

Eger Megyei Jogú Város Polgármesteri Hivatala

BELSŐ ELLENŐRZÉSI KÉZIKÖNYVE

2013.

Tartalomjegyzék

Tartalomjegyzék	3
I. Bevezetés	7
II. Belső ellenőrzési alapszabály (CHARTA)	8
III. Belső ellenőrök etikai kódexe	13
IV. Belső ellenőrzés funkcionális függetlenségét bemutató szervezeti ábra.....	15
V. A belső ellenőrzési tevékenység irányítása	17
1. Belső ellenőri humán erőforrás-gazdálkodás	17
1.1. Kapacitás-felmérés	18
1.2. Kiválasztási folyamat	19
1.3. A feladatmegosztás kialakítása.....	19
1.4. Munkaköri leírás	20
1.5. A belső ellenőrzési csoport kompetenciája	20
1.6. Helyettesítés.....	20
1.7. Értékelés	21
1.8. A belső ellenőrök folyamatos továbbképzésére vonatkozó alapelvek	21
VI. A belső ellenőrzés tervezése.....	23
1. A belső ellenőrzés tervezésének alapelvei	23
2. A tervezés előkészítésének lépései	24
3. Kockázatelemzés.....	26
3.1. A szervezet folyamatainak azonosítása és megértése	26
3.2. Kockázati tényezők és a főbb kontrollpontok azonosítása, elemzése	26
3.3. A kockázatelemzés végeredményének kialakítása	27
4. Stratégiai ellenőrzési terv	28
5. Éves ellenőrzési terv és összefoglaló éves ellenőrzési terv	28
5.1. Erőforrások elosztása	29

5.2.	Az éves ellenőrzési terv módosítása	29
VII.	Az ellenőrzés végrehajtása	31
1.	Az ellenőrzésre való felkészülés	31
2.	Az ellenőrzési program elkészítésének menete	31
2.1.	A rendelkezésre álló háttérinformációk összegyűjtése.....	31
2.2.	Az ellenőrzés célkitűzéseinek véglegesítése.....	32
2.3.	Az ellenőrzés tárgyának véglegesítése	32
2.4.	Az ellenőrizendő időszak meghatározása	32
2.5.	Az erőforrások helyes meghatározása.....	32
2.6.	Az ellenőrzés módszereinek meghatározása.....	33
2.7.	Az ellenőrzési program írásba foglalása	33
3.	Adminisztratív felkészülés	34
3.1.	A megbízólevél elkészítése	34
3.2.	Az ellenőrzött szervezet vezetőjének értesítése.....	34
3.3.	Az ellenőrzés időszükségletének nyilvántartása.....	34
4.	Az ellenőrzés lefolytatása	34
4.1.	Nyitó megbeszélés.....	35
4.2.	Kommunikáció az ellenőrzöttel	36
4.3.	Az ellenőrzés megszakítása, felfüggesztése	36
4.4.	Ellenőrzési munkalapok használata	37
4.5.	Alapvető vizsgálati eljárások, technikák.....	39
4.5.1.	Az ellenőrzési megközelítési mód	39
4.5.2.	Elemző eljárások	40
4.5.3.	Tételes tesztelés (vagy közvetlen, részletes vizsgálatok)	42
4.5.4.	Egyedi (szubsztantív) tesztelés	43
4.5.5.	Kérdésfelvetés (interjú, tájékoztatás, kérdőívek, felmérések, fókuszcsoport-interjú).....	44
4.5.6.	A belső kontrollok tesztelése.....	46

4.5.7.	Számítógéppel támogatott ellenőrzési technikák	49
4.6.	A bizonyítékok beszerzése, nyilvántartása és a teljességi nyilatkozat	49
4.7.	Súlyos hiányosság gyanúját rögzítő jegyzőkönyv.....	50
VIII.	Jelentések.....	51
1.	A belső ellenőrzési jelentés elkészítése	51
1.1.	A belső ellenőrzési jelentés elkészítéséért felelős személy	52
1.2.	A belső ellenőrzési jelentés tartalmi követelményei.....	52
1.3.	A jelentés-tervezet megküldése egyeztetésre.....	53
1.4.	A jelentés lezárása	54
2.	A belső ellenőrzést értékelő éves jelentések	54
IX.	Az ellenőrzések nyomon követése.....	55
1.	Az intézkedési terv	55
2.	Az ellenőrzések nyomon követése	55
X.	Az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság feltárása esetén alkalmazandó eljárás	57
XI.	Külső szolgáltató bevonására vonatkozó előírások	61
XII.	A belső ellenőrzési tevékenység minőségét biztosító szabályok.....	64
XIII.	A belső ellenőrzési tevékenység értékelése	66
1.	A belső ellenőrök teljesítményének értékelése.....	66
2.	A belső ellenőr (egyéni) teljesítményének értékelése	66
3.	A belső ellenőrzés csoport szintű teljesítményének értékelése	67
4.	A teljesítményértékelés elsődleges eszközei/módszerei	67
5.	Rendszeres időközönként végzett önértékelés	68
XIV.	Az ellenőrzési dokumentumok	69
1.	Az ellenőrzési dokumentumok formai követelményei, a dokumentumok megőrzési rendje	69
2.	Az ellenőrzési iratokhoz való hozzáférés, adat és titokvédelem.....	70
XV.	A belső ellenőrök tanácsadói tevékenységére vonatkozó ajánlások.....	72

1.	A tanácsadási tevékenység definíciója, jellege.....	72
2.	A tanácsadói szolgáltatások kategóriái.....	73
3.	A belső ellenőrök tanácsadási tevékenységére vonatkozó irányelvek és gyakorlatban történő alkalmazásuk.....	73
4.	Függetlenség és objektivitás értelmezése a tanácsadói tevékenység vonatkozásában.....	76
5.	A kellő szakmai gondosság a tanácsadói feladatok ellátása során.....	77
6.	A tanácsadói szolgáltatások tervezésének és megszervezésének gyakorlata.....	78
7.	A munka hatóköre a tanácsadói feladatok esetében.....	79
8.	A tanácsadói feladat eredményeinek írásba foglalása.....	80
9.	A dokumentálással kapcsolatos követelmények tanácsadói feladatok ellátása esetén.....	80
10.	A tanácsadói feladatok eredményei hasznosításának módjai, az eredmények érvényesülésének figyelemmel kísérésére alkalmas módszerek.....	81
	Módszertani útmutatók	82

I. Bevezetés

A belső ellenőrzés hatásköri felhatalmazását az Államháztartásról szóló 2011. évi CXCV.törvény (**Áht.**) és a Költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII.31.) Kormányrendelet (**Bkr.**) határozza meg.

A belső ellenőrzési szervek a belső kontrollrendszer szerves részét képezik mind az egyes költségvetési szervezetek, mind pedig – szélesebb értelemben véve – a magyar államháztartási kontrollok rendszere tekintetében. A belső kontrollrendszer egyes elemei tekintetében független és objektív vélemény kialakításával támogatják a belső kontrollok rendszerének fejlesztését a hazai és az európai uniós jogszabályokkal és útmutatásokkal összhangban.

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

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

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

II. Belső ellenőrzési alapszabály (CHARTA)

A belső ellenőrzés célja és feladata

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

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

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

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

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

A belső ellenőrzés ellenőrzési hatóköre kiterjed mind a központosan kiadott szabályzatok, irányelvek, és eljárások pontos betartásának ellenőrzésére (beleértve azokat is, amelyek

Magyarország által vállalt nemzetközi kötelezettségből és/vagy valamilyen nemzetközi szervezeti tagságból erednek), mind a költségvetési bevételek és kiadások, valamint a költségvetési szervek tevékenysége gazdaságosságának, hatékonyságának és eredményességének vizsgálatára az államháztartási gazdálkodás átláthatósága érdekében.

A **belső ellenőrzés tanácsadói tevékenysége** 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 határozza meg anélkül, hogy a felelősséget magára vállalná a belső ellenőr. Elsősorban az alábbiakra terjed ki:

- vezetők támogatása az egyes megoldási lehetőségek elemzésével, értékelésével, vizsgálatával, kockázatának becslésével;
- pénzügyi, tárgyi, informatikai és humán erőforrás-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.

Beszámolás

A belső ellenőrzési vezető köteles a költségvetési szerv vezetője, az érintett önkormányzatok jegyzői, főjegyzői, körjegyzői számára:

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

Függetlenség

A belső ellenőrzés függetlenségének biztosítása érdekében a belső ellenőrök a belső ellenőrzési vezető alárendeltségébe tartoznak. A belső ellenőrzési szervezeti egység közvetlenül a költségvetési szerv vezetőjének alárendelten végzi feladatait, kijelöléséről a költségvetési szerv vezetője gondoskodik.

A belső ellenőr nem rendelkezhet semmilyen, az ellenőrzött tevékenység feletti hatáskörrel és nem lehet az ellenőrzött tevékenységért felelős. A belső ellenőr bevonása a szervezet

szabályzatainak, rendszereinek, eljárásainak kidolgozásába és végrehajtásába csak tanácsadás, véleményezés jelleggel történhet.

Felelősség

A belső ellenőrzési vezető, illetve a belső ellenőrök felelősségi körébe tartozik:

- Annak biztosítása, hogy minden, a belső ellenőrzés hatókörébe tartozó ellenőrzés, a jelen Alapszabályban felsoroltaknak megfelelően ténylegesen végrehajtásra kerüljön;
- A költségvetési szerv belső ellenőrzési egységének eredményes vezetése és fejlesztése a szükséges szakmai, technikai és operatív iránymutatás megadásával, a nemzetközi belső ellenőrzési standardoknak, útmutatóknak és gyakorlatnak megfelelően;
- A kockázatelemzésen alapuló stratégiai és éves ellenőrzési tervet kidolgozni, melynek elkészítésekor a vezetés által feltárt kockázati tényezőket is figyelembe kell venni. Az ellenőrzési terveket és az azok módosítására irányuló javaslatokat az ellenőrzési vezető köteles a költségvetési szerv vezetőjének jóváhagyásra benyújtani;
- A jóváhagyott éves ellenőrzési tervet végrehajtani, ideértve a vezetés felkérésére végzett soron kívüli feladatokat is (kapacitás és lehetőség szerint);
- Szakmailag képzett ellenőröket alkalmazni, akik megfelelő szakértelemmel és tapasztalattal rendelkeznek a jelen Alapszabályban foglalt követelmények teljesítéséhez;
- A szervezetnél működő főbb funkciók, valamint az új vagy átalakuló szervezeti egységek, feladatok és folyamatok, valamint az ezek kialakításával, működtetésével, illetve kiterjesztésével kapcsolatos problémákat értékelni;
- Rendszeres időközönként beszámolót készíteni a költségvetési szerv vezetője számára, amelyben összegzik az ellenőrzések megállapításait;
- A költségvetési szerv vezetőjét tájékoztatni a belső ellenőrzési tevékenység mérhető célkitűzéseiről és az azokhoz mérten elért eredményekről;
- A más szervezetek által végzett ellenőrzések és a jogalkotók munkáját figyelemmel kísérni annak érdekében, hogy a belső ellenőrzés a szervezet működését – ésszerű költségkihatás mellett – optimálisan lefedje.

Jogok és kötelezettségek

A belső ellenőr jogai és kötelezettségei

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

- a) az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység helyiségeibe belépni, figyelemmel az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység biztonsági előírásaira, munkarendjére;
- b) az ellenőrzött szervnél, illetve szervezeti egységnél az ellenőrzés tárgyához kapcsolódó, 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;
- c) az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjétől és bármely alkalmazottjától írásban vagy szóban információt kérni;

- d) az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység működésével és gazdálkodásával összefüggő kérdésekben információt kérni más szervektől a belső ellenőrzési vezető jóváhagyásával;
- e) a vizsgálatba szakértő bevonását kezdeményezni.

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

- a) ellenőrzési tevékenysége során az ellenőrzési programban foglaltakat végrehajtani;
- b) tevékenységének megkezdéséről az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjét tájékoztatni, és megbízólevelét bemutatni;
- c) objektív véleménye kialakításához elengedhetetlen dokumentumokat és körülményeket megvizsgálni;
- d) megállapításait, következtetéseit és javaslatait tárgyyszerűen, a valóságnak megfelelően írásba foglalni, és azokat elegendő és megfelelő bizonyítékkal alátámasztani;
- e) amennyiben az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanúja merül fel, haladéktalanul jelentést tenni a belső ellenőrzési vezetőnek;
- f) 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;
- g) 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;
- h) az eredeti dokumentumokat az ellenőrzés lezárásakor hiánytalanul visszaszolgáltatni, illetve amennyiben az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanúja merül fel, az eredeti dokumentumokat a szükséges intézkedések megtétele érdekében a belső ellenőrzési vezető útján az ellenőrzött költségvetési szerv vezetőjének jegyzőkönyv alapján átadni;
- i) az ellenőrzött szervnél, illetve szervezeti egységnél, illetve annak részegységeiben a biztonsági szabályokat és a munkarendet figyelembe venni;
- j) a tudomására jutott minősített adatot, üzleti és gazdasági titkot megőrizni;
- k) 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.

Az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység jogai és kötelezettségei

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

- a) az ellenőr személyazonosságának bizonyítására alkalmas okiratot, illetve megbízólevelének bemutatását kérni, ennek hiányában az együttműködést megtagadni;
- b) az ellenőrzés megállapításait megismerni, azokra a Bkr. 42. és a 43. § szerint észrevételeket tenni, és az észrevételekre választ kapni.

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

- a) az ellenőrzés végrehajtását elősegíteni, együttműködni;
- b) az ellenőr részére szóban vagy írásban a kért tájékoztatást, felvilágosítást, nyilatkozatot megadni, a dokumentációkba a betekintést biztosítani, kérés esetén az eredeti

dokumentumokat - másolat és jegyzőkönyv ellenében - az ellenőrnek a megadott határidőre átadni;

- c) a saját hatáskörébe tartozóan az ellenőrzés megállapításai, és javaslatai alapján a végrehajtásért felelősöket és a végrehajtás határidejét feltüntető intézkedési tervet készíteni, az intézkedéseket a megadott határidőig végrehajtani, arról a költségvetési szerv vezetőjét és a belső ellenőrzési vezetőt tájékoztatni;
- d) az ellenőrök számára megfelelő munkakörülményeket biztosítani.

Hatáskör

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

A belső ellenőr hatásköre – sem a bizonyosságszerzésre vonatkozó ellenőrzési funkció, sem a tanácsadási funkció gyakorlása keretében – nem terjedhet ki pl. egy-egy eljárásrendi, végrehajtási szabályzat, ellenőrzési nyomvonal, működési kézikönyv, stb. elkészítésére. Nem terjedhet ki a belső ellenőr hatásköre pl. bármely pénzügyi folyamatnak a vezetői ellenőrzés hatáskörébe tartozó feladatának, felelősségének átvételére.

A belső ellenőr nem vehet részt a költségvetési szerv operatív működésével kapcsolatos feladatok ellátásában, különösen az alábbiakban:

- a költségvetési szerv működésével kapcsolatos döntések meghozatala, ide nem értve a vezetők támogatása az egyes megoldási lehetőségek elemzésével, értékelésével, vizsgálatával, kockázatának becslésével;
- a költségvetési szerv bármely végrehajtási vagy irányítási tevékenységében való részvétel;
- pénzügyi tranzakciók kezdeményezése, vagy jóváhagyása, vagy kötelezettség vállalása, a belső ellenőrzési egységre vonatkozókon kívül;
- a szervezet bármely, nem a belső ellenőrzési egység által alkalmazott munkatársa tevékenységének irányítása, kivéve, ha ezek a munkatársak szakértőként segítik a belső ellenőröket;
- belső szabályzatok elkészítése, a belső ellenőrzésre vonatkozókon kívül;
- intézkedési terv elkészítése, a belső ellenőrzésre vonatkozókon kívül.

A belső ellenőrnek képesnek kell lennie arra, hogy az ellenőr és az ellenőrzött szervezet jogait és kötelességeit világosan, egyértelműen, a hatályos jogi szabályozásnak megfelelően a szervezet vezetésével is megismertesse.

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

Belső ellenőrzési tevékenységre vonatkozó standardok

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 megfelelő alkalmazásával - kidolgozott és a költségvetési szerv vezetője által jóváhagyott belső ellenőrzési kézikönyv szerint végzi.

Eger, 2013. január 1.

.....
Dr. Kovács Luca
Eger Megyei Jogú Város Jegyzője

.....
Nagy Rita
belső ellenőr

III. Belső ellenőrök etikai kódexe

A költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 31.) kormányrendelet 17. §-ának (3) bekezdése alapján a belső ellenőrzési vezető és a belső ellenőrök a belső ellenőrzési tevékenységet (mind a bizonyosságot adó, mind pedig a tanácsadó tevékenységet ideértve) az államháztartásért felelős miniszter által kiadott etikai kódex figyelembe vételével végzik.

Az Etikai Kódex (továbbiakban: Kódex) vonatkozik a költségvetési szerveknél belső ellenőrzési tevékenységet folytató 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.

ALAPELVEK

Integritás

A belső ellenőr feddhetetlensége, tisztessége megalapozza az ellenőr tevékenysége iránti bizalmat.

A belső ellenőr:

1. munkáját becsülettel, a tőle elvárható tisztességgel, szakmai gondossággal, hozzáértéssel és felelősséggel végzi;
2. a vonatkozó jogszabályoknak és szakmai követelményeknek megfelelően végzi munkáját, alakítja ki szakvéleményét;
3. tartózkodik minden olyan tevékenységtől, viselkedéstől, amely jogszabályellenes vagy belső szabályzatot sért, illetve nem méltó a közfeladat ellátását végzőhöz, a belső ellenőrzési szakmához vagy a költségvetési szervhez;
4. tiszteletben tartja a költségvetési szerv céljait, hozzájárul azok megvalósulásához, illetve munkáját a közérdek szem előtt tartásával végzi;
5. tevékenysége során olyan magatartást tanúsít, amely nem vezet jogtalan hátrány okozásához, illetve jogtalan előny szerzéséhez.

Tárgyilagosság és pártatlanság

A belső ellenőr minden esetben objektíven, kellő szakmai gondossággal, részrehajlás nélkül jár el bármely tevékenység vagy folyamat vizsgálatánál az információ gyűjtése, elemzése, értékelése és közlése, valamint szakmai álláspontjának kialakítása és közlése során.

A belső ellenőr minden lényeges és jelentős körülményt mérlegelve értékeli, szakmai véleménye kialakításakor nem befolyásolja saját, vagy harmadik fél érdeke.

A belső ellenőr:

1. tartózkodik minden olyan tevékenységtől, mely során a szakmai célok ütközhetnek a belső ellenőr egyéni érdekeivel. A belső ellenőr az összeférhetetlenségét azonnal jelenti felettesének;
2. nem vesz részt olyan tevékenységben, illetve elkerül minden olyan kapcsolatot, amely a korrupció veszélyét hordozza magában, vagy amely csorbíthatja értékítéletének pártatlanságát, objektivitását, illetve annak látszatát keltheti;
3. nem fogad el ajándékot, juttatást vagy bármely előnyt, amely befolyásolhatja objektív szakmai véleményének kialakításában, illetve a befolyásolhatóság látszatát keltheti;
4. feltár és az ellenőrzési jelentésben bemutat minden olyan lényeges és jelentős tény, amely biztosítja a vizsgált tevékenységről szóló ellenőrzési jelentés teljességét.

Bizalmasság

A belső ellenőr bizalmasan kezel minden, az ellenőrzés során tudomására jutott szakmai, személyes vagy egyéb adatot és információt. Megfelelő felhatalmazás nélkül ezeket az információkat nem hozhatja nyilvánosságra, harmadik személy(ek) tudomására, kivéve amennyiben az információ közlése jogszabályi vagy szakmai kötelessége.

A belső ellenőr:

1. a tevékenysége során tudomására jutott információkat körültekintően kezeli, azok megfelelő védelméről gondoskodik;
2. a tudomására jutott adatokat, információkat személyes célokra, haszonszerzésre, a jogszabályi előírásokkal ellentétes, illetve közérdeket sértő módon nem használhatja fel;
3. a tevékenysége során tudomására jutott információkat saját hatáskörben sem közvetett, sem közvetlen formában, még beazonosításra alkalmatlan formában sem hozhatja nyilvánosságra.

Kompetencia

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

A belső ellenőr:

1. kizárólag olyan, bizonyosságot adó vagy tanácsadó tevékenységet végez, amelyhez rendelkezik a szükséges ismeretekkel, szakértelemmel és tapasztalattal;
2. amennyiben olyan feladatot kap, amit megítélése szerint nem tud ellátni, azt jelzi felettesének;
3. tevékenységét a nemzetközi és hazai standardokon alapuló iránymutatásokkal, ajánlásokkal és az államháztartásért felelős miniszter által kiadott módszertani útmutatókkal összhangban végzi;
4. szakmai ismereteit, tevékenysége eredményességét, hatékonyságát és minőségét folyamatosan fejleszti.

Együtműködés

A belső ellenőr köteles olyan magatartást tanúsítani, amely elősegíti az ellenőrök, illetve az ellenőrök és az ellenőrzöttek közötti együtműködést és jó munkakapcsolatok kialakítását.

A belső ellenőr:

1. együtműködés révén elősegíti saját maga és kollégái szakmai fejlődését;
2. együtműködik kollégáival.

Eger, 2013. január 1.

.....
Dr. Kovács Luca
Eger Megyei Jogú Város Jegyzője

.....
Nagy Rita
belső ellenőr

IV. Belső ellenőrzés funkcionális függetlenségét bemutató szervezeti ábra

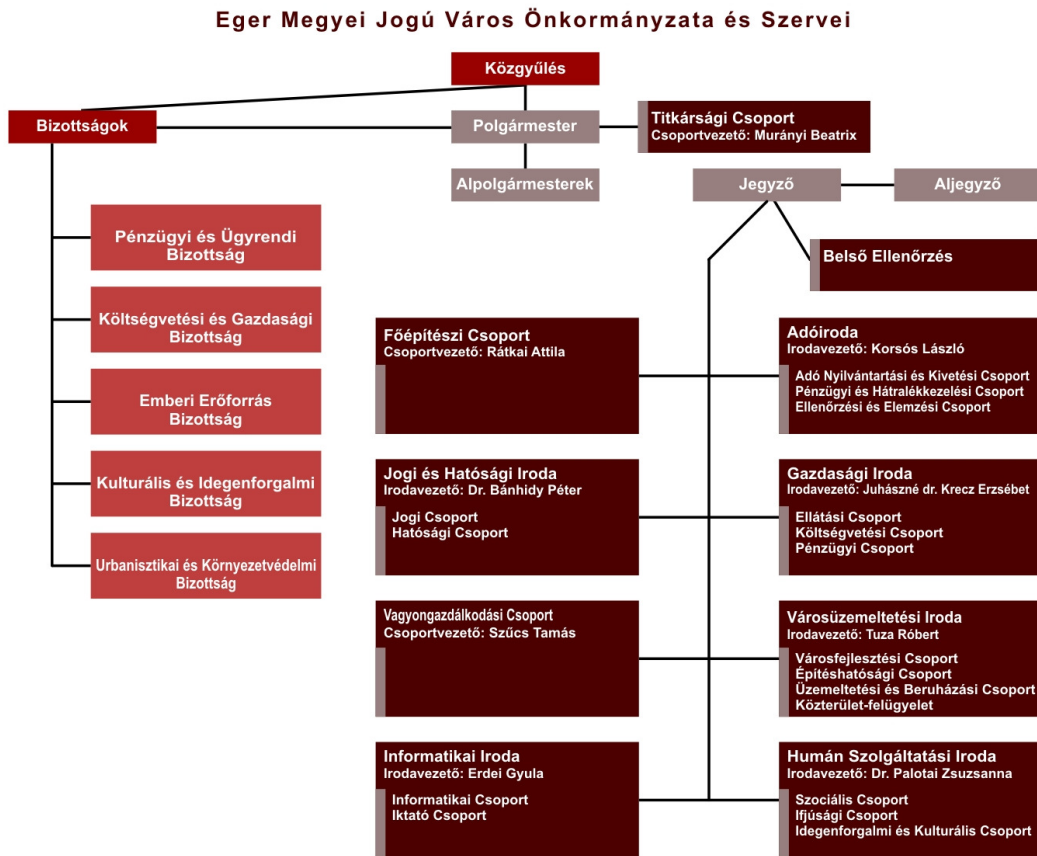
A belső ellenőr(ök) funkcionális (feladatköri és szervezeti) függetlenségét EMJV Jegyzője köteles biztosítani, különösen az alábbiak tekintetében:

- az éves ellenőrzési terv kidolgozása, kockázatelemzési módszerek alapján és soron kívüli ellenőrzések figyelembevételével,
- az ellenőrzési program elkészítése és végrehajtása,
- az ellenőrzési módszerek kiválasztása,
- következtetések és ajánlások kidolgozása, ellenőrzési jelentés elkészítése,
- a belső ellenőr ellenőrzési tevékenységen kívül más tevékenység végrehajtásába nem vonható be.

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

A belső ellenőrzést végző személy vagy szervezet tevékenységét a költségvetési szerv vezetőjének közvetlenül alárendelve végzi, jelentéseit közvetlenül neki küldi meg.

A funkcionális függetlenség bemutatását az alábbi ábra tartalmazza:



V. A belső ellenőrzési tevékenység irányítása

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

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

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

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

1. Belső ellenőri humánerőforrás-gazdálkodás

A belső ellenőrzés eredményes irányítása a belső ellenőrzési vezető feladata. 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 feladat a belső erőforrások hatékony, eredményes, és gazdaságos felhasználása, a Belső Ellenőrzési Alapszabálynak, az IIA standardoknak, a magyarországi államháztartási belső ellenőrzési standardoknak és a Szakmai Etikai Kódex előírásainak történő megfelelés biztosítása.

A **Bkr. 22. §** (1) bekezdése alapján a belső ellenőrzési vezető feladata:

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

A (2)-es bekezdés szerint az előbbi feladatokon túl a belső ellenőrzési vezető köteles:

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

- b) gondoskodni a belső ellenőrzések nyilvántartásáról, a költségvetési szerv vezetőjének döntésétől függően a külső ellenőrzések nyilvántartásáról, valamint az ellenőrzési dokumentumok megőrzéséről, illetve a dokumentumok és az adatok biztonságos tárolásáról;
- c) biztosítani a belső ellenőrök szakmai továbbképzését, ennek érdekében - a költségvetési szerv vezetője által jóváhagyott - éves képzési tervet készíteni és gondoskodni annak megvalósításáról;
- d) a költségvetési szerv vezetőjét az éves ellenőrzési terv megvalósításáról, és az attól való eltérésekről tájékoztatni;
- e) nyilvántartást kialakítani és működtetni az elvégzett belső ellenőrzésekről;
- f) a belső ellenőrzési tevékenység során kezelt adatokat illetően betartani az adatvédelmi és minősített adatok védelmére vonatkozó előírásokat, valamint gondoskodni arról, hogy a belső ellenőrzést végzők tevékenységüket ezek figyelembevételével végezzék.

Amennyiben a költségvetési szervnél egy fő látja el a belső ellenőrzést, elvégzi a Bkr. 22. §-ában foglalt tevékenységeket. Amennyiben a költségvetési szervnél – a belső ellenőrzési alapszabályban foglaltak szerint – a költségvetési szerv belső ellenőrzési tevékenységét külső szolgáltató bevonásával látják el, az erre vonatkozó megállapodásban rendelkezni kell a Bkr. 22. §-ban foglalt tevékenységek ellátásának módjáról, azaz a külső szolgáltatónak kell ellátnia a belső ellenőrzési vezetői feladatokat is.

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

- **kapacitás-felmérés** részben annak megállapítására, hogy mi szükséges;
- **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.

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

1.1. Kapacitás-felmérés

A **Bkr. 56 § (2)** bekezdése alapján a társult önkormányzatok stratégiai ellenőrzési tervének és éves ellenőrzési tervének összeállítása a belső ellenőrzési feladatok és a rendelkezésre álló kapacitások összehangolásának érdekében az érintett önkormányzatok jegyzői, főjegyzői, körjegyzői írásos véleményének figyelembevételével történik.

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

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

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

1.2. Kiválasztási folyamat

A megtervezett és következetesen alkalmazott kiválasztási folyamat biztosíthatja a megfelelő képzettséget és szakértelmet a belső ellenőrzési csoporton belül. A belső ellenőrzési csoportra vonatkozóan a belső ellenőrzési vezető felelőssége megfelelő kiválasztási folyamat kialakítása és működtetése. A kiválasztási eljárás a humán erőforrás-politikának az operatív része, célja a megfelelő kompetenciákkal rendelkező munkaerő rendelkezésre állásának biztosítása.

A belső ellenőri munkakör betöltése történhet:

- a költségvetési szervezet más osztályain munkaviszony, köztisztviselői vagy közalkalmazotti jogviszony, hivatásos állományú szolgálati viszony keretében foglalkoztatott személy áthelyezésével/átvételével a belső ellenőrzéshez;
- külső felvétellel.

A munkakör betöltésekor mindig az adott jogviszonyra vonatkozó jogszabályok az irányadók. A kiválasztási folyamatnál az összeférhetlenségi szabályok betartására kiemelt figyelmet kell fordítani.

A szakmai kiválasztási szempontok meghatározása és a felvételizők szakmai értékelése azonban minden esetben a belső ellenőrzési vezető feladata marad, aki az eljárásban bevonhatja a belső ellenőröket is. A kiválasztás akkor lehet eredményes, ha még az eljárás tervezése során egyértelműen meghatározásra kerülnek az elvárt kompetenciák: az új ellenőröktől megkövetelt szakmai tapasztalat, gyakorlat, a szükséges szakértelem, a kommunikációs képességek és a jelentkező motivációja az ellenőrzési pozícióra.

1.3. A feladatmegosztás kialakítása

A feladatmegosztás a belső ellenőrök közötti munkamegosztást és együttműködést szabályozza. Munkakörök szerint írja elő az egyes ellenőrzést végző személyek, illetve a költségvetési szervezet vezetőjének végrehajtási, jóváhagyói és közreműködői felelősségeit.

A belső ellenőrzési csoporton belül a feladatmegosztás kialakítása a belső ellenőrzési vezető feladata. Szervezetünknel a belső ellenőrök három csoportba sorolhatók:

- belső ellenőrzési vezető,
- vizsgálatvezető,
- belső ellenőrzési munkatárs.

Az egyes kategóriákba sorolás az elvárt szaktudás függvénye. A költségvetési szervnél belső ellenőrzési tevékenységet a Bkr. 24. §-ában foglalt követelményeknek megfelelő belső ellenőr láthat el. A belső ellenőrzési vezető felelőssége annak biztosítása, hogy a belső ellenőrök, illetve a belső ellenőrzési egység egészében rendelkezzen az elvárt szaktudással és szakképesítéssel.

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

- szakmai végzettség és ismeretek,
- kommunikációs képességek (szóbeli, írásbeli),

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

Amennyiben lehetséges, **a belső ellenőrök feladatait rotációs rendszerben kell elosztani**. Amikor a belső ellenőrzési vezető az ellenőröket egy adott ellenőrzésre kijelöli, tekintettel kell lennie az összeférhetlenségi kritériumokra. Az összeférhetlenségről az ellenőrzés megkezdése előtt, a megbízólevél átvételekor kell nyilatkozniuk az ellenőrzést végző személyeknek. A kialakított feladatmegosztást célszerű csatolni a belső ellenőrzési kézikönyvhöz. A feladatmegosztás kialakításhoz segítséget nyújt a feladat-megosztási gyakorlatot szemléltető **hatáskör-mátrix**, melyet a 2. számú melléklet tartalmaz.

1.4. Munkaköri leírás

A munkaköri leírás a szervezetekben a munkakörök elemzésén alapuló, egységes, tömör formátumú dokumentum, mely formai (munkakör neve, szervezeti helye, a szervezeti hierarchiában elfoglalt helye stb.) és tartalmi elemeket (a munkakör létezésének célja a szervezet szempontjából, fő felelőségek, teljesítménymutatók, követelmény profil stb.) tartalmaz az adott munkakörre vonatkozóan.

Munkaköri leírást minden egyes belső ellenőrzést végző személy számára meg kell határozni. 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.

1.5. A belső ellenőrzési csoport kompetenciája

Az IIA standardok és a magyarországi államháztartási belső ellenőrzési standardok szerint 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, a belső ellenőrzési vezető külső szolgáltató igénybevételével vagy új belső ellenőrök felvételével tudja a szükséges szakértelmet pótolni.

1.6. Helyettesítés

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 minőségértékelési/felülvizsgálati eljárások sértetlenek maradjanak.

1.7. Értékelés

A belső ellenőrzési vezető felelős azért, hogy a belső ellenőrök számára folyamatos visszacsatolást és értékelést adjon személyes teljesítményükről. Új felvétel esetén, illetve évente a belső ellenőrzési vezető minden belső ellenőr számára ki kell, hogy töltsen az 2. számú iratminta szerinti értékelő lapot. Az értékelési folyamat magában foglalja:

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

1.8. A belső ellenőrök folyamatos továbbképzésére vonatkozó alapelvek

A **kompetenciafejlesztési folyamat** célja az ismereteknek, tudásnak, **készségeknek**, **személyiségjegyeknek** és **tehetségelemeknek** a folyamatos fejlesztése, mivel ezek gyakorlati alkalmazása révén nő az alkalmazottak célorientáltsága és a teljes rendszer hatékonysága, ezáltal nő a szervezet eredményessége.

A humán erőforrás-kezelés rendszer- és folyamatszemplétű megközelítése mellett kiemelten fontos a személyekre mint humán erőforrásra, valamint a belső ellenőrzés szervezeti egységére mint szinergikus humán erőforrás rendszerre értelmezett kompetencia fogalma. A kompetencia fogalma felöleli:

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

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

Az egyes ellenőröknél a fejlesztendő területeket az elvárt szakértelem és a tényleges szaktudás összehasonlítása adja meg, amihez segítséget nyújthat egy előzetesen egyeztetett, ellenőrzési szintekre lebontott **készség- és tudásleltár** (ld. az előzőekben hivatkozott 2. számú iratminta: Készség- és tudásleltár, illetve fejlesztési terv).

Az egyes ellenőröknél a fejlesztendő területeket az elvárt szakértelem és a tényleges szaktudás összehasonlítása adja meg. A beazonosított fejlesztési szükségletek alapján lehet meghatározni a személyre szabott egyéni képzési terveket. Ezek formális, írásban jóváhagyott tervek, melyek megvalósulását az év során folyamatosan nyomon kell követni és az egyes ellenőrök éves teljesítményértékelésének részévé kell tenni. Az egyéni képzési terv mintája a 3. számú iratmintában található.

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

Kiemelt képzési területnek kell tekinteni:

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

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

VI. A belső ellenőrzés tervezése

A Bkr. 29. § (1) bekezdése alapján „Az ellenőrzési munka megtervezéséhez a belső ellenőrzési vezető kockázatelemzés alapján - az államháztartásért felelős miniszter által közzétett módszertani útmutató figyelembevételével - stratégiai ellenőrzési tervet és éves ellenőrzési tervet készít, amelyeket a költségvetési szerv vezetője hagy jóvá.”

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

A kockázatelemzést megelőző előkészítés során a belső ellenőrzés:

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

A tervezés előkészítési folyamatát a belső ellenőrzési vezető irányítja, a belső ellenőrök pedig aktív közreműködésükkel segítik a munkáját. A belső ellenőrzés tervezésének előkészítéséhez az ellenőrzési listát a 28. számú iratminta tartalmazza.

1. A belső ellenőrzés tervezésének alapelvei

A belső ellenőrzési vezető feladata a kockázatelemzéssel alátámasztott stratégiai és éves ellenőrzési tervek összeállítása, a költségvetési szerv vezetőjének jóváhagyása után a tervek végrehajtása, valamint azok megvalósításának nyomon követése.

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

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

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

- **A tervezésnek a jövőbe kell tekintenie**

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

- **A tervezésnek folyamatosnak kell lennie**

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

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

Az ellenőrzések tervezésének a szervezetre ható változásokhoz igazodnia kell. A szervezet kockázati struktúráját évente értékelni, és az ellenőrzési terveket ennek megfelelően módosítani kell.

2. A tervezés előkészítésének lépései

Általános felmérés

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

A környezet változásának elsődleges forrásai:

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

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

A folyamatok és folyamatgazdák azonosítása

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

A folyamatok és folyamatgazdák azonosítását, valamint a folyamatok fontosságának 1-5-ig terjedő skálán történő elemzését lehetőleg a szervezet vezetésével közösen kell elvégezni. A vezetők bevonása történhet vezetői interjúk, munkamegbeszélések keretében, illetve az elkészült folyamatlista a vezetés részére észrevételezésre történő megküldésével is. A kialakított ellenőrzési nyomvonalak segítenek a szervezet folyamatainak azonosításában, megértésében.

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

Fontos megemlíteni, hogy mindez nem a folyamatok relatív kockázatoságáról szóló vita, hanem egy módszer a kockázatelemzés időpontjában, a szervezet célkitűzéseikhez mérten legfontosabb folyamatok meghatározására. Az elemzés eredményeit a folyamatok összesített kockázatelemzésének eredményével együtt kell felhasználni a kockázatelemzés végső eredményének kialakításához. A folyamatok és folyamatgazdák azonosítása eredményeképpen egy Folyamatlista készül (ld. 4. számú iratminta), amely tartalmazza a folyamatok listáját, a folyamatgazdák megnevezését és a folyamat fontosságát.

A költségvetési szerv folyamatait főfolyamatok mentén kell csoportosítani (pl.: költségvetésigazdálkodás), amelyek rész-/alfolyamatokra oszthatók (pl.: könyvelés, beszámolás, nyilvántartás stb.).

A belső ellenőrzési fókusz kialakítása

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

a) *A szervezet célkitűzései*

A belső ellenőrzésnek a költségvetési szervezet vezetőivel meg kell vitatnia és értelmeznie kell a szervezet stratégiai időtávú (4-7 éves) és rövid távú, éves célkitűzéseit annak érdekében, hogy ellenőrzési erőforrásait ezen célok elérésének támogatására mozgósítsa. A célkitűzések megvalósítása szempontjából kritikus tényezőket szintén meg kell vitatni a szervezet vezetőivel.

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

b) *A vezetők elvárásai*

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

A vezetőknek lehetnek speciális elvárásai a belső ellenőrzéssel szemben. Ezek az elvárások általában a vezetők egyes, a szervezet működésével kapcsolatos főbb elgondolásaiból adódnak. Ezeket az elvárásokat az éves ellenőrzési terv elkészítése során figyelembe kell venni.

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

c) *A belső ellenőrzési fókusz kialakítása*

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

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

3. Kockázatelemzés

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

A kockázatelemzést a belső ellenőrzési vezető irányítja, aki a belső ellenőröket szükség szerint bevonja a munkába és informálja őket minden egyes lépésről.

3.1. A szervezet folyamatainak azonosítása és megértése

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

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

- *A folyamat célja és tárgya:*

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

- *A folyamat általános jellemzése:*

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

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

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

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

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

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

3.2. Kockázati tényezők és a főbb kontrollpontok azonosítása, elemzése

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

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

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

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

- Melyek azok a tényezők, amelyeknek jól kell működniük ahhoz, hogy a folyamat a céloknak megfelelően funkcionáljon?
- A folyamaton belül milyen hiba, gyengeség akadályozhatja a célok teljesítését?
- Tartalmaz-e a folyamat eredendően olyan feltételt, amely pénzügyi vagy egyéb veszteséget eredményezhet?

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

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

A kontrollpontok a folyamatok végrehajtásáért felelős folyamatgazdák által kialakított olyan folyamat elemek, csomópontok, ahol a folyamat eredményes működése szempontjából fontos kontroll vagy ellenőrzési lépéseket valósítanak meg. A kockázatelemzés során a legfontosabb kontrollpontokat fel kell tárni, a belső ellenőrzésének látnia kell a kontrollpontok rendszerét. Ennek során fontos, hogy a belső ellenőr megértse és dokumentálja az információkat, hogy a kontrollpontokat és az azonosított jelentős kockázatokat közvetlenül egymáshoz kapcsolja.

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

Ezután a belső ellenőrzés összesítheti a hatások és valószínűségek értékelését a folyamatokhoz rendelt egyedi kockázatokra vonatkozóan. (Lásd 9. számú iratminta)

3.3. A kockázatelemzés végeredményének kialakítása

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

Ennek során két összetevőt kell bemutatni:

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

Ebből a két tényezőtől kell a végső következtetést levonni, amely a folyamat „összesített kockázatait értékelését” adja. Az értékelés végeredménye mutatja meg, hogy elsődlegesen mire irányuljon az ellenőrzési erőforrások elosztása az ellenőrzés tervezési szakaszában.

A kockázatelemzés végeredményének kialakításához segítséget nyújthat a *10. számú iratminta*

Fontos, hogy a belső ellenőrzés saját szakmai ítélőképességére (pl. eddigi ellenőrzési tapasztalataira) támaszkodjon a kockázatelemzés végleges összeállításánál. A végleges kockázatelemzést meg kell vitatni a költségvetési szerv vezetőivel és a legfontosabb folyamatokért felelős személyekkel annak érdekében, hogy a felmérés logikai alapja közös értelmezést nyerjen, illetve a kockázatelemzés eredményére vonatkozóan konszenzus alakuljon ki.

4. Stratégiai ellenőrzési terv

A Bkr. 30. § (1) A belső ellenőrzési vezető stratégiai ellenőrzési tervet készít, amely - összhangban a szervezet hosszú távú céljaival - meghatározza a belső ellenőrzésre vonatkozó stratégiai fejlesztéseket a következő négy évre, és az alábbiakat tartalmazza:

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

(2) A stratégiai ellenőrzési tervet szükség szerint felül kell vizsgálni.

A stratégiai ellenőrzési tervet – összhangban a Bkr. rendelkezéseivel és a belső ellenőrzési alapszabályban foglaltakkal – a költségvetési szerv vezetője hagyja jóvá.

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.

A stratégiai ellenőrzési terv nem konkrét ellenőrzési feladatokat, hanem a belső ellenőrzés átfogó céljaira, a folyamatok kockázataira és a belső ellenőrzés fejlesztésnek irányára vonatkozó megállapításokat tartalmaz. A Bkr. 30. §-a szerint előírt stratégiai ellenőrzési terv javasolt mintáját a *12. számú iratminta* tartalmazza.

5. Éves ellenőrzési terv és összefoglaló éves ellenőrzési terv

A Bkr. 31. § (1) bekezdése alapján a belső ellenőrzési vezető - összhangban a stratégiai ellenőrzési tervvel - összeállítja a tárgyévet 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:

- a) az ellenőrzési tervet megalapozó elemzések és a kockázatelemzés eredményének összefoglaló bemutatását;
- b) a tervezett ellenőrzések tárgyát;

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

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

Tanácsadó tevékenységet, illetve soron kívüli ellenőrzést a költségvetési szerv vezetője, illetve a belső ellenőrzési vezető kezdeményezésére lehet végezni.

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 ellenőrzésre fordítható ellenőrzési kapacitás meghatározásánál figyelembe kell venni az ellenőrök egyéb elfoglaltságait is. Az éves ellenőrzési terv végrehajtásához szükséges kapacitás meghatározását a *13. számú iratminta* támogatja.

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

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

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

5.2. Az éves ellenőrzési terv módosítása

Az éves ellenőrzési tervet a belső ellenőrzési vezető a költségvetési szerv vezetőjének egyetértésével módosíthatja. Az éves ellenőrzési terv módosításának két legtipikusabb esete az ellenőrzés elhagyása, illetve új ellenőrzés felvétele. Mindkét esetre jellemző, hogy vagy a

költségvetési szerv vezetőjének javaslata vagy a belső ellenőrzési vezető kezdeményezése (pl. ellenőrzési párhuzamosság elkerülése) alapján kerül sor, amennyiben a soron kívüli ellenőrzésre fordított kapacitás már felhasználásra került. **Soron kívüli** az az ellenőrzés, amelynek tárgya konkrétan nem határozható meg előre, de a tervben kapacitást terveznek rá. Ezzel szemben már **terven felülinek** minősül az az ellenőrzés, amit a tervezett és a soron kívüli kapacitáson felül valósítanak meg pl. egy tervezett ellenőrzés helyett.

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

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

VII. Az ellenőrzés végrehajtása

1. Az ellenőrzésre való felkészülés

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

Az ellenőrzéseket a belső ellenőrök végzik, akik felelősséget vállalnak az elvégzett ellenőrzési munka minőségéért és teljességéért. A belső ellenőrzési vezető kijelöli az adott ellenőrzés programjának kidolgozásáért és az ellenőrzés lefolytatásáért felelős személyt, a vizsgálatvezetőt.

Az ellenőrzésre való felkészülés során a belső ellenőrzési vezetőnek meg kell győződnie arról, hogy az ellenőrzés célját és tárgyát meghatározták, a megfelelő ellenőrzési erőforrások rendelkezésre állnak-e, illetve az ellenőrzési programot elkészítették-e. A felkészülési folyamatot a kockázatelemzés során azonosított, az ellenőrizendő folyamatokhoz, tevékenységekhez tartozó főbb kockázati tényezőkre, a vonatkozó ellenőrzési célkitűzésekre kell alapozni.

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

2. Az ellenőrzési program elkészítésének menete

2.1. A rendelkezésre álló háttérinformációk összegyűjtése

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

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

jelentései (Európai Bizottság ellenőrei, Kormányzati Ellenőrzési Hivatal stb.).

2.2. Az ellenőrzés célkitűzéseinek véglegesítése

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

Ellenőrzési célkitűzésekre példát a *14. számú iratminta* (Éves ellenőrzési terv) ad.

2.3. Az ellenőrzés tárgyának véglegesítése

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

2.4. Az ellenőrizendő időszak meghatározása

Az ellenőrzés végrehajtásának tervezése során ki kell jelölni, hogy az adott ellenőrzés mekkora időszakot ölel fel. A belső ellenőrzés jellemzően utólagos bizonyosságot adó tevékenység. Az ellenőrizendő időszak meghatározása során figyelemmel kell lenni az adott ellenőrizendő folyamat, tevékenység azonosított kockázataira, hiszen ezek jellemzői és mértéke határozzák meg, hogy mekkora időszakot szükséges átfognia az ellenőrzésnek. Az ellenőrizendő időszak meghatározása során célszerű figyelembe venni, hogy nagyobb ellenőrizendő időszak kijelölése magasabb bizonyosságot nyújt egy-egy folyamat, tevékenység megfelelőségéről, ugyanakkor jelentősen több ellenőrzési erőforrást is igényelhet. 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.

2.5. Az erőforrások helyes meghatározása

A vizsgálatvezető ismételten elvégzi az éves ellenőrzési tervben az adott ellenőrzéshez hozzárendelt erőforrásbecslést, figyelembe véve különösen a konkrét ellenőrzési célokat, az ellenőrzés tárgyát és az ellenőrizendő időszakot, így megbizonyosodva arról, hogy a szükséges erőforrások elegendőek-e a meghatározott célok eléréséhez. Az ellenőrzésben résztvevő ellenőrök számának, valamint a vizsgálat lefolytatásához szükséges ellenőri napok

végso meghatározása során mind az ellenörzés típusát és komplexitását, mind az idokereteket és az ellenörök tapasztalatát, tudását és hozzáértését figyelembe kell venni.

2.6. Az ellenörzés módszereinek meghatározása

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

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

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

2.7. Az ellenörzési program írásba foglalása

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

A Bkr. 33. § (1) bekezdése alapján a belső ellenörzési vezető minden egyes ellenörzés lefolytatásához megbízólevél aláírásával kijelöli a vizsgálatvezetőt és az ellenörzéseket lefolytató belső ellenöröket.

A vizsgálatvezető által készített és a belső ellenörzési vezető által jóváhagyott ellenörzési program a Bkr. szerint tartalmazza:

- a) az ellenörzést végző szerv, illetve szervezeti egység megnevezését;
- b) az ellenörzött szerv, illetve szervezeti egység megnevezését;
- c) a 21. § (3) bekezdésében meghatározott ellenörzés típusát;
- d) az ellenörzés tárgyát és célját;
- e) az ellenörzendő időszakot;
- f) az ellenörzés tervezett időtartamát, a jelentéselkészítésének határidejét;
- g) az ellenörök, szakértök, valamint a vizsgálatvezető megnevezését, megbízólevelük számát, a feladatmegosztást;
- h) az ellenörzés részletes feladatait és az alkalmazott módszereket;
- i) a kiállítás keltét;
- j) a belső ellenörzési vezető aláírását.

Az ellenörzési program végrehajtását a belső ellenörzési vezető felügyeli. A programtól eltérni a belső ellenörzési vezető jóváhagyásával lehet, a program módosítását a vizsgálatvezető kezdeményezheti.

Az ellenörzési program mintája a 15. számú iratmintában található.

3. Adminisztratív felkészülés

3.1. A megbízólevél elkészítése

A Bkr. 34. § (1) bekezdése alapján a belső ellenőrt - ideértve a vizsgálatban részt vevő szakértőt is - megbízólevéllel kell ellátni, amelyet a belső ellenőrzési vezető ír alá. A belső ellenőrzési vezető megbízólevelét a költségvetési szerv vezetője írja alá.

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

Amennyiben a költségvetési szervnél a belső ellenőrzési feladatokat egy személy látja el, a megbízólevelet – a belső ellenőrzési alapszabályban foglaltak alapján – a költségvetési szerv vezetője írja alá.

A megbízólevél mintája a 16. számú iratmintában található.

3.2. Az ellenőrzött szervezet vezetőjének értesítése

A Bkr. 35. § (1) bekezdése alapján Az ellenőrzés megkezdéséről szóban vagy írásban értesíteni kell az ellenőrzött szerv vagy szervezeti egység vezetőjét, illetve a (4) bekezdés alapján A helyszíni vizsgálatot annak megkezdése előtt legalább 3 munkanappal megelőzően, szóban vagy írásban be kell jelenteni az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjének. Ennek keretében a belső ellenőrzési vezető tájékoztatást ad az ellenőrzés céljáról és formájáról, jogszabályi felhatalmazásról, valamint az ellenőrzés várható időtartamáról.

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

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

3.3. Az ellenőrzés időszükségletének nyilvántartása

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

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.

Az ellenőrzés időszükségletének nyilvántartását a 36. számú iratminta támogatja.

4. Az ellenőrzés lefolytatása

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

A helyszíni munka főbb feladatai a következők:

- A folyamatok és tevékenységek 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.

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

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

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

4.1. Nyitó megbeszélés

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

A nyitó megbeszélés főbb céljai a következők:

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

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

- a belső ellenőrök megkapják a belső ellenőrzés végrehajtásához szükséges információkat, adatokat, az igényelt formában és a szükséges határidőn belül;
- az ellenőrzött nyitottabban beszélnek az elvégzett feladatokról, az esetlegesen felmerülő problémákról és azok megoldási lehetőségeiről;

- a belső ellenőrök által tett megállapítások és levont következtetések reálisabbak, valamint az ezeken alapuló intézkedési javaslatok az ellenőrzöttek által elfogadhatóbbak lesznek.

4.2. Kommunikáció az ellenőrzöttel

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

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

4.3. Az ellenőrzés megszakítása, felfüggesztése

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

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

Illetve a (2) bekezdés szerint *felfüggesztheti*, ha az ellenőrzöttnél

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

A súlyos hiányosság gyanújának észlelése, már önmagában megállapítás tárgya lehet.

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

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

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

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

4.4. Ellenőrzési munkalapok használata

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

Az ellenőrzési munkalapok általában:

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

Munkalapokra vonatkozó követelmények

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

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

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

1. Már meglévő, rendelkezésre álló dokumentumok

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

- a törvények, rendeletek stb., amelyek a vizsgálat tárgyát képező területet vagy eljárást szabályozzák;
- az ellenőrzött szervezet által alkalmazott belső szabályzatok, vezetői utasítások, kézikönyvek, írásbeli iránymutatások és eljárások.

2. A belső ellenőr által készített munkalapok

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

Az ellenőr által elkészített munkalapok (pl.: a vizsgálati eljárás elvégzését dokumentáló munkalap, megbeszélések jegyzőkönyvei, stb.) összegezik az ellenőrzési programban foglalt minden egyes lépés teljesítéséhez kapcsolódó kulcsfontosságú információkat. Ennek érdekében az elkészített munkalapnak általában az alábbiakat kell tartalmaznia (lásd a mintát a 19. számú iratmintában):

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

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

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

Minden munkalap számozott, így lehetővé válik a munkalapok rendszerezése:

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

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

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

A kereszthivatkozást úgy célszerű jelölni, hogy a vonatkozó munkalapok számát (referenciaszámát) a kereszthivatkozott információ mellé beírják. Kereszthivatkozásra munkalapok között csak a kulcsfontosságú információk esetén kerül sor.

A munkalapok felülvizsgálata

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

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

A felülvizsgálatnak meg kell határoznia, hogy:

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

4.5. Alapvető vizsgálati eljárások, technikák

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

4.6. Az ellenőrzési megközelítési mód

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

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

A) A rendszer-alapú megközelítés

A rendszer-alapú ellenőrzési megközelítési mód 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.

B) A közvetlen vizsgálati megközelítés

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

A végső döntés tehát annak a mérlegelésétől függ, hogy melyik megközelítés gazdaságosabb és hatékonyabb az ellenőrzési feladat egészének elvégzése, azon belül egyes céljainak elérése szempontjából.

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

4.6.1. 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 valóságosak, vagyis reálisak, elfogadhatók-e.

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

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

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

Az elemző eljárások legfontosabb lépései általában az alábbiak:

- az ellenőrzendő adatokra ható tényezők azonosítása;
- megbizonyosodni a megfelelő adatok megszerzhetőségéről;

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

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

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

Dokumentumok vizsgálata, elemzése

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

A belső 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
- stb.

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

Esettanulmányok

A teljesítmény-ellenőrzés esetében az esettanulmány hatékony módja az információk beszerzésének, elemzésének és bemutatásának. Az esettanulmányok események, tranzakciók vagy fizikai értelemben létező dolgok egy reprezentatív mintájának részletes vizsgálatát jelentik a program vagy a tevékenység egészének megismerése érdekében. Ez a módszer a különböző szolgáltatások hatékonyságának felmérésére összpontosít azáltal, hogy esetmintákat elemez a tevékenység pontos menetének megismerése érdekében.

Összehasonlító elemzés

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

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

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

Költség-haszon elemzés

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

4.6.2. Tételes tesztelés (vagy közvetlen, részletes vizsgálatok)

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

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

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 teljeskörű tételes vizsgálatokat csak azokon a specifikus kockázatoknak kitett területeken célszerű végrehajtani, ahol az oda tartozó tételek jellege és összege heterogén, és száma sem túl jelentős.

4.6.3. Egyedi (szubsztantív) tesztelés

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

Mintavételi eljárások

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

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

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

Az eljárások két fő típusa:

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

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

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

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

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

A mintavételezés további részletezése a 7. számú mellékletben található.

4.6.4. 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 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 (ld. 20. számú iratminta: Nyomtatvány interjúkészítéshez). Az interjú alapján az ellenőr a folyamatot leírhatja szöveges magyarázatok vagy különböző folyamatábrák használatával, majd ismereteit bővítheti a folyamatok részletes átvizsgálása során, amikor:

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

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

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

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

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

Az interjúk lefolytatása során el kell kerülni az alábbiakat:

- **Többszörös, ismétlődő kérdések** – ezek azt a benyomást keltik, hogy a kérdező nem igazán ismeri a problémákat és nincs tisztában vele, hogy milyen kérdésekre keres választ. A kérdéseket megfelelően meg kell tervezni, át kell gondolni.

- **Irányító vagy sugalmazó kérdések** – ezekkel általában nyomás gyakorolható az interjúalanyra, hogy egy bizonyos módon válaszoljon. Általuk talán olyan válaszok nyerhetők, amelyeket a kérdező hallani kíván, ezek azonban mégsem tekinthetők kellő bizonyítéknak.
- **Homályosan megfogalmazott kérdések** – a kérdezőnek pontosan kell meghatároznia a keresett információt, és azt, hogy mit kíván megtudni.
- **Hipotetikus kérdések** – ezek révén csak hipotetikus válaszok nyerhetők, amelyek szintén nem használhatók fel megfelelő bizonyítékként.

A pontos visszaemlékezés érdekében az interjúk során elhangzottakat jegyzetelni kell, és az interjút követően azt a lehető leghamarabb dokumentálni. 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 megfeleljenek. Leginkább az alábbi körülmények esetén megfelelő alkalmazásuk:

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

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, melyeket a 21. számú iratminta tartalmaz.

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

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

4.6.5. 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 kontrolleljárások).

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

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

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

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

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

Az 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.

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 kontrollrendszer

javítására javaslatot adni, amely kedvező hatást gyakorolhat a működés szabályszerűségére és a teljesítményekre.

Ha az ellenőrzés közvetlen célja a belső kontrollrendszer működésének értékelése, a kontroll eljárások tesztelése ellenőrzési bizonyítékot szolgáltathat arra, hogy a kontroll eljárások nem előzik meg, vagy nem 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:

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

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.

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

Tesztelési technikák

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

- **Bizonylatolás** (dokumentumok átvizsgálása): a tételek végigkövetése az alapdokumentumig 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 alapbizonylatok 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. Figyelembe kell azonban venni, hogy egyetlen megfigyelés alapján nem vonható le következtetés hosszabb időszak során bekövetkezett eseményekre vonatkozóan.
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 22. számú iratmintaa) is rögzíti.
- **Analitikus eljárások:** a felhasznált adatokra való rákérdezés technikája nagyon hatékonyan használható nagy mennyiségű tranzakció és adat esetében; használható trendek, statisztikai irányvonalak meghatározására, hatáselemzésre és a minta kiválasztáshoz, illetve a végrehajtott kontroll, valamint a tesztelési folyamat hatékonyságának igazolására.
- **Szemle (szemrevételezés):** irányulhat dokumentumra, bizonylatra, nyilvántartásra vagy egyéb tárgyasult eszközökre (építményekre, készletekre). A bizonyíték megszerzésének egyik legáltalánosabban alkalmazható eszköze, amit egyaránt jól lehet használni a belső kontrollok tesztelésénél és a részletes tartalmi vizsgálatoknál. A tárgyi eszközök szemrevételezése nyújtja például a leginkább megbízható ellenőrzési bizonyítékot azok létezéséről.
- **Visszaigazolás:** az ellenőrzött szervezet nyilvántartásaiban található információk megerősítésére szolgál. Például az ellenőr a követelések visszaigazolását kéri az adósokkal történő közvetlen kommunikáció útján. Visszaigazolással ellenőrzési bizonyíték szerezhető, pl. a vevői és a szállítói egyenlegeknek, a

bankszámlaegyenlegeknek és hitelállományoknak, egyes szerződések tartalmának, idegen helyen tárolt készletek meglétének vagy a peres ügyek állásának megerősítésére. 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 ellenőrzés alapesetben nem terjed ki a szervezet üzletfeleinek, partnereinek ellenőrzésére. Ilyen esetben a kommunikáció csak információkérés, tájékozódás lehet.

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

4.6.6. Számítógéppel támogatott ellenőrzési technikák

A helyszíni ellenőrzés keretében a belső kontrollrendszer tesztelésére, és különösen az alapvető vizsgálati eljárások végrehajtására, amennyiben lehetőség van rá, célszerű a számítógéppel támogatott ellenőrzési technikákat alkalmazni. Ilyen eszközök számos olyan programozott eljárásra vagy csomagra alkalmazhatók, amelyek segítségével elvégezhető a belső kontroll eljárások vizsgálata vagy az adatok osztályozása, összehasonlítása, esetleg további vizsgálatot igénylő adatállományok kiválasztása.

4.7. A bizonyítékok beszerzése, nyilvántartása és a teljességi nyilatkozat

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

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

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

A Bkr. 40. § (1) bekezdése alapján az ellenőrzési jelentésben foglaltakat elegendő, megbízható, érdemi és hasznos ellenőrzési bizonyítékokkal kell alátámasztani. Az ellenőrzés megállapításainak bizonyítására felhasználható bizonyítékokat a (2) – (5) bekezdések tartalmazzák.

A Bkr. 36. §-a alapján az ellenőrzés során a belső ellenőr kérésére az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetője köteles teljességi 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.

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

4.8. Súlyos hiányosság gyanúját rögzítő jegyzőkönyv

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

Ilyen súlyos hiányosságok többek között a:

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

VIII. Jelentések

1. A belső ellenőrzési jelentés elkészítése

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

A Bkr. 39. § (1) bekezdése alapján a belső ellenőr a megállapításait, következtetéseit és javaslatait tartalmazó ellenőrzési jelentést, vagy több kapcsolódó témájú ellenőrzési jelentés alapján összefoglaló ellenőrzési jelentést készít.

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

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

Az ellenőrzési jelentésben foglalt megállapításoknak a következőknek kell megfelelniük:

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

A Bkr, 40. § (1) Az ellenőrzési jelentésben foglaltakat elegendő, megbízható, érdemi és hasznos ellenőrzési bizonyítékokkal kell alátámasztani.

A Bkr, 41. § (1) A megállapításokat, következtetéseket és javaslatokat úgy kell lényegre törően és világosan megfogalmazni, hogy

a) az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység egészének működése, gazdálkodása vagy az ellenőrzött tevékenység objektíven értékelhető legyen,

b) vegye figyelembe a működéssel, gazdálkodással, tevékenységgel kapcsolatos kockázatokat,

c) azok végrehajthatóak, teljesítésük pedig ellenőrizhető és számon kérhető legyen.

(2) A belső ellenőr köteles az ellenőrzési jelentésben objektíven szerepeltetni minden olyan lényeges tény, pozitív és negatív megállapítást, hiányosságot és ellentmondást, amely biztosítja a vizsgált tevékenységről szóló ellenőrzési jelentés teljességét.

(3) A belső ellenőrök az ellenőrzési jelentés elkészítésénél kötelesek értékelni minden, a vizsgált szervezet, illetve egyéb felek által rendelkezésükre bocsátott információt és véleményt, azonban ez utóbbi nem befolyásolhatja a belső ellenőrök tényeken alapuló megállapításait, következtetéseit.

(4) Az ellenőrzési jelentés vezetői összefoglalójában az ellenőrzés eredményét és a feltárt hiányosságokat összefoglaló értékelést kell adni.

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

1.1. A belső ellenőrzési jelentés elkészítéséért felelős személy

A Bkr. 39. § (2) bekezdése alapján az ellenőrzési jelentés elkészítéséért, annak tartalmáért, a levont következtetésekért és a kapcsolódó javaslatokért a vizsgálatvezető, a megállapítások valóságáért és alátámasztásáért a vizsgálatot végzők felelősek.

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

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

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

1.2. A belső ellenőrzési jelentés tartalmi követelményei

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

Ellenőrzés alapadatai

A Bkr. 39 § (3) bekezdése alapján az ellenőrzési jelentésnek tartalmaznia kell az ellenőrzés alapadatait a vonatkozó ellenőrzési programnak megfelelően indokolt feltüntetni, úgy mint:

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

m) a jelentés dátumát és az ellenőrzésben közreműködött ellenőrök, szakértők nevét és aláírását.

A megállapítások, következtetések és javaslatok részletes ismertetése

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

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

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

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

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

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

Vezetői összefoglaló

A Bkr. 41. § (4) bekezdése előírja, hogy az ellenőrzési jelentés vezetői összefoglalójában az ellenőrzés eredményét és a feltárt hiányosságokat összefoglaló értékelést kell adni.

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

Kísérőlevél

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

1.3. A jelentés-tervezet megküldése egyeztetésre

A belső ellenőrzési jelentés-tervezetet a belső ellenőrzési vezető küldi meg nyomtatott (és lehetőség szerint elektronikus) formában az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység(ek) vezetőjének egyeztetésre, a véleményezésre rendelkezésre álló megjelölésével. A belső ellenőrzési jelentés-tervezetben annak lezárásáig fel kell tüntetni a „Tervezet” szót.

Amennyiben a belső ellenőrzési jelentés-tervezetet az érintettek vitatják, akkor a Bkr. vonatkozó szabályai alapján egyeztető megbeszélést kell tartani.

Amennyiben az egyeztető (záró) megbeszélés nem vezet az ellenőrzött terület és a belső ellenőrzés közötti egyetértésre, azaz az egyeztető megbeszélést követően nézeteltérés marad

valamely lényeges témában, akkor a vezetői összefoglalóban be kell mutatni az ellenőrzött terület és a belső ellenőrzés álláspontját is a fontosnak ítélt vitás kérdésben.

1.4. A jelentés lezárása

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

o) lezárt ellenőrzési jelentés: a belső ellenőr által elkészített, az ellenőrzött szervezettel egyeztetett, az elfogadott észrevételek átvezetésével véglegezésre került és aláírt ellenőrzési jelentés;

Az ellenőrzési jelentés lezárt, végleges változatának megküldéséért a belső ellenőrzési vezető felel. Az ellenőrzési jelentést a szervezet azon vezetői és tagjai számára kell eljuttatni, akik biztosítani tudják az ellenőrzés eredményeinek hasznosulását.

Minden ellenőrzési jelentést meg kell küldeni:

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

2. A belső ellenőrzést értékelő éves jelentések

Az éves ellenőrzési jelentés elkészítéséért a belső ellenőrzési vezető felelős, amelyet jóváhagyásra megküld a költségvetési szerv vezetőjének, illetve helyi önkormányzati költségvetési szerv esetén a belső ellenőrzési vezető az éves ellenőrzési jelentést megküldi a jegyzőnek, többcélú kistérségi társulás felügyelete alá tartozó költségvetési szerv esetén a munkaszervezet vezetőjének a tárgyévet követő év február 15-ig.

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

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

aa) az éves ellenőrzési tervben foglalt feladatok teljesítésének értékelése;

ab) a bizonyosságot adó tevékenységet elősegítő és akadályozó tényezők bemutatása;

ac) a tanácsadó tevékenység bemutatása;

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

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

bb) a belső kontrollrendszer öt elemének értékelése;

c) az intézkedési tervek megvalósítása.

IX. Az ellenőrzések nyomon követése

1. Az intézkedési terv

A belső ellenőrzési vezető az ellenőrzési jelentés kísérelésében – a határidő megjelölésével – hívja fel az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjének figyelmét az intézkedési terv készítésének kötelezettségére.

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

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

Az 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.

2. Az ellenőrzések nyomon követése

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

- az intézkedési terv végrehajtásának figyelemmel kísérése;
- utóvizsgálat.

Az intézkedési terv végrehajtásának nyomon követése

A Bkr. 46. § (1) bekezdése alapján 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.

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

A Bkr. előírása szerint a belső ellenőrzési vezető éves bontásban nyilvántartást vezet, amellyel a belső ellenőrzési jelentésekben tett megállapításokat, javaslatokat, a vonatkozó intézkedési terveket és azok végrehajtását nyomon követi. A nyilvántartásnak tartalmaznia

kell az ellenőrzési jelentésben szereplő javaslatot, az elfogadott intézkedési tervet, az intézkedési terv alapján végrehajtott intézkedések rövid leírását, és a végre nem hajtott intézkedések okát.

Az ellenőrzött terület vezetőjének az intézkedési tervben foglaltak megvalósításáról tájékoztatnia kell a belső ellenőrzési vezetőt. Az intézkedési tervben foglalt feladatok végrehajtásának nyomon követésére szolgál a 27. számú iratminta.

Utóvizsgálat

A végrehajtott intézkedések hatékonyságát 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.

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

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

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

- szándékosan okozott szabálytalanság (félrevezetés, visszaélés, csalás, korrupció stb.)
- nem szándékosan okozott szabálytalanság (figyelmetlenség, hanyag magatartás, stb.)

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

A Bkr. 6. § (4) bekezdése alapján a költségvetési szerv vezetője köteles szabályozni a szabálytalanságok kezelésének eljárásrendjét.

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

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

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

- A szervezeten belül megvalósul-e a feladat- és hatáskörök megfelelő elkülönítése?

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

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

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

A gazdasági bűncselekmények kategóriájában:

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

A gazdasági bűncselekmények közül kiemelkedő fontosságú a költségvetési forrásokból nyújtott támogatásokkal kapcsolatos, a Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény (a továbbiakban: Btk.) 318. §-ába ütköző csalás, valamint háttér tényállásainak a Btk. 288. §-ába ütköző jogosulatlan gazdasági előny megszerzése és a Btk. 314. §-ába ütköző az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek megsértése bűncselekmények felismerése.

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

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

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

Általános elvárások

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

A belső ellenőrzés meghatározó szerepet játszik abban, hogy a 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.

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

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

A belső ellenőrzés feladata:

- a) A belső ellenőr köteles amennyiben az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanúja merül fel, haladéktalanul jelentést tenni a belső ellenőrzési vezetőnek (Bkr. 26. § e) pont).
- b) A belső ellenőrzési vezető feladata amennyiben az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanúja merül fel, a költségvetési szerv vezetőjének, illetve a költségvetési szerv vezetőjének érintettsége esetén az irányító szerv vezetőjének a haladéktalan tájékoztatása és javaslattétel a megfelelő eljárások megindításárábelső (Bkr. 22. § e) pont).
- c) A belső ellenőr köteles 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 (Bkr. 26. § h) pont)

További szabályok:

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 (Bkr. 44. § (2) bekezdés).

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

Kapcsolódó jogszabályi rendelkezések

A Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény 10. § (1) bekezdése szerint bűncselekmény az a szándékosan vagy - ha a törvény a gondatlan elkövetést is bünteti - gondatlanságból elkövetett cselekmény, amely veszélyes a társadalomra, és amelyre a törvény büntetés kiszabását rendeli.

A büntetőeljárásról szóló 1998. évi XIX. törvény (a továbbiakban Be.) 6. § (1) bekezdése kimondja, hogy a bíróságnak, az ügyésznek és a nyomozó hatóságnak kötelessége a törvényben foglalt feltételek megléte esetén *büntetőeljárás* megindítani. **A Be. 171. § (2) bekezdése előírja, hogy a hivatalos személy köteles a hatáskörében tudomására jutott bűncselekményt feljelenteni.** A feljelentést rendszerint az ügyészségnél vagy a nyomozati hatóságnál kell megtenni.

A szabálysértésekről szóló 2012. évi II. törvény 1. § (1) szerint Szabálysértés az a törvény által büntetni rendelt tevékenység vagy mulasztás, amely veszélyes a társadalomra.. A törvény második része foglalkozik részletesen a *szabálysértési eljárással*, a **78. § (1)** A szabálysértési eljárás feljelentés, vagy a szabálysértési hatóság vagy a bíróság hivatali hatáskörében szerzett tudomása, illetve a helyszíni bírság kiszabására jogosult szerv vagy személy általi észlelés alapján indul meg.

A Polgári Törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény 339. § (1) bekezdése kimondja, hogy aki másnak jogellenesen kárt okoz, köteles azt megtéríteni. Mentésül a felelősség alól, ha bizonyítja, hogy úgy járt el, ahogy az adott helyzetben általában elvárható.

A kártérítési eljárás megindítására *a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény* rendelkezései (elsősorban a VIII. (általános) és XXIII. (speciális) fejezet, a munkaviszonyból és a munkaviszony jellegű jogviszonyból származó perek) az irányadók.

Kártérítési felelősség tekintetében irányadók továbbá a *Munka Törvénykönyvéről szóló 1992. évi XXII. Törvény* (Mt.), a *közszolgálati tisztviselők jogállásáról szóló 2011. évi CXCV. törvény* (Kttv.), a *közalkalmazottak jogállásáról szóló 1992. évi XXXIII. törvény* (Kjt.) megfelelő rendelkezései.

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

XI. Külső szolgáltató bevonására vonatkozó előírások

A Bkr. 15. § (7) bekezdése szerint az önkormányzati költségvetési szerveknél a belső ellenőrzést elláthatja

a) a költségvetési szerv (ideértve a polgármesteri hivatalt is) által foglalkoztatásra irányuló jogviszonyban alkalmazott vagy polgári jogi szerződés keretében foglalkoztatott belső ellenőr;

b) a társulás által foglalkoztatásra irányuló jogviszonyban alkalmazott vagy polgári jogi szerződés keretében foglalkoztatott belső ellenőr.

A jogszabály szerint a belső ellenőrzési vezető jogosult külső szolgáltató bevonására javaslatot tenni a költségvetési szerv vezetőjének:

a) ideiglenes kapacitás kiegészítés vagy,

b) speciális szakértelem szükségessége esetén.

Amennyiben 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. Az erre vonatkozó megállapodásban rendelkezni kell a belső ellenőrzési vezetői tevékenységek és köteleességek ellátásának módjáról.

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

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

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

Amennyiben a külső szolgáltató bevonásával megvalósítandó belső ellenőrzési tevékenység a külső szolgáltató, illetve munkatársainak nemzetbiztonsági ellenőrzését, illetve vagyonyilatkozat-tételét teszi szükségessé, a belső ellenőrzési vezetőnek a külső szolgáltató bevonására tett javaslata kapcsán figyelembe kell vennie a fenti kötelezettségek teljesítése által okozott többletterheket, a kötelezettségek teljesítéséhez szükséges határidőket és a javaslatát ezen szempontok figyelembe vételével kell megtennie a költségvetési szerv vezetője felé; valamint ezen kötelezettség(ek)et a külső szolgáltató szerződésébe is bele kell foglalni.

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

A szerződésben:

a) rögzíteni kell, hogy:

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

b) részletesen meg kell határozni:

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

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

- Meg kell vizsgálnia, hogy a külső szolgáltató rendelkezik-e a megbízás teljesítéséhez szükséges szaktudással, gyakorlattal és egyéb ismeretekkel.
- A külső szolgáltató esetleges vagyoni érdekeltsége a szervezettel kapcsolatban.
- A külső szolgáltató esetleges személyes vagy szakmai kapcsolatai a felső vezetéssel vagy a szervezet más tagjával.

- A külső szolgáltató esetleges múltbeli kapcsolatai a szervezettel vagy a felülvizsgált tevékenységekkel.
- A külső szolgáltató egyéb, folyamatban lévő szolgáltatásai, melyeket a szervezet számára végez.

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

XII. A belső ellenőrzési tevékenység minőségét biztosító szabályok

A belső ellenőrzési tevékenység minőségét biztosító eljárásoknak a következőkre kell kiterjedniük:

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

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

Mentorálás

A Bkr. lehetővé teszi, hogy tehetséges – felsőfokú iskolai végzettséggel rendelkező – pályakezdők felvételt nyerhessenek és belső ellenőrként el tudjanak helyezkedni. A kezdetekben, egy meghatározott ideig (kb. fél évig) egy tapasztaltabb kolléga mentori segítsége nagyban hozzájárulhat a későbbi munka minőségileg és szakmailag is megfelelő ellátásához. A mentorálás egyik eleme lehet a folyamatos szóbeli konzultálás, emellett az ellenőrzési listák használata.

Folyamatos minőségbiztosítás

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

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

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

A belső ellenőrzési vezető teljes körűen felel a folyamatos minőségbiztosításért, azonban kijelölheti pl. a belső ellenőrzés területén megfelelő tapasztalattal rendelkező munkatársát (rendszerint a vizsgálatvezetőt) más, kevésbé tapasztalt belső ellenőrök munkájának felülvizsgálatára.

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

A folyamatos minőségbiztosítás célja, hogy a belső ellenőrzési tevékenység végzésére mindenkor a vonatkozó standardok, jogszabályok, belső szabályzatok és legjobb gyakorlatok

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

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

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

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

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

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

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

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

XIII. A belső ellenőrzési tevékenység értékelése

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

- az (egyéni) teljesítményértékelése (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).

1. A belső ellenőrök teljesítményének értékelése

A teljesítményértékelés a szervezet stratégiai céljainak elérését támogató eszköz, melynek lényegi eleme, hogy horizontális és vertikális kommunikáció segítségével folyamatos visszajelzést és ezáltal fejlődést biztosít mind az egyén, mind a szervezet számára. A teljesítményértékelés szoros összefüggésben van más humán erőforrás-rendszerekkel, mint a javadalmazással, a képzéssel, a karrierfejlesztéssel, utódlással.

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.

2. A belső ellenőr (egyéni) teljesítményének értékelése

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

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

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

3. 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 belső ellenőrzési részleg teljesítményének értékelése arról ad információt, hogy:

- mennyire fogadhatóak el a belső ellenőrzés megállapításai,
- mennyire hatékony és eredményes a belső ellenőrzés működése,
- milyen szinten képes a belső ellenőrzési szervezet bizonyossággal szolgálni a szervezet vezetése és a szervezet tevékenységét ellenőrző, felügyelő egyéb szervezetek számára,

valamint segít a belső ellenőrzési vezetőnek azonosítani a belső ellenőrzés teljesítményének javítására vonatkozó lehetőségeket.

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

4. A teljesítményértékelés elsődleges eszközei/módszerei

A teljesítményértékelés elsődleges eszközei:

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

Az ellenőrzést követő felmérő lap

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

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

Minden elvégzett ellenőrzés után javasolt használni az ellenőrzést követő felmérő lapot. 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 kísérőlevélnek tartalmaznia kell a felmérés célját és a kitöltött nyomtatvány visszaérkezésének határidejét. A felmérő lapok beérkezését követően a vizsgálatvezető és a belső ellenőrzési vezető értékeli és összesíti a felmérés eredményeit. 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.

Az ellenőrzést követő felmérő lap mintája a *34. számú iratmintában* található.

Kulcsfontosságú teljesítménymutatók

A kulcsfontosságú teljesítménymutatók (KTM) olyan teljesítmény-mérőszámok, amelyek lehetővé teszik a belső ellenőrzési vezető számára, hogy mennyiségi méréseket végezzen, és a belső ellenőrzés teljesítményét erre alapozva értékelje. A 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. A vizsgálatvezetőnek meg kell győződnie arról, hogy a szükséges adatokat úgy tartják nyilván az egyes végrehajtott ellenőrzésekkel kapcsolatosan, hogy azokból a belső ellenőrzési vezető minden negyedévben ki tudja számolni a KTM-eket. A belső ellenőrzés által használt KTM-ek listája a 35. számú iratmintában található.

A belső ellenőrök munkaidő ráfordításának felülvizsgálatát támogatja a 36. számú iratminta: Ellenőrzés időszükségletének nyilvántartása. A nyilvántartás alkalmas annak nyomon követésére és értékelésére, hogy egy ellenőr mennyi időt fordított az egyes ellenőrzési lépésekre, a jelentés elkészítésére, ill. nyomon követhető az is, hogy adott ellenőrzésre mennyi munkaidőt fordított a belső ellenőrzési vezető és a vizsgálatvezető.

5. Rendszeres időközönként végzett önértékelés

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

Tekintve, hogy az önértékelés egyfajta teljesítményértékelésnek is tekinthető a belső ellenőrzés éves munkájáról, így annak elkészítéséhez a belső ellenőrzési vezető felhasználhatja az ellenőrzött területtől, szervezeti egységtől érkező, a belső ellenőrzés tevékenységére vonatkozó visszajelzéseket és véleményeket. Ezen visszajelzések és vélemények összegyűjtésének elsődleges eszköze az ellenőrzést követő felmérés.

A fentieken kívül 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.

Az önértékelés elkészítéséhez a Nemzetgazdasági Minisztérium honlapján közzétett egy önértékelési kérdőív mintát ami a belső ellenőrzési kézikönyv függeléke.

XIV. Az ellenőrzési dokumentumok

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

A **Bkr. 22. §-a** alapján a belső ellenőrzési vezető köteles gondoskodni a belső ellenőrzések nyilvántartásáról, a költségvetési szerv vezetőjének döntésétől függően a külső ellenőrzések nyilvántartásáról, valamint az ellenőrzési dokumentumok megőrzéséről, illetve a dokumentumok és az adatok biztonságos tárolásáról.

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

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

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

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

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

- Az ellenőrzés tervezésének alapjául szolgáló kockázatelemzés, megbízólevelek, értesítő levelek, ellenőrzési program, belső levelezések, határidőkre vonatkozó feljegyzések,
- Megbeszélések jegyzőkönyvei, kivonatai,
- A vizsgálat lefolytatásához felhasznált munkaanyagok,

- Az elvégzett tesztek és igazolások munkalapjai,
- Az ellenőrzési jelentés,
- A jelentés egyeztetésének (ellenőrzöttek észrevételei, belső ellenőrök válaszai, egyeztető megbeszélés eredménye, stb.) munkadokumentumai,
- Az ellenőrzött szervezet, illetve szervezeti egység által megküldött intézkedési terv, a belső ellenőrök észrevételei az intézkedési tervhez (amennyiben releváns).

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

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

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

A személyes adat, valamint a személyes adatok kezelésével összefüggő fogalmak értelmezésére a személyes adatok védelméről és a közérdekű adatok nyilvánosságáról szóló 1992. évi LXIII. törvény (a továbbiakban: Adatvédelmi törvény) rendelkezései az irányadóak.

2. Az ellenőrzési iratokhoz való hozzáférés, adat és titokvédelem

Az ellenőrzési iratokhoz való hozzáférés

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

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

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

Adat és titokvédelem

Az **Áht. 70. § (3)** bekezdése alapján a belső ellenőrzést végző személy az ellenőrzött szervnél minősített adatot, üzleti titkot tartalmazó iratokba és más dokumentumokba is betekinthez, azokról másolatot, kivonatot kérhet, személyes adatokat kezelhet az adatvédelmi, illetve a minősített adat védelmére vonatkozó előírások betartásával.

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

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

A belső ellenőrzési jelentések nem nyilvánosak, de a Bkr. 44. §. (3) bekezdése alapján 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.

XV. A belső ellenőrök tanácsadói tevékenységére vonatkozó ajánlások

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

1. A tanácsadói tevékenység definíciója, jellege

A **Bkr. 2 § r)** pontja a tanácsadói szolgáltatásokat a következőképpen határozza meg:

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

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

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

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

A szervezet vezetésének fel kell ismernie, hogy:

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

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

A belső ellenőrzéssel szemben támasztott elvárások kijelölése során a szervezet vezetőjének a belső ellenőrzési vezetővel közösen kell átbeszélnie és megegyeznie a szervezet vezetésének elvárásait, valamint a rendelkezésre álló belső ellenőrzési kapacitást és szakértelmet egyaránt tükröző bizonyosságot adó és tanácsadó munkákról.

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

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

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

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

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

- *Objektivitást nem veszélyeztetheti*

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

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

2. A tanácsadói szolgáltatások kategóriái

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

A tanácsadói tevékenységek lehetséges kategóriái a következők:

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

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

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

A Bkr. 37. § (1) A tanácsadó tevékenységre szóló felkérésnek - amely történhet szóban vagy írásban - tartalmaznia kell:

a) a tanácsadó tevékenység tárgyát és célját;

b) a beszámolás formáját és határidejét.

(3) Amennyiben a belső ellenőrzési tevékenységet teljes körűen külső szolgáltató látja el, akkor a tanácsadó tevékenységre szóló felkérést minden esetben írásban kell rögzíteni.

1. **Értékteremtésre vonatkozó célkitűzés** – A belső ellenőrzési tevékenység értékteremtésre vonatkozó célkitűzése minden olyan szervezeten belül megvalósul, ahol a belső ellenőrök olyan módon dolgozhatnak, hogy tevékenységük illeszkedik a szervezeti kultúrához és erőforrásokhoz. Az értékteremtésre vonatkozó célkitűzés a belső ellenőrzés definíciójában is szerepel és magában foglalja a bizonyosságot adó, és a tanácsadói tevékenységet, melyet azért hoztak létre, hogy javítsa egy adott szervezet működését és értéket adjon a tevékenységhez. Segíti a szervezetet céljai elérése érdekében azzal, hogy rendszerszemléletű megközelítéssel és módszeresen értékeli, illetve fejleszti a szervezet kockázatkezelési, valamint szervezeten irányítási és kontroll eljárásainak eredményességét.

A belső ellenőrzés tanácsadói feladat ellátásával történő megbízása soha nem lehet öncélú, illetve olyan jellegű tanácsadásra irányuló, amely valamely vezetői szint pénzügyi irányításban és ellenőrzésben betöltött felelősségét csökkentené. A tanácsadói tevékenységre vonatkozó felkérésnek illeszkednie kell a szervezet tevékenységi körébe, célkitűzéseibe, etikai kultúrájába stb.

2. **Összhangban a belső ellenőrzés definíciójával** – Minden belső ellenőrzési tevékenység rendszerszemléletű és módszeres értékelési módszertant alkalmaz. A szolgáltatások listája általában a szélesebb értelemben vett bizonyosságot adó és tanácsadó kategóriába sorolható. Ugyanakkor a szolgáltatások a belső ellenőrzés szélesebb értelmű definíciójának megfelelően jelenthetnek értéket növelő szolgáltatási formákat is.

A belső ellenőrzés tanácsadói feladatra történő felkérésnek összhangban kell állni a belső ellenőrzés IIA standardok szerinti definíciójával, azaz: „A belső ellenőrzés független, tárgyilagos, bizonyosságot adó és tanácsadó tevékenység, melynek célja, hogy az adott szervezet működését fejlessze, és eredményességét növelje. A belső ellenőrzés a szervezet céljai elérése érdekében *rendszerszemléletű megközelítéssel* és *módszeresen* értékeli, illetve fejleszti a szervezet kockázatkezelési, valamint kontroll és szervezeten irányítási eljárásainak eredményességét.” (IIA normák)

A tanácsadói feladatokra történő felkérés során tehát figyelemmel kell lenni arra, hogy a belső ellenőrzésnek mi a célja, nem lehet a belső ellenőrzést olyan jellegű feladatokkal megbízni, amelyek összeegyeztethetlenné a belső ellenőrzés céljával, feladatával.

3. **A bizonyosság adáson és tanácsadáson kívüli tevékenységek** – Többféle belső ellenőrzési tevékenység létezik. Az ellenőrzés és a tanácsadás nem zárják ki egymást kölcsönösen. A belső ellenőrzést végzők többsége bizonyosságot is ad és tanácsadóként is tevékenykedik.
4. **Összefüggés a bizonyosság adás és a tanácsadás között** – A belső ellenőrzés tanácsadási tevékenysége tovább gazdagítja a belső ellenőrzés értéknövelését.
5. **A tanácsadási tevékenységre vonatkozó felhatalmazás szerepeltetése a belső ellenőrzési alapszabályban** – A belső ellenőrök hagyományosan sokféle tanácsadói szolgáltatást nyújtanak. Ezek közé tartozik a kontrollok elemzése, melyet beépítenek a

rendszerfejlesztésekbe, működési folyamatok elemzésével és ajánlások megfogalmazásával foglalkozó munkacsoportokban való részvétel, stb. A felső vezetésnek fel kell hatalmaznia a belső ellenőrzést arra, hogy – ott, ahol nem áll összeférhetetlenség, vagy az nem más feladatok ellátásának kárára történik – további szolgáltatásokat nyújthasson. Ezt a belső ellenőrzésnek adott felhatalmazást a belső ellenőrzési alapszabályban is szerepeltetni kell.

6. **Objektivitás** – A tanácsadói szolgáltatások nyújtása során az ellenőrök jobban megismerik az üzleti folyamatokat, vagy az adott bizonyosságot adó feladathoz kapcsolódó problémákat. Nem szükségszerű, hogy ezzel egy ellenőr vagy a belső ellenőrzési tevékenység objektivitása csökkenjen. A belső ellenőrzés nem egy, a vezetés által végzendő döntéshozatali feladatkör. A belső ellenőrzés által tett ajánlások elfogadása vagy végrehajtása ügyében a vezetés hoz döntést. Éppen ezért a belső ellenőrzés objektivitását a vezetés által hozott döntések nem befolyásolják.
7. **A belső ellenőrzés, mint a tanácsadói szolgáltatások megalapozója** – A tanácsadói feladatok többsége a bizonyosságot adó és vizsgálati feladatok természetes folytatása. Jelenthet hivatalos vagy informális tanácsadást, elemzést vagy értékelést. A belső ellenőrzési tevékenység által elfoglalt különleges pozíció lehetőséget ad arra, hogy ezt a fajta tanácsadói munkát (a) a lehető legmagasabb szintű objektivitási normáknak megfelelően; és (b) a szervezet folyamatainak, kockázatainak és stratégiájának alapos ismerete alapján végezzék.
8. **Az alapvető információk kommunikációja** – A belső ellenőrzés elsődleges szerepe, hogy bizonyosságot ad a felső vezetés számára. A tanácsadói feladat ellátása nem lehetséges úgy, hogy a belső ellenőrzési vezető saját belátása szerint elhallgat olyan információkat, amelyeket a vezetőkkel és a felső vezetés tagjaival meg kell osztani. Minden tanácsadói feladatot ebben az összefüggésben kell értelmezni.
9. **A tanácsadás elvei a szervezet értelmezésében** – A szervezeteknek olyan, a szervezet minden tagja által ismert alapszabályokkal kell rendelkezniük, mely a tanácsadói szolgáltatások teljesítésére vonatkozik. Ezeket a szabályokat a felső vezetés által jóváhagyott alapszabályban kell rögzíteni és a szervezeten belül mindenki számára megismerhetővé kell tenni.
10. **Hivatalos tanácsadói feladatok** – A vezetés gyakran külső tanácsadó céget bíz meg hivatalos tanácsadói feladatokkal, melyek időben hosszan elhúzódnak. Ugyanakkor a szervezetek felismerhetik azt, hogy a belső ellenőrzési tevékenység nagyon is felkészült egyes hivatalos tanácsadói feladatok ellátására. Amennyiben a belső ellenőrzés vállalja a hivatalos tanácsadói feladatok ellátását, a belső ellenőrzési csoportnak rendszerszemléletű és módszeres megközelítéssel kell a munkát elvégeznie.
11. **A belső ellenőrzési vezető feladatai** – A tanácsadói feladatok révén a belső ellenőrzési vezető párbeszédet folytathat a vezetéssel egyes irányítási problémák megoldása érdekében. Ebben a párbeszédben határozzák meg a feladat elvégzésére rendelkezésre álló időt, a munka hatókörét a menedzsment igényeinek megfelelően. Ugyanakkor a belső ellenőrzési vezető fenntartja annak jogát, hogy ő határozza meg az alkalmazandó ellenőrzési technikát, ő jelentsen a felső vezetésnek akkor, ha az eredmények jellege és súlyossága alapján a szervezet súlyos kockázatoknak van kitéve.
12. **Konfliktusok, kialakuló problémák megoldásának szempontjai** – A belső ellenőr mindenekelőtt belső ellenőr. Így minden, az ellenőrzési munkával kapcsolatos lépését

az IIA Etikai Kódexének, az alapkövetelményeket leíró és a végrehajtási (IIA) standardok, valamint a belső ellenőrzési szakma hazai gyakorlatához kialakított a magyarországi államháztartási belső ellenőrzési standardok alapján kell megtennie. Az előre nem látott konfliktusokat az Etikai Kódex és a Standardok alapján kell megoldani.

4. Függetlenség és objektivitás értelmezése a tanácsadói tevékenység vonatkozásában

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

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

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

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

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

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

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

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

5. A kellő szakmai gondosság a tanácsadói feladatok ellátása során

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

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

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

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

6. A tanácsadói szolgáltatások tervezésének és megszervezésének gyakorlata

A tanácsadói feladatok megtervezésének első lépcsője a tanácsadói feladatok jellegének és a munka hatókörének, továbbá az esetleges korlátozásokra vonatkozó alapelveknek a Belső Ellenőrzési Alapszabályban történő rögzítése.

A Belső Ellenőrzési Alapszabály ugyanakkor csupán a tanácsadói feladatok végzésére vonatkozó alapelveket jelöli ki, a konkrét tanácsadói feladatokat – amennyiben azok előre láthatók – a belső ellenőrzés éves tervezése során kell kijelölni.

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

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

- a tanácsadói feladat ellátásához szükséges kapacitás és szakértelem (kompetencia és képességek),
- külső erőforrás bevonásának igénye – szükség szerint,
- tanácsadói feladat munkaigénye,
- tanácsadói feladat ütemezése,
- tanácsadói feladat célja és hatóköre.

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

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

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

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

Az értékelésnek elsősorban a következő szempontokra célszerű kitérnie:

- Annak felmérése, hogy a tanácsadással érintett folyamat, feladat, vagy működési funkció milyen jelentőséggel bír a szervezet számára (pl. költségvetési bevételre és kiadásra gyakorolt hatás, jó hírnévre gyakorolt hatás, költségvetési alapfeladat vagy éppen vállalkozói feladat, kiszervezett vagy belső erőforrással ellátott feladat, stb.).
- Annak előzetes felmérése, hogy a tanácsadással érintett területre, annak kockázatoságára, belső kontrollrendszerének megfelelőségére, stb. vonatkozóan rendelkezik-e már a belső ellenőrzés valamilyen ismerettel (pl. korábban lefolytatott belső vagy külső ellenőrzések, egyéb felmérések).
- A tanácsadói feladat lefolytatásához szükséges erőforrások (időtartam, emberi erőforrás, szükséges kompetenciák, képességek, stb.) felmérése. Amennyiben a felmérés alapján a belső ellenőrzés nem rendelkezik a tanácsadói feladat elvégzéséhez szükséges erőforrásokkal (akár egyéb ellenőrzési feladatokkal való leterheltség, akár kompetencia vagy képesség hiányában), ezt jelezni kell a felső vezetés felé.

- Annak vizsgálata, hogy a feladat ellátásával nem sérül-e a belső ellenőrök függetlensége és objektivitása.

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

7. A munka hatóköre a tanácsadói feladatok esetében

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

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

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

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

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

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

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

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

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

8. A tanácsadói feladat eredményeinek írásba foglalása

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

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

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

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

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

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

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

9. A dokumentálással kapcsolatos követelmények tanácsadói feladatok ellátása esetén

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

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

Az ellenőröknek ajánlatos egy megfelelő, az adatmegőrzésére vonatkozó szabályzatot kidolgozni és alkalmazni, továbbá az ahhoz kapcsolódó problémákkal is foglalkozni. Ezek közé tartozik, pl. a tanácsadói feladatok elvégzése során készített nyilvántartások kezelése a szervezet megfelelő védelme érdekében, és azért, hogy elkerülhetők legyenek az esetleges, a nyilvántartások kikérésének következtében előálló félreértések. Jogi eljárást maga után vonó, jogszabályi követelményeket érintő helyzetek, adóügyi és számviteli ügyek szükségessé tehetik a tanácsadói feladat ellátásához kapcsolódó nyilvántartások különleges kezelését.

A belső ellenőrzés által végzett tanácsadói 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.

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

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

Az elvégzett tanácsadói feladatokról szóló nyilvántartás:

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

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

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

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

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

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

Iratminták

Melléletek

Módszertani útmutatók

1. Rendszerellenőrzés

A Bkr. 21. § (3) c) pontja alapján a rendszerellenőrzés keretében az egyes rendszerek kialakításának, illetve működésének átfogó vizsgálatát kell elvégezni.

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

2. Teljesítményellenőrzés

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

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

Eger, 2013. január 1.

készítette:

jóváhagyta:

.....

.....

Nagy Rita
belső ellenőr

Dr. Kovács Luca
Eger Megyei Jogú Város Jegyzője

Megismerési nyilatkozat

Az Eger Megyei Jogú Város Polgármesteri Hivatala Belső ellenőrzési Kézikönyvében foglaltakat megismertem. Tudomásul veszem, hogy az abban foglaltakat a munkavégzésem során köteles vagyok betartani.

Név	Beosztás	Kelt	Aláírás
Nagy Rita	belső ellenőr		