az információgyűjtés köre az írásban bekért hivatalos válaszoktól a személyekkel folytatott beszélgetések alapján szerzett informális közlésekig terjedhet. A tájékoztatáskérés történhet a szervezeten belül vagy kívül, szóban vagy írásban.

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

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

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

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

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

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

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

A *kérdőívek* egy konkrét témára vonatkozó információk megszerzését szolgáló kérdéssort tartalmaznak. Abban az esetben, ha interjúk lefolytatása a megkérdezettek nagy száma miatt nem lehetséges, az információgyűjtés fontos eszközei lehetnek a kérdőívek. Gyakran használják fel ezeket a szolgáltatás minőségének megítélésére vagy a szolgáltatásnyújtás javítási lehetőségeinek felmérésére. A kérdőíveket úgy kell felépíteni, hogy az adott helyzet igényeinek megfelelő legyenek. Leginkább az alábbi körülmények esetén megfelelő alkalmazásuk:

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

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

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

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

A *fókuszcsoporth-interjú*, mint ellenőrzési technika olyan embercsoport - gyakran egy szervezet szakértő munkavállalóinak, de előfordulhat, hogy a szervezet ügyfeleinek csoportja - akiket egy meghatározott téma vagy probléma megvitatására választanak ki. A fókuszcsoporth ideális mérete az irányított megbeszélések esetén 7-8 fő. Gyakran használják fel őket olyan típusú információk gyűjtése során, és olyan eredmények megalapozására, amelyek esetén a válaszadók véleményüknek saját megfogalmazásukkal adnak hangot.

A fókuszcsoporthok ugyanakkor általában nem számszerűsíthető adatokat, információt szolgáltatnak, éppen ezért speciális elemzői- és a vizsgált területre vonatkozó tárgyi tudás szükséges a válaszok értelmezéséhez, hasznosításához.

A belső kontrollok tesztelése

A belső kontrollok, illetve a kockázatok megismerésére alapozva az ellenőrök értékelik, hogy az egyes kontrollok milyen hatékonyan csökkentik, vagy eredményesen kezelik az adott kockázatokat. Ebben a tekintetben az ellenőrök feladata különösen:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- A kontrolltevékenység gyengesége, hiányossága jellegének vizsgálata.
- Az adott kontrollért felelős személlyel egyeztetni kell a kontroll eljárásokkal szembeni kifogásokat, a hiba jellegének megértése érdekében. (Vajon az egész sokaságot vagy csak annak egy bizonyos részét érinti-e, pl.: egyes egységeket vagy osztályokat), a hiba időhorizontjának megértése érdekében (pl.: a hó végi

folyamatok során), illetve azért, hogy az ellenőr megfelelő ismeretekkel rendelkezzen a kifogással kapcsolatosan, arról összességében véleményt tudjon alkotni.

- Minden olyan kontrolleljárást figyelembe kell venni, amely a kifogásolt kontroll által érintett kockázatot célozza, a kifogásolt kontrollt helyettesíti vagy hatással van rá.

Tesztelési technikák

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

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

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

A tevékenységek közvetlen megfigyelése során a következőket kell figyelembe venni:

- A megfigyelést úgy kell végezni, hogy a gyakorlatban

ténylegesen tapasztalható tényeket állapítsuk meg és rögzítsük; s nem azzal a céllal, hogy valamilyen előzetes elméleti jellegű feltevést igazoljunk vagy elvessünk.

- A közvetlenül érintett dolgozóknak történő bemutatáskor az ellenőr körültekintően magyarázza el, hogy mit próbál elérni a tevékenység megfigyelésével.
- Az ellenőrnek törekednie kell arra, hogy a napi munkavégzést, illetve a dolgozók tevékenységét ne zavarja meg, ne akadályozza. A megfigyelők megpróbálják megérteni a folyamat résztvevőinek szerepét, és a tevékenységről belső ismereteket szerezni méghozzá úgy, hogy közben objektív megfigyelő szerepüket megőrzik.
- Minden megfigyelést gondosan dokumentálni kell, mivel kulcsfontosságú információként szolgálhat.
- Vegyük figyelembe a dolgozók által azt követően tett informális megjegyzéseket, hogy az ellenőrök megnyerték bizalmukat (de vigyázzunk arra az esetre, ha egyszerűen panaszkodnak). A megszerzett információkat alapos elemzés alá kell vetni.

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

- **Analitikus eljárások:** a felhasznált adatokra való rákérdezés technikája nagyon hatékonyan használható nagy mennyiségű tranzakció és adat esetében; használható trendek, statisztikai irányvonalak meghatározására, hatáselemzésre és a minta kiválasztáshoz, illetve a végrehajtott kontroll, valamint a tesztelési folyamat hatékonyságának igazolására.
- **Szemle (szemrevételezés):** irányulhat dokumentumra, bizonylatra, nyilvántartásra vagy egyéb tárgyasult eszközökre (építményekre, készletekre). A bizonyíték megszerzésének egyik legáltalánosabban alkalmazható eszköze, amit egyaránt jól lehet használni a belső kontrollok tesztelésénél és a részletes tartalmi vizsgálatoknál. A tárgyi eszközök szemrevételezése nyújtja például a leginkább megbízható ellenőrzési bizonyítékot azok létezéséről.
- **Visszaigazolás:** az ellenőrzött szervezet nyilvántartásaiban található információk megerősítésére szolgál. Például az ellenőr a követelések visszaigazolását kéri az adósokkal történő közvetlen kommunikáció útján. Visszaigazolással ellenőrzési bizonyíték szerezhető, pl. a vevői és a szállítói egyenlegeknek, a bankszámlaegyenlegeknek és hitelállományoknak, egyes szerződések tartalmának, idegen helyen tárolt készletek meglétének vagy a peres ügyek állásának

megeősítésére. A visszaigazolás széles körben, ugyanakkor nagy körültekintés mellett alkalmazható eszköz. Alkalmazása esetén az ellenőrnek különös figyelmet kell fordítania arra, ha a szervezeten kívüli külső felekkel kommunikál, hiszen a belső ellenörzés alapesetben nem terjed ki a szervezet üzletfeleinek, partnereinek ellenörzésére. Ilyen esetben a kommunikáció csak információkérés, tájékozódás lehet.

- **Összehasonlítás:** két vagy több dokumentum, fizikálisan létező tétel, illetve adat közötti azonosságok és eltérések vizuális vagy elektronikus eszközökkel történő meghatározása. Tipikus formája a pénzügyi adatok egymás közötti vagy a pénzügyi és a nem pénzügyi adatok, tételek közötti összefüggések elemzése. Az összehasonlítás révén szerzett bizonyíték megbízhatósága döntően a vizsgált összefüggés valószínűségétől és a felhasznált adatokra vonatkozó kontrolleszközök létezésétől, illetve megfelelő működésétől függ.
- **Rovancsolás:** Az ellenörzést végző személy jelenlétében a felelős személy valamit megszámol. Legtipikusabb példája a pénztárrovancs.
- **Kísérlet:** Valamilyen mesterséges folyamat tudatos előidézése ellenörzési célból. Műszaki jellegű ellenörzéseknél jellemző.

2. Mintavételezési eljárások

A mintavételezés célja

A statisztikai és nem statisztikai mintavételi eljárások során az ellenőr megtervezi és kiválasztja az ellenőrzési mintát, valamint kiértékeli a mintavétel eredményét annak érdekében, hogy elegendő, megbízható, releváns és hasznos ellenőrzési bizonyítékot nyerjen. Az ellenőrzési megállapítások kialakítása során az ellenőrök gyakran nem vizsgálják meg az összes rendelkezésre álló információt, mivel az célszerűtlen lehet és elfogadható ellenőrzési vélemény mintavételi eljárások alkalmazásával is kialakítható. A mintavételezés lehetővé teszi, hogy az ellenőrzési folyamatokat a populáció kevesebb, mint 100%-ánál kelljen alkalmazni, a kiválasztott tételek egyes jellemzőit, mint ellenőrzési bizonyítékokat ki lehessen értékelni és következtetéseket lehessen levonni a teljes populációra vonatkozóan. A statisztikai mintavételezés olyan technikák használatát jelenti, amelyekből matematikailag megalkotott következtetéseket lehet levonni a populációra vonatkozóan.

A **nem statisztikai alapú** mintavételezés eredményei **nem vetíthetők ki** a populációra, mivel a minta nem valószínű, hogy reprezentálja a populációt.

A mintavételezés alapvető lépései a következők:

1. A tesztelés céljának meghatározása
2. A populáció meghatározása
3. A mintavételi kockázat elfogadható szintjének meghatározása (pl. 5 vagy 10%)
4. A minta összetételének és méretének meghatározása táblázatok és képletek alkalmazásával.
5. A mintavételi eljárás kiválasztása
6. Az értékelendő mintaelemek kiválasztása
7. A mintavételi eredmények értékelése

A populáció meghatározása magában foglalja a mintavételi egység meghatározását és a populáció teljességének figyelembe vételét.

Néhány esetben a minta változékonyságából adódó hatások csökkentése érdekében el kell végezni a populáció rétegzését, a populáció alpopulációkra történő bontásával. A szórás mértékének az alpopulációkban történő csökkentése lehetővé teszi az ellenőr számára, hogy az állandó pontossági és megbízhatósági szint mellett kevesebb mintaelemet teszteljen.

Az ellenőrzési minta méretének és összetételének meghatározása során az ellenőrnek figyelembe kell vennie a specifikus ellenőrzési célokat, a populáció természetét, valamint a mintavételezési és kiválasztási módszereket. Az ellenőrnek fontolóra kell vennie a minták meghatározása és elemzése során a **megfelelő szakértői segítség** igénybevételét.

A mintavételezés alapvető fogalmai

Mintavételi egység - A mintavétel egysége a mintavétel céljától függ. A kontrollok megfelelőségének tesztelése során tipikusan a jellemzők alapján történő mintavételezést használják, ahol a mintavételi egység egy esemény vagy tranzakció (pl. kontroll, mint pl. egy számla jóváhagyása). Szubsztantív tesztelésekre (alapvető vizsgálati eljárások) gyakran a változó szerinti vagy becslés alapú mintavételezési eljárásokat használják, ahol a mintavételi egység gyakran monetáris.

Ellenőrzési célok - Az ellenőröknek figyelembe kell venniük az elérendő specifikus ellenőrzési célokat, valamint az ezen célok elérését legvalószínűbben szolgáló ellenőrzési eljárásokat. A megfelelő mintavételi eljárások kiválasztásait követően meg kell fontolni az elvárt ellenőrzési bizonyíték természetét és a lehetséges hibahatárokat.

Populáció - A populáció azon adatok összessége, melyből az ellenőr mintát kíván venni annak érdekében, hogy következtetéseket vonhasson le a populáció egészére. Ezért a mintavételezés alapjául szolgáló populációnak megfelelőnek és teljességét tekintve ellenőrzöttnek kell lennie a specifikus ellenőrzési célok eléréséhez.

Rétegzés - A hatékony és eredményes minta létrehozása érdekében szükség lehet megfelelő rétegzésre. A rétegzés az a folyamat, melynek során a populációt hasonló jellemzőkkel bíró alpopulációkra bontják úgy, hogy minden mintaegyed csak egy réteghez tartozhat.

A minta mérete - A minta méretének meghatározása során az ellenőrnek figyelembe kell vennie a mintavételi kockázatot, az elfogadható hiba mértékét és a hiba elvárt kiterjedését.

A mintavételi kockázat - A mintavételi kockázat annak a lehetősége, hogy az ellenőr eltérő következtetésre juthat, mintha az egész populációt ugyanazon ellenőrzési eljárásnak vetné alá.

Kétféle mintavételi kockázat létezik:

- *A helytelen elfogadás kockázata* - annak kockázata, hogy a lényeges hibás állítást valószínűtlennek értékeli, mikor a valóságban, a populációban lényeges hibás állítások vannak.
- *A helytelen elutasítás kockázata* - annak kockázata, hogy a lényeges hibás állítást valószínűnek értékeli, mikor a valóságban a populációban nincs lényeges hibás állítás.

A minta nagyságát meghatározza a mintavételi kockázat azon szintje, melyet az ellenőr hajlandó elfogadni. A mintavételi kockázat meghatározása során figyelemmel kell lenni az

ellenőrzési kockázat modelljére és annak komponenseire, az inherens kockázatra, a kontrollkockázatra és a feltárási kockázatra.

Elfogadható hiba - Az elfogadható hiba az a maximális hiba a populációban, melyet az ellenőrök még hajlandóak elfogadni úgy, hogy az ellenőrzési célt elértnek tekintik. Szubsztantív tesztek során az elfogadható hiba az ellenőrök (szubjektív) ítélete a lényegességről. A megfelelőség tesztelése során az a maximum eltérés az előírt kontrollfolyamatokról, melyet az ellenőr még hajlandó elfogadni.

Becsült hiba - Amennyiben az ellenőr arra számít, hogy a populáción belül hiba van, nagyobb mintát kell megvizsgálni, mint abban az esetben, ha nem számít hibára annak érdekében, hogy arra a következtetésre jusson, hogy a populációban valóban fellelhető hiba nem nagyobb mint a tervezett elfogadható hiba. Kisebb mintanagyság akkor indokolt, ha a populációról feltételezzük, hogy hibamentes. A populáció elvárt hibaértékének meghatározása során az ellenőrnek figyelembe kell vennie az előző ellenőrzések során megállapított tényeket, hiba szinteket, a szervezet folyamataiban bekövetkezett változásokat, a belső kontroll rendszeres értékeléséből származó bizonyítékokat és a folyamatok analitikus áttekintéséből származó eredményeket.

A mintavételi eljárás kiválasztása

Általában **négy** mintavételezési módszert alkalmaznak:

- Statisztikai mintavételi eljárások
 - *Véletlen mintavétel* - biztosítja, hogy a populációban lévő mintavételi egységek valamennyi kombinációjának ugyanakkora esélye van a kiválasztásra.
 - *Szisztematikus mintavétel* - a mintavételi egységek kiválasztása fix intervallumok között történik, az első intervallumot véletlenszerűen indítják. Pl. pénzegység alapú mintavétel vagy súlyozott értékű kiválasztás, ahol a populáció minden egyes pénzegysége / értéke (pl. 1 \$) azonos valószínűséggel kerül kiválasztásra. Mivel az egyedi pénzegység a szokásos módon önállóan nem vizsgálható, a pénzegységet tartalmazó tétel kerül kiválasztásra a vizsgálathoz. Ez a módszer szisztematikusan a nagyobb összeg javára súlyozza a kiválasztást, de így is ugyanakkora kiválasztási valószínűséget biztosít minden monetáris egységnek. Egy másik példa minden valahányadik egység kiválasztása.
- Nem statisztikai mintavételi eljárások
 - *Véletlen mintavétel* - az ellenőr strukturált technikák alkalmazása nélkül választja ki a mintát, elkerülve a tudatos elfogultságot vagy kiszámíthatóságot.
 - *Szubjektív mintavétel* - az ellenőr elfogultan választja ki a mintát (pl. minden mintavételi egység egy adott érték felett, néhány speciális kivételtől eltekintve minden egyed, minden negatív, minden új felhasználó stb.) Megjegyzendő, hogy a szubjektív mintavétel nem statisztikai alapú és az eredmények nem vetíthetők ki a populációra, mivel a minta nem tekinthető reprezentatívnak a

teljes populációra nézve.

Az ellenőrnek oly módon kell a mintát kiválasztania, hogy az a tesztelt jellemző szempontjából (úgy, mint a statisztikai mintavételi módok) a populációt reprezentálja. Az ellenőrzés függetlenségének fenntartása érdekében az ellenőrnek biztosítania kell, hogy a populáció teljes legyen, és ellenőriznie kell a minta kiválasztását.

Annak érdekében, hogy a minta reprezentatív legyen a populációra nézve, a populáció minden mintavételi egysége egyenlő vagy ismert valószínűséggel kerüljön kiválasztásra (úgy mint a statisztikai mintavételi módok). Általában két kiválasztási módszert alkalmaznak: adatokon/ elemeken alapuló kiválasztás, és mennyiségi alapú kiválasztás.

Adatokon alapuló kiválasztás esetén az általában használt módszerek:

- véletlen mintavétel (statisztikai mintavétel)
- véletlen mintavétel (nem statisztikai mintavétel)
- szubjektív mintavétel (nem statisztikai, magas annak a valószínűsége, hogy elfogult következtetéshez vezet)

Mennyiségi alapú kiválasztás esetén az általában használt módszerek:

- véletlen mintavétel (statisztikai mintavétel monetáris egységesen)
- fix intervallumos mintavétel (statisztikai mintavétel fix intervallumot használva)
- cella alapú mintavétel (statisztikai mintavétel, véletlenszerű kiválasztással egy intervallumon belül)

Az ellenőrzési célok elérésének megfelelő ellenőrzési eljárások lefolytatása során, minden mintaelem vonatkozásában, az ellenőrnek elemeznie kell a mintában fellelt minden lehetséges hibát, hogy meghatározhassa valóban hibák-e és ha szükséges a hiba természetét és okát. A hibának értékelt elemeket ki kell vetíteni a sokaságra, ha a használt mintavételezési módszer statisztikai alapú. Minden feltárt lehetséges hibát újra át kell tekinteni, hogy meghatározható legyen, valóban hibák-e. Az ellenőrnek figyelembe kell vennie a hibák minőségi szempontjait is. Ezek magukban foglalják a hiba természetét és okát, valamint a hiba lehetséges következményeit az ellenőrzés egyéb fázisaira.

Azon hibák, melyek egy automatizált folyamat összeomlásának következményeként keletkeztek szélesebb körű kihatással bírnak a hibaarányokra, mint az emberi hibák.

Amennyiben egy specifikus mintaelem vonatkozásában nem érhető el az elvárt ellenőrzési bizonyosság, az ellenőrnek képesnek kell lennie megfelelő ellenőrzési bizonyosság elérésére alternatív ellenőrzési eljárások alkalmazásával.

Az ellenőrnek meg kell fontolnia a mintavételezés eredményeinek kivetítését a populációra olyan kivetítési módszer alkalmazásával, amely összhangban van a mintavételezéshez használt eljárással. A minta kivetítése magában foglalhatja a populációban valószínűleg fellelhető hibák

becslését, valamint azon lehetséges hibák becslését, melyek a pontatlan mintavételezési technikák alkalmazása miatt nem kerülhettek felderítésre, továbbá a fellelt hibák minőségi szempontjait.

Az ellenőrnek meg kell fontolnia, hogy a populációban fellelt hibák meghaladják-e az elfogadható hibát azzal, hogy összehasonlítja a populációra kivetített hibát az elfogadható hibával, figyelembe véve az ellenőrzési célok eléréséhez releváns egyéb ellenőrzési eljárások eredményeit is. Amennyiben a populációra kivetített hiba meghaladja az elfogadható hibát, az ellenőrnek újra kell értékelnie az ellenőrzési kockázatot és amennyiben ez a kockázat elfogadhatatlan meg kell fontolnia, hogy kiterjeszti az ellenőrzési eljárást vagy alternatív ellenőrzési eljárást folytat le.

A mintavételezési eljárás dokumentálása érdekében az ellenőrzési munkalapoknak elegendő részletezettséggel, egyértelműen le kell írniuk a mintavételi célokat és a használt mintavételi eljárásokat. A munkalapoknak tartalmazniuk kell a populáció forrását, a használt mintavételezési módszert, a mintavételezés paramétereit (pl. véletlenszerű kezdőszám vagy a módszer, mellyel a véletlenszerű kezdést meghatározták, mintavételi intervallum), kiválasztott elemeket, a lefolytatott ellenőrzési tesztek részleteit és a levont következtetéseket.

3. A belső kontrollrendszer kulcsfontosságú elemeinek tesztelése

Az ellenőrzött szervezetek működésével, gazdálkodásával, könyvvezetésével, ellenőrzésével kapcsolatos jogszabályok általában keretjellegűek. Ebből következően az egyes szervezetek vezetőinek kötelezettsége és egyben felelőssége, hogy - a jogszabályi keretek között - belső szabályzataikban egyértelműen, következetesen és kellő részletezettséggel szabályozzák a szabályszerű és hatékony feladatvégzés rendjét, a kapcsolódó jog- és felelősségi köröket, eljárási szabályokat.

A belső szabályozási elemeket az ellenőrnek általában abból a szempontból kell értékelnie, hogy azok:

- teljes körűen tartalmazzák-e a szervezet kompetenciájába utalt szabályozási feladatokat;
- összhangban vannak-e a jogi szabályozással, alkalmasak-e a szabályozó funkció betöltésére;
a feladatok végrehajtásával kapcsolatos hatás- és felelősségi köröket megfelelően meghatározták-e;
- a végrehajtás nyomon követése, a felügyeleti funkciók és az ellenőrzési pontok kellően kiépítettek-e és működésük folyamatosan eredményes-e.

A belső szabályozás kulcselemei, azok fontossági sorrendje szervezetenként eltérő lehet, függően azok tevékenységétől, a gazdasági, pénzügyi, számviteli folyamatok megszervezésének módjától.

Az általánosan érvényes szabályozási kulcselemeket:

- a számvitelről szóló törvény és az államháztartás számviteléről szóló kormányrendelet,
- az államháztartási törvény végrehajtásáról szóló kormányrendelet, valamint
- a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló kormányrendelet

tartalmazzák.

A belső kontrollrendszer kulcsfontosságú elemeit jellemzően az ezek tárgyát képező ügyletekből, tranzakciókból vagy tevékenységekből vett minta segítségével lehet tesztelni. A mintavétel módszerének és az elvégzett tesztek jellegének lehetővé kell

tenniük, hogy az ellenőrzés bizonyítékokkal támaszthassa alá a belső kontrollrendszer folyamatos, következetes és eredményes működését.

- A folyamatosság követelménye: meg kell erősíteni (bizonyítékot kell szerezni), hogy a kulcsfontosságú kontrollok a vizsgált időszak teljes időtartamán keresztül folyamatosan működtek.
- A következetesség követelménye: meg kell erősíteni, hogy a kulcsfontosságú kontrollok működése minden, az adott munkafolyamatban végzett műveletre egyformán kiterjed (például minden tranzakcióra, amely a könyvelési rendszeren keresztülhaladt).
- Az eredményesség követelménye: meg kell erősíteni, hogy a kulcsfontosságú kontrollok feltárják a munkafolyamatban a hibát, ha az bekövetkezik.

A megfelelőségi tesztet a kulcsfontosságú kontrollokra irányulóan indokolt elvégezni. A kontrollok bármelyikét kulcsfontosságú kontrollnak lehet minősíteni, ha tesztje elegendő és megfelelő bizonyítékot ad a kontroll megbízható működéséről az adott területen lehetséges hibák tekintetében, függetlenül attól, hogy az alsóbb szintű kontrollok - az adott hibák tekintetében - megfelelően működnek-e.

A kulcsfontosságú kontrollok jellemzői:

- elvileg a legerősebbnek kell lennie azok közül a kontrolleljárások közül, amelyek a potenciális hiba elhárítására szolgálnak (különböző szinteken);
- viszonylag könnyen tesztelhető a folyamatos, következetes és eredményes működésük, mert például szilárd bizonyíték található a kontrolleljárás megtörténte (írással bizonyíték, aláírás stb.);
- azok a kontrolleljárások, amelyek legalább két vagy több működési hiba ellen biztosítanak védelmet.

A kulcsfontosságú kontrollokat az ellenőrzés céljainak és tárgyának meghatározása után, de az elvégzendő tesztek megtervezése előtt kell meghatározni. Megbízhatatlanná válik a kiválasztott kulcsfontosságú kontroll, ha a teszt eredménye azt mutatja, hogy működésében a teljes vizsgált időszakban kivételek - hiányosságok - történtek. Ebben az esetben az ellenőrnek célszerű lehet további mintát tesztelni a kontroll működésével kapcsolatban.

Ha a további tesztek során ismét egy vagy több hiba merül fel, a kontrollt megbízhatatlannak kell minősíteni, azonnal el kell vetni a tesztelt kulcsfontosságú kontroll megbízhatóságát.

A kiegészítő tesztek esetén mérlegelni kell, hogy a pótlólagos mintavétel ugyanannak a hibának, hiányosságnak a vizsgálatára irányuljon-e, amelyet az első tesztek tártak fel

(például arra az időszakra, amikor a kontroll elvégzéséért felelős személy távol volt), az első mintavételnél alkalmazott általános mintavételi elvek alapján kell-e a kiegészítő mintát venni (vagyis máskor is előfordulhatott-e a hiba). Meg kell vizsgálni továbbá annak a lehetőségét is, hogy a tesztelt kulcsfontosságú kontroll hiányos működését nem kompenzálja-e más (alternatív) kontroll, amely a kontrollbizonyosságot biztosíthatja.

Kompenzációs vagy alternatív kontrollok lehetnek mindazok a kontrolleljárások, amelyek a kontrollrendszer felépítésének értékelése során már meghatározásra kerültek az adott kontrollcél teljesítését szolgáló egyik eszközként, de mint kulcsfontosságú kontroll nem lettek kiválasztva a tesztelésre.

Az alternatív kontroll működésének megbízhatóságáról is elegendő és megfelelő bizonyítékot kell szerezni.

A kiegészítő tesztek elvégzése problémát okozhat az ellenőrzés költségeinek és időhatárainak korlátjai miatt. Ezért a kiegészítő tesztek ráfordításigényét célszerű összevetni a kontrollbizonyosság felhasználása nélkül elvégzendő, nagyobb mennyiségű alapvető vizsgálati eljárások ráfordításaival, mérlegelve azt is, hogy a kontrolltesztek eredményei a későbbi ellenőrzések során is felhasználhatóak lesznek-e.

A kifejezetten a belső kontrollrendszer eredményességének ellenőrzése céljából történő tesztelésnél a megfelelő értékeléshez el kell végezni az alternatív kontrollok kiegészítő tesztelését is.

A kulcsfontosságú kontrollok megfelelőségi tesztjeinek kiértékelése eredményeként rögzíteni kell minden feltárt hiányosságot, különösen azt, ha:

- a rendszer kialakításának (előzetes) értékelése során nem sikerült azonosítani a kulcsfontosságú kontrollokat a potenciális működésbeli hibákra vonatkozóan;
- a kontrollok tesztje feltárta, hogy a kulcsfontosságú kontrollok nem folyamatosan, következetesen és/vagy eredményesen működnek;
- nincs lehetőség - az adott ellenőrzés keretei között - a kulcsfontosságú kontrollok működését az ellenőrzött időszak teljes időtartamára és/vagy minden helyen tesztelni.

A belső kontrollrendszer eredményességéről az ellenőr jellemzően a következő három általános következtetés valamelyikét fogalmazza meg:

- Kiváló: a belső kontrollrendszer felépítése és működése (a kontrollkörnyezet és a kontrolleljárások) megfelelnek a legmagasabb szintű elvárásoknak és a szabályozásoknak a működésbeli hibák megelőzése és feltárása, kijavítása

tekintetében.

- Jó: a belső kontroll eljárások kisebb (tolerálható mértékű) hiányosságokkal elégitik ki az eredményességi elvárásokat a működésbeli hibák megelőzése és feltárása, kijavítása tekintetében.
- Gyenge: a belső kontrollrendszer működésében túl sok hiányosság fordul elő ahhoz, hogy megbízhatónak lehessen azt minősíteni.

4. Összesített vélemény az ellenőrzött területről

A belső ellenőr összesített értékelést és véleményt adhat az ellenőrzött területről. A véleményt a következő **öt kategória** valamelyikébe lehet sorolni.

Megfelelő

Az ellenőrzés „megfelelőnek” ítélt területei szinte minden tekintetben megfelelő belső kontrollokkal rendelkeznek, és minőségi teljesítményt mutatnak. A megállapítások alapvetően nem jeleznek komolyabb hiányosságot a belső ellenőrzési pontok vagy folyamatok rendszerében. Az ellenőrzési jelentésben közölt megállapítások nem utalnak alapvető gyenge pontokra a szervezeti egységek szintjén alkalmazott irányelvekben és eljárásokban. Az ilyen területeken gyakorlott, hozzáértő munkaerő dolgozik, amely már bebizonyította, hogy képes a célkitűzések megvalósítására, a kockázatok megfelelő kezelésére.

Korlátozottan megfelelő

Az ellenőrzés „korlátozottan megfelelőnek” ítélt területei a legtöbb tekintetben megfelelő kontrollokkal rendelkeznek, és elfogadható teljesítményt mutatnak. Bizonyos területek vonatkozásában a megállapítások azonban arra utalnak, hogy a belső ellenőrzési pontok vagy folyamatok rendszerét nem minden esetben működtetik, illetve követik nyomon megfelelően. Ha az adott terület vagy szervezeti egység vezetője nem tesz megfelelő korrekciós intézkedéseket, akkor a belső irányítási és ellenőrzési rendszerben lényeges hiányosságok alakulhatnak ki. A szervezeti egységek szintjén alkalmazott irányelvek és eljárások általában hatékonyak, és az ellenőrzési megállapítások általában olyan gyengeségekre utalnak, amelyek a szokásos munkafolyamatok mellett korrigálhatók a vezetés beavatkozása nélkül.

Gyenge

Az ellenőrzés „gyengének” értékelt területein a belső ellenőrzési pontok vagy folyamatok rendszere több hiányosságot is mutat, vagy a szervezeti egységek szintjén esetleg teljesen hiányzik. A szervezeti egységek lehetséges pénzügyi veszteségeinek kockázata nagy ezeken a területeken. A teljesítményt a szervezeti egység vezetői nem követik nyomon és nem felügyelik megfelelően, de az alkalmazott irányelvek és eljárások sem minden esetben elég hatékonyak ahhoz, hogy az ellenőrzési pont vagy folyamat működjön. Azonnali korrekciós intézkedésre van szükség, amit a terület vezetője részére készített rendszeres (pl.: havi) előrehaladási (státusz) jelentéseknek kell követniük.

Kritikus

Az ellenőrzés „kritikusnak” ítélt területein a teljesítmény, illetve a működési feltételek több fontos szempontból is hiányosságokat mutatnak. Ezeken a területeken az alapvető belső ellenőrzési pontok vagy folyamatok működéséről sem beszélhetünk, és ezek a rendszerek annyira gyengék, hogy a pénzügyi veszteség kockázata magas (vagy az már be is következett). A szervezeti egységek szintjén alkalmazott irányelvek és eljárások ilyen esetben megakadályozzák az ellenőrzés területén kitűzött célok jelentős részének megvalósulását. A korrekciós intézkedést a vezetés részéről szigorú (pl. heti) beszámoltatásnak kell követnie.

Elégtelen

Az ellenőrzés „elégtelennek” ítélt területein a teljesítmény, illetve a működési feltételek elégtelenek, súlyosan veszélyeztetik a működést. Az ellenőrzési jelentésben foglalt megállapítások hozzá nem értő, illetve hanyag ügykezelésre, a vonatkozó törvények és jogszabályok kirívó és/vagy ismétlődő figyelmen kívül hagyására, vagy a meghatározott irányelvektől és eljárásoktól való szándékos eltérésre mutatnak rá. Mindez azt jelzi, hogy a szervezet kritikus helyzetbe került, ami - ha nem tesznek sürgősen intézkedéseket - végső soron a szervezet iránti bizalom teljes elvesztésével és a szervezet integritásának és életképességének a veszélyeztetésével járhat.

5. Az ellenőrzés megállapításainak rangsorolása

Az ellenőrzési jelentés megállapításait célszerű aszerint rangsorolni, hogy **milyen hatással** vannak az ellenőrzött tevékenységre, beleértve a belső kontrollrendszer gazdaságosságára, hatékonyságára és eredményességére vonatkozó befolyásukat. A megállapítások és az adott megállapításhoz tartozó kockázatok rangsorolásának összhangban kell lennie.

Kiemelt jelentőségűnek minősül a megállapítás, ha olyan tényre mutat rá, amely **megakadályozza**, hogy valamely tevékenység, funkció vagy szervezeti egység alapvetően eleget tegyen legfontosabb céljainak és célkitűzéseinek, vagy olyan helyzetet tár fel, amelyben a szervezet kockázati kitettsége jelentős. Ide tartozhat az eljárásrend nyilvánvaló megszegése, a jogszabályi, illetve kormányzati rendelkezések be nem tartása, az olyan általánosan bevett gyakorlat szándékos figyelmen kívül hagyása, amellyel a szervezet jelentős költségmegtakarítást érhetne el vagy hatékonyabban működhetne. **A kiemelt jelentőségű megállapítások azonnali intézkedést igényelnek a vezetés részéről.**

Átlagos jelentőségűnek minősül a megállapítás, ha olyan tényre mutat rá, amely valamely fontos cél vagy célkitűzés megvalósítását **hátráltathatja, de azt nem akadályozza meg.**

Csekély jelentőségűnek minősül a megállapítás, ha olyan tényt tár fel, amely beszámoltatást, illetve korrekciós **intézkedést igényel, de nem hátráltatja jelentősen** a cél vagy célkitűzések megvalósítását. Az ilyen tény ugyanakkor ronthatja bizonyos műveletek hatékonyságát és minőségét.

Konkrét példák a megállapítások rangsorolására a túloldalon lévő táblázatban!

Megállapítások, következtetések és javaslatok

Megállapítás	Rangsor	Következtetés	Javaslat	Kockázat/Hatás	Intézkedést igényel
Az Utalványozási Szabályzat nem alkot egységes szerkezetet, továbbá hiányos.	Átlagos jelentőségű	Jogosulatlan kifizetések, illetve hatáskör túllépések következhetnek be.	Az Utalványozási Szabályzat egységes szerkezetben történő kialakítása, a jelentésben részletezett hiányosságok felszámolása.	közepes	Igen
A kiadási, valamint a bevételi bizonylatok érvényesítése, utalványozása, ellenjegyzése nem minden esetben a vonatkozó szabályzatnak megfelelően történik.	Csekély jelentőségű	A folyamatba épített és a vezetői ellenőrzés hiányában szabálytalan kifizetések következhetnek be.	Az érvényesítés, utalványozás, ellenjegyzés gyakorlatában fokozni szükséges a folyamatba épített, valamint a vezetői ellenőrzést.	alacsony	Igen
A kötelezettségvállalás, utalványozás pénzügyileg nem alátámasztott.	Kiemelt jelentőségű	Nincs előirányzat nyilvántartás, ennek következtében az előirányzatok felhasználása sem követhető nyomon.	Az aláírási jog gyakorlásakor az előirányzat helyzetéről dokumentum átadása.	magas	Igen

IRATMINTÁK

Sorszám	Megnevezés	Kötelező (K) Ajánlott (A)
1. számú iratminta	Egyéni képzési terv	K
2. számú iratminta	Az éves ellenőrzési terv végrehajtásához szükséges kapacitás meghatározása	K
3. számú iratminta	Éves ellenőrzési terv	K
4. számú iratminta	Ellenőrzési program	K
5. számú iratminta	Megbízólevél	K
6. számú iratminta	Összeférhetetlenségi nyilatkozat „A”	K
7. számú iratminta	Összeférhetetlenségi nyilatkozat „B”	A
8. számú iratminta	Értesítő levél	K
9. számú iratminta	Teljességi nyilatkozat	K
10. számú iratminta	Súlyos hiányosság gyanúját rögzítő jegyzőkönyv	A
11. számú iratminta	Kísérőlevél ellenőrzési jelentéstervezet megküldéséhez	K
12. számú iratminta	Válaszlevél az észrevételekre	K
13. számú iratminta	Kísérőlevél lezárt ellenőrzési jelentés megküldéséhez	K
14. számú iratminta	Ellenőrzési jelentés/-tervezet	K
15. számú iratminta	Intézkedések nyilvántartása	K
16. számú iratminta	Ellenőrzési mappa	A
17. számú iratminta	Tanácsadói feladat munkaprogram	A
18. sz. iratminta	Tanácsadói feladat elvégzéséről szóló jelentés	K

1. sz.iratminta: Egyéni képzési terv

Enying Város Önkormányzata

Polgármesteri Hivatal

<Szervezeti egység, vagy más költségvetési szerv megnevezése>

EGYÉNI KÉPZÉSI TERV <NÉV> részére

Egyeztetett képzési terv, egyéni fejlődést támogató tevékenységek	Esedékesség
Belső ellenőrök kötelező továbbképzése	
Egyéb, éspedig:	

Képzésre kötelezett neve:	Jóváhagyta (költségvetési szerv vezetője):
Képzésre kötelezett aláírása:	Jóváhagyó aláírása:
Kelt:	Kelt:

Megjegyzés:

Csak a Polgármesteri Hivatal, vagy valamely, az önkormányzat által alapított költségvetési szerv állományában, foglalkoztatási jogviszonyban alkalmazott belső ellenőr részére tölthető ki, külső szolgáltató esetében nem!

2. számú iratminta: Kapacitásszámítás

Enying Város Önkormányzata
Polgármesteri Hivatal

AZ ÉVES ELLENŐRZÉSI TERV VÉGREHAJTÁSÁHOZ SZÜKSÉGES KAPACITÁS MEGHATÁROZÁSA

Srsz	Megnevezés	Átlagos munkanapok száma / fő	Létszám (fő)	Ellenőri napok száma összesen (átlagos munkanapok száma x létszám)
1.	Bruttó munkaidő			
2.	Kieső munkaidő			(3)+(4)+(5)
3.	Fizetett ünnepek			
4.	Fizetett szabadság (átlagos)			
5.	Átlagos betegszabadság			
6.	Nettó munkaidő (rendelkezésre álló kapacitás):			(I)-(2)
7.	Tervezett ellenőrzések végrehajtása%			
8.	Soron kívüli ellenőrzés%			
9.	Tanácsadói tevékenység%			
10.	Képzés%			
11.	Egyéb tevékenység kapacitásigénye%			
12.	Összes tevékenység kapacitásigénye: 100%			(7)+(8)+(9)+(10)+(11)
13.	Az éves ellenőrzési terv végrehajtásához szükséges:			(6) vs. (12)
14.	Tartalékidő <i>Ha a rendelkezésre álló kapacitás több mint amennyi a terv végre- hajtásához szükséges</i>			
15.	Külső szakértők (speciális szakértelem) igénybevétele <i>Ha a terv végrehajtásához speciális szakértelem szükséges</i>			
16.	Ideiglenes kapacitás kiegészítés (külső szolgáltató által) <i>Ha a rendelkezésre álló kapacitás nem elegendő a terv végrehajtásához, akkor külső szolgáltató igénybevételét kell tervezni</i>			
17.	Külső szolgáltató teljeskörű igénybevétele <i>(Bkr. 16.§ (2) Ha a költségvetési szerv nem foglalkoztat belső ellenőrt, a költségvetési szerv vezetője köteles gondoskodni a költségvetési szerv belső ellenőrzési tevékenységének külső szolgáltató bevonásával történő megszervezéséről és ellátásáról.</i>			

3. számú iratminta: Éves ellenőrzési terv

Enying Város Önkormányzata
Polgármesteri Hivatal

ÉVES ELLENŐRZÉSI TERV

Az éves ellenőrzési terv a jogszabályi előírásoknak megfelelően az alábbiakat tartalmazza:

- a) Az ellenőrzési terv elkészítése során felhasznált kimutatások, elemzések, egyéb dokumentumok felsorolása.
- b) Az ellenőrzési tervet megalapozó elemzések és a kockázatelemzés eredményének összefoglaló bemutatása.
- c) A bizonyosságot adó tevékenységhez rendelkezésre álló és a szükséges ellenőri kapacitás tervezése (a tervadatokat kérjük a Mellékletekben bemutatni).
- d) A tervezett feladatok felsorolása, a túloldalon található táblázatos forma felhasználásával.
- e) A tanácsadói tevékenységhez, a soron kívüli ellenőrzésekhez, a képzésekhez és az egyéb tevékenységekhez szükséges kapacitás tervadatokat kérjük a *Mellékletekben* bemutatni.

Az éves ellenőrzési terv kötelezően kitöltendő *mellékletei* (értelemszerűen csak a terv oszlopok kitöltése szükséges, beszámoláskor ugyanezeknek a táblázatoknak a tény oszlopai töltendők ki): az államháztartásért felelős miniszter által évente közzétett útmutató szerin. Elérhetősége: <http://allamhaztartas.kormany.hu/belso-ellenorzesi-szakmai-anyagok>

[Terv és Beszámoló Útmutató <év> közzétételre](#)

Docx - 100.95 KB

[Mellékletek ÖNK <év> közzétételre](#)

<i>Sorszám</i>	<i>Az ellenőrzés tárgya</i>	<i>Az ellenőrzés célja, módszerei, ellenőrizendő időszak</i>	<i>Azonosított kockázati tényezők (itt elegendő a kockázatelemzési dokumentum vonatkozó pontját megadni)</i>	<i>Az ellenőrzés típusa</i>	<i>Az ellenőrzött szerv, szervezeti egység</i>	<i>Az ellenőrzés tervezett ütemezése</i>	<i>Az ellenőrzésre fordítandó kapacitás (ellenőri nap)</i>
Bizonyosságot adó tevékenység:							
1.							
2.							
.....							
n.							
Összesen:							

Készítette: név:..... aláírás:	Jóváhagyta: név:..... aláírás:
Kelt:	Kelt:
<belső ellenőrzési vezető>	<költségvetési szerv vezető>

4. számú iratminta: Ellenőrzési program

Enying Város Önkormányzata
Polgármesteri Hivatal

Iktatószám:

Ellenőrzési program

I. Az ellenőrzés szervezésére vonatkozó adatok

Ellenőrzést végző szerv vagy külső szolgáltató neve:	
Az ellenőrzés tárgya:	
Az ellenőrzés célja:	
Ellenőrzött szerv, szervezeti egység:	
Az ellenőrzés típusa:	
Ellenőrizendő időszak:	
Ellenőrzés tervezett időtartama:	
Jelentéstervezet elkészítésének határideje:	
Jelentés véglegesítésének tervezett határideje:	
Időigény (ellenőri munkanapok száma):	
Vizsgálatvezető neve:	
Megbízólevél száma:	

II. A vizsgálat szempontjai

Az ellenőrzött folyamat/tevékenység	Kockázatok megnevezése és típusa	Az ellenőrzés lépései/ Tesztelési stratégia/Alkalmazott módszer	Felelős	Felülvizsgáló	Megjegyzés
A. Ellenőrzési feladat					
A.1. Ellenőrzési részfeladat	<u>Típus:</u>	<ul style="list-style-type: none">▪▪ .			
A.2 Ellenőrzési részfeladat	<u>Típus:</u>	<ul style="list-style-type: none">▪ .▪			
A.3. Ellenőrzési részfeladat	<u>Típus:</u>	<ul style="list-style-type: none">▪ .			
B. Ellenőrzési feladat					
.....					

Készítette:	Jóváhagyta:
Név:	Jóváhagyta:
Aláírás:	Aláírás:
Dátum:	Dátum:
	Jóváhagyta:

Aláírás:
Dátum:

Megjegyzés: külső szolgáltató igénybevétele esetén:

- az ellenőrzési program készítője: a külső szolgáltató által delegált belső ellenőr,
- jóváhagyók:
 - a külső szolgáltató vezetője
 - a jegyző,
 - a Polgármesteri Hivatalon kívüli költségvetési szerv esetében: az ellenőrzött költségvetési szerv vezetője

5. számú iratminta: Megbízólevél

Enying Város Önkormányzata
Polgármesteri Hivatal

Ellenőrzött szervezet neve:

Iktatószám:

MEGBÍZÓLEVÉL

Megbízom **belső ellenőrt** (regisztrációs szám:, szig.szám:), hogy a-nál ellenőrzést végezzen az tárgyban aidőszakra vonatkozóan atől –ig terjedő időszakban.

Az ellenőrzés célja annak megállapítása,

A belső ellenőrzés lefolytatására aévi Éves Ellenőrzési terv alapján/ soron kívüli ellenőrzésként kerül sor.

A belső ellenőr a helyszíni ellenőrzés megkezdésekor köteles bemutatni a megbízó levelét az ellenőrzött szerv vagy szervezeti egység vezetőjének. A belső ellenőr a megbízás tárgyát illetően információt kérhet, az ellenőrzött szerv helyiségeibe beléphet, minden vonatkozó ügyiratba betekinthez, azt a helyszínről elviheti, arról másolatot készíthet.

A belső ellenőr az ellenőrzés során a vonatkozó jogszabályok (különös tekintettel az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvényre, valamint a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 31.) Korm. rendeletre), és az Enying Város Önkormányzatának Belső Ellenőrzési Kézikönyve szerint, illetőleg (külső szolgáltató esetén): az Enyingi Polgármesteri Hivatal és akülső szolgáltató között fennálló számú megbízási szerződés alapján jár el.

Jelen megbízólevél-ig érvényes.

Jóváhagyta:
Jóváhagyta: Külső szolgáltató vezetője
Aláírás:
Ph.
Dátum:
Jóváhagyta: jegyző
Aláírás:

Ph.
Dátum: 2016. április „....”

Megjegyzés: külső szolgáltató igénybevétele esetén:

- az ellenőrzési program készítője: a külső szolgáltató által delegált belső ellenőr,
- jóváhagyók:
 - a külső szolgáltató vezetője
 - a jegyző,
 - a Polgármesteri Hivatalon kívüli költségvetési szerv esetében: az ellenőrzött költségvetési szerv vezetője

6. számú iratminta: Összeférhetetlenségi nyilatkozat „A”

ÖSSZEFÉRHETETLENSÉGI NYILATKOZAT „A”

Alulírott <teljes név, lakcím, szül. hely, idő>, mint a <szervezet> belső ellenőre kijelentem, hogy a <x/20xx.> iktatószámú <Ellenőrzés címe> ellenőrzésben való részvétel kapcsán a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet 20. §-ának (1) bekezdésében meghatározott összeférhetlenségi okok **nem állnak fenn**.

Kelt:

.....
aláírás

Előttünk, mint tanúk előtt:	
aláírás <olvasható név> állandó lakcím: személyi igazolvány száma:	aláírás <olvasható név> állandó lakcím: személyi igazolvány száma:

7. számú iratminta: Összeférhetetlenségi nyilatkozat „B”

ÖSSZEFÉRHETETLENSÉGI NYILATKOZAT „B”

Alulírott <teljes név>, mint a <szervezet> belső ellenőre/belső ellenőrzési vezetője¹⁶ kijelentem, hogy a <.....> iktatószámú <Ellenőrzés címe> ellenőrzésben való részvétel kapcsán a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet 20. §-ának (1) bekezdésében meghatározott

¹⁶ A megfelelő aláhúzendó.

összeférhetlenségi okok az alábbiak tekintetében állnak fenn:

- A <szervezeti egység megnevezése> vezetőjének vagy alkalmazottjának a Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény 8:1 § (19 bekezdés 1. pontja szerinti közeli hozzátartozója vagyok,¹⁷ így ezen szervezeti egység tekintetében nevezett személy foglalkoztatásának időtartama alatt bizonyosságot adó tevékenységet nem láthatok el;
- <dátum>-ig a <szervezeti egység megnevezése> vezetőjének munkáltatói jogköre alá tartoztam, így a fenti dátumtól számított egy éven belül, (dátum)-ig nevezett szervezeti egység tekintetében bizonyosságot adó tevékenységet nem végezhetek;
- Az ellenőrizendő szakterület megnevezése> szakterülettel vagy szervezeti egység megnevezése> szervezeti egységgel közös, illetve kapcsolódó program vagy feladat végrehajtásában működtem közre <dátum>-ig, így a program <dátum>-i lezárását, illetve a feladat <dátum>-i elvégzését követő egy éven belül, <dátum>-ig nevezett szakterület/szervezeti egység tekintetében bizonyosságot adó tevékenységet nem végezhetek.
- Az adott bizonyosságot adó tevékenység tárgyilagos lefolytatása egyéb okból nem várható el tőlem.

Kelt:

Aláírás:

.....
Belső ellenőr/ellenőrzési vezető

Előttünk, mint tanúk előtt:	
aláírás <olvasható név> állandó lakcím: személyi igazolvány száma:	aláírás <olvasható név> állandó lakcím: személyi igazolvány száma:

¹⁷ 1. közeli hozzátartozó: a házastárs, az egyeneságbeli rokon, az örökbefogadott, a mostoha- és a nevelt gyermek, az örökbefogadó-, a mostoha- és a nevelőszülő és a testvér;

8. számú iratminta: Értesítő levél

Enying Város Önkormányzata
Polgármesteri Hivatal

Ellenőrzött szervezet neve:

Iktatószám:

F E L J E G Y Z É S

<Név>

<beosztás> asszony/úr részére

<szervezeti egység neve>

Tárgy: Értesítés ellenőrzés / helyszíni ellenőrzés megkezdéséről

Értesitem, hogy a <szervezet és a belső ellenőrzési egysége neve> **20xx.... hó ... nap -tól - 20xx.... hó ... nap -ig** az <Ellenőrzés címe> tárgyban ellenőrzést fog végezni.

Az ellenőrzés típusa: ...

Az ellenőrzés célja annak megállapítása, hogy ...

A belső ellenőrzés lefolytatására a 20xx. évi Éves ellenőrzési terv / a költségvetési szerv vezetőjének javaslata alapján kerül sor, soron kívüli / terven felüli ellenőrzésként¹⁸. A vizsgálat során az ellenőr a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet szabályai és a <szervezet neve> Belső ellenőrzési kézikönyvének vonatkozó előírásai szerint jár el. A belső ellenőr megbízólevéllel igazolja magát.

Tájékoztatom, hogy a vizsgálat vezetésével <Vizsgálatvezető neve> bízom meg (elérhetőségek felsorolása). Az ellenőrzésben részt vesz <belső ellenőr(ök) neve és elérhetőségeid

Kérem, hogy a <Ellenőrzött szervezeti egység> részéről az ellenőrzés koordinálásával megbízott személyről és elérhetőségéről <x> napon belül tájékoztatni szíveskedjen. A nyitó megbeszélésre <helyszín>, <dátum>-án/én <x> órakor kerül sor. Kérem továbbá, hogy szíveskedjék az ellenőrzés munkatársai részére a vizsgálatához szükséges valamennyi dokumentumot rendelkezésre bocsátani, és lehetővé tenni az illetékes munkatársakkal való konzultációt, valamint a vizsgálat lefolytatásához szükséges helyiségekbe való szabad bejutást.

Kelt:.....

.....
Jegyző/belső ellenőrzési vezető neve és aláírása

¹⁸ Értelemszerűen.

9. számú iratminta: Teljességi nyilatkozat

TELJESSÉGI NYILATKOZAT

Alulírott(név, beosztás), büntetőjogi felelősségem tudatában kijelentem, hogy a <szervezet neve, átvevő belső ellenőr neve> számára átadott dokumentumok a legjobb tudásom szerint tartalmazzák mindazon dokumentumokat, nyomtatványokat, adatokat, információkat, amelyek szükségesek az adott állapot felméréséhez. Kijelentem továbbá, hogy az átadott dokumentumok, adatok és információk megbízható, teljes körű információt tartalmaznak.

Enying, 20xx. hó nap

.....
Az ellenőrzött szervezeti egység vezetője

10. számú iratminta: Súlyos hiányosság gyanúját rögzítő jegyzőkönyv

Ellenőrzést végző szervezet/szervezeti egység:		
Ellenőrzött szervezet/szervezeti egység:		
A jegyzőkönyv felvételekor jelenlévők neve, beosztása:	Név	Beosztás
Ellenőrzési iktatószáma:		
Ellenőrzés címe:		
Jegyzőkönyv készítés dátuma:		
A tényállás rögzítése (a megállapításoknál jelezni kell, hogy melyek a megsértett vagy egyéb releváns jogszabályok)		
A jegyzőkönyvhöz csatolt dokumentumok felsorolása (amennyiben releváns):		
A feltételezett felelősök megnevezése (amennyiben megállapítható a rendelkezésre álló információk alapján):		
Javaslat a megfelelő eljárások elindítására:		
Jegyzőkönyv készítőjének aláírása:		
Ellenőrzött szerv/szervezeti egység vezetőjének és jelenlévő alkalmazottainak aláírása:		

11. számú iratminta: Kísérőlevél egyeztetéshez

**Enying Város Önkormányzata
Polgármesteri Hivatal**

Ellenőrzött szervezet neve:

Iktatószám:

FELJEGYZÉS

**<Név>, <beosztás> asszony/úr részére
<szervezeti egység neve>**

Tárgy: Ellenőrzési jelentéstervezet egyeztetése

Tájékoztatom, hogy a belső ellenőrzés az éves ellenőrzési terve ütemezésének¹⁹ és/vagy az ellenőrzési programnak megfelelően elvégezte az <Ellenőrzés címe> című ellenőrzést, amelyről a jelentéstervezetet ezúton megküldöm egyeztetésre.

Tájékoztatom, hogy a jelentést előzetesen egyeztettük <név, beosztásával, akit az ellenőrzés koordinálásával bízott meg. Az előzetes egyeztetés során érdemi véleményeltérés nem merült fel.²⁰

Az ellenőrzés főbb megállapításait és javaslatait az ellenőrzési jelentéstervezet <x> oldalán található vezetői összefoglaló tartalmazza.

Kérem, hogy a jelentéstervezettel kapcsolatos véleményét a jelentéstervezet kézhezvételétől számított <8> napon²¹ belül részemre megküldeni szíveskedjék.

A költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet 42. § (6) bekezdése alapján amennyiben az érintettek nem tesznek érdemi észrevételt a jelentéstervezetre, akkor a nemleges válaszukkal együtt - amennyiben a jelentéstervezet megállapításokat vagy javaslatokat tartalmaz az érintett szervezeti egység vonatkozásában - már az intézkedési tervet is elkészíthetik és megküldhetik az ellenőrzést végző szerv vagy szervezeti egység részére a megadott véleményezési határidőn belül.

¹⁹ A felesleges rész törölendő.

²⁰ A felesleges rész törölendő.

²¹ A belső ellenőrzési vezető indokolt esetben a 8 napnál hosszabb, legfeljebb 30 napos határidőt is megállapíthat, illetve a soron kívüli ellenőrzés esetén a belső ellenőrzési vezető a 8 napnál rövidebb határidőt is megállapíthat.

370/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet 42. § (5) bekezdése értelmében felhívom a figyelmét, hogy a határidő elmulasztását egyetértésnek kell tekinteni és a nemleges választ is jelezni kell a határidőn belül, valamint az észrevételek megküldésével egy időben lehetősége van a 43. § (1) bekezdése szerinti egyeztető megbeszélés kezdeményezésére.

Kelt:

<belső ellenőrzési vezető neve, aláírása>

12. számú iratminta: Válaszlevél az észrevételekre

**Enying Város Önkormányzata
Polgármesteri Hivatal**

Ellenőrzött szervezet neve:

Iktatószám:

FELJEGYZÉS
<Név>, <beosztás> asszony/úr részére
<szervezeti egység neve>

Tárgy: Válaszlevél az észrevételekre

Tájékoztatom, hogy az <Ellenőrzés címe> című ellenőrzés vonatkozásában megküldött jelentés-tervezetre adott észrevételei elfogadásra kerültek / nem kerültek elfogadásra.

Tekintettel arra, hogy a jelentés-tervezettel kapcsolatban észrevételek maradtak fel, kezdeményezem az egyeztető megbeszélés összehívását <dátum>, <helyszín>-en.²²

Kérem, hogy az ellenőrzésben érintettek részvételéről gondoskodni szíveskedjen!

Kelt:

Tisztelettel:

<belső ellenőrzési vezető neve, aláírása

²² Amennyiben szükséges.

13. számú iratminta: Kísérőlevél lezárt ellenőrzési jelentés megküldéséhez

Ellenőrzött szervezet neve:

Iktatószám:

FELJEGYZÉS a jegyző/költségvetési szervvezetője részére

Tárgy: Lezárt ellenőrzési jelentés megküldése

Tájékoztatom, hogy az éves ellenőrzési terv ütemezésének és az ellenőrzési programnak megfelelően a belső ellenőrzés elvégezte az <Ellenőrzés címe> című ellenőrzést, amelyről az egyeztetett, lezárt ellenőrzési jelentést ezúton megküldöm.

Kérem szíves intézkedését, annak érdekében, hogy a Bkr. 44. § (1) bekezdésének megfelelően a jelentés megküldésre kerüljön az érintettek <érintettek felsorolása> részére, és ezzel egyidejűleg kérje fel az érintetteket az intézkedési terv elkészítésére.

Kérem, hogy a mellékelt feljegyzés(eke)t egyetértése esetén aláírni szíveskedjen.

Kelt:

<belső ellenőrzési vezető neve és
aláírása>

Melléklet: lezárt ellenőrzési jelentés intézkedési terv minta

INTÉZKEDÉSI TERV MINTA

<Ellenőrzés címe> című vizsgálathoz

Megállapítás	Javaslat	Intézkedés	Határidő ²³	Felelős

Készítette:	Jóváhagyta:	Véleményezte:
Dátum:	Dátum:	Dátum:
<ellenőrzött szerv, ill. szervezeti egység vezetői	<költségvetési szerv vezető>	<belső ellenőrzési vezető>

²³ Az intézkedési tervben az egyes feladatokhoz kapcsolódó határidőket úgy kell meghatározni, hogy azok számon kérhetőek legyenek. Amennyiben a feladat jellege egy éven túl mutat, akkor részfeladatokat, illetve részhatáridőket kell meghatározni, ahol értelmezhető.

14. számú iratminta: Ellenőrzési jelentés/tervezet

I. Az ellenőrzés szervezésére vonatkozó adatok

Ellenőrzést végző szerv vagy szervezeti egység neve:	
A vizsgálat célja:	
Ellenőrzött szerv, szervezeti egység:	
Az ellenőrzés típusa:	
Vonatkozó jogszabályi háttér:	
Alkalmazott ellenőrzési eszközök és módszerek	
Ellenőrizendő időszak:	
Ellenőrzés tervezett időtartama:	
Időigény (ellenőri munkanapok száma):	
Vizsgálatvezető neve, megbízólevelének száma:	
Az ellenőrzött időszakban-hivatalban volt vezetők:	

II. Vezetői összefoglaló

A vizsgálat során felmértük és értékeltük <Ellenőrzés tárgya és terjedelme>.

<Mintavételezés esetén a mintavétel módja, a minta mérete és a minta által biztosított ellenőrzési lefedettség bemutatása>

Meg vagyunk győződve arról, hogy az elvégzett munka elégséges volt ahhoz, hogy megalapozott véleményt formálhassunk.

III. Főbb megállapítások és javaslatok

Sor- szám	Megállapítás	Rangsor	Kockázat/Hatás	Javaslat	Intézkedést igényel? (igen/nem)
1.					

A megállapítások és a javaslatok részletes leírása az ellenőrzési jelentés további részében található.

IV. Részletes megállapítások

Az ellenőrzési jelentés ezen fejezete szolgál az ellenőrzési tényállás részletes ismertetésére, amelyben be kell mutatni az ellenőrzés során tett megállapításokat, következtetéseket, a belső kontrollrendszer esetleges gyengeségeit, a feltárt kockázatokat, valamint az ezeket alátámasztó ellenőrzési bizonyítékok felsorolását. Ki kell fejteni a feltárt hiányosságok ok-okozati összefüggéseit, hatásait. A jelentésben megfogalmazott megállapítások és következtetések alapján a belső ellenőröknek ajánlásokat, javaslatokat kell megfogalmazniuk a feltárt hiányosságok, gyengeségek kijavítására, vagy éppen a hatékonyabb, eredményesebb, gazdaságosabb működésre. A javaslatok kapcsán jelölni szükséges, hogy azok intézkedést igényelnek-e, vagy esetleg már az ellenőrzés során kijavításra kerültek.

Az ellenőrzési jelentésben a pozitív ellenőrzési megállapításokat is rögzíteni kell.

A „Részletes megállapítások”-nak az adott ellenőrzésre vonatkozó ellenőrzési program felépítését célszerű követnie. Azon megállapításokat, amelyekkel kapcsolatban a belső ellenőrzés javaslatot fogalmaz meg, kereszthivatkozással szerepeltetni kell az ellenőrzési jelentés „Főbb megállapítások és javaslatok” elnevezésű táblázatában.>

Az ellenőrzési jelentést az ellenőrzött területek vezetőivel egyeztetettük, melyről készült jegyzőkönyvet mellékelem.²⁴ (Az egyeztető (záró) megbeszélést követően esetlegesen fennmaradt vitás álláspont ismertetése)

Az ellenőrzés nyomán kialakított véleményünk a vizsgált területről, illetve folyamatokról összességében²⁵

Keltezés:	Keltezés:	Keltezés:
Aláírás:	Aláírás:	Aláírás:
Név: <vizsgálatvezető>	Név: <belső ellenőr>	Név: <belső ellenőr>

²⁴ Abban az esetben, ha volt egyeztető megbeszélés.

²⁵ Bkr. 41. § (4) bekezdése szerint az ellenőrzési jelentés vezetői összefoglalójában az ellenőrzés eredményét és a feltárt hiányosságokat összefoglaló értékelést kell adni.

Záradék
(jelentés tervezethez)

A tárgyban készített belső ellenőrzési jelentés-tervezetet a mai napon átvettem. A költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011 (XII.31.) kormányrendelet 42. § (2) bekezdésében foglaltak alapján tudomásul veszem, hogy amennyiben a jelentésben foglaltakkal kapcsolatban észrevétellel kívánok élni, azt írásban, az átvétel napjától számított 8 napon belül meg kell küldenem az ellenőr részére. A határidő elmulasztása egyetértésnek tekintendő.

Kelt:.....

.....
ellenőrzött szerv/szervezeti egység vezetője

Vagy:²⁶

A jelentés tervezetben foglaltakkal egyetértek, észrevétellel nem kívánok élni.

Kelt:.....

.....
ellenőrzött szerv/szervezeti egység vezetője

²⁶ A megfelelő írandó alá.

Záradék (jelentéshez)

A költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII.31.) Korm. rendelet 45.§ (1)-(4) bekezdése értelmében – az ellenőrzési jelentés javaslatai alapján – intézkedési tervet kell készíteni. Az intézkedési terv elkészítéséért, végrehajtásáért és a megtett intézkedésekről történő beszámolásért az ellenőrzött, valamint a javaslattal érintett szerv, illetve szervezeti egység vezetője felelős.

Az intézkedési tervben meg kell jelölni a szükséges intézkedések végrehajtásáért felelős személyeket és vonatkozó határidőket. A határidőt a jelen esetben **8** napban javaslom megállapítani.²⁷

Az intézkedési tervet meg kell küldeni az önkormányzat vezetése, illetve a belső ellenőrzési vezető (belső ellenőr) részére.

Kelt:

.....
belső ellenőrzési vezető

²⁷ A Bkr. 45.§ (3) szerint az intézkedési tervet a lezárt ellenőrzési jelentés kézhezvételétől számított 8 napon belül kell elkészíteni, de indokolt esetben a belső ellenőrzési vezető javaslatára a költségvetési szerv vezetője ennél hosszabb, legfeljebb 30 napos határidőt is megállapíthat.

15. számú iratminta: Ellenőrzések nyilvántartása

Ellenőrzések nyilvántartása

Ellenőrzés azonosítója	Az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egységek megnevezése	Ellenőrzés tárgya	Vizsgált időszak	Ellenőrzés típusa	Idő szükséglet (munkanap)	Résztvevők	Ellenőrzés kezdete	Ellenőrzési jelentés tervezet elkészítésének dátuma

Ellenőrzési jelentés elkészítésének dátuma	Megállapítások száma	Elfogadott javaslatok száma	Intézkedési terv készítésének szükségessége (IGEN/NEM)	Szabálytalansági gyanú (IGEN/NEM)	Intézkedési terv elkészítésének dátuma	Intézkedési terv (teljes) teljesítésének dátuma

16. számú iratminta: Intézkedések nyilvántartása

Intézkedések nyilvántartása

	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.
sorszám	Ellenőrzés iktatószáma / ellenőrzés azonosítója	Az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység megnevezése	Az ellenőrzés tárgya (címe)	Intézkedést igénylő megállapítás	Ellenőrzési javaslat	A javaslat alapján előírt intézkedés	A vonatkozó intézkedési terv iktatószáma	A vonatkozó intézkedési terv jóváhagyásának időpontja
1.								
2.								
3.								
4.								

9.	10.	11.	12.	13.	14.	15.	16.
Az intézkedés felelőse (beosztás és szervezeti egység)	Az intézkedés végrehajtásának határideje	Módosítás (leírás / NEM)	Az intézkedés teljesítése (dátum / NEM)	Megtett intézkedés rövid leírása	A határidőben végre nem hajtott intézkedések oka	A nem teljesülés kapcsán tett lépések	Megjegyzés

17. számú iratminta: Tanácsadói munkaprogram

Enying Város Önkormányzata
Polgármesteri Hivatal

Tanácsadói munkaprogram

Tanácsadást végző szervezet/szervezeti egység megnevezése:

Tanácsadás címzettje:

Feladat megnevezése:

-
-

Jogszábai, egyéb felhatalmazás:

A költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII.31.) Korm. rendelet 15. és 16. § - a, illetve 21.§ (4) bekezdése valamint az Enyingi Polgármesteri Hivatal és akülső szolgáltató²⁸ között, a belső ellenőrzési feladatok ellátására létrejött szerződés.

Tanácsadói feladat célkitűzései:

.....

Tanácsadói feladat végrehajtásának módszere:

.....

Tanácsadó ellenőr megnevezése, megbízólevél száma:

.....

Tanácsadói feladat végrehajtásához szükséges kapacitás és szakértelem, kompetencia: a

Bkr. 24.§-ban foglaltak szerint.

Tanácsadói feladat tervezett időigénye:nap

Tervezett ütemezés: 20xx.hónap – 20xx.hó ...nap.

Jelentés/záró dokumentum elkészítésének határideje: 20xx.hónap.

Kelt:

.....
jegyző

²⁸ Abban az esetben, ha külső szolgáltató látja el a belső ellenőrzési feladatot.

18. számú iratminta: Jelentés tanácsadó feladat elvégzéséről

Enying Város Önkormányzata
Polgármesteri Hivatal

iktatószám:

JELENTÉS

Tanácsadói feladat elvégzéséről

Feladat megnevezése:

Jogszábai és egyéb felhatalmazás: A költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII.31.) Korm. rendelet 15. és 16. § - a, valamint az Enyingi Polgármesteri Hivatal és akülső szolgáltató²⁹ között, a belső ellenőrzési feladatok ellátására létrejött szerződés.

Tanácsadói feladat célkitűzései:

Tanácsadói feladat hatóköre:

Tanácsadói feladat végrehajtásának módszere:

Tanácsadói munka során feltárt lényeges kockázatok, kontroll hiányosságok:

Ajánlások a vezetés számára: a tanácsadói jelentésben foglaltak figyelembe vétele a
.....

Jelentés eredményeinek hasznosítását korlátozó tényezők:

Név: [vizsgálatvezető]	Név: [belső ellenőrzési vezető]
Aláírás:	Aláírás:
Dátum:	Dátum:

²⁹ Abban az esetben, ha külső szolgáltató látja el a belső ellenőrzési feladatot.

19. számú iratminta: Ellenőrzési mappa

I. Borítólap

(tartalmazza az ellenőrzés címét és számát)

II. Tartalomjegyzék

III. Minőségbiztosítási ellenőrzési lista

IV. Megbízólevél

V. Ellenőrzési program

VI. Ellenőrzési jelentés

VII. Munkalapok

A számozás sorrendjében lefűzve valamennyi elkészített, papíralapú munkalap és nyilvántartott bizonyíték

VIII. Kommunikáció az ellenőrzés során

Az ellenőrzési munka megkezdéséről szóló értesítő levél, a megbeszélések emlékeztetői, az ellenőrzést követő kommunikációdokumentumai

IX. Elfogadott intézkedési terv és a végrehajtásához kapcsolódó információk

X. Ellenőrzést követő felmérő lap és annak elemzése

XI. Ellenőrzés nyilvántartása