

Belső ellenőrzési kézikönyv

A kézikönyv sorszáma: 2

Verzió: 1.1

Kelt: Kincsesbánya, 2018.10.02.

Készítette:

- készítéséért felelős (belső ellenőr) aláírása:



Jóváhagyta:

- jóváhagyásért felelős (Jegyző) aláírása:






Jóváhagyás időpontja: 2018.10.02.

Egyetértéssel jóváhagyta:


Bajkai János
Kincsesbánya Község Önkormányzata
Polgármester

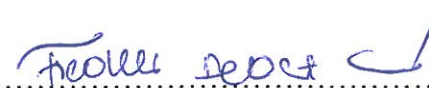



Orbán Tibor Nesztor
Isztimér Község Önkormányzata
Polgármester



Dátum: 2018 OKT 02.

Dátum: 2018 OKT 02.


Fiedler Albertné
Isztiméri Német Nemzetiségi Önkormányzat
Elnök



2018 OKT 02.

BELSŐ ELLENŐRZÉSI KÉZIKÖNYV

A belső ellenőrzési tevékenységét az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény 70. §-a, a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet, valamint a "BELSŐ ELLENŐRZÉSI KÉZIKÖNYV" szerint kell végezni.

ÁLTALÁNOS RÉSZ

A költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet 17. § (1) bekezdés rendelkezése szerint: „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**”.

A Kincsesbányai Közös Önkormányzati Hivatalnál (továbbiakban: Szerv) a belső ellenőrzés *külső erőforrás bevonásával* valósul meg.

Belső ellenőrzési kézikönyvünk a következő szerkezetben épül fel:

- I. Bevezetés**
- II. A belső ellenőrzés hatáskörét, feladatait és céljait meghatározó belső ellenőrzési alapszabály**
- III. A belső ellenőrzési tevékenység irányítása**
 - 1) Belső ellenőri humánerőforrás-gazdálkodás
 - 2) Külső szolgáltató bevonása
 - 3) A belső ellenőrzési tevékenység értékelése
- IV. A belső ellenőrzési tevékenység tervezése**
 - 1) A tervezés alapelvei
 - 2) A tervezés előkészítése
 - 3) Kockázatelemzés
 - 4) Stratégiai ellenőrzési terv
 - 5) Éves ellenőrzési terv (és összefoglaló éves ellenőrzési terv)
- V. A bizonyosságot adó tevékenység végrehajtása**
 - 1) Adminisztratív felkészülés
 - 2) Az ellenőrzési program elkészítésének menete
 - 3) Az ellenőrzés lefolytatása
 - 4) Az ellenőrzési jelentés
- VI. Az ellenőrzések nyomon követése**

VII. Beszámolás

VIII. Az ellenőrzési dokumentumokkal kapcsolatos előírások

IX. A tanácsadó tevékenység

X. A belső ellenőrzési tevékenység minőségét biztosító szabályok

Mellékletek

Iratminták

I. Bevezetés

Az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvénynek (a továbbiakban: Áht.), valamint a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII.31.) Korm. rendeletnek (a továbbiakban: Bkr.) megfelelően a közpénzek felhasználásában résztvevő költségvetési szervek kötelesek belső ellenőrzési rendszert működtetni abból a célból, hogy a szervezet vezetője számára bizonyosságot nyújtsanak az általa kiépített és működtetett belső kontrollok rendszerének megfelelőségét illetően.

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

A 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 szerv belső kontrollrendszerének folyamatait.

A Belső Ellenőrzés Szakmai Gyakorlatának Nemzetközi Normáinak (IIA Normáknak) és a magyarországi államháztartási belső ellenőrzési standardoknak megfelelően a belső ellenőrzés kétfajta szolgáltatást nyújt:

- bizonyosságot adó tevékenység és
- tanácsadó tevékenység.

A bizonyosságot adó szolgáltatások során a belső ellenőr objektív értékelést nyújt egy adott folyamatról, rendszerről, eljárásról, és az ellenőrzési program végrehajtása során tett megállapításokat, következtetéseket és javaslatokat ellenőrzési jelentésbe foglalja.

A tanácsadó tevékenység a Jegyző részére nyújtott olyan hozzáadott értéket eredményező szolgáltatás, amelynek jellegét és hatókörét a belső ellenőr és a Jegyző a megbízáskor közösen írásban vagy szóban határoz meg anélkül, hogy a felelősséget magára vállalná a belső ellenőr.

Belső ellenőrzési kézikönyv kidolgozása, jóváhagyása, tartalma, felülvizsgálata

A Bkr. 17. §-a (4) bekezdése értelmében a belső ellenőrzési vezető köteles a belső ellenőrzési kézikönyvet rendszeresen, de legalább két évente felülvizsgálni, és a - jogszabályok, módszertani útmutatók változásai, illetve egyéb okok miatt - szükséges módosításokat átvezetni.

A belső ellenőrzési kézikönyv (BEK) célja, hogy a Szervvel szerződéses jogviszonyba álló belső ellenőr, a mindennapi munkája során egységes eljárásrend és iratminták mentén végezze tevékenységét.

A belső ellenőrzési kézikönyv jóváhagyása

A belső ellenőrzési kézikönyvet a Bkr. 17. § (1) bekezdése alapján a Jegyzővel kell jóváhagynia. A jóváhagyást a kézikönyv fedőlapján kell dokumentálni a jóváhagyó nevének, beosztásának, aláírásának megadásával. A jóváhagyás dátumát és a szerv hivatalos bélyegzőjét is fel kell tüntetni.

A jóváhagyott belső ellenőrzési kézikönyvet úgy kell kiadni, hogy az bárki számára szabadon elérhető legyen. A kézikönyv 3 példányban készül. Az első példány a belső ellenőrnél található, a további kettő példány az érintett önkormányzatoknál a jegyző irodájában található.

A belső ellenőrzési kézikönyv felülvizsgálata

A belső ellenőrzési kézikönyvet - a Bkr. 17. § (4) bekezdése alapján - a belső ellenőr köteles - rendszeresen, de legalább - két évente felülvizsgálni.

A felülvizsgálat során ellenőrizni kell:

- a jogszabályváltozások hatásait,
- a módszertani útmutatók változásait,
- a Nemzetgazdasági Minisztérium által kiadott 2017. évi Belső ellenőrzési kézikönyv minta,
- a szervezeten belüli változásokat.

A felülvizsgálat eredménye alapján:

- a belső ellenőr köteles elkészíteni a kézikönyv módosítást,
- a belső ellenőr azt állapítja meg, hogy a kézikönyv módosítása nem szükséges, a felülvizsgálat tényéről írásbeli feljegyzést készít, mely tartalmazza a felülvizsgálat időpontját, a felülvizsgálatot elvégző nevét és aláírását, valamint annak megállapítását, hogy a felülvizsgálat alapján a kézikönyv módosítása nem indokolt.

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

A belső ellenőrzési alapszabály (Charta) olyan hivatalos dokumentum, amely meghatározza a belső ellenőrzés célját, hatáskörét, feladatát, a belső ellenőr és az ellenőrzöttek jogait, kötelezettségeit, valamint megadja a belső ellenőrzés szervezeti elhelyezkedését.

BELSŐ ELLENŐRZÉSI ALAPSZABÁLY (CHARTA)

A belső ellenőrzés fogalma, célja

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

Általános belső ellenőrzési feladatok

A belső ellenőrzés feladatát a Bkr. 21. §-a tartalmazza. A hivatkozott jogszabályhely alapján a belső ellenőrzési tevékenység kiterjed az adott szervezet minden tevékenységére, különösen

- a költségvetési bevételek és kiadások
 - tervezésének,
 - felhasználásának és
 - elszámolásának, valamint
- az eszközökkel és forrásokkal való gazdálkodásának vizsgálatára.

A belső ellenőrzés feladata, a belső ellenőrzés céljainak elérése érdekében

- az információgyűjtés és értékelés,
- az elemzése készítés,
- ajánlások tétele és
- tanácsadás a Jegyző számára a vizsgált folyamatokra vonatkozóan, valamint
- a tudomására jutott jelentős kockázati kitettségről, eseményről, kontrollhiányosságról a Jegyzőnek azonnali tájékoztatása.

A belső ellenőrzési tevékenységének tartalma más szerveknél

Amennyiben a Szervhez; Kincsesbánya Község Önkormányzata, Isztimér Község Önkormányzata (továbbiakban: Önkormányzatok) tartozik más olyan szerv, amely esetében is el kell látni egyes belső ellenőrzési tevékenységet, akkor a belső ellenőrzés az Áht. 70. § (1) bekezdése alapján ellenőrzést végezhet:

- az önkormányzat irányítása alá tartozó bármely költségvetési szervnél,
- az önkormányzat saját vagy az irányítása, felügyelete alá tartozó költségvetési szerv használatába, vagyonkezelésébe adott nemzeti vagyonnal való gazdálkodás tekintetében,
- az önkormányzat általa nyújtott költségvetési támogatások felhasználásával kapcsolatosan a kedvezményezett és a lebonyolító szerveknél, és

- az önkormányzat irányítása alá tartozó bármely, a köztulajdonban álló gazdasági társaságok takarékosabb működéséről szóló 2009. évi CXXII. törvény 1. § a) pontjában meghatározott köztulajdonban álló gazdasági társaságnál.

Az érintett szervek:

- Kincsesbányai Közös Önkormányzati Hivatal
- Kincsesbánya Község Önkormányzata és intézményei,
- Isztimér Község Önkormányzata és intézményei,
- Isztiméri Német Nemzetiségi Önkormányzat.

Belső ellenőrzési tevékenységre vonatkozó standardok, előírások

A belső ellenőr tevékenységét a vonatkozó jogszabályok, a nemzetközi és a magyarországi államháztartási belső ellenőrzési standardok, az államháztartásért felelős miniszter által közzétett módszertani útmutatók (szakmai etikai kódex), valamint a vonatkozó szervezeti belső szabályzatok alapján, a belső ellenőrzési vezető (továbbiakban: belső ellenőr) által kidolgozott és a Jegyző által jóváhagyott belső ellenőrzési kézikönyv szerint végzi.

Belső ellenőrökre vonatkozó etikai kódex

A Bkr. 17. § (3) bekezdése alapján a belső ellenőr tevékenységét az államháztartásért felelős miniszter által kiadott etikai kódex figyelembevételével végzi.

A belső ellenőrzés feladata

A belső ellenőrzés céljainak elérése érdekében – többek között – információkat gyűjt és értékkel, elemzéseket készít, ajánlásokat tesz és tanácsokat ad a Jegyző számára a vizsgált folyamatokra vonatkozóan, valamint a tudomására jutott jelentős kockázati kitettségről, eseményről, kontrollhiányosságról a Jegyzőt azonnal tájékoztatja.

a) Bizonyosságot adó tevékenység

A belső ellenőrzés elemzi, értékeli az irányítási folyamatokat és a belső kontrollrendszer kialakítását, működését aszerint, hogy azok eredményesen, hatékonyan és gazdaságosan biztosítják-e a szervezeti célok megvalósulását. E feladata körében a belső ellenőrzés elsősorban

- elemzi és értékeli a belső kontrollrendszer működését (a kontrollkörnyezetet, integrált kockázatkezelési rendszert, kontrolltevékenységeket, az információs és kommunikációs rendszert, valamint a nyomon követési rendszert), vizsgálja eredményességét, hatékonyságát és gazdaságosságát;
- az ellenőrzések során megállapításokat, következtetéseket, javaslatokat fogalmaz meg;
- a belső ellenőrzési jelentések alapján megtett intézkedéseket nyomon követi.

A belső ellenőrzés bizonyosságot adó tevékenysége körében ellátandó feladatait részletesen a Bkr. 21. § (2) bekezdése határozza meg.

A belső ellenőrzés bizonyosságot adó tevékenysége körében ellátandó feladatait a Bkr. 21. § (2) bekezdése határozza meg. A hivatkozott jogszabályhely alapján a bizonyosságot adó tevékenységek körében ellátandó feladatok:

a) elemezni, vizsgálni és értékelni a belső kontrollrendszer kiépítésének, működésének jogszabályoknak és szabályzatoknak való megfelelését, valamint működésének gazdaságosságát, hatékonyságát és eredményességét;

b) elemezni, vizsgálni a rendelkezésre álló erőforrásokkal való gazdálkodást, a vagyon megóvását és gyarapítását, valamint az elszámolások megfelelését, a beszámolók valódiságát;

c) a vizsgált folyamatokkal kapcsolatban megállapításokat, következtetéseket és javaslatokat megfogalmazni a kockázati tényezők, hiányosságok megszüntetése, kiküszöbölése vagy csökkentése, a szabálytalanságok megelőzése, illetve feltárása érdekében, valamint a költségvetési szerv működése eredményességének növelése és a belső kontrollrendszerek javítása, továbbfejlesztése érdekében;

d) nyilvántartani és nyomon követni a belső ellenőrzési jelentések alapján megtett intézkedéseket.

A belső ellenőrzés feladata annak vizsgálata, hogy az irányítási és a vezetés által kialakított, működtetett belső kontrollrendszer megfelel-e az alábbi követelményeknek:

- A szerv célkitűzései összhangban vannak a szerv stratégiával.
- A szerv célkitűzései elérésére kidolgozott mutatórendszer megfelelő.
- A szerven belül a folyamatok kialakítása biztosítja a célkitűzések megvalósulását; a folyamatok belső szabályozása teljes, naprakész, naprakésztségük biztosított, a felelőségek, feladatok egyértelműen meghatározottak.
- A kidolgozott programok, tervek és célkitűzések megvalósulnak.
- A szerv célkitűzései elérését veszélyeztető kockázatokat a szerv integrált kockázatkezelési rendszere képes azonosítani, elemezni és azokat - a szervezet kockázatviselési hajlandóságának figyelembe vételével - megfelelően kezelni.
- A szerv munkafolyamataiban a belső kontrollok kialakítása megfelel az elvárásoknak, képesek a kockázatokból fakadó veszteségek mérséklésére és folyamatos korszerűsítésük biztosított.
- Az eszközökkel gazdaságosan, hatékonyan és eredményesen gazdálkodnak, valamint a vagyon megóvásáról megfelelően gondoskodnak.
- A pénzügyi-, irányítási- és operatív működésre vonatkozó adatok, információk és beszámolók pontosak, megbízhatóak és a megfelelő időben rendelkezésre állnak.
- A Jegyző a releváns eseményekről és tevékenységekről rendszeres jelleggel, strukturált, döntéstámogató információkhoz jutnak, amely által a különböző szintű szervezeti célok megvalósításának folyamata figyelemmel kísérhető, valamint a feltárt hiányosságok megszüntetése biztosított.

b) Tanácsadó tevékenység

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

A belső ellenőr tájékoztatja a Jegyzőt a bizonyosságot adó és a tanácsadó tevékenység során feltárt, a belső kontrollrendszer hatékonyságának, minőségének javítására vonatkozó lehetőségekről. A belső ellenőr – mint vezető támogató tevékenység – nem mentesíti

ugyanakkor a Jegyzőt azon felelősségük alól, hogy a kockázatokat kezelje, illetve a belső kontrollrendszert működtesse. 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.

Szervezeti függetlenség

A belső ellenőrzés kialakításáról a szerv vezetője gondoskodik. Az **Áht. 70. § (1)** bekezdésének megfelelően a belső ellenőrzést végző személy vagy szervezeti egység közvetlenül a szerv vezetőjének alárendelten, szervezetileg az ellenőrzött területektől elkülönítetten helyezkedik el, végzi tevékenységét, jelentéseit közvetlenül a szerv vezetőjének küldi meg.

A belső ellenőr olyan vezetői szintnek tartozik beszámolási kötelezettséggel a szervezeten belül, amely lehetővé teszi a belső ellenőrzési tevékenységet végző számára feladatai teljesítését, továbbá ily módon a belső ellenőrzés hatókörének meghatározása, a vizsgálat lefolytatása és a jelentéstétel külső befolyástól mentesen történhet.

Funkcionális függetlenség

A Bkr. 19. §-nak megfelelően a Jegyző köteles biztosítani a belső ellenőr funkcionális függetlenségét.

A hivatkozott jogszabályhely alapján a szerv vezetője köteles biztosítani a belső ellenőrök funkcionális függetlenségét különösen az alábbiak tekintetében:

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

A belső ellenőr nem rendelkezhet semmilyen, az ellenőrzött tevékenység feletti hatáskörrel és nem lehet az ellenőrzött tevékenységért felelős. A belső ellenőr bevonása a szerv szabályzatainak, rendszereinek, eljárásainak kidolgozásába és végrehajtásába csak tanácsadás, véleményezés jelleggel történhet. A belső ellenőr bizonyosságot adó ellenőrzési és a nemzetközi, valamint az államháztartásért felelős miniszter által közzétett belső ellenőrzési standardokkal összhangban lévő tanácsadó tevékenységen kívül más tevékenység végrehajtásába nem vonható be.

A Jegyző és a belső ellenőr együtt áttekintik és elemzik a belső ellenőrzés tevékenység függetlenségét és objektivitását érintő kérdéseket.

Összeférhetlenség

A belső ellenőr, illetve a belső ellenőr tekintetében fennálló összeférhetlenségi szabályokról a Bkr. 20. §-a rendelkezik.

A belső ellenőr tekintetében összeférhetlenség áll fenn és ezért nem vehet részt bizonyosságot adó tevékenységben, ha

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

A belső ellenőr olyan folyamatok tekintetében is végezhet tanácsadó tevékenységet, ahol korábban felelős szerepe volt. A tanácsadó tevékenység független egy esetleg később elrendelt ellenőrzéstől.

Az összeférhetlenségről a belső ellenőr a személyét érintő összeférhetlenség esetén a Jegyző, az összeférhetlenség okának tudomására jutásától számított 10 napon belül határoz. A döntés meghozataláig a belső ellenőrt, az összeférhetlenséggel összefüggésben az adott ellenőrzésben való részvétel alól fel kell menteni.

Amennyiben a belső ellenőr a vizsgált szerv számára ellenőrzési vagy tanácsadási tevékenységet végez, biztosítani kell, hogy e tevékenységek ne vezessenek összeférhetlenséghez.

Az összeférhetlenségi nyilatkozat mintáját a 11. számú iratminta tartalmazza.

A belső ellenőrzési vezető/belső ellenőr feladatai, felelősségi köre

A belső ellenőrzési vezető feladatairól a Bkr. 22. § rendelkezik.

A belső ellenőrzési vezető feladata:

- a) a belső ellenőrzési kézikönyv elkészítése;
- b) a kockázatelemzéssel alátámasztott stratégiai és éves ellenőrzési tervek összeállítása, a Jegyzőnek – 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) ha az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanúja merül fel, a költségvetési szerv vezetőjének, illetve a költségvetési szerv vezetőjének érintettsége esetén

az irányító szerv vezetőjének a haladéktalan tájékoztatása és javaslattétel a megfelelő eljárások megindítására;

f) a lezárt ellenőrzési jelentés, illetve annak kivonatának a szerv vezetője számára történő megküldése a Bkr. 43.§ (4) bekezdésének megfelelően,

g) az éves ellenőrzési jelentés, illetve az összefoglaló éves ellenőrzési jelentés a Bkr. 48.§-ban foglaltak szerinti összeállítása.

A belső ellenőrzési vezető további feladata:

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

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

c) a Jegyzőt az éves ellenőrzési terv megvalósításáról, és az attól való eltérésekről tájékoztatni;

d) kialakítani és működtetni az 50. §-ban meghatározott nyilvántartást;

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

A belső ellenőrzési vezető felelősségi körébe tartozik:

- Annak biztosítása, hogy minden, a belső ellenőrzés hatáskörébe tartozó tevékenység, a jelen Alapszabályban felsoroltaknak megfelelően ténylegesen végrehajtásra kerüljön;
- A kockázatelemzésen alapuló stratégiai és éves ellenőrzési tervek kidolgozása, melyek elkészítésekor a Jegyző által feltárt kockázati tényezőket is figyelembe kell venni;
- A jóváhagyott éves ellenőrzési terv végrehajtása, ideértve a Jegyzői felkérésére végzett soron kívüli feladatokat is;
- Szakmailag képzett ellenőrök alkalmazása, akik megfelelő szakértelemmel és tapasztalattal rendelkeznek a jelen Alapszabályban foglalt követelmények teljesítéséhez;
- A belső ellenőrzési tevékenység mérhető célkitűzéseinek meghatározása, figyelemmel kísérése, a Jegyző tájékoztatása a belső ellenőrzési tevékenység mérhető célkitűzéseiről és az azokhoz mérten elért eredményekről;
- A más szervezetek által végzett ellenőrzések és a jogalkotók munkájának figyelemmel kísérése annak érdekében, hogy a belső ellenőrzés a szerv működését – ésszerű költségkihatás mellett – optimálisan lefedje.

A belső ellenőr jogai és kötelezettségei

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

Az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység jogai és kötelezettségei

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

Beszámolás

A belső ellenőr köteles a Jegyző számára:

- a Bkr. 43. § alapján megküldeni az ellenőrzési jelentéseket;
- a Bkr. 48-49. §-ai alapján elkészíteni és megküldeni az éves, illetve az összefoglaló éves ellenőrzési jelentéseket;
- rendszeres időközönként tájékoztatást adni az éves ellenőrzési terv végrehajtásának helyzetéről, az elvégzett ellenőrzések eredményeiről, a tervtől való eltérés okairól, valamint a belső ellenőrzési egység feladatainak ellátásához szükséges személyi és tárgyi feltételek meglétéről;
- a Jegyző 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.
- a tanácsadási megbízást lezáró dokumentumot a tanácsadási tevékenység befejezését követő 8 munkanapon belül átadni

III. A belső ellenőrzési tevékenység irányítása

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

A belső ellenőrzési vezető feladata a Belső Ellenőrzési Alapszabálynak, az IIA Normáknak, a magyarországi államháztartási belső ellenőrzési standardoknak és a belső ellenőrökre vonatkozó etikai kódex előírásainak történő megfelelés biztosítása.

Mivel a belső ellenőrzési tevékenységet külső szolgáltató látja el, így az erre vonatkozó megállapodásban kell rendelkezni a vezetői tevékenységek ellátásáról.

1) Belső ellenőri humánerőforrás-gazdálkodás

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

A Kincsesbányai Közös Önkormányzati Hivatal külső erőforrás bevonásával látja el a belső ellenőrzési feladatellátást, így a humánforrás-gazdálkodásra vonatkozó rész nem releváns.

➤ *Humánerőforrás-tervezés és kapacitás-felmérés*

A Kincsesbányai Közös Önkormányzati Hivatal külső erőforrás bevonásával látja el a belső ellenőrzési feladatellátást, így a humánerőforrás-tervezés és kapacitás-felmérésre vonatkozó rész nem releváns.

➤ *Kiválasztási folyamat*

A Kincsesbányai Közös Önkormányzati Hivatal külső erőforrás bevonásával látja el a belső ellenőrzési feladatellátást, így a kiválasztási folyamatra vonatkozó rész nem releváns.

➤ *A belső ellenőrök regisztrációs kötelezettsége*

A belső ellenőrök regisztrációjára vonatkozó részletszabályokat a szervnél belső ellenőrzési tevékenységet végzők nyilvántartásáról és kötelező szakmai továbbképzéséről, valamint a költségvetési szervek vezetőinek és gazdasági vezetőinek belső kontrollrendszer témájú továbbképzéséről 28/2011. (VIII. 3.) NGM rendelet tartalmazza.

A szakmai gyakorlatra vonatkozó jogszabályi előírások:

- A belső ellenőrökre vonatkozóan a 28/2011. (VIII.3.) NGM rendelet 1/A. § bekezdése alapján az a) és c) pont szerinti esetben legalább két éves, a b) pont szerinti esetben legalább öt éves ellenőrzési, költségvetési, pénzügyi, számviteli vagy az adott költségvetési szerv tevékenységi körébe tartozó területen szerzett szakmai gyakorlattal rendelkezik
- A vizsgálatvezetőre a Bkr. 33. § (1) az jelölhető ki, aki legalább kétéves, jogszabályban meghatározott szakmai gyakorlattal rendelkezik.
- A belső ellenőrzési vezetőnek a Bkr. 15. § (9) bekezdése értelmében csak legalább öt éves szakmai gyakorlattal rendelkező belső ellenőr nevezhető ki.

A belső ellenőrzést végzőktől **elvárt szaktudás és belső ellenőrzési képességek** az alábbi főbb jellemzők köré csoportosíthatók:

- szakmai végzettség és ismeretek,
- kommunikációs képességek (szóbeli, írásbeli),
- általános ellenőrzési szaktudás (információgyűjtés, problémamegoldás, végrehajtás, változások elősegítése),
- speciális ellenőrzési szaktudás (funkcionális ismeretek, számítástechnikai ismeretek, közbeszerzési ismeretek),
- vezetői kompetenciák (motiválás, irányítás, szervezés, koordinálás, komplex látásmód, kapcsolattartás, kapcsolatépítés, jó erőforrás gazdálkodás, stb.), illetve
- a készség- és személyiség-fejlődési eljárások (önképzés, belső ellenőri képességek, kapcsolatépítés és menedzsment).

➤ *A munkakörök, a felelősség- és feladatmegosztás kialakítása*

A Kincsesbányai Közös Önkormányzati Hivatal külső erőforrás bevonásával látja el a belső ellenőrzési feladatellátást, így a munkakörök, a felelősség- és feladatmegosztás kialakításra vonatkozó rész nem releváns.

➤ *Munkaköri leírás*

A Kincsesbányai Közös Önkormányzati Hivatal külső erőforrás bevonásával látja el a belső ellenőrzési feladatellátást, így a munkaköri leírásra vonatkozó rész nem releváns.

➤ *A belső ellenőrzési csoport kompetenciája*

A Kincsesbányai Közös Önkormányzati Hivatal külső erőforrás bevonásával látja el a belső ellenőrzési feladatellátást, így belső ellenőrzési csoport nincs.

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.

➤ *Helyettesítés*

A Kincsesbányai Közös Önkormányzati Hivatal külső erőforrás bevonásával látja el a belső ellenőrzési feladatellátást, így a helyettesítésre vonatkozó rész nem releváns.

➤ *Értékelés*

A Kincsesbányai Közös Önkormányzati Hivatal külső erőforrás bevonásával látja el a belső ellenőrzési feladatellátást, így értékelés kialakításra vonatkozó rész nem releváns.

➤ *A belső ellenőr kötelező szakmai továbbképzése, valamint a folyamatos továbbképzésre vonatkozó alapelvek*

A kompetenciafejlesztési folyamat célja az ismeretek, tudás és tehetségelemek folyamatos fejlesztése, mivel ezek gyakorlati alkalmazása révén nő az alkalmazottak célorientáltsága és a teljes rendszer hatékonysága, ezáltal nő a szerv eredményessége.

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 Kincsesbányai Közös Önkormányzati Hivatal külső erőforrás bevonásával látja el a belső ellenőrzési feladatellátást, így a külső erőforrás által biztosított belső ellenőrök továbbképzése a külső szolgáltató által biztosított belső ellenőrzési vezető felelőssége és feladata.

Kiemelt képzési területnek kell tekinteni:

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

2) Külső szolgáltató bevonása

➤ *Külső szolgáltató igénybevételének szükségessége és annak feltételei, alapelvei*

A Kincsesbányai Közös Önkormányzati Hivatalnál a belső ellenőrzési tevékenységet külső szolgáltató bevonásával kerül ellátásra, így az erre vonatkozó megállapodásban rendelkezni kell a belső ellenőrzési vezetői feladatok és kötelességek ellátásának módjáról.

A külső szolgáltató bevonásának – az arra irányuló felmérés elvégzését követően – az alábbi **indoka** volt:

- A Kincsesbányai Közös Önkormányzati Hivatal nem rendelkezik belső ellenőrzési egységgel, illetve belső ellenőrrel, mivel önálló belső ellenőrzési egység kiépítése, vagy belső ellenőr teljes munkaidőben történő foglalkoztatása nem lenne gazdaságos. (Bkr. 16. § (2)).

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

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

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

- a megbízás teljesítéséhez szükséges szaktudás, gyakorlat és egyéb ismeretek rendelkezésre állása;
- a külső szolgáltató esetleges vagyoni érdekeltsége a szervvel kapcsolatban;
- a külső szolgáltató esetleges személyes vagy szakmai kapcsolatai a felső vezetéssel vagy a szerv más tagjával;

- a külső szolgáltató esetleges múltbeli kapcsolatai a szervvel, vagy a vizsgált tevékenységgel;
- a külső szolgáltató egyéb, a szerv számára nyújtott, folyamatban lévő szolgáltatásai.

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

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

➤ *A külső szolgáltatóval kötött megállapodás elemei*

Külső szolgáltató lehet magánszemély vagy jogi személy, akinek a hozzáértéséről, felkészültségéről a Jegyzőnek kötelessége meggyőződni.

A belső ellenőrzés külső szolgáltatóval kötött írásbeli szerződés keretében történik.

A szerződésben rögzítésre került, hogy:

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

Részletesen meg lettek határozva:

- a teljesítendő szolgáltatások (beleértve a munka célját és hatókörét);
- azokat a kérdések, melyeket a megbízatással kapcsolatos tájékoztatásoknak tartalmazniuk kell;
- az irányadó jogszabályok, amelyek figyelembevételével kell a tevékenységet végezni;
- a megfelelő nyilvántartásokhoz és fizikai eszközökhöz való hozzáférés, az alkalmazottakkal való kapcsolattartás;
- a megbízással kapcsolatos elkészült jelentések, munkaanyagok, stb. tulajdonjoga és letétbe helyezése, illetve szükség szerint a szerzői jogokra vonatkozó előírások;
- a tevékenységek ütemezése, a feladatok elvégzésének határideje;
- kapcsolattartás módja;
- az együttműködés rendje: az információk átadására és felhasználására vonatkozó előírások;
- a külső szolgáltató által készített ellenőrzési program, jelentés átadása a megbízó részére (kinek, mikor, hány példányban);
- az elkészült dokumentumok egyeztetésének, észrevételezésének rendje;
- az adatvédelemről szóló rendelkezések és azok betartásának kötelezettsége, a titoktartásra vonatkozó elvárások;
- a díjazás mértéke és ütemezése.

3) A belső ellenőrzési tevékenység értékelése

A Kincsesbányai Közös Önkormányzati Hivatal külső erőforrás bevonásával valósul meg a belső ellenőrzés, így a külső szolgáltató által biztosított belső ellenőrzési vezető feladata a belső ellenőrzés teljesítményének mérése, melynek eredményét be is kell mutatnia az éves ellenőrzési jelentésben.

A belső ellenőrzés 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 szerv bizonyossággal szolgálni a szerv vezetése és a szerv 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.

IV. A belső ellenőrzési tevékenység tervezése

A tervezés alapelvei

A Bkr. 22. § b) pontja alapján a belső ellenőrzési vezető feladata „a kockázatelemzéssel alátámasztott stratégiai és éves ellenőrzési tervek összeállítása, a szerv vezetőjének – a helyi önkormányzatok esetén képviselő-testület – jóváhagyása után a tervek végrehajtása, valamint azok megvalósításának nyomon követése”.

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

1. 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.

2. A tervezésnek a jövőbe kell tekintenie

A stratégiai ellenőrzési tervnek a Bkr. 30. § (1) bekezdése alapján négy évet kell lefednie. A legmagasabb kockázatú folyamatok vizsgálatát minél korábbi időpontra kell tervezni. Az ilyen folyamatokat meghatározott rendszerességgel, 1-2 évente újra bele kell foglalni az éves ellenőrzési tervbe.

3. A tervezésnek folyamatosnak kell lennie

A tervezés folyamatában mindvégig célszerű betartani a gördülő tervezés elvét, a stratégiai ellenőrzési tervet szükség szerint kell felülvizsgálni. Ezzel párhuzamosan év végén – kockázatelemzés alapján – el kell készíteni a következő évre vonatkozó éves ellenőrzési tervet.

4. A tervezésnek rugalmasnak és aktualizáltnak kell lennie

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

A tervezés előkészítése

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

A kockázatelemzést megelőző előkészítés során a belső ellenőrzés:

- elemzi a külső és belső **kontrollkörnyezetet** annak érdekében, hogy azonosítsa az ellenőrzési tervezés során **figyelembe veendő változásokat**;
- értelmezi a szerv **célkitűzéseit, beleértve a belső ellenőrzés céljait is**;
- azonosítja a **folyamatokat, illetve az adott folyamat irányításáért, működtetésért felelős személyeket, azaz a folyamatgazdákat** és a vezetőkkel egyeztet az egyes folyamatok – a szerv célkitűzéseikhez viszonyított – fontosságáról;

➤ *Általános felmérés*

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

A környezet változásának elsődleges forrásai:

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

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

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

Ezek a változások a szerv folyamataiban rejlő kockázatok azonosítása szempontjából kiemelten fontosak, ezért a belső ellenőrnek arra kell törekednie, hogy összegyűjtsön minden információt a Jegyzőtől.

Az általános felmérés nem azt jelenti, hogy az adott szerv belső kontrollkörnyezetéről folyamatosan szerzi be a naprakész információkat. Ennek az a célja, hogy munkájához

megismerje annak a területnek a legfőbb jellegzetességeit, amit majd a tervezéskor az ellenőrzési feladatok közé vagy a konkrét belső ellenőrzés során az elvégezendő feladatai közé kell besorolnia, illetve a konkrét belső ellenőrzésnél vizsgálnia kell. Az általános felmérés eredményeként a szerv legalapvetőbb működési kérdéseinek így „nyitott könyvként” kell a belső ellenőrzés rendelkezésére állniuk.

➤ *A folyamatok és folyamatgazdák azonosítása*

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

A folyamatok és folyamatgazdák azonosítását, valamint a folyamatok fontosságának pl. 1-5-ig terjedő skálán történő elemzését lehetőleg a Jegyzővel közösen kell elvégezni. A kialakított ellenőrzési nyomvonalak segítenek a szerv folyamatainak azonosításában, megértésében.

Fontos megemlíteni, hogy mindez nem a folyamatok relatív kockázatosságáról szóló vita, hanem egy módszer a kockázatelemzés időpontjában, a legfontosabb folyamatok meghatározására. Az elemzés eredményeit a folyamatok összesített kockázatelemzésének eredményével együtt kell felhasználni a kockázatelemzés végeredményének kialakításához.

A szerv folyamatait főfolyamatok mentén kell csoportosítani (pl.: Humánerőforrás-gazdálkodás), amelyek rész-/ al-folyamatokra oszthatók (pl.: Munkaerő felvétel; Képzés, oktatás, stb.). Az ellenőrzési nyomvonal és a működési folyamatok nem ugyanazt jelentik, nem egymás szinonimái. Az ellenőrzési nyomvonal elkészítése feltételezi, hogy a működési folyamatok már pontosan és teljes mértékben feltárásra kerültek az adott szervnél.

➤ *A belső ellenőrzési fókusz kialakítása*

A belső ellenőrzési fókusz a belső ellenőrnek és a Jegyzővel azon közös nézetét, elképzeléseit jelenti, hogy a belső ellenőrzésnek elsősorban mely területekre kell irányítania erőforrásait. A belső ellenőrzési fókusz a Jegyzővel 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 kockázatú tekintett folyamatok rangsorolásában, illetve az ellenőrzött tevékenységek és egységek közötti erőforrás-allokáció meghatározásában, azaz a belső ellenőrzéssel szemben támasztott elvárások azonosításában. A belső ellenőrzési fókuszt a szerv célkitűzéseinek és a Jegyzőnek a belső ellenőrzésre vonatkozó speciális elvárásainak figyelembe vételével kell kialakítani.

A **szerv célkitűzéseinek** feltárása során a belső ellenőrzésnek a Jegyzővel meg kell vitatnia és értelmeznie kell a szerv stratégiai időtávú és rövidtávú, éves célkitűzéseit annak érdekében, hogy ellenőrzési erőforrásait ezen célok elérésének támogatására mozgósítsa. Míg egyes célkitűzések hosszabb ideig változatlanok maradhatnak (pl.: az EU működési irányelveinek való megfelelés), addig új célkitűzések is felmerülhetnek minden évben (pl.: az

adatfeldolgozáshoz használatos új IT rendszer zökkenőmentes bevezetése). A célkitűzések megvalósítása szempontjából kritikus tényezőket szintén meg kell vitatni a Jegyzővel. A kockázatelemzés és az ellenőrzés végrehajtása során mindezt részletekbe menően meghatározzák majd a folyamatgazdákkal közösen.

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

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

A belső ellenőrzési fókusz az elfogadott szervei célkitűzések és egyeztetett vezetői elvárások alapján a belső ellenőrzésnek és a Jegyzővel közösen kell kialakítania.

A belső ellenőrzési fókusz megadja azokat a főbb elemeket, amelyek mentén az ellenőrök a kockázatokat elemezni fogják, és amelyekre a belső ellenőrzés a feladatainak ellátása érdekében koncentrálni fog. (1. számú iratminta: Belső ellenőrzési fókusz)

A szerv vezetésével a szerv célkitűzéseinek, a Jegyző elvárásainak és a belső ellenőrzési fókusznak a kialakítása érdekében lefolytatott interjúhoz támogatást nyújt a 2. számú iratminta.

Kockázatelemzés

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

A kockázatelemzést a belső ellenőr irányítja.

A folyamat alapú kockázatelemzési módszertan lépései:

A szerv folyamatainak azonosítása és megértése

A kockázatelemzés első lépése a szerv 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 vonatkozó belső szabályzatok megismerését követően – a folyamatok felelőseivel (folyamatgazdákkal), illetve amennyiben szükséges, a folyamatba bevont kulcsfontosságú személyekkel interjúkat és munkamegbeszéléseket kell tartani. Ehhez nyújt segítséget a kockázatelemzési kérdőív (3. 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 Jegyző által meghatározott, a célok elérése szempontjából fontos tényezőket. A folyamat céljainak közvetlenül kapcsolódniuk kell a szerv céljaihoz, illetve a meglévő egyéb célokhoz (pl. jogszabályi megfelelés).

▪ *A folyamat általános jellemzése:*

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

▪ *Kulcsfontosságú teljesítménymutatók (KTM), különös tekintettel az alábbiakra:*

- ✓ A KTM-eket használják a folyamatnak a meghatározott kritikus sikertényezők és szervei célok szempontjából történő monitoringjához;
- ✓ Eljárások a kedvezőtlenül alakuló KTM-ek esetén;

A KTM-ek külső és belső összehasonlítása (benchmarking) a folyamat teljesítményének folyamatos fejlesztése érdekében

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

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

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

Ezt az elemzést

- a Jegyzővel,
- a folyamatgazdákkal, illetve
- a folyamatban érintett kulcsszereplőkkel

közösen kell elvégezni, konszenzusra kell jutni a folyamatok fontosságának összesített értékelése tekintetében.

A működési folyamatok relatív jelentősége nem egyfajta vita a folyamatok létjogosultságáról, adott folyamat relatív jelentőségét mindig az aktuális szervei célokhoz való hozzájárulás mértékéhez képest állapítjuk meg. A belső ellenőrzésnek tisztában kell lennie azzal, hogy egy szerv folyamatai nem önkényesen, hanem a szervei célok megvalósítása érdekében kerültek kialakításra, az adott cél vagy rész cél eléréséhez minden egyes folyamat és al folyamat hozzájárul. Ugyanakkor a tervezés, kockázatelemzés időszakában minden bizonnyal vannak olyan folyamatok, amelyek relatív fontossága az aktuális szervei célok alapján magasabb vagy alacsonyabb. Ez a módszer tehát arra alkalmas, hogy a legfontosabb folyamatokat meghatározza az elfogadott belső ellenőrzési fókusz vonatkozásában. A feltérképezés és az

elemzés eredményeit a folyamatok összesített kockázatelemzésének eredményével együtt kell felhasználni a kockázatelemzés végső eredményének kialakításához.

A fő- és alfolyamatok belső ellenőrzési fókuszhoz viszonyított relatív fontosságának elemzését a 4. számú iratminta szerinti mátrix alkalmazásával célszerű elkészíteni.

Kockázatok, kockázati tényezők és a főbb kontrollpontok azonosítása, elemzése

Miután viszonylag részletesen megismerte és megértette a fő- és alfolyamatokat, a belső ellenőrzésnek azonosítania kell a folyamathoz kapcsolódó jelentős kockázatokat.

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

- A bekövetkezésének *valószínűsége*;
- A bekövetkezés *hatása* (pl.: a szervei 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?

A Kockázatelemzési Kritérium Mátrix (KKM) elkészítése

A Kockázatelemzési Kritérium Mátrix a szerv folyamataira vonatkozó, következetes kockázatelemzés végrehajtásának elsődleges eszköze. A KKM-nek az elfogadott kockázati tűrőhatáron (tolerancia szinten) kell alapulnia. Az egységesség érdekében a KKM-et a belső ellenőrzésnek kell elkészítenie.

Kockázati tényező:

- olyan tényező vagy körülmény, ami előidézhetheti a kockázatokat;
- olyan helyzet, amely kedvez a kockázatok bekövetkezésének.

Egy azonosított kockázat hatásának megítélésére a KKM elemzési segítséget nyújt, melyek a következők lehetnek: magas, jelentős, mérsékelt és alacsony hatás. Minden egyes kockázati tényezőhöz a KKM elemzési kategóriákat rendel a Jegyző kockázati toleranciája alapján. Ezen toleranciák mind a Jegyző kockázathoz való viszonyulásának, mind a kockázati tényező alapjául szolgáló célkitűzés fontosságának megfelelnek. A KKM az azonosított kockázat bekövetkezési valószínűségének megítéléséhez szükséges elemzési rangsort is tartalmaz. A kockázatelemzés folyamatában minden egyes azonosított kockázatot a KKM használatával kell értékelni. Ezután az azonosított kockázat átfogó elemzéséhez a hatásokra és a valószínűségekre vonatkozó ismereteket, becsléseket össze kell kapcsolni.

Az egyes fő- és alfolyamathoz meghatározott kockázatokat a KKM-ben meghatározott kockázati tényezők mentén kell az alábbi két szempont alapján kell értékelni:

- a kockázati tényező bekövetkezési valószínűsége (mely lehet magas, jelentős, mérsékelt és alacsony; vagy számszerű értékkel, pl. magas: 4, jelentős: 3, mérsékelt: 2, alacsony: 1) valamint;
- a kockázati tényező célokra gyakorolt hatása (mely ugyancsak lehet: magas, jelentős, mérsékelt és alacsony; vagy számszerű értékkel, pl. magas: 4, jelentős: 3, mérsékelt: 2, alacsony: 1) alapján.

A pontozás során két megközelítést lehet alkalmazni:

- az egyes kockázatok esetében a kockázati tényezőkre adott pontszámok átlagaként, vagy
- a legnagyobb pontszám alapján (azaz ha a kockázati tényezők közül egy a legmagasabb értéket kapta, akkor a kockázat valószínűsége vagy célokra gyakorolt hatása a legnagyobb pontszámot fogja kapni).

Főbb kontrollpontok azonosítása

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. Ennek alapján egy átfogó besorolást ad az adott folyamat kockázatoságának. (5. számú iratminta)

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:

- az adott folyamat mennyire jelentős, fontos
- az adott 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 6. számú iratminta (Kockázatelemzés összesítése).

A kockázatelemzés végeredményének szemléletes ábráját, az ún. **kockázati térképet** a 7. számú iratminta szemlélteti. A kockázati térkép alkalmas lehet arra, hogy áttekinthetően bemutassa a kockázatelemzés végeredményét, az egyes folyamatok végső kockázati besorolásának megfelelően.

Stratégiai ellenőrzési terv

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

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

A Bkr. 29. § (1) bekezdése értelmében a stratégiai ellenőrzési tervet a belső ellenőrzési vezető kockázatelemzés alapján készíti és a Jegyző hagyja jóvá.

A stratégiai terv:

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

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

a szerv vezetője hagyja jóvá. A stratégiai terv 4 évre készül, a szerv tevékenységi körét, sajátosságait és célkitűzéseit figyelembe véve.

Éves ellenőrzési terv

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

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

(3) 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.

(4) **Az éves ellenőrzési terv tartalmazza:**

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

(5) Az éves ellenőrzési tervet a belső ellenőrzési vezető a Jegyző egyetértésével módosíthatja.

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

A Bkr. 52. § (6) bekezdése alapján az államháztartásért felelős miniszter minden év szeptember 15-ig közzéteszi az ún. Terv és Beszámoló Útmutatót, amely tartalmazza az éves ellenőrzési terv iratmintáját is.

Az éves ellenőrzési terv elkészítéséhez nyújt támogatást a 8. számú iratminta.

➤ *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.

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 a soron kívüli ellenőrzések elvégzésére ezért a rendelkezésre álló éves ellenőrzési erőforrás 10-30 %-át célszerű elkülöníteni az ellenőrzési tervezés során.

➤ *Az éves ellenőrzési terv módosítása*

A Bkr. 31. § (5) bekezdése alapján az éves ellenőrzési tervet a belső ellenőr a Jegyzőnek egyetértésével módosíthatja. Helyi önkormányzat esetében a belső ellenőr a képviselő-testület egyetértésével módosíthatja az éves ellenőrzési tervet.

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

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

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

- az ellenőrzés tervezett kezdete vagy vége módosul;
- az ellenőrzött szerv bővítésére kerül sor;
- az ellenőrzendő időszak kibővítése vált szükségessé.

V. A bizonyosságot adó tevékenység végrehajtása

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.

A belső ellenőr kijelöli az adott ellenőrzés programjának kidolgozásáért és az ellenőrzés lefolytatásáért felelős személyt, a vizsgálatvezetőt, aki a Bkr. 35. § (7) bekezdése alapján köteles gondoskodni az ellenőrzés összehangolt, az ütemezésnek megfelelő végrehajtásáról.

Az ellenőrzésre való felkészülés során a belső ellenőrnek 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.

1) Adminisztratív felkészülés

A felkészülés, mint a végrehajtás első állomása

Az ellenőrzések végrehajtása az éves ellenőrzési tervben foglalt ellenőrzések módszeres elvégzését jelenti.

Az ellenőrzés végrehajtásának legfőbb célja, hogy:

- minden egyes ellenőrzött folyamaton és területen a főbb kockázatok kezelésére létrehozott kontrollok megfelelőségét értékelje, valamint
- megállapítsa, hogy a folyamatok az elvárásoknak megfelelően működnek-e, illetve
- megállapítsa, hogy a szükséges ellenőrzési pontok vagy folyamatok hiányosak-e.

Az ellenőrzéseket a belső ellenőrök végzik, akik felelősséget vállalnak az elvégzett ellenőrzési munka minőségéért és teljességéért.

A belső ellenőr kijelöli

- az adott ellenőrzés programjának kidolgozásáért és
- az ellenőrzés lefolytatásáért felelős személyt, a vizsgálatvezetőt.

Az ellenőrzésre való felkészülés során a belső ellenőrnek meg kell győződnie arról, hogy

- az ellenőrzés célját és tárgyát meghatározták,
- a megfelelő ellenőrzési erőforrások rendelkezésre állnak-e, illetve
- az ellenőrzési programot (bővebben ld. később Az ellenőrzési program elkészítése) elkészítették-e.

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

➤ *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 Jegyző írja alá.

(2) A megbízólevél - e megnevezés mellett - az alábbiakat tartalmazza:

- a) az ellenőr nevét, regisztrációs számát, illetve a személyazonosító igazolványának vagy más személyazonosításra alkalmas igazolványának számát;
- b) az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység megnevezését;
- c) a 21. § (3) bekezdésében meghatározott ellenőrzés típusát, kivéve tanácsadó tevékenység esetén;
- d) az ellenőrzés tárgyát és célját;

- e) az ellenőrzésre vonatkozó jogszabályi vagy egyéb felhatalmazásra történő hivatkozást;
- f) a megbízólevél érvényességi idejét;
- g) a kiállítás keltét;
- h) a kiállításra jogosult aláírását, bélyegzőlenyomatát.

A megbízólevél mintája a 10. számú iratmintában található.

A megbízólevéllel egyidejűleg a belső ellenőrök objektivitásuknak megnyilvánulásaként összeférhetetlenségi nyilatkozatot is tehetnek, melynek egy lehetséges példáját a 11. számú iratminta mutatja be.

➤ *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. Ennek keretében a belső ellenőr tájékoztatást ad az ellenőrzés céljáról és formájáról, jogszabályi felhatalmazásról, valamint az ellenőrzés várható időtartamáról.~~

...

(4) A helyszíni ellenőrzést annak megkezdése előtt legalább 3 nappal szóban vagy írásban be kell jelenteni az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjének. Ennek keretében a belső ellenőr tájékoztatást ad az ellenőrzés során végrehajtandó feladatokról, valamint az ellenőrzés várható időtartamáról.

(5) Az (1) és a (4) bekezdés szerinti értesítések összevonhatók. Az előzetes bejelentést nem kell megtenni, ha az - a rendelkezésre álló adatok alapján - meghiúsíthatja az ellenőrzés eredményes lefolytatását. Az előzetes bejelentés elhagyásáról a belső ellenőrzési vezető dönt.

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

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

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

Az értesítőlevél mintája az ellenőrzés megkezdéséről a 12. számú iratmintában található.

➤ *Az ellenőrzés időszükségletének nyilvántartása*

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

A belső ellenőr vezeti 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.

2) Az ellenőrzési program elkészítésének menete

➤ *A rendelkezésre álló háttér információk összegyűjtése*

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

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

➤ *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. A céloknak a kockázatelemzés során azonosított kockázatok jellegzetességeit kell figyelembe venniük.

➤ *Az ellenőrzés tárgyának véglegesítése*

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

➤ *Az ellenőrizendő időszak véglegesítése*

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.

➤ *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 végső meghatározása során mind az ellenőrzés típusát és komplexitását, mind az időkereteket és az ellenőrök tapasztalatát, tudását és hozzáértését figyelembe kell venni.

➤ *Az ellenőrzés módszereinek meghatározása*

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

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

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

➤ *Az ellenőrzési program írásba foglalása*

A Bkr. 33. § (1) bekezdésének előírása alapján a belső ellenőrzési vezető - a 34. § (1) bekezdésében foglaltak figyelembevételével - minden egyes ellenőrzés lefolytatásához megbízólevél aláírásával kijelöli a vizsgálatvezetőt és az ellenőrzéseket lefolytató belső ellenőröket.

(2) A belső ellenőr által készített és a Jegyző által jóváhagyott ellenőrzési program tartalmazza:

- a) az ellenőrzést végző szerv, illetve szervezeti egység megnevezését;
- b) az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység megnevezését;
- c) a 21. § (3) bekezdésében meghatározott ellenőrzés típusát;
- d) az ellenőrzés tárgyát és célját;
- e) az ellenőrizendő időszakot;
- f) az ellenőrzés tervezett időtartamát, a jelentés elkészítésének határidejét;
- g) az ellenőrök, szakértők, valamint a vizsgálatvezető megnevezését, megbízólevelük számát, a feladatmegosztást;
- h) az ellenőrzés részletes feladatait és az alkalmazott módszereket;
- i) a kiállítás keltét;
- j) a belső ellenőrzési vezető aláírását.

(3) Az ellenőrzési program végrehajtását a belső ellenőrzési vezető felügyeli. A programtól eltérni a belső ellenőrzési vezető jóváhagyásával lehet, a program módosítását a vizsgálatvezető kezdeményezheti.

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

Az ellenőrzési program mintája a 9. számú iratmintában található.

3) 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.

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

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

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

➤ *Nyitó megbeszélés, kommunikáció az ellenőrzöttel*

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

A nyitó megbeszélés főbb céljai a következők:

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

A **nyitó megbeszélés** az ellenőrzöttel való munkakapcsolatok kialakításában fontos szerepet játszik. Az ellenőrzött szervvel 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 realisabbak, valamint az ezeken alapuló intézkedési javaslatok az ellenőrzött által elfogadhatóbbak lesznek.

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

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

➤ *Az ellenőrzés megszakítása, felfüggesztése*

A Bkr. 38. § (1) bekezdése alapján 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.

(2) Az ellenőrzést a belső ellenőrzési vezető 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 szerv, illetve szervezeti egység jogsértő magatartása az ellenőrzés folytatását akadályozza.

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

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

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 ok, amely akadályozza az ellenőrzés lefolytatását.

Az ellenőrzés megszakításának vagy felfüggesztésének tényéről az ellenőrzött szerv vagy szervezeti egység vezetőjét írásban haladéktalanul értesíteni kell. Az ellenőrzött szerv 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 szerv 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 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* nevezzük.

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 belső ellenőrzés felelős azért, hogy a belső kontrollrendszer megfelelőségének és hatékonyságának vizsgálatával és értékelésével a szabálytalanságok bekövetkezését csökkentsék. Ez elsősorban a 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 szervek belső ellenőreinek kiemelt figyelmet kell fordítaniuk a szabálytalanságokon belül a csalások elkövetésére utaló jelekre. A szerv belső ellenőre megfelelő ismeretekkel kell, hogy rendelkezzen a szabálytalanságok és csalások jeleinek felismeréséhez.

A belső ellenőrzés a kontrollrendszerek megfelelő működésének és hatékonyságának vizsgálata által segíti elő a csalások és szabálytalanságok kockázatának csökkentését, illetve felméri, hogy az előbb említett hatékonyság milyen mértékben áll összhangban a szerv tevékenységével, illetve a céljai eléréséhez és rendszerei megfelelő működtetéséhez szükséges kockázattal. A csalások és szabálytalanságok megakadályozása érdekében a legfontosabb teendő a hatékony és eredményes belső kontrollrendszer kiépítése és működtetése, melynek elsődleges felelőssége a Jegyzőt terheli.

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 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.

Kapcsolódó egyéb jogszabályi rendelkezések

Büntető Törvénykönyv (Btk.)

A számvitel rendjének megsértése

403. § (1) Aki a számvitelről szóló törvényben vagy a felhatalmazásán alapuló jogszabályokban előírt bizonylati rendet megsérti vagy könyvvezetési, beszámoló készítési kötelezettségét megszegi, és ezzel

- a) a megbízható és valós képet lényegesen befolyásoló hibát idéz elő, vagy

b) az adott üzleti évet érintően vagyoni helyzete áttekintését, illetve ellenőrzését megghiúsítja,
büntett miatt három évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő.

Vesztegetés

290. § (1) Aki gazdálkodó szervezet részére vagy érdekében tevékenységet végző személynek vagy rá tekintettel másnak azért ad vagy ígér jogtalan előnyt, hogy a kötelességét megszegje, büntett miatt három évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő.

Költségvetési csalás

396. § (1) Aki

a) költségvetésbe történő befizetési kötelezettség vagy költségvetésből származó pénzeszközök vonatkozásában más tervedésbe ejt, tervedésben tart vagy a valós tény elhallgatja,

b) költségvetésbe történő befizetési kötelezettséggel kapcsolatos kedvezményt jogtalanul vesz igénybe,

c) költségvetésből származó pénzeszközöket a jóváhagyott céltól eltérően használ fel,
és ezzel egy vagy több költségvetésnek vagyoni hátrányt okoz, vétséget követ el, és két évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő.

A költségvetési csaláshoz kapcsolódó felügyeleti vagy ellenőrzési kötelezettség elmulasztása

397. § A gazdálkodó szervezet vezetője, ellenőrzésre vagy felügyeletre feljogosított tagja vagy dolgozója, ha a felügyeleti vagy az ellenőrzési kötelezettség teljesítését elmulasztja, és ezáltal lehetővé teszi, hogy a költségvetési csalást a gazdálkodó szervezet tagja vagy dolgozója a gazdálkodó szervezet tevékenysége körében elkövesse, büntett miatt három évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő.

Sikkasztás

372. § (1) Aki a rábízott idegen dolgot jogtalanul eltulajdonítja, vagy azzal sajátjaként rendelkezik, sikkasztást követ el.

Hűtlen kezelés

376. § (1) Akit idegen vagyon kezelésével bíztak meg, és ebből folyó kötelességének megszegésével vagyoni hátrányt okoz, hűtlen kezelést követ el.

Csalás

373. § (1) Aki jogtalan haszonszerzés végett más tervedésbe ejt, vagy tervedésben tart, és ezzel kárt okoz, csalást követ el.

A szabálysértésekről, a szabálysértési eljárásról és a szabálysértési nyilvántartási rendszerről szóló 2012. évi II. törvény 1. § (1) szerint szabálysértés az a törvény által büntetni rendelt tevékenység vagy mulasztás, amely veszélyes a társadalomra.

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 2012. évi I. törvény (Mt.)*, a *közszolgálati tisztviselőkről szóló 2011. évi CXCV. törvény (Kttv.)*, a *közalkalmazottak jogállásáról szóló 1992. évi XXXIII. törvény (Kjt.)* megfelelő rendelkezései.

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

➤ *Ellenőrzési munkalapok*

A belső ellenőrzési tevékenység során felhasznált dokumentumok jellemzően kétfélek lehetnek:

1. Már meglévő, rendelkezésre álló dokumentumok, pl.:

- az ellenőrzött szerv/szervezet vizsgálat alá vont folyamatainak, tevékenységének ellenőrzési nyomvonalai;
- az ellenőrzött szerv/ 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;
- jogszabályok, szabályzatok, stb., amelyek a vizsgálat tárgyát képező területet vagy eljárást szabályozzák;
- az ellenőrzött szerv/szervezet által alkalmazott belső szabályzatok, vezetői utasítások, kézikönyvek, írásbeli iránymutatások és eljárások.

➤ *Alapvető vizsgálati eljárások, technikák*

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

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

- A) a rendszer-alapú vagy
- B) a közvetlen vizsgálati megközelítési mód.

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

A) A rendszer-alapú megközelítés

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

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

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

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

B) A közvetlen vizsgálati megközelítés

A közvetlen vizsgálati megközelítést (Direct Substantive Testing, DST) kell alkalmazni, amikor nem lehetséges az ellenőrzés céljainak elérése *kontrollrendszerek vizsgálatára való támaszkodással*. Ilyen esetben a rendszerek vizsgálata nem célszerű, kivéve, ha az ellenőrzéssel szemben specifikus elvárás a szerv *belső pénzügyi irányítási, szabályozási és kontrollrendszerei működésének értékelése* is. Közvetlen vizsgálati megközelítés révén nem szereshető bizonyosság a *belső kontrollok 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. A döntéshez figyelembe kell venni azt az alapvető követelményt is, hogy a rendszer alapú megközelítés alkalmazása esetén a *kontrollok részletes tesztelése* mellett a magas szintű ellenőrzési bizonyosság eléréséhez mindenképpen el kell végezni bizonyos mennyiségű közvetlen vizsgálatot is.

Vizsgálati eljárások, technikák, melyeket a belső ellenőrök mind a rendszer-alapú, mind a közvetlen vizsgálati megközelítés során alkalmazhatnak az adott ellenőrzés tárgyától, céljától függően:

- a) Elemző eljárások (dokumentumok vizsgálata, elemzése; esettanulmányok; összehasonlító elemzés; költség-haszon elemzés);
- b) Tételes tesztelés;
- c) Egyedi tesztelés;
- d) Statisztikai elemzés;
- e) Kérdésfelvetés;
- f) Folyamatábrák;
- g) Belső kontrollok tesztelése;
- h) Számítógéppel támogatott ellenőrzési technikák.

➤ *A bizonyítékok beszerzése, nyilvántartása és a teljességi nyilatkozat*

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

A Bkr. 26. § h) pontja alapján a belső ellenőr köteles az eredeti dokumentumokat az ellenőrzés lezárásakor hiánytalanul visszaszolgáltatni, illetve ha az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanúja merül fel, az eredeti dokumentumokat a szükséges intézkedések megtétele érdekében a belső ellenőrzési vezető útján az ellenőrzött szerv vezetőjének jegyzőkönyv alapján átadni.

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

(2) Az ellenőrzés megállapításainak bizonyítására felhasználható különösen:

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

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

A Bkr. 40. § (2) bekezdésének e) pontjában meghatározott közös jegyzőkönyv egy lehetséges mintáját a 14. számú iratminta tartalmazza. Közös jegyzőkönyvet lehet készíteni olyan megállapítás igazolására, amelyről nincs okirat, de mindkét fél aláírásával igazolja.

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

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

Az ellenőrzési bizonyítékok előállításának folyamatát a 6. számú melléklet szemlélteti.

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 15. számú iratmintában található.

4) Az ellenőrzési jelentés

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.

A **Bkr. 41. § (1)** bekezdésében rögzítettek szerint 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 tényt, 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.

A belső ellenőrzést végző személy 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 Jegyző, valamint az ellenőrzött szerv azon tagjai számára, amelyek közreműködése a belső ellenőrzés által feltárt hiányosságok, hibák megszüntetéséhez, korrigálásához elengedhetetlen.

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

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 szerv/szervezet ezzel a kockázattal szembesül amiatt, mert az adott feltétel nem áll összhangban a saját kritériumában szereplő elvárással (az eltérés hatása).

➤ *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 igazodnia.

A megfogalmazott megállapításoknak és következtetéseknek a folyamatokra és a szerv 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.

➤ *Az ellenőrzési jelentés tartalmi követelményei*

A **Bkr. 39. § (3)** bekezdés szerint az **ellenőrzési jelentésnek tartalmaznia kell:**

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

Az áttekinthetőség érdekében minden ellenőrzési jelentésnek egy standard formátumot kell követnie, amelyben az ellenőrzéshez kapcsolódó információk szerepelnek (20. számú iratminta: Ellenőrzési jelentés/-tervezet minta).

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 (Bkr. 41. § (4)). Az összesített véleményt bővebben ld. a 7. számú mellékletben. A vezetői összefoglaló része az ellenőrzési jelentésnek.

➤ *A belső ellenőrzési jelentés elkészítéséért felelős személy*

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

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

➤ *A jelentéstervezet megküldése egyeztetésre*

A Bkr. 42. § (1) bekezdésében foglaltak alapján a belső ellenőrzési vezető a jelentéstervezetét, illetve annak kivonatát egyeztetés céljából megküldi az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjének, továbbá annak, akire vonatkozóan a jelentéstervezet megállapítást vagy javaslatot tartalmaz (a továbbiakban együttesen: érintettek).

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

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

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

(5) A jelentéstervezet megküldésére vonatkozó kísérő levélben fel kell hívni az ellenőrzött figyelmét arra, hogy a határidő elmulasztását egyetértésnek kell tekinteni és a nemleges választ is jelezni kell a határidőn belül, valamint az észrevételek megküldésével egy időben lehetősége van a 43. § (1) bekezdése szerinti egyeztető megbeszélés kezdeményezésére.

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

(7) Az észrevétel elfogadásáról vagy elutasításáról a vizsgálatvezető dönt, amelyről az észrevételezési határidő lejártától számított 8 napon belül az érintetteknek írásbeli tájékoztatást ad és indokolja az el nem fogadott észrevételeket vagy kezdeményezi a 43. § (1) bekezdése szerinti megbeszélés összehívását.

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

Kísérőlevél tartalma az ellenőrzési jelentéstervezet megküldéséhez:

- határidő (főszabályként 8 – max. 30 nap) az észrevételek megtételére, (lehetőleg dátummal, hogy egyértelmű legyen),
- a határidő elmulasztását egyetértésnek kell tekinteni, de
- a nemleges választ is jelezni kell határidőn belül (így elkerülhető a félreértés és több ellenőrzött esetén is számon tartható, hogy ki nem tett még észrevételt),
- az ellenőrzöttnek is lehetősége van az egyeztető megbeszélés kezdeményezésére, valamint
- nemleges válasz esetén akár már intézkedési terv is elkészíthető és megküldhető.

Az ellenőrzési jelentéstervezetben annak lezárásáig fel kell tüntetni a „Tervezet” szót. Az ellenőrzési jelentés tervezetét a belső ellenőrzési vezető küldi meg az érintettek részére egyeztetés céljából, akik főszabályként a kézhezvételtől számított 8 napon belül tehetik meg észrevételeiket. Indokolt esetben a belső ellenőrzési vezető maximum 30 napos, de akár a 8

napnál rövidebb határidőt is megállapíthat soron kívüli ellenőrzés esetén (ld. 17. számú iratminta: Kísérőlevél ellenőrzési jelentéstervezet megküldéséhez).

A jelentéstervezet egyeztetése történhet elektronikus úton is, amennyiben mindkét fél elfogadja ezt a lehetőséget és biztosított a kézhezvétel megfelelő dokumentálása. Ily módon gyorsítható az egyeztetés folyamata.

A Bkr. értelmében az érintetteknek az észrevételek megküldésével egy időben lehetősége van egyeztető megbeszélés kezdeményezésére.

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

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

➤ *Az egyeztető megbeszélés*

A **Bkr. 43. §** (1) bekezdése alapján: ha az érintettek részéről a megállapításokat vitatják, akkor egyeztető megbeszélést kell tartani, bármelyik fél kezdeményezésére.

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

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

Az egyeztető megbeszélés jegyzőkönyvét csatolni kell az ellenőrzési jelentéshez, melyben be kell mutatni a fennmaradt vitás kérdéseket, álláspontokat.

Ha az ellenőrzési jelentés jelentősen módosul az egyeztető megbeszélést követően, a belső ellenőrzési vezető ismételt megküldheti a jelentéstervezetet visszamutatás céljából.

➤ *Az ellenőrzés lezárása*

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

A Bkr. 2. § o) pontja alapján *lezárt ellenőrzési jelentés*: a belső ellenőr által elkészített, az ellenőrzött szervvel / szervezettel egyeztetett, az elfogadott észrevételek átvezetésével véglegesítésre került és aláírt ellenőrzési jelentés;

Az ellenőrzést végző szerv vezetője levélben tájékoztatja a címzetteket az ellenőrzés lezárásáról, melyben megküldi a lezárt ellenőrzési jelentést és szükség esetén felkéri az ellenőrzöttet az intézkedési terv elkészítésére. 25. számú iratminta

A Bkr. 43. § (4) bekezdése alapján: az ellenőrzési jelentést, illetve annak kivonatát a vizsgálatvezető és a vizsgálatot végző valamennyi ellenőr aláírását követően a belső ellenőrzési vezető hagyja jóvá és megküldi a szerv vezetője részére.

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

a) irányított, illetve felügyelt szerv ellenőrzése esetén az ellenőrzött szerv vezetőjének, illetve

b) az ellenőrzött szerv / szervezeti egységek vezetőinek, továbbá

c) annak, akire vonatkozóan megállapítást vagy javaslatot tartalmaz, és szükség esetén felkéri az intézkedési terv elkészítésére.

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

➤ *Intézkedési terv elkészítése, jóváhagyása és módosítása*

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

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

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

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

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

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

Az intézkedési terv elfogadásáról, ill. el nem fogadásáról szóló értesítés a 21. számú iratmintában található.

VI. Az ellenőrzések nyomon követése

Az ellenőrzések nyomon követése (Bkr. 46-47. §-ai) az a folyamat, melynek keretében a 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

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 22. 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 Jegyzőt tájékoztatni kell.

VII. Beszámolás

A Bkr. 48.§ és 49. § az éves (és összefoglaló éves) ellenőrzési jelentésre vonatkozóan állapít meg kötelezettségeket:

Bkr. 29. és 48. §-ának megfelelően a belső ellenőrzési vezető az államháztartásért felelős miniszter által közzétett módszertani útmutató figyelembevételével készíti el az éves ellenőrzési tervét, illetve az éves ellenőrzési jelentését.

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

Az éves jelentések elkészítése erősíti a vezetői felelősség/elszámoltathatóság rendszerét, mivel a szervek vezetői tudatos felelősséget vállalnak a jelentés elkészítéséért, figyelembe véve azt, hogy a beszámolás végső célja a Kormány tájékoztatása az államháztartási belső kontrollrendszer helyzetéről és működéséről. Mindemellett az összefoglaló éves ellenőrzési jelentésekből nyerhető információk támogatják az államháztartásért felelős miniszternek az államháztartási belső kontrollrendszerek vonatkozásában végzett központi koordinációs és harmonizációs tevékenységét.

VIII. Az ellenőrzési dokumentumokkal kapcsolatos előírások

A Bkr. 22. és 50. §-ai rendelkeznek az ellenőrzési dokumentumok megőrzéséről, nyilvántartásáról.

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

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

Az ellenőrzésekhez tartozó dokumentumok nyilvántartását ún. ellenőrzési mappák képezik.

Az ellenőrzési dokumentumokhoz való hozzáférés

Az ellenőrzési mappa, beleértve az ellenőrzési munkalapokat, a belső ellenőrzés birtokában maradnak mind az ellenőrzés végrehajtása során, mind pedig az ellenőrzést követő

időszakban. Biztosítani kell, hogy a belső ellenőrzési vizsgálatok irataihoz való hozzáférés illetéktelen személyek számára ne legyen lehetséges. Minden olyan kérést, amely ellenőrzési anyagokhoz való hozzáférésre irányul, a belső ellenőrzési vezetőhöz kell címezni, aki felelős az ellenőrzési dokumentumokhoz való hozzáférés felügyeletéért.

A Jegyző, 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 Jegyzőnek szintén jóvá kell hagynia.

Általános szabályként az ellenőrzési iratokat a belső ellenőrzésnek kell megőriznie a vonatkozó jogszabályi előírásoknak megfelelő ideig. Az ellenőrzési iratokat biztonságos és védett helyen kell tárolni.

IX. A tanácsadó tevékenység

➤ *A tanácsadó tevékenység fogalma, elhatárolása a bizonyosságot adó tevékenységtől*

A Bkr. az alábbiak szerint rendelkezik a tanácsadó tevékenységről:

Bkr. 2. § E rendelet alkalmazásában

r) *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.

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

21. § (4) A tanácsadó tevékenység keretében ellátható feladatok lehetnek különösen:

- a) vezetők támogatása az egyes megoldási lehetőségek elemzésével, értékelésével, vizsgálatával, kockázatának becslésével;
- b) pénzügyi, tárgyi, informatikai és humán erőforrás-kapacitásokkal való ésszerűbb és hatékonyabb gazdálkodásra irányuló tanácsadás;
- c) a vezetőség szakértői támogatása a kockázatkezelési és szabálytalanságkezelési rendszerek és a teljesítménymenedzsment rendszer kialakításában, folyamatos továbbfejlesztésében;
- d) tanácsadás a szervezeti struktúrák racionalizálása, a változásmenedzsment területén;
- e) konzultáció és tanácsadás a vezetés részére a szervezeti stratégia elkészítésében;

f) javaslatok megfogalmazása a költségvetési szerv működése eredményességének növelése és a belső kontrollrendszerek javítása, továbbfejlesztése érdekében, a költségvetési szerv belső szabályzatainak tartalmát, szerkezetét illetően.

Az ellenőrök nem fogadhatnak el olyan tanácsadói megbízást, amelynek célja olyan követelmények megkerülése, vagy ennek mások számára történő lehetővé tétele, mely követelmények fennállnának egy ellenőrzési feladat során.

A belső ellenőrzéssel szemben támasztott elvárások megfogalmazása során a Jegyzőnek a belső ellenőrrel közösen kell átbeszélnie és megegyeznie a Jegyző elvárásait, valamint a rendelkezésre álló belső ellenőrzési kapacitást és szakértelmet egyaránt tükröző bizonyosságot adó és tanácsadó munkákról. A tanácsadó tevékenység jellegét ezt követően rögzíteni kell a szerv Belső Ellenőrzési Alapszabályában. Amennyiben a Jegyzőnek a belső ellenőrzés tanácsadó tevékenységére vonatkozó elvárása, illetve a rendelkezésre álló belső ellenőri kapacitás vagy szakértelem változna, a változások a Belső Ellenőrzési Alapszabályban történő átvezetéséről is gondoskodni kell.

A tanácsadó tevékenység lehetséges kategóriái a következők:

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

➤ *A tanácsadó tevékenységre vonatkozó irányelvek*

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

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

A tanácsadó tevékenység végzése során a belső ellenőr nem vállalhat át az adott folyamat kialakításával, irányításával, átalakításával stb. kapcsolatos vezetői felelősséget, feladatokat (ide tartozik a szabályalkotásban, szabályzatok aktualizálásban való felelős részvétel is). A tanácsadó tevékenység célja nem lehet bármely szintű vezetői felelősség csökkentése.

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

A belső ellenőr a tanácsadó tevékenységet a Belső Ellenőrzés Szakmai Gyakorlatának Nemzetközi Normáival összhangban, a belső ellenőrökre vonatkozó Etikai Kódexnek, valamint a magyarországi államháztartási belső ellenőrzési standardoknak megfelelően végzi.

Függetlenség és objektivitás értelmezése a tanácsadó tevékenység vonatkozásában

Mind a belső ellenőröknek, mind a Jegyzőnek 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 feladról szóló jelentés, jegyzőkönyv vagy egyéb beszámoló nem tartalmazhatja a „standardoknak megfelelően elvégezve” kikötést).
- Ha a belső ellenőrök nem ellenőrzés jellegű feladat elvégzésre kapnak utasítást, a belső ellenőrzési vezetőnek tájékoztatni kell a szervezet első számú vezetőjét arról, hogy ez a tevékenység nem bizonyosságot adó tevékenység, 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. Az ellenőr objektivitása akkor sérülhet, ha az ellenőr tervez meg, vezet be ilyen rendszereket, vagy készíti el ezek folyamatait és működteti ezen rendszereket.

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 elvárásai, 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 Jegyző által korábban elfogadott ellenőrzési tervre.
- A tanácsadói feladat lehetséges kihatása a jövőbeli ellenőrzési feladatokra és megbízásokra.
- A tanácsadói feladat végrehajtásából származó potenciális előnyök a szervre nézve.

➤ *A tanácsadó tevékenység tervezése és végrehajtása*

A Bkr. az alábbiakban rendelkezik a tanácsadó tevékenység tervezése és végrehajtása tekintetében:

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

...

(4) Az éves ellenőrzési terv tartalmazza:

...

i) a tanácsadó tevékenységre tervezett kapacitást;

...

(5) Az éves ellenőrzési tervet a belső ellenőrzési vezető a szerv vezetőjének egyetértésével módosíthatja.

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

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.

(2) A tanácsadó tevékenység végrehajtása során nem kell alkalmazni a 33. §-ban, a 35-36. §-ban és a 38-47. §-ban foglaltakat.

(3) Ha a belső ellenőrzési tevékenységet teljes körűen külső szolgáltató látja el, akkor a tanácsadó tevékenységre szóló felkérést minden esetben írásban kell rögzíteni. A belső ellenőrzési standardoknak megfelelően a tanácsadó tevékenység funkcióját meg kell határozni az alapszabályban, illetve a **stratégiai ellenőrzési tervben**.

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

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

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

Amennyiben a Belső Ellenőrzési Alapszabály specifikus korlátozásokat 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.

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

- Annak felmérése, hogy a tanácsadással érintett folyamat, feladat, vagy működési funkció milyen jelentőséggel bír a szerv számára (pl. költségvetési bevételekre és kiadásra gyakorolt hatás, jó hírnévre gyakorolt hatás, költségvetési alapeladat vagy éppen vállalkozói feladat, kiszervezett vagy belső erőforrással ellátott feladat, stb.).
- Annak előzetes felmérése, hogy a tanácsadással érintett területre, annak kockázatosságára, belső kontrollrendszerének megfelelőségére, stb. vonatkozóan rendelkezik-e már a belső ellenőrzés valamilyen ismerettel (pl. korábban lefolytatott belső vagy külső ellenőrzések, egyéb felmérések).
- A tanácsadási feladat lefolytatásához szükséges erőforrások (időtartam, emberi erőforrás, szükséges kompetenciák, képességek, stb.) felmérése. Amennyiben a felmérés alapján a belső ellenőrzés nem rendelkezik a 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 szerv vezetőjével. A tanácsadói feladat belső ellenőrök által történő elvállalásáról vagy éppen elutasításáról a szerv vezetőjével közösen célszerű döntést hozni.

A tanácsadói feladat hatókörének meghatározásakor a belső ellenőrök növelhetik vagy csökkenthetik azt a vezetés igényeinek megfelelően. Ugyanakkor a belső ellenőrnek is meg kell győződnie arról, 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 belső ellenőrzési vezető köteles nyilvántartást vezetni valamennyi, a belső ellenőrzés által elvégzett munkáról és gondoskodni az ellenőrzési és tanácsadói feladatokhoz kapcsolódó dokumentumok megőrzéséről. A tanácsadó tevékenység dokumentálása a belső ellenőr által 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.

A belső ellenőrzés által végzett tanácsadó tevékenység dokumentálásának célja:

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

A belső ellenőrnek a tanácsadó tevékenység célkitűzéseinek eléréséhez és 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 feladat eredményeiről szóló tájékoztatás*

A belső ellenőrzési vezetőnek tájékoztatnia kell a szerv vezetőjét a tanácsadói megbízás eredményeiről. A tájékoztatás formai és tartalmi követelményeit a tanácsadó tevékenység végzésére vonatkozó felkérés tartalmazza.

➤ *A tanácsadó tevékenység eredményeinek hasznosítása, nyomon követés*

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

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

- írásbeli beszámoló/szóbeli tájékoztatás kérése a tanácsadással érintett szervtől a tanácsadás eredményeinek hasznosításáról;
- a szerv folyamataiban bekövetkezett változások nyomon követése (lehetőség szerint);
- 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).

➤ *A tanácsadó tevékenységre vonatkozó beszámoló*

A Bkr. az alábbiak szerint rendelkezik a tanácsadó tevékenységre vonatkozó beszámolásról:

Bkr. 48. § 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:

...

ac) a tanácsadó tevékenység bemutatása;

Az éves (összefoglaló) ellenőrzési jelentésekben be kell számolni a tárgyévben végzett tanácsadó tevékenységről, a Bkr. és a Terv és Beszámoló Útmutató alapján.

X. A belső ellenőrzési tevékenység minőségét biztosító szabályok

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

- a nemzetközi standardoknak, a magyarországi államháztartási belső ellenőrzési standardoknak és a belső ellenőrökre vonatkozó etikai kódexnek való megfelelés;

- a belső ellenőrzési tevékenység alapszabályának, céljainak, célkitűzéseinek, szabályzatainak és eljárásainak megfelelése;
- hozzájárulás a szerv 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 szerv működését.

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

Folyamatos minőségbiztosítás

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

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

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

A belső ellenőrzési vezető teljes körűen felel a folyamatos minőségbiztosításért.

A folyamatos minőségbiztosítás egy, a mindennapi belső ellenőrzési folyamatokba beépülő, rutin jellegű tevékenységgé kell, hogy váljon. A folyamatos minőségbiztosítás nem azonos a bizonyos időközönként 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-list) használata lehet, amelyek alkalmasak annak értékelésére, hogy az ellenőrzési tevékenység során a jogszabályokban és a kézikönyvben előírt eljárásoknak megfelelően járnak-e el az ellenőrök, illetve, hogy az ellenőrzési folyamat szükséges lépéseit megtették-e.

A minőségbiztosítás elvégzését tanúsító ellenőrzési listákat minden esetben hozzá kell csatolni az adott ellenőrzési folyamat munkaanyagaihoz (pl. kockázatelemzés, tervezés folyamatában), illetve adott belső ellenőrzés mappájához (pl. az ellenőrzésre való felkészülés, az ellenőrzés végrehajtása, a jelentés elkészítése vonatkozásában). A belső ellenőrzési vezetőknek 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 ellenőr a felülvizsgálat, a folyamatos belső minőségértékelés eredményeiről rendszeres időközönként tájékoztatja Jegyzőt, pl. az éves ellenőrzési jelentésben.

Záró rendelkezések

A Belső Ellenőrzési Kézikönyv 2018. október 2. napján lép hatályba. A Belső ellenőrzési kézikönyv hatályba lépésével egyidejűleg a 2014.11.06. napjától érvényes Belső ellenőrzési kézikönyv hatályát veszti.

MELLÉKLETEK

Készítette:.....
belső ellenőr

Jóváhagyta:.....
Kincsesbányai Közös Önkormányzati Hivatal
Jegyző

Hatálybalépés dátuma:2018.10.02.



Egyetértéssel jóváhagyta:

.....
Bajkai János
Kincsesbánya Község Önkormányzata
Polgármester
2018 OKT 02.

Dátum:.....

.....
Orbán Tibor Nesztor
Isztimér Község Önkormányzata
Polgármester
2018 OKT 02.

Dátum:.....

.....
Fiedler Albertné

Isztiméri Német Nemzetiségi Önkormányzat
Elnök
2018 OKT 02.

Dátum:.....



Sorszám	Megnevezés
1. <u>számú melléklet</u>	Kockázatelemzési modellek
2. <u>számú melléklet</u>	Kockázatok - Kockázatok az európai uniós támogatások intézményrendszerében lefolytatott kockázatelemzésekhez
3. <u>számú melléklet</u>	Alapvető vizsgálati eljárások, technikák
4. <u>számú melléklet</u>	Mintavételezési eljárások
5. <u>számú melléklet</u>	A belső kontrollrendszer kulcsfontosságú elemeinek tesztelése
6. <u>számú melléklet</u>	Az ellenőrzési bizonyítékok előállításának folyamata
7. <u>számú melléklet</u>	Összesített vélemény az ellenőrzött területről

1. számú melléklet – Kockázatelemzési modellek

A belső ellenőrzés tervezését megalapozó kockázatelemzés során a szervezeten belüli folyamatokat vetünk alá átfogó elemzésnek és értékelésnek, valamilyen meghatározott szempontrendszer (pl. folyamatokhoz rendelt kockázati tényezők elemzése, értékelése).

A kockázatelemzés elsődleges célja, hogy az egyes folyamatokban rejlő kockázatokat, vagyis a kedvezőtlen vagy nem kívánt esemény bekövetkezésének valószínűségét mérlegelje és valószínűsítse. A folyamatokban rejlő kockázatok ugyanis veszélyeztethetik a működési célkitűzéseket, vagy a teljesítmény kritériumok elérését, éppen ezért a kockázatelemzés egyes módszerei a belső ellenőrzés teljes hatókörét érintően alkalmazhatók.

Minden szervezetet egy meghatározott cél (vagy célok) érdekében hoztak létre, illetve hogy működésével egy meghatározott célt (vagy célokat) szolgáljon. Ezek megvalósítása vagy teljesítése során azonban olyan tényezők is szerepet játszanak, amelyek bekövetkezése és hatása bizonytalan. Bizonytalanságuk a szervezet működésének, felépítésének összetettségéből, illetve a környezet (gazdasági, társadalmi, politikai, természeti stb.) összetettségéből és kiszámíthatatlan változásaiból fakad.

A kockázatkezelés szempontjából a kockázat azt a lehetőséget jelenti, hogy egy esemény vagy intézkedés befolyásolja a szerv azon képességét, hogy célkitűzéseit elérje. Kockázatok egyaránt eredhetnek annak eshetőségéből, hogy a lehetőségeket nem realizálják, és annak lehetőségéből, hogy a hátrányos események bekövetkeznek.

A kockázat, mint pozitívum

A kockázat, mint fogalom általában negatív kategóriaként jelenik meg azonban a kockázat nem csak negatív, hanem pozitív is lehet (felfogható a bekövetkező események várható érték körüli szórásaként is). Így a kockázat fogalmát úgy is meghatározhatjuk, hogy mindazon események összessége, amelyek bekövetkezési lehetősége hatással van egy szervezet céljai elérésére.

A kockázat hatása szerint két csoportba sorolható:

- *negatív kockázat*
- *pozitív kockázat*

Mindez természetesen csak egy a lehetséges megközelítések közül, a COSO modellje pl. a negatív irányú eseményeket kockázatnak, a pozitív irányú behatásokat lehetőségnek definiálja.

Kockázati kategóriák

Egy terület tényleges vagy potenciális kockázatának értékeléséhez véleményt kell alkotni az adott terület kulcsfontosságú tényezőinek meghatározása és mérlegelése alapján, amelyek az elvégzett tevékenységekkel, a létező kontrollrendszerekkel, múltbéli és valószínűsíthető jövőbeli eseményekkel, a működési környezettel stb. kapcsolatosak.

A pénzügyi és gazdasági tényezők ebben a folyamatban általában nagyobb hangsúllyal jelennek meg, hiszen általában a pénzügyi kockázatot és a műveletek nagyságrendjét jól jellemzik.

A kockázati kategóriák egy lehetséges osztályozása a következő:

<i>Pénzügyi és gazdasági</i>	bevétel volumene, kiadások, készpénz összege, likviditás és forgó- illetve tőkeeszközök értéke, egyéb befektetett erőforrások értéke, a művelet értéke a szervezet számára.
<i>Magartartási</i>	a vezetőség és a munkatársak személyes tulajdonságai és értékei; szerepek és helyzetek; tisztesség, megbízhatóság, motiváció; a belső ellenőrzéssel szemben tanúsított hozzáállás, elszámoltathatóság és kontroll.
<i>Történeti</i>	múltbéli veszteségek, hibák, szabálytalanságok, kontroll vétségek stb. volumene, gyakorisága és oka. Ez a fennálló aggályokat is magában foglalja.
<i>Működési</i>	műveletek mérete, komplexitása, műszaki jellege, láthatósága, érzékenysége, stabilitása; változás mértéke és valószínűsége (a műveletekben, munkatársak személyében és folyamatokban); rejlő inherens kockázat; elhelyezkedés, delegálás
<i>Környezeti</i>	külső tényezők: pénzügyi, gazdasági, jogi stb.; a környezet dinamizmusa; kapcsolódások más rendszerekhez, más műveletektől való függés (pl. informatika); vezetőség, közvélemény aggályai stb.
<i>Belső kontrollhoz kapcsolódó</i>	a problémák megelőzésére, észlelésére és korrigálására, a rendszerek gyengeségeinek kiemelésére és kijavítására, a kellemetlen események kezelésére és a célkitűzések elérésének elősegítésére tervezett belső kontrollok megléte és eredményessége.
<i>Közvélemény</i>	a közvéleményre gyakorolt hatás

A vezetőség véleményét, megítélését figyelembe kell venni arra vonatkozóan, hogy mely területeket kell nagy kockázatúnak tekinteni.

Kockázatelemzés

A kockázat értékelése alapvetően a fent említett, különféle tényezők kvalitatív minősítésére alapul, amely a tapasztalatokra és a rendelkezésre álló információkra támaszkodó megítélést eredményez.

1. számú kockázatelemzési modell

A kockázatelemzés célja megállapítani az egyes rendszerek kockázatának mértékét, feladata pedig meghatározni az ellenőrzések gyakoriságát. A magas kockázatú rendszereket gyakrabban (például évente) kell ellenőrizni.

Az ellenőrzések tekintetében magas prioritású rendszerek beazonosításához nemcsak a kockázatértékelést kell figyelembe venni, hanem más lehetséges tényezők hatását is értékelni kell (pl. a vezetőség kérései stb.). Az egyes rendszerek kockázatelemzését a kockázati tényezők, és azok súlya alapján kell elvégezni. Ebben a modellben 12 olyan tényező került meghatározásra, amely hatással van a rendszer működésére. Minden egyes tényezőre vonatkozóan értékelést kell végezni, és meg kell határozni az egyes kockázati tényezők rendszerekre gyakorolt hatását (súlyként kifejezve).

1. Belső kontrollok értékelése

- 1) Megfelelő és eredményes
- 2) Közepes, néhány hiányossággal, nem megfelelően megvalósított
- 3) Gyenge

Súly: 5

2. Változás / Átszervezés

- 1) Stabil rendszer, kis változások
- 2) Kis változások, de nem rendszeresek vagy jelentősek
- 3) A munkatársak személyét, a szabályozást és a folyamatokat érintő, jelentős változások

Súly: 4

3. A rendszer komplexitása

- 1) Nem komplex
- 2) Közepesen komplex
- 3) Nagyon komplex

Súly: 4

4. Kölcsönhatás más rendszerekkel

- 1) Alacsony mértékű, nem befolyásol más rendszereket
- 2) Közepes mértékű
- 3) Nagymértékű, a rendszer közvetlen kapcsolatban áll más, fontos rendszerekkel

Súly: 3

5. Bevétel/Költségszint

- 1) Alacsony
- 2) Közepes
- 3) Magas

Súly: 6

6. Külső szervezetek, illetve partnerek által gyakorolt befolyás

- 1) Alacsony
- 2) Közepes
- 3) Magas

Súly: 2

7. Előző ellenőrzés óta eltelt idő

- 1) 1 évnél kevesebb
- 2) 1-2 év
- 3) 2-4 év
- 4) 4-5 év
- 5) 5 évnél több

Súly: 2**8. Vezetőség aggályai a rendszer működését illetően**

- 1) Alacsony szintű
- 2) Közepes szintű
- 3) Magas szintű

Súly: 3**9. Pénzügyi szabálytalanságok valószínűsége**

- 1) Kicsi
- 2) Közepes
- 3) Nagy

Súly: 4**10. Szabályozottság és szabályosság**

- 1) Kicsi
- 2) Közepes
- 3) Jelentős

Súly: 3**11. Munkatársak tapasztalata és képzettsége**

- 1) Nagyon tapasztalt és képzett
- 2) Közepesen tapasztalt és képzett
- 3) Kevés vagy semmilyen tapasztalat és képzettség hiánya

Súly: 3**12. Erőforrások rendelkezésre állása**

- 1) Alacsony
- 2) Közepes
- 3) Magas

Súly: 4**Kockázati tényezők és alkalmazott súlyozás**

Sz.	Kockázati tényező	Kockázati tényező terjedelme	Alkalmasított Súly	Ponthatár
1.	Belső kontrollok értékelése	1 – 3	5	5 – 15
2.	Változás / átszervezés	1 – 3	4	4 - 12

Mellékletek

Oldal: 61/163
 Hatályos:2018.10.02.
 Verzió:1.1

3.	A rendszer komplexitása	1 – 3	4	4 - 12
4.	Kölcsönhatás más rendszerekkel	1 – 3	3	3 - 9
5.	Bevételszintek /költségszintek	1 – 3	6	6 - 18
6.	Külső szervezetek/partnerek által gyakorolt befolyás	1 - 3	2	2 - 6
7.	Legutóbbi ellenőrzés óta eltelt idő	1 – 5	2	2 - 10
8.	Vezetőség aggályai	1 – 3	3	3 – 9
9.	Pénzügyi szabálytalanságok valószínűsége	1 - 3	4	4 – 12
10.	Szabályozottság és szabályosság	1 – 3	3	3 – 9
11.	Munkatársak képzettsége és tapasztalata	1 - 3	3	3 - 9
12.	Erőforrások rendelkezésre állása	1 – 3	4	4 - 12

MINIMÁLIS PONTSZÁM: 43
MAXIMÁLIS PONTSZÁM: 133

A belső ellenőröknek a tapasztalataik és szakmai megítélésük alapján értékelniük kell az egyes kockázati tényezők adott rendszerre gyakorolt hatását. A kockázati tényezők és súlyaik kiszámításának, valamint a rendszerek prioritási besorolásának leegyszerűsítésére szoftver is alkalmazható (pl. Microsoft Excel). A belső ellenőrzési vezetőnek ellenőriznie és értékelnie kell az eredményeket, és ebbe javasolt bevonnia a szervezeti egységek vezetőit, akik a vonatkozó rendszerekért / folyamatokért felelnek. E szakasz végére minden rendszer kockázati tényezőjének mértékét – magas, közepes, alacsony – meg kell állapítani.

Az alábbiakban bemutatunk egy lehetséges példát a belső ellenőrzés vezetője által alkalmazott gyakoriságra:

Magas prioritású rendszerek	évente ellenőrizendő
Közepes prioritású rendszerek	kétévente ellenőrizendő
Alacsony prioritású rendszerek	négyévente ellenőrizendő

A kockázatelemzés eredménye információval szolgál a stratégiai és az éves ellenőrzési terv elkészítéséhez, ami a ténylegesen rendelkezésre álló erőforrásokat veszi figyelembe.

A stratégiai terv meghatározza azokat a rendszereket, amelyekre vonatkozóan a következő négyéves időszakon belül ellenőrzéseket kell végrehajtani, amennyiben az erőforrásokat allokálták. Évente, az éves tervvel és a megfelelő vezetőségi tagokkal egyeztetett változtatásokkal összhangban kell felülvizsgálni.

2. számú kockázatelemzési modell

A belső ellenőrzés alapvető célja, hogy értékelje a kontrollokat abból a szempontból, hogy az utóbbiak milyen hatékonyan csökkentik, vagy kezelik a kockázatokat. A kockázatok azonosítása előfeltétele a belső ellenőrzési tervezésnek és a belső ellenőrzési program kialakításának.

A kockázatok két alaptípusát különböztethetjük meg:

- *működési környezet kockázatai* – a működés, tevékenység kontrollkörnyezetében eredő okból bekövetkező hiba kockázata,
- *belső kontrollrendszer kockázatai* – más néven személyzeti vagy szervezeti kockázatok; Annak kockázata, hogy a hibákat a szervezet kontrollrendszerével nem előzik meg, nem azonosítják vagy nem javítják ki.

Működési környezet kockázatai

Az alábbi felsorolás a legtipikusabb működési környezeti kockázatokat nevesíti:

- bonyolult szabályozás, a szabályok száma sok, azok természete bonyolult, a szabályok félreértelmezése vagy alkalmazásuk során elkövetett hiba kockázata nagy,
- a szerv bonyolult működése,
- a költségvetési szektor egésze működésének hatékonysága, eredményessége és gazdaságossága,
- bizonyos tevékenységek ellátásában közvetítők, harmadik személyek vesznek részt (ezek lehetnek költségvetési, részben állami vagy magáncégek), szemben az olyan megoldással, amikor ugyanezen a tevékenységeket egy végrehajtó hatóság látja el.

Belső kontrollrendszer kockázatai

Az irányítási és ellenőrzési rendszerek a kontrollkörnyezet leképezéseként jönnek létre és működnek az adott szervezeten belül. Még egyszer a cél az, hogy a hibákat a vezet kontrollrendszerével megelőzzék, azonosítsák vagy kijavítsák.

Strukturális tényezők

A strukturális tényezők azt a módot jelentik, ahogy az adott szervezet a kontrollfolyamatait kialakítja, irányítja. Ezek a következők:

- *Szervezetrendszer* – a különböző szervezeti egységek, egymás közötti kapcsolatuk és a kapcsolattartás (beszámolás, jelentés, utasítás) irányának világos bemutatása diagram formájában.

- *Felelősségi körök delegálása az alkalmazottak felé* – az a mód, ahogyan a szervezet delegálja és megosztja a felelősségi köröket, feladatokat az alkalmazottak között.
- *Beszámolás, jelentéstétel* – a felelősség biztosított.
- *Döntéshozatali szintek* – az a mód, ahogyan a szervezet megosztja a felelősségi köröket, feladatokat az alkalmazottak között a különböző szervezeti szinteknek megfelelően.
- *Belső ellenőrzés* – a szervezet rendelkezik hatékony és funkcionálisan független belső ellenőrzéssel.

I. A fent ismertetett elemek jellege és hatékonysága eltérő lehet függően a szervezet működése jellegétől (újonnan alapított vagy régen kialakult és eredményesen tevékenykedő), illetve a tulajdonosi háttértől (részben vagy egészben költségvetési vagy teljesen magántulajdonú).

A folyamatban rejlő tényezők

Ezek az elemek a szervezet kontrollrendszerének tényeleges eljárási lépéseit, folyamatait foglalják magukban. Mivel ezeket a folyamatokat emberek működtetik, ezért a folyamatok hatékonysága nagyrészt attól függ, hogy a felelős munkatársak mennyire kompetensek, felkészültek a teljesítendő feladatokra.

Ebben a tárgykörben a következő kérdéseknek kell megkülönböztetett figyelmet szentelni:

- *Munkatársak szakmai tapasztalata* – képzetlen vagy ideiglenes jelleggel alkalmazott munkaerő növeli a hiba kockázatát, ez a nagy fluktuáció esetén jellemző probléma.
- *Motiváció* – a nem kellően javadalmazott és motivált munkatársak nagyobb valószínűséggel követnek el hibát vagy siklanak el a problémák felett.
- *Képesítés, képzés* – a szakértő munkatársak különleges képesítést vagy képzést igényelnek (például: belső ellenőrök, pénzügyi kontrollerek).
- *Eljárási szabályok* – a szervezetnek dokumentálnia kell eljárás rendjeit és az alkalmazásukért felelős személyeket.

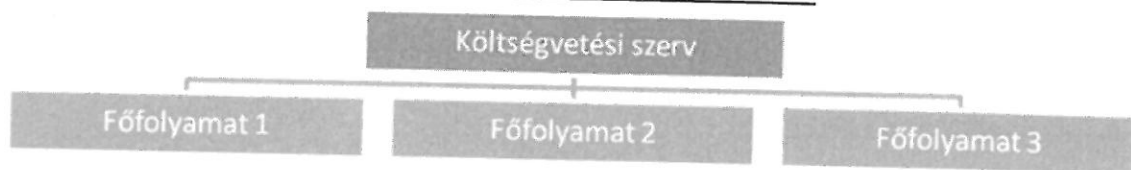
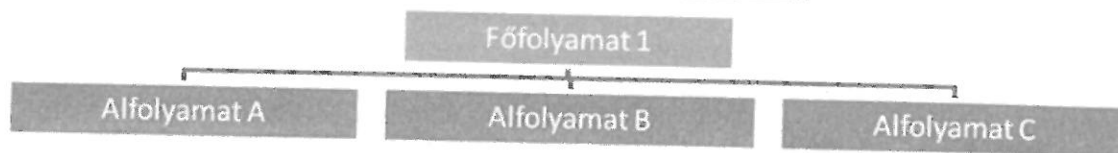
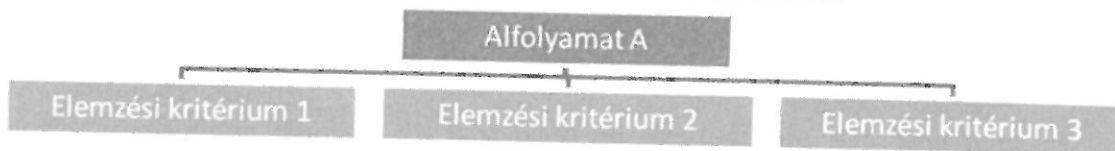
Korábbi belső ellenőrzések

A működési környezet és a kontrollrendszer kockázatainak értékelése mellett a belső ellenőrnek a következő szempontokat is mérlegelnie kell:

- *Korábbi hiba ténye* – amennyiben előfordultak ilyenek a múltban, illetve más, kritikus hangvételű szakértői jelentés született, ezek fokozott kockázatra utalnak.
- *Korábbi belső ellenőrzés- korábbi ellenőrzések megállapításai, függően azok tartalmától, fokozottabb (kritikus megállapítások) vagy jelentéktlenebb (problémamentes megállapítások) kockázati helyzetet jelezhetnek.*
- *Belső ellenőrzési környezet* – rendszeres és hatékony belső ellenőrzések segítenek az ellenőrnek a kockázatok azonosításában. A rendszertelen és nem megfelelő ellenőrzések következtében nem állhat rendelkezésre információ a kontrollrendszer hatékonyságáról. Ezért elsőbbséget élveznek az olyan témák belső ellenőrzései, amelyeket nem ellenőriztek rendszeresen vagy a közelmúltban.

Kockázatelemzési modell

A javasolt kockázatelemzés különböző lépések, elemzési szintek figyelembe vételével valósulhat meg. Az alábbi diagram a fentiek alapján azt szemlélteti, hogy a főfolyamat, alfolyamatok és elemzési kritériumok miként kapcsolódnak a kockázat elemzés alkalmával.

A kockázatelemzés lépései**1. szint – Főfolyamatok azonosítása****2. szint – Alfolyamatok azonosítása****3. szint – Kritériumrendszer kialakítása**

A szintek, lépések számát a belső ellenőrzés határozza meg a kockázatelemzéssel érintett tevékenység, folyamatok jellemzőire tekintettel. Az alábbi példa egy 3 lépésből álló modellt mutat be:

- Első szint (1): a költségvetési szerv magas kockázatú *főfolyamatainak/főtevékenységeinek* azonosítása.
- Második szint (2): az első szinten azonosított minden egyes főfolyamat/főtevékenység vonatkozásában az ellenőrizni kívánt *alfolyamatoknak*, a főfolyamat tervezett ellenőrzés szempontjából releváns elemének kiválasztása.
- Harmadik szint (3): egységes elemzési kritérium rendszer (*szempontrendszer*) kialakítása és következetes alkalmazása.

Kockázati tényezők az egyes szinteken

A belső ellenőrzés a fentiek alapján meghatározza a folyamatokhoz tartozó kockázati tényezőket. A kockázati tényezők kapcsán meg kell jegyezni a következőket:

- Az ellenőröknek úgy kell azonosítaniuk a kockázatokat, hogy azok az adott folyamathoz kifejezetten kapcsolódjanak.

- Valamely folyamat kapcsán alkalmazott kockázati tényező nem feltétlenül értelmezhető egy másik folyamat esetén (például: árfolyam kockázat nem értelmezhető humán erőforrás folyamatok esetén).
- A belső ellenőrzés minden folyamat általános jellemzőit figyelembe kell, hogy vegye a kockázati szempontok meghatározásánál.

A kockázatok mértékének meghatározása

A kockázati szempontok mérése

Az alábbi táblázat a kockázati szempontok mérésének módszerét mutatja be. Minden egyes kockázati szemponthoz 1-től 5-ig terjedő kockázati mérőszámot rendel a súlyosságnak megfelelően („1” a legalacsonyabb, „5” a legsúlyosabb). Ez a kockázat mérési eljárás a belső ellenőr szakmai értékítéletén alapul, amelyet az értékelése időpontjában a rendelkezésére álló információk, valamint a szakértelme és szakmai gyakorlati ismeretei alapján végez el.

Súlyozás

A lenti táblázatban bemutatott modell abból a feltételezésből indul ki, hogy bizonyos kockázati szempontokat nagyobb súllyal kell számításba venni az összesített kockázati érték kiszámításánál, mint más szempontokat. Például a korábban már feltárt hiba ténye 4-es súllyal szerepel, mivel ennek a körülménynek nagy a negatív kockázati jelentősége.

Megjegyezzük, hogy az itt bemutatott súlyozási értékeket nem szabad minden esetre alkalmazható, abszolút megoldásként tekinteni. A belső ellenőrnek minden egyes esetben a saját szakmai döntésének megfelelően kell a súlyozási értékeket megállapítania.

Az összesített mérőszám

A következő táblázatban ez a mérőszám (A): 24. Ezt ki lehet fejezni a maximálisan adható pontszámok százalékában is, ami a jelen esetben: 40%. Önmagában ez a százalékos adat nem mond semmit a kockázatról, azonban más folyamatok / tevékenységek összevethető kockázat értékeinek kiszámításával már összemérhető mennyiségek keletkeznek.

Legfőbb kockázati kritériumok	Súlyozás	Alacsony 1	2	Közepes 3	4	Magas 5	ÖSSZESE N
Szabályok / működés összetettsége	2	1					2
Szervezetrendszer jellege	1		2				2
Humán erőforrások	1				4		4
Közvetlenül pénzben mérhető hatás	4			3			12

Informatikai támogatás jellege	2		2				4
Az folyamat / tevékenység korábbi ellenőrzése (igen/nem)	2	1					2
Összes pontszám:	A						26
Hányada (%):	B						43% (A/60)
Lehetséges Teljes Pénzügyi Veszteség (HUF)	C						HUF 150 m
Számított Negatív Pénzügyi Hatás (HUF)	D						HUF 64.5m (C x B)

A negatív pénzügyi hatás számbavétele a kockázatelemzésben

Eddig a lépésig a kockázat anyagi vonatkozását még nem vettük figyelembe ebben az elemzési modellben. Ez az a körülmény, ami a legfontosabb szempont abban az esetben, ha egy hiba következtében anyagi, pénzben kifejezhető veszteség következik be. Ezért az 1. számú táblázatban a „*lehetséges teljes pénzügyi veszteség*”-nek¹ (150 millió forint– a C sorban jelezve) a 43%-át vesszük és megkapjuk a „*kockázat negatív pénzügyi hatás*”-át, ami jelen esetben 64.5 millió forint (a D sorban jelzett érték). Miután ugyanezt a számítási gyakorlatot elvégeztük az összes alfolyamatra, akkor a kiszámított mérőszámok alapján kapunk egy kockázati sorrendet, amely esetben a magasabb negatív pénzügyi hatással bíró alfolyamatokat kell a jövőben belső ellenőrzésekhez tervezni.

Természetesen különböző belső ellenőrök kockázatelemzési mérései némileg eltérhetnek egymástól a személyre jellemző mérlegelési szempontok eltérő jellege miatt. Ezért fontos, hogy egy meghatározott kockázatelemzési feladatot egységes szempontrendszer figyelembe vételével végezzenek el.

Kockázati szempontok meghatározása

Tapasztalatok szerint a modell akkor a leghatékonyabb, ha a kockázati szempontok száma nem haladja meg az ötöt vagy hatot. Ha túl sok lenne a mérlegelési szempont, mondjuk tíz, akkor az egyes szempontok jelentősége elenyészne, különösen a súlyozás alkalmazása nélkül. Ha pedig nem megfelelő szempontokat alkalmaznak a modellben, akkor ez azt eredményezheti, hogy minden tevékenység kockázati mértékére nagyon hasonló számszerű eredmény születik. Ez a következmény a lehetetlenné tenni a kockázatok közötti különbségtételt azok súlyossága szerint, ami egyébként az egész elemzés alapvető céljai.

¹ Például a projekt teljes összege.

2. számú melléklet – Kockázatok

Az alábbiakban bemutatjuk a belső ellenőrzés kockázatelemzése során használt leggyakoribb kockázati kategóriákat, valamint az egyes csoportokra jellemző kockázatokat, a teljesség igénye nélkül.

A belső ellenőrzési terveket megalapozó kockázatelemzés során, **a fő- és alfolyamatok felmérése mellett*, kulcsfontosságú lépés az egyes folyamatokhoz kockázatok rendelése**, majd ezen kockázatok értékelése.

**Egy költségvetési szerv esetében – a teljesség igénye nélkül – jellemzően az alábbi főfolyamatokról beszélhetünk:*

- Szakmai feladatellátás
- Ügyfélszolgálati tevékenységek, panaszkezelés
- Szabályozás
- Jogi feladatok
- Minőségmenedzsment
- Koordinációs folyamatok
- Kommunikációs folyamatok (beleértve a marketing és a PR tevékenységeket is)
- Külső szervezetekkel való együttműködés
- Tervezés, költségvetés készítés
- Irányítás, belső kontroll (ide értve a kontrolling és a monitoring tevékenységeket is) és belső ellenőrzés
- Humánerőforrás-gazdálkodás (munkaerőkapacitás-tervezés, felvétel, bérpolitika, képzés, motiváció, teljesítménymenedzsment, stb.)
- Gazdálkodási-pénzkezelési folyamatok (beruházás, vagyonhasznosítás, közbeszerzés, előirányzat felhasználás, módosítás, készpénzkezelés, banki állományok kezelés, számlavezetés, finanszírozás, pénzforgalom, hitelek, stb.)
- Számviteli folyamatok (könyvvizetés és beszámolás, adatszolgáltatás, stb.)
- Üzemeltetés
- Fenntartás, karbantartás
- Iratkezelés és irattározás
- Adatkezelés, adatvédelem, adatszolgáltatás
- Informatikai támogató folyamatok

Az egyes költségvetési szervek tevékenységével, folyamataival összefüggésben jellemzően az alábbi kockázati kategóriák és kockázatok alakíthatók ki:

Kockázati kategóriák	Kockázatok
Szakmai feladatellátással kapcsolatos kockázatok	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A szakmai feladatellátást szabályozó belső szabályzatok, utasítások nincsenek összhangban a stratégiai és a rövid távú tervekkel ▪ A szakmai feladatellátásra vonatkozó belső szabályzatokat, utasításokat nem tartják be ▪ A szakmai feladatellátásra vonatkozó jogszabályi követelményeket nem tartják be

<p>Szabályozásból és annak változásából eredő kockázatok</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Egyes folyamatok nem kerülnek pontos szabályozásra a belső eljárásrendekben ▪ A jogi szabályozási, politikai-gazdasági stb. környezeti változásokat nem követik a belső szabályozások ▪ Az új feladatokhoz, környezeti változásokhoz kapcsolódó belső szabályzatok egyáltalán nem készülnek el, csak hiányosan készülnek el, vagy nem időben készülnek el ▪ A stratégiai és éves működési, illetve költségvetési tervek összeállításához nem állnak rendelkezésre a tervezést befolyásoló jogi és egyéb szabályok ▪ Az előre nem tervezhető jogi vagy belső szabályozási változások előre nem tervezhető hatásokkal járnak ▪ A szakmai és adminisztratív feladatokat befolyásoló szabályok túl bonyolultak ▪ A szakmai és adminisztratív feladatokat befolyásoló jogi vagy belső szabályozási környezet túl gyakran változik, folyamatos bizonytalanságot eredményezve ezzel ▪ Külföldi partnerek eltérő szabályozása, nem megfelelő harmonizáció ▪ Szabályozás és gyakorlat különbözik ▪ Eltérő jogszabály-értelmezés és/vagy alkalmazás az egyes intézményeknél ▪ Feladatok időbeli ütemezése és összehangolása nem megfelelő ▪ Feladatok időbeli ütemezése és összehangolása nem megfelelő ▪ Lassú a szabályozás változásáról szóló információ átültetése a gyakorlatba ▪ Szakmai szervezetek véleménye nem érvényesül jogszabályok változtatása során ▪ Szervezet nem időben értesül a vonatkozó szakmai jogszabályok teljes köréről / azok változásáról ▪ Szakpolitikai stratégia kidolgozottsága nem megfelelő / pontatlan ▪ Szakpolitikai stratégia gyakran változik
---	---

<p>Kockázati kategóriák</p>	<p>Kockázatok</p>
<p>A koordinációs és kommunikációs rendszerekben rejlő kockázatok</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Az egyes szervezeti egységek közötti koordináció és kommunikáció nem biztosított ▪ A belső kommunikációs folyamatok nem megfelelően működnek ▪ A munkatársak nem kommunikálnak egymással, nem működik a felülről lefelé, illetve az alulról felfelé történő kommunikáció ▪ A munkatársak nincsenek tisztában a kifelé történő kommunikálás szabályaival ▪ Negatív sajtóvisszhang vagy a pozitív kommunikáció lehetősége nincs megfelelően kezelve ▪ PR, tájékoztatásra vonatkozó jogszabályokat, szervezeti arculati elemeket nem ismerik vagy használják előírászerűen
<p>Külső szervezetekkel való együttműködésben rejlő kockázatok</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A tervezéshez, illetve a szakmai és adminisztratív feladatok ellátásához szükséges adatokat, információkat a partnerek nem bocsátják időben rendelkezésre ▪ A partner szervezetektől érkező adatszolgáltatás hiányos, nem megbízható, nem megalapozott ▪ A partner szervezetekkel folytatott kommunikáció nem megfelelő

<p>Szervezetek/partnerek változásából eredő kockázatok</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A partner szervezetek előre nem látható változásai negatívan befolyásolják a szakmai vagy adminisztratív feladatok ellátását ▪ A partner szervezetek változásairól nem értesül időben a szervezet, ami negatív következményekkel jár a szakmai vagy adminisztratív feladatok ellátására
<p>Tervezésből, pénzügyi és egyéb erőforrások rendelkezésre állásából eredő kockázatok</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A stratégiai és rövidtávú feladattervek, illetve a költségvetési tervek nincsenek összhangban a jogi szabályozási előírásokkal, a tulajdonosi elvárásokkal, a célkitűzésekkel ▪ A stratégiai és rövidtávú feladattervek, illetve a költségvetési tervek nem térnek ki a terv végrehajtásához szükséges erőforrásokra ▪ A stratégiai és rövidtávú feladattervek, illetve a költségvetési tervek nem számolnak a tervek végrehajtását akadályozó kockázatokkal, a költségvetési terv nem tartalmaz tartalékokat ▪ A feladatok, erőforrások és kapacitások változását a tervezésnél nem veszik figyelembe ▪ A költségvetési források esetleges csökkenését, az előre nem látható pénzügyi krízisek bekövetkezésének lehetőségét nem veszik figyelembe a tervezés során ▪ Az árfolyamváltozások lehetséges kockázatait, az inflációs várakozások nem kerülnek figyelembevételre a tervezés során ▪ A szakmai és adminisztratív feladatok ellátásának erőforrás szükséglete (pénzügyi, fizikai, egyéb) nem biztosított, vagy nem a megfelelő mennyiségben és minőségben biztosított ▪ Napi kifizetésekhez nem a megfelelő soron áll rendelkezésre a forrás ▪ Források nem állnak rendelkezésre a kifizetés időpontjában ▪ A likviditási előrejelzés nem megfelelő (késik, pontatlan) ▪ A betervezett kötelezettségvállalás nem valósul meg

<p>Kockázati kategóriák</p>	<p>Kockázatok</p>
<p>Az irányítási, a belső kontrollrendszerben és a belső ellenőrzésben rejlő kockázatok</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A szervezet vezetői nincsenek tisztában a stratégiai és rövid távú célokkal ▪ A szervezet vezetői nem motiváltak ▪ A szervezet vezetői nem mutatnak etikus magatartást munkájuk során ▪ A tervezést, működést, beszámolást, stb. befolyásoló tulajdonosi döntések nem születtek meg, vagy a szervezet tagjai számára nem ismertek ▪ A belső kontrollrendszer egyes elemei (pl. kontrolltevékenység, monitoring, stb.) hiányoznak a szervezetnél, vagy nem megfelelően működnek ▪ A korábbi ellenőrzések során tett javaslatokat a vezetőség nem hajtotta végre vagy az intézkedések nem hatékonyak ▪ Egyes folyamatokat hosszabb ideje nem ellenőriztek ▪ Egyes folyamatokra vonatkozóan a korábbi ellenőrzések súlyos hibákat tártak fel ▪ A projektek előrehaladását gátló tényezőkről az információ késve vagy nem jut el az intézkedésre alkalmas szintre ▪ Rendhagyó ügyek nagy száma/komplexitása miatt nehéz a nyomon követés ▪ Jelentéstételi határidők elmulasztása ▪ Külső szolgáltató általi ellenőrzés megszervezése, leszerződés audit céggel késedelmes ▪ Jelentések hiányosan, késve kerülnek összeállításra

	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Jelentéstételi, adatszolgáltatási kötelezettség határidejét nem tartják be ▪ EMIR adatok jóváhagyása késedelmes ▪ Szakmai tapasztalat hiánya a munkatársak körében ▪ Biztosítékok meglétének ellenőrzése nem kellően alapos / elmarad ▪ A helyszíni ellenőrzésen feltárt problémák nyomon követése nem megfelelő ▪ Helyszíni ellenőrzés indokolatlanul köt le kapacitásokat ▪ Dokumentum alapú és helyszíni ellenőrzések lebonyolítása elmarad ▪ Dokumentum alapú és helyszíni ellenőrzések lebonyolítása nem kellően részletes / alapos ▪ A helyszíni ellenőrzések koordinálása az ellenőrzést végzők között nem megfelelő ▪ Soron kívüli helyszíni ellenőrzés veszélyezteti az ellenőrzési terv betartását ▪ Helyszíni ellenőrzések kockázatelemzése nem megfelelő ▪ A helyszíni ellenőrzés nem tárja fel az igazi problémákat ▪ A helyszíni ellenőrzésen feltárt problémák nyomonkövetése / visszacsatolása nem megfelelő ▪ Nem vagy nem megfelelően ellenőrzik a közbeszerzési kötelezettséget ▪ Az ellenőrzésen feltárt problémák nyomon követése nem megfelelő ▪ Szabálytalanságkezelés eljárásrendje nincs / hiányos ▪ Szabálytalanságkezelés nem megfelelő ▪ Szabálytalanságok nyilvántartása nem teljeskörű, szabálytalanságok felvitele késedelmes ▪ Szabálytalansági eljárás nem megfelelő ▪ Szabálytalanságokat nem időben tárják fel, az eljárás elhúzódik ▪ Csak EU-s / hazai ellenőrző szervek tárják fel a szabálytalanságot ▪ A szabálytalanság tényének megállapítása és annak kezelése, szankcionálása nem egységes ▪ Valós szabálytalansági gyanú eljárás nélkül zárul ▪ Követeléskezelés eredménytelen / elhúzódik ▪ Minőségileg kifogásolható tervek műszaki és időbeli nehézségeket okoznak a végrehajtás során ▪ Mérnök munkája nem megfelelő színvonalú ▪ Formális kontrollok lassítják a folyamatot ▪ A tervezés elhúzódik, a hiányzó engedélyeket nem szerzik be vagy hosszú időt vesz igénybe ▪ Projekt végrehajtásához szükséges források nem állnak rendelkezésre időben és összegben ▪ Nem elég részletes vagy pontatlan műszaki tervek költségtúllépéshez vezetnek ▪ Közbeszerzési ajánlati dokumentáció nem megfelelő minőségű ▪ Közbeszerzési eljárás elhúzódik ▪ Megtámadják a lefolytatott közbeszerzési eljárást ▪ Korrupció veszélye a közbeszerzésben ▪ Közbeszerzésre vonatkozó minőségbiztosítási és szabályossági javaslatokat (EKKE) nem veszik figyelembe ▪ Szerződéseket nem tartják be ▪ Vállalkozói szerződések nem megfelelőek
<p>Humán erőforrás-gazdálkodásban</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A szakmai és adminisztratív feladatok ellátására nem áll rendelkezésre elegendő munkaerő-kapacitás

<p>rejlő kockázatok</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A rendelkezésre álló munkaerő nem rendelkezik megfelelő végzettséggel és/vagy szakmai tapasztalattal ▪ Új munkatársak betanítására nincs megfelelő kapacitás, idő ▪ A munkatársak elkötelezettsége, lojalitása, munkabírása, motiváltsága nem megfelelő ▪ A szervezet munkatársai nem azonosulnak a szervezeti etikai szabályokkal ▪ A munkatársak feladat- és felelősségi köre nem kellően részletes/meghatározott, nem megfelelően elhatárolt, nem megfelelően kommunikált ▪ A munkatársak, illetve a vezetők-beosztottak közötti kommunikáció nem megfelelő ▪ A vezetők szakmai és etikai megítélése nem megfelelő ▪ A munkaerő-felvételnek nem megfelelő a gyakorlata, ezáltal nem biztosított a minőségi munkaerő, megfelelő időben történő rendelkezésre állása ▪ A szervezet motivációs és bérpolitikái nem készültek el, hiányosak, nem megfelelőek, nem illeszkednek az aktuális szervezeti célokhoz ▪ A szervezetnél nincs kialakult képzési rendszer vagy elavult, esetleg „diszkriminatív” (pl. folyamatosan csak bizonyos szervezeti egységek / munkavállalók részesülnek képzésben) ▪ A szervezet nem rendelkezik teljesítménymenedzsment rendszerrel vagy a kialakított rendszer nincs összhangban a stratégiai és rövid távú célkitűzésekkel ▪ kapacitás, idő ▪ Magas fluktuáció ▪ Új munkatársak felvétele korlátozott ▪ Munkatársaknak nincs megfelelő kapacitásuk a feladatok végrehajtására ▪ Szervezeti bizonytalanság (pl. várható átalakulás, megszűnés, működési támogatás hiánya, stb.) ▪ Szakértők (külsők értékelők, külső tanácsadók) közbeszerztetése elhúzódo folyamat ▪ A munkavégzéshez szükséges technikai / fizikai erőforrások nem állnak megfelelően rendelkezésre ▪ Összeférhetlenségi követelmények teljesítése nehézségekbe ütközik
<p>A megbízható gazdálkodást és a pénzkezelést befolyásoló kockázatok</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Az egyes szakmai vagy adminisztratív intézkedéseknek a kiadásokra gyakorolt hatását nem megfelelően mérik fel ▪ Nem megfelelő a szervezet likviditásmenedzsmentje ▪ A szervezetnél nem kialakult vagy nem megfelelő a közbeszerzési rendszer ▪ A pénzkezeléssel kapcsolatos jogi és belső szabályozási előírások betartása nem biztosított ▪ A pénzkezeléssel kapcsolatos biztonsági előírásokat nem tartják be ▪ Az egyes szakmai, illetve adminisztratív folyamatok végrehajtása során nem törekednek a költségek minimalizálására ▪ A szervezet nem rendelkezik kontrolling, illetve teljesítményértékelési rendszerrel ▪ A szervezeti célok és az elért eredmények értékelése rendszeres időközönként nem történik meg
<p>Számviteli folyamatokkal kapcsolatos kockázatok</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A szervezet nem rendelkezik megfelelő számviteli nyilvántartási rendszerrel ▪ A szervezet beszámolási rendszere nem megbízható ▪ A szervezet nem tesz időben eleget a beszámolási kötelezettségeknek ▪ A szervezet nem követi folyamatosan nyomon a könyvvizsgálattal kapcsolatos

	<p>jogi szabályozási előírások változásait</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ A könyvvezetés informatikai támogatottsága nem megoldott
Működésből, üzemeltetésből eredő kockázatok	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A szervezet nem rendelkezik fizikai biztonsági tervekkel és előírásokkal ▪ A szervezet nem rendelkezik beruházási, fejlesztési tervekkel, illetve a tervek nem aktualizáltak, azok felülvizsgálata nem biztosított ▪ A szervezeti vagyon, eszközök megfelelő működtetése és állagmegóvása nem biztosított ▪ Az üzemeltetési feladatoknak nincs felelőse a szervezeten belül ▪ A szervezeti vagyon, eszközök megóvását szolgáló biztonsági előírások nem kerülnek betartásra
Az iratkezeléssel, irattárazással kapcsolatos kockázatok	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A szervezet nem rendelkezik pontos, naprakész iratkezelési és irattározási rendszerrel ▪ Az irattározás fizikai, biztonsági követelményei nem megoldottak ▪ A nyilvántartási rendszerek nem megfelelőek, nem naprakészek, vagy a hozzáférési korlátok nem működnek
Informatikai rendszerekkel, valamint adatkezeléssel és adatvédelemmel kapcsolatos kockázatok	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A szervezet nem rendelkezik informatikai stratégiai tervvel ▪ A szervezet nem rendelkezik informatikai biztonsági és katasztrófa tervvel ▪ A szakmai, illetve adminisztratív folyamatok támogatására a szükséges időpontban nem áll rendelkezésre informatikai alkalmazás ▪ A szervezet informatikai alkalmazásai elavultak ▪ A szervezet hardver ellátottsága nem megfelelő ▪ Az informatikai alkalmazások nem felelnek meg a biztonságosság követelményének ▪ Az archiválási rendszerek egyáltalán nem vagy nem megfelelően működnek ▪ Egyes informatikai alkalmazások nem kompatibilisek más, a szervezet által alkalmazott informatikai rendszerekkel ▪ A szervezet adatkezelése és adatvédelme nem felel meg a jogi és belső szabályozási előírásoknak

2. számú melléklet – Kockázatok az európai uniós támogatások intézményrendszerében lefolytatott kockázatelemzésekhez

Az alábbiakban bemutatjuk az európai uniós támogatások intézményrendszere belső ellenőrzésének kockázatelemzése során használt leggyakoribb kockázati kategóriákat, valamint az egyes csoportokra jellemző kockázatokat.

A belső ellenőrzési terveket megalapozó kockázatelemzés során, a **fő- és alfolyamatok felmérése mellett*, kulcsfontosságú lépés az egyes folyamatokhoz kockázatiok rendelése**, majd ezen kockázatok értékelése.

**Egy, az uniós támogatások intézményrendszerében működő szervezet esetében – a teljesség igénye nélkül – jellemzően az alábbi főfolyamatokról beszélhetünk:*

- Szakmai feladatellátás
- Pályáztatás (pályázati kiírás, értékelés, tájékoztatás)
- Szerződéskötés, szerződések módosítása
- Kifizetés előtti ellenőrzés

- *Helyszíni ellenőrzés*
- *Követeléskezelés*
- *Projekt- és programzárási feladatok*
- *Ügyfélszolgálati tevékenységek, panaszkezelés*
- *Szabályozás*
- *Jogi feladatok*
- *Minőségmenedzsment*
- *Koordinációs folyamatok*
- *Kommunikációs folyamatok (beleértve a marketing és a PR tevékenységeket is)*
- *Külső szervezetekkel való együttműködés*
- *Tervezés, költségvetés készítés*
- *Irányítás, belső kontroll (ide értve a kontrolling, a monitoring és a belső ellenőrzési tevékenységeket is)*
- *Humánerőforrás-gazdálkodás (munkaerőkapacitás-tervezés, felvétel, bérpolitika, képzés, motiváció, teljesítménymenedzsment, stb.)*
- *Gazdálkodási-pénzkezelési folyamatok (beruházás, vagyonhasznosítás, közbeszerzés, előirányzat felhasználás, módosítás, készpénzkezelés, banki állományok kezelés, számlavezetés, finanszírozás, pénzforgalom, hitelek, stb.)*
- *Pénzügyi irányítás és kontroll folyamatok (finanszírozás, forráslehívás, támogatás kifizetés, közösségi hozzájárulás rendezés, költségigazolás, hitelesítés, elszámolás az Európai Bizottsággal, közbeszerzések ellenőrzése, szabálytalanságok kezelése, monitoring)*
- *Számviteli folyamatok (könyvvizetés és beszámolás, adatszolgáltatás, stb.)*
- *Üzemeltetés*
- *Fenntartás, karbantartás*
- *Iratkezelés és irattározás*
- *Adatkezelés, adatvédelem, adatszolgáltatás*
- *Informatikai támogató folyamatok*
- *Rendszerellenőrzések (Ellenőrzési Hatóság)*
- *Projektek mintavételes ellenőrzése (Ellenőrzési Hatóság)*
- *Zárónyilatkozatok kiállítása (Ellenőrzési Hatóság)*
- *Beszámolási folyamatok az Európai Bizottság felé*
- *EMIR rendszer fejlesztése-üzemeltetése*

Az egyes tevékenységekkel, folyamatokkal összefüggésben jellemzően az alábbi kockázati kategóriák és kockázatok alakíthatók ki:

Kockázati kategóriák	Kockázatok
Szakmai feladatellátással kapcsolatos kockázatok	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A szakmai feladatellátást szabályozó belső szabályzatok, utasítások nincsenek összhangban a stratégiai és a rövid távú tervekkel ▪ A szakmai feladatellátásra vonatkozó belső szabályzatokat, utasításokat nem tartják be ▪ A szakmai feladatellátásra vonatkozó jogszabályi követelményeket nem tartják be ▪ Az SLA szerződések előírásainak be nem tartása
Pályáztatással kapcsolatos	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Kiírások előkészítése elhúzódik ▪ Pályázati kiírás hiányosan jelenik meg

kockázatok	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Pályázati kiírás és útmutató túl részletesen határozza meg a követelményeket (túlszabályozottság) ▪ Pályázati kiírás és útmutató hibákkal, hiányosságokkal jelenik meg ▪ Pályázati kiírás nem éri el a célcsoportot ▪ A pályázati kiírás többszöri módosítására van szükség ▪ Kitöltő-program nem készül el időben, nem működik megfelelően ▪ A pályázati kiírás, útmutató, kitöltő-program többszöri módosítására van szükség ▪ Horizontális szempontok nem kellően / aránytalanul nagy súllyal érvényesülnek az értékelési folyamatban ▪ A pályázati kiírás, útmutató módosításainak eredményeképpen eltérő adattartalmú pályázatok érkeznek be ▪ Pályázati adatlap adattartalma nem elégséges az egyértelmű döntéshez ▪ Nem kapcsolódik a meghirdetett pályázat a programszintű, ill. akciótervben meghirdetett célokhoz ▪ Különböző értékelők értékelése jelentősen eltér ▪ Projektcsatornában megjelent projektötletek minősége korrekciót követően is gyenge ▪ Egymásra épülő kiemelt projektek különálló projektekként jelennek meg ▪ Egymásra épülő kiemelt projektek közötti koordináció nem megfelelő (OP-n belül és OP-k között) ▪ A projektötletek kiválasztása elhúzódik ▪ Változás a kedvezményezett személyében az előkészítés során ▪ Projekt-dokumentáció előkészítése elhúzódik ▪ Projekt-dokumentáció tartalmi/formai hibákkal, hiányosságokkal készül el ▪ Projekt-dokumentáció többszöri módosítására van szükség ▪ Projekt-dokumentáció nem illeszkedik a programcélokhoz ▪ Értékelési szempontok között az objektív és szubjektív elemek aránya nem megfelelő ▪ A pályázatok kiválasztása az előírt határidőhöz képest késik ▪ Új értékelő bevonása elhúzódó folyamat ▪ Ágazati értékelők kiválasztása elhúzódik ▪ Tisztázó kérdések kiküldése miatt elhúzódik a döntéshozatal egyértelmű / nem teljeskörű ▪ Hiánypótlási felhívás nem egyértelmű / nem teljeskörű ▪ Hiánypótlás és tisztázó kérdés nem megfelelően különül el ▪ Előzetes helyszíni szemlén észlelt eltérések száma nagy ▪ Aktualitását veszti a projekt, mire a támogatási döntés megszületik ▪ Folyamatban lévő kivitelezések kerülnek utólag befogadásra projektként ▪ Pályázói panaszok kezelése elhúzódik ▪ A Bíráló Bizottságra készített előterjesztés / BB-ülés emlékeztetője / BB döntési adatlapja hibás ▪ Bíráló Bizottság működése formális ▪ Egyszerűsített Bíráló Bizottság határozatképessége bizonytalan
-------------------	--

	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Tartalmilag / formailag megfelelő pályázatok elutasításra kerülnek ▪ Tartalmilag / formailag hibás pályázatok nyernek ▪ Pénzügyileg túltervezett pályázatok nyernek ▪ Nyertes pályázókkal kapcsolatos adatok közzététele nem megfelelő ▪ A célcsoport nem kellően tájékozott a pályázati kiírás, útmutató módosításairól ▪ Célcsoport nem kellően tájékozott a pályázatok céljáról, tartalmáról ▪ Pályázói tájékoztató felület működése nem megfelelő ▪ Kistérségi Koordinációs Hálózat működése nem megfelelő ▪ A pályázói kör nem kellően tájékozott a pályázati kiírás módosításairól ▪ Pályázói kör nem kellően tájékozott a pályázatok céljáról, tartalmáról ▪ Az ügyfélszolgálat nem pontos információkat nyújt ▪ Társadalmi egyeztetés, partnerséggel kapcsolatos előírások betartása csak formális
<p>Szerződéskötésből, szerződések módosításából eredő kockázatok</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Szerződés előkészítési folyamata lassú Egyeztetések elhúzódnak a nemzetközi kapcsolatok miatt ▪ Projekt tartalma megváltozik a szerződéskötés idejére ▪ A szerződéskötés ellehetetlenül ▪ Szerződéskötéshez szükséges dokumentumokat a kedvezményezett nem tudja biztosítani ▪ Hatóságoktól bekért, az aláíráshoz szükséges dokumentumok késedelme/hiánya ▪ Kedvezményezettek szerződéskötés előtt visszalépnek / nem elérhetők ▪ Hibás tartalommal/hiányosan kerül megkötésre a szerződés ▪ Szerződésmódosítások száma nagy ▪ Szerződésmódosítás elhúzódik (hiánypótlás, aláírás, szükséges dokumentumok késedelme) ▪ Biztosítékok meglétének ellenőrzése nem kellően alapos / elmarad ▪ Egységes szerződésminta nem kezeli a pályázati specifikumokat ▪ Projekt tartalma megváltozik a szerződéskötés idejére ▪ Szerződésminta elfogadása elhúzódik ▪ Felülvizsgálati/jogorvoslati kérelem alapján kerül sor a szerződéskötésre ▪ Kedvezményezettek szerződéskötés előtt visszalépnek / nem elérhetők ▪ Projektmegvalósítás elkezdődik mire a szerződés megkötésre kerül ▪ Műszaki tartalom módosításának folyamata lassú, egyedi döntést igényel ▪ Projektgazda személyében bekövetkezett változás szerződésmódosítást tesz szükségessé, lassítja a folyamatot ▪ Szerződésmódosítás elhúzódik a KSz miatt (pl. kérelem késedelmesen kerül továbbításra) ▪ Szerződésmódosítás elhúzódik az IH miatt (pl. nehezen eldönthető jogi probléma)
<p>Szabályozásból és</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Egyes folyamatok nem kerülnek pontos szabályozásra a belső

annak változásából eredő kockázatok	<p>eljárásrendekben</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ A jogi szabályozási, politikai-gazdasági stb. környezeti változásokat nem követik a belső szabályozások ▪ Az új feladatokhoz, környezeti változásokhoz kapcsolódó belső szabályzatok, kézikönyvek egyáltalán nem készülnek el, csak hiányosan készülnek el, vagy nem időben készülnek el ▪ A stratégiai és éves működési, illetve költségvetési tervek összeállításához nem állnak rendelkezésre a tervezést befolyásoló jogi és egyéb szabályok ▪ Az előre nem tervezhető jogi vagy belső szabályozási változások előre nem tervezhető hatásokkal járnak ▪ A szakmai és adminisztratív feladatokat befolyásoló szabályok túl bonyolultak ▪ A szakmai és adminisztratív feladatokat befolyásoló jogi vagy belső szabályozási környezet túl gyakran változik, folyamatos bizonytalanságot eredményezve ezzel ▪ Külföldi partnerek eltérő szabályozása, nem megfelelő harmonizáció ▪ Szabályozás és gyakorlat különbözik ▪ Eltérő jogszabály-értelmezés és/vagy alkalmazás az egyes intézményeknél ▪ Feladatok időbeli ütemezése és összehangolása nem megfelelő ▪ A Támogatási Szerződés nem tükrözi a projekt aktuális helyzetét ▪ Kedvezményezettek nem jelenítik meg saját eljárásrendjeikben a projektekre vonatkozó szabályokat és eljárásokat ▪ Az elszámolható költségekre vonatkozó szabályozás nem teljeskörű vagy késve jelenik meg ▪ Feladatok időbeli ütemezése és összehangolása nem megfelelő ▪ Lassú a szabályozás változásáról szóló információ átültetése a gyakorlatba ▪ Szakmai szervezetek véleménye nem érvényesül jogszabályok változtatása során ▪ Szervezet nem időben értesül a vonatkozó szakmai jogszabályok teljes köréről / azok változásáról ▪ Szakpolitikai stratégia kidolgozottsága nem megfelelő / pontatlan ▪ Szakpolitikai stratégia gyakran változik ▪ Központi horizontális (fenntarthatósági és esélyegyenlőségi) útmutató nem egyértelmű / irreális követelményeket támaszt ▪ Az egyes végrehajtási szintek nem egységesen értelmezik a jogszabályi és egyéb szabályozási előírásokat ▪ A szükséges szabályozások nem jelennek meg időben
A koordinációs és kommunikációs rendszerekben rejlő kockázatok	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Az egyes szervezeti egységek közötti koordináció és kommunikáció nem biztosított ▪ A belső kommunikációs folyamatok nem megfelelően működnek ▪ A munkatársak nem kommunikálnak egymással, nem működik a felülről lefelé, illetve az alulról felfelé történő kommunikáció ▪ A munkatársak nincsenek tisztában a kifelé történő kommunikálás szabályaival ▪ A 100%-os abszorpció cél nem teljesülése esetére nincs megfelelő

	<p>kommunikációs stratégia</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ A fenntartási időszakban nem tesznek eleget a tájékoztatási kötelezettségnek a kedvezményezettek ▪ Negatív sajtóvisszhang vagy a pozitív kommunikáció lehetősége nincs megfelelően kezelve ▪ PR, tájékoztatásra vonatkozó jogszabályokat, arculati elemeket nem ismerik vagy használják előírászerűen ▪ Nem áll az IH-k, KSz-ek rendelkezésre kellő információ a kifizetések állapotáról ▪ Nem áll az IH-k, KSz-ek rendelkezésre kellő információ az abszorpció növelésének lehetőségeiről ▪ Nem tesznek eleget a tájékoztatási kötelezettségnek a kedvezményezettek ▪ Tájékoztatásra vonatkozó kötelezettségeket a kedvezményezettek nem megfelelően alkalmazzák vagy nem tartják be (EU emléktábla, logó, honlap stb.) ▪ Forrásfelhasználás hasznosulásának kommunikációja nem megfelelő ▪ Zárással kapcsolatos negatív sajtóvisszhang vagy a pozitív kommunikáció lehetősége nincs megfelelően kezelve
Külső szervezetekkel való együttműködésben rejlő kockázatok	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A tervezéshez, illetve a szakmai és adminisztratív feladatok ellátásához szükséges adatokat, információkat a partnerek nem bocsátják időben rendelkezésre ▪ A partner szervezetektől érkező adatszolgáltatás hiányos, nem megbízható, nem megalapozott ▪ A partner szervezetekkel folytatott kommunikáció nem megfelelő ▪ Az egyes végrehajtási szintek nem szolgáltatnak egymásnak kellő időben szükséges információkat ▪ Az alsóbb szintek nem szolgáltatnak időben a felsőbb szinteknek a döntés-előkészítéshez szükséges információt
Szervezetek/partnerek változásából eredő kockázatok	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A partner szervezetek előre nem látható változásai negatívan befolyásolják a szakmai vagy adminisztratív feladatok ellátását ▪ A partner szervezetek változásairól nem értesül időben a szervezet, ami negatív következményekkel jár a szakmai vagy adminisztratív feladatok ellátására
Tervezésből, pénzügyi és egyéb erőforrások rendelkezésre állásából eredő kockázatok	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A stratégiai és rövidtávú feladattervek, illetve a költségvetési tervek nincsenek összhangban a jogi szabályozási előírásokkal, a tulajdonosi elvárásokkal, a célkitűzésekkel ▪ A stratégiai és rövidtávú feladattervek, illetve a költségvetési tervek nem térnek ki a terv végrehajtásához szükséges erőforrásokra ▪ A stratégiai és rövidtávú feladattervek, illetve a költségvetési tervek nem számolnak a tervek végrehajtását akadályozó kockázatokkal, a költségvetési terv nem tartalmaz tartalékokat ▪ A feladatok, erőforrások és kapacitások változását a tervezésnél nem veszik figyelembe ▪ A költségvetési források esetleges csökkenését, az előre nem látható pénzügyi krízisek bekövetkezésének lehetőségét nem veszik figyelembe a tervezés során ▪ Az árfolyamváltozások lehetséges kockázatait, az inflációs

	<p>várakozások nem kerülnek figyelembevételre a tervezés során</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ A szakmai és adminisztratív feladatok ellátásának erőforrás szükséglete (pénzügyi, fizikai, egyéb) nem biztosított, vagy nem a megfelelő mennyiségben és minőségben biztosított ▪ Az Akciótervben foglalt számok (kötelezettségvállalás, kifizetés, forrásallokáció) nem reálisak (túl-/alultervezés) ▪ Az Akciótervben foglalt számok nincsenek összhangban a költségvetési törvényben szereplő számokkal ▪ Tervezés során az input adatok megfelelő tervezése nem lehetséges ▪ Konstruksiók közötti átcsoportosítások kezelése nem megfelelő, nem történik meg időben ▪ A betervezett kötelezettségvállalás nem valósul meg ▪ N+2 / N+3 szabály teljesítése már a tervezés során nehézségekbe ütközik ▪ Derogációs kötelezettségek időben történő teljesítéséhez nem áll rendelkezésre kellő forrás ▪ A likviditási előrejelzés nem megfelelő (késik, pontatlan) ▪ Hazai forrás nem áll rendelkezésre a kifizetés időpontjában ▪ EU átutalás-igénylés folyamata elhúzódik ▪ Napi kifizetésekhez nem a megfelelő soron áll rendelkezésre a forrás ▪ A programozási időszak végére a feladatellátáshoz szükséges TA-forrás nem lesz elegendő / maradvány keletkezik ▪ SLA szerződés nem megfelelő (tartalmi hiányosságok) ▪ Az SLA-megállapodás nem hatékonyan szolgálja az OP céljainak megvalósítását ▪ KSZ teljesítménykategóriák nem megfelelően fedik a teljesítményeket, nem megfelelően beárazottak ▪ A KSZ teljesítményének mérése nem megfelelő az EMIR-statisztika megbízhatósága miatt ▪ A KSZ finanszírozása nem történik meg időben
<p>Az irányítási, a belső kontrollrendszerben és a belső ellenőrzésben rejlő kockázatok (pénzügyi irányítás és kontroll folyamatok)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A szervezet vezetői nincsenek tisztában a stratégiai és rövid távú célokkal ▪ A szervezet vezetői nem motiváltak ▪ A szervezet vezetői nem mutatnak etikus magatartást munkájuk során ▪ A tervezést, működést, beszámolást, stb. befolyásoló tulajdonosi döntések nem születtek meg, vagy a szervezet tagjai számára nem ismertek ▪ A belső kontrollrendszer egyes elemei (pl. kontrolltevékenység, monitoring, stb.) hiányoznak a szervezetnél, vagy nem megfelelően működnek ▪ A belső ellenőrzés nem megfelelősége ▪ A korábbi ellenőrzések során tett javaslatokat a vezetőség nem hajtotta végre vagy az intézkedések nem hatékonyak ▪ Egyes folyamatokat hosszabb ideje nem ellenőriztek ▪ Egyes folyamatokra vonatkozóan a korábbi ellenőrzések súlyos hibákat tártak fel ▪ Vállalkozói szerződés nem megfelelően szabályoz

- Projekttervben kitűzött célok nem teljesülnek/módosulnak a végrehajtás során (költség-haszon)
- Formális kontrollok lassítják a folyamatot
- A tervezés elhúzódik, a hiányzó engedélyeket nem szerzik be vagy hosszú időt vesz igénybe
- Projekt végrehajtásához szükséges források nem állnak rendelkezésre időben és összegben
- Nem elég részletes vagy pontatlan műszaki tervek költségtúllépéshez vezetnek
- Közbeszerzési ajánlati dokumentáció nem megfelelő minőségű
- Közbeszerzési eljárás elhúzódik
- Megtámadják a lefolytatott közbeszerzési eljárást
- Korrupció veszélye a közbeszerzésben
- Közbeszerzésre vonatkozó minőségbiztosítási és szabályossági javaslatokat (EKKE) nem veszik figyelembe
- Szerződéseket nem tartják be
- A kedvezményezett, KSZ és a mérnök együttműködése problémás
- Minőségileg kifogásolható tervek műszaki és időbeli nehézségeket okoznak a végrehajtás során
- Mérnök munkája nem megfelelő színvonalú
- Nem elszámolható költségek kerülnek kifizetésre (Többletmunka, pótmunka megalapozatlan elszámolása, ÁFA, stb.)
- Szabálytalanságkezelés eljárásrendje nincs / hiányos
- Szabálytalanságkezelés nem megfelelő
- Szabálytalanságok nyilvántartása nem teljeskörű, szabálytalanságok felvitele késedelmes
- Szabálytalansági eljárás nem megfelelő
- Szabálytalanságokat nem időben tárják fel, az eljárás elhúzódik
- Csak EU-s / hazai ellenőrző szervek tárják fel a szabálytalanságot
- A szabálytalanság tényének megállapítása és annak kezelése, szankcionálása nem egységes
- Valós szabálytalansági gyanú eljárás nélkül zárul
- Követeléskezelés eredménytelen / elhúzódik
- Elszámolhatósági eljárásrend nincs / hiányos
- TA elszámolás - horizontális feladatok, titkárság, monitoring, rendezvény, utazási költségek - nem megfelelő, nem ellenőrzött
- Hazai partner projektrészének hazai társfinanszírozásának 5% biztosítása nem megfelelő
- Bankszámlanyitás a Kincstárnál elhúzódik
- Nem vagy nem megfelelően ellenőrzik a közbeszerzési kötelezettséget
- Az ellenőrzésen feltárt problémák nyomon követése nem megfelelő
- EU forrás előfinanszírozásához a hazai költségvetésben nem áll rendelkezésre elegendő forrás
- Kifizetési kérelem kedvezményezett általi benyújtása eltér az előrejelzéstől (késik)
- Szerződésmódosítások indokolatlanul nagy száma késlelteti a kifizetéseket

- Kifizetési dokumentumok fizikai eljuttatása a KSZ-ekből az IH-ba nem kellően gyors és biztonságos
- A költségek elszámolhatósága szakmai szempontból nem ítéhető meg
- Kifizetési folyamat időigénye meghaladja a jogszabályban előírt határidőt
- Igazolás nem megfelelő
- Hitelesítés nem megfelelő
- KSZ hibás / hiányos hitelesítési jelentést nyújt be
- KSZ késve nyújtja be a hitelesítési jelentést
- Hibás / hiányos hitelesítési jelentést fogad el az IH
- Hitelesítési jelentések IH jóváhagyása késik
- Projektszintű hitelesítési nyilatkozat ellenőrzése nem teljeskörű / késedelmes
- Projektszintű számlalista ellenőrzése nem teljeskörű / késedelmes
- Formailag / tartalmilag hibás / hiányos kifizetési dokumentáció
- Projektszintű fizetési kérelem ellenőrzése nem teljeskörű / késedelmes
- Fizetési kérelem adatainak rögzítése az EMIR-ben késedelmes / pontatlan
- Minőségbiztosítás közbeszerzési eljárásra nincs / hiányos
- Dokumentum alapú és helyszíni ellenőrzések lebonyolítása elmarad
- Dokumentum alapú és helyszíni ellenőrzések lebonyolítása nem kellően részletes / alapos
- A helyszíni ellenőrzések koordinálása az ellenőrzést végzők között nem megfelelő
- Soron kívüli helyszíni ellenőrzés veszélyezteti az ellenőrzési terv betartását
- Helyszíni ellenőrzések kockázatelemzése nem megfelelő
- A helyszíni ellenőrzés nem tárja fel az igazi problémákat
- A helyszíni ellenőrzésen feltárt problémák nyomonkövetése / visszacsatolása nem megfelelő
- Költségek elszámolhatóságának ellenőrzése nem teljeskörű / nem valósul meg
- A közös cselekvési program könyvelése nem teljeskörű, nem önálló és elkülönült
- Külső szolgáltató általi ellenőrzés megszervezése, leszerződés audit céggel késedelmes
- Jelentések hiányosan, késve kerülnek összeállításra
- Jelentéstételi, adatszolgáltatási kötelezettség határidejét nem tartják be
- EMIR adatok jóváhagyása késedelmes
- Szakmai tapasztalat hiánya a munkatársak körében
- Biztosítékok meglétének ellenőrzése nem kellően alapos / elmarad
- A helyszíni ellenőrzésen feltárt problémák nyomon követése nem megfelelő
- Helyszíni ellenőrzés indokolatlanul köt le kapacitásokat
- A megvalósítási időszak alatt teljesülő indikátorok értelmezése /

	<p>teljesülés megállapítása nem lehetséges</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Az abszorpció növelésére tett intézkedések nem kellően eredményesek ▪ Monitoring funkciók nem teljes körűek ▪ Jelentéstételi határidők elmulasztása ▪ A monitoring jelentések nem megbízhatóak ▪ A monitoring rendszerben keletkező adatok nem adnak teljes vagy valós képet a projektek megvalósulásáról és nem mérhető a célkitűzéseknek megfelelően a projektek hatása ▪ A projektek előrehaladását gátló tényezőkről az információ késve vagy nem jut el az intézkedésre alkalmas szintre ▪ Rendhagyó ügyek nagy száma/komplexitása miatt nehéz a nyomon követés ▪ A monitoring rendszer változtatása közben a működőképesség nem biztosítható ▪ Fel nem használt támogatási összeg monitoringja / megfelelő időben történő kezelése nem megoldott ▪ Az indikátorok objektív mérése nem lehetséges ▪ Előlegfizetés késik / elhúzódik ▪ Előleggel a kedvezményezett határidőre nem számol el ▪ Előlegfizetési kérelem ellenőrzése nem teljeskörű / késedelmes ▪ Formailag / tartalmilag hibás / hiányos kifizetési dokumentáció ▪ PEJ ellenőrzése nem teljeskörű / késedelmes
<p>Humán erőforrás-gazdálkodásban rejlő kockázatok</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A szakmai és adminisztratív feladatok ellátására nem áll rendelkezésre elegendő munkaerő-kapacitás ▪ A rendelkezésre álló munkaerő nem rendelkezik megfelelő végzettséggel és/vagy szakmai tapasztalattal ▪ Új munkatársak betanítására nincs megfelelő kapacitás, idő ▪ Magas fluktuáció ▪ Új munkatársak felvétele korlátozott ▪ A munkatársak elkötelezettsége, lojalitása, munkabírása, motiváltsága nem megfelelő ▪ Munkatársaknak nincs megfelelő kapacitásuk a feladatok végrehajtására ▪ A munkatársak nem rögzítenek/rögzítettek folyamatosan/pontosan adatokat az EMIR-ben ▪ A szervezet munkatársai nem azonosulnak a szervezeti etikai szabályokkal ▪ A munkatársak feladat- és felelősségi köre nem kellően részletes/meghatározott, nem megfelelően elhatárolt, nem megfelelően kommunikált ▪ A munkatársak, illetve a vezetők-beosztottak közötti kommunikáció nem megfelelő ▪ A vezetők szakmai és etikai megítélése nem megfelelő ▪ A munkaerő-felvételnek nem megfelelő a gyakorlata, ezáltal nem biztosított a minőségi munkaerő, megfelelő időben történő rendelkezésre állása ▪ A szervezet motivációs és bérpolitikái nem készülnek el,

	<p>hiányosak, nem megfelelőek, nem illeszkednek az aktuális szervezeti célokhoz</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ A szervezetnél nincs kialakult képzési rendszer vagy elavult, esetleg „diszkriminatív” (pl. folyamatosan csak bizonyos szervezeti egységek / munkavállalók részesülnek képzésben) ▪ A szervezet nem rendelkezik teljesítménymenedzsment rendszerrel vagy a kialakított rendszer nincs összhangban a stratégiai és rövid távú célkitűzésekkel ▪ Szervezeti bizonytalanság (pl. várható átalakulás, megszűnés, működési támogatás hiánya, stb.) ▪ Szakértők (külsők értékelők, külső tanácsadók) közbeszereztetése elhúzódó folyamat ▪ Megfelelő szakértelemmel rendelkező külső értékelők, Bíráló Bizottsági tagok felderítése/elérhetősége/megtartása nehéz ▪ Megfelelő szakértelemmel rendelkező külső értékelők finanszírozására nem áll rendelkezésre elegendő forrás ▪ Bíráló Bizottság civil tagjainak alkalmazása túlzott adminisztrációt követel ▪ Projektben érintett szakértő vesz részt az értékelési folyamatban ▪ A munkavégzéshez szükséges technikai / fizikai erőforrások nem állnak megfelelően rendelkezésre ▪ Összeférhetlenségi követelmények teljesítése a rendelkezésre álló KSZ-erőforrásokkal nehezen megoldható (pl. kifizetési folyamat) ▪ A végrehajtásban közreműködő szervezeti egységek közötti munkamegosztás nem megfelelő
<p>A megbízható gazdálkodást és a pénzkezelést befolyásoló kockázatok</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Az egyes szakmai vagy adminisztratív intézkedéseknek a kiadásokra gyakorolt hatását nem megfelelően mérik fel ▪ Nem megfelelő a szervezet likviditásmenedzsmentje ▪ A szervezetnél nem kialakult vagy nem megfelelő a közbeszerzési rendszer ▪ A pénzkezeléssel kapcsolatos jogi és belső szabályozási előírások betartása nem biztosított ▪ A pénzkezeléssel kapcsolatos biztonsági előírásokat nem tartják be ▪ Az egyes szakmai, illetve adminisztratív folyamatok végrehajtása során nem törekednek a költségek minimalizálására ▪ A szervezet nem rendelkezik kontrolling, illetve teljesítményértékelési rendszerrel ▪ A szervezeti célok és az elért eredmények értékelése rendszeres időközönként nem történik meg
<p>Számviteli folyamatokkal kapcsolatos kockázatok</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A szervezet nem rendelkezik megfelelő számviteli nyilvántartási rendszerrel ▪ A szervezet beszámolási rendszere nem megbízható ▪ A szervezet nem tesz időben eleget a beszámolási kötelezettségeknek ▪ A szervezet nem követi folyamatosan nyomon a könyvvezetéssel

	<p>kapcsolatos jogi szabályozási előírások változásait</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ A könyvvézetés informatikai támogatottsága nem megoldott
Működésből, üzemeltetésből eredő kockázatok	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A szervezet nem rendelkezik fizikai biztonsági tervekkel és előírásokkal ▪ A szervezet nem rendelkezik beruházási, fejlesztési tervekkel, illetve a tervek nem aktualizáltak, azok felülvizsgálata nem biztosított ▪ A szervezeti vagyon, eszközök megfelelő működtetése és állagmegóvása nem biztosított ▪ Az üzemeltetési feladatoknak nincs felelőse a szervezeten belül ▪ A szervezeti vagyon, eszközök megóvását szolgáló biztonsági előírások nem kerülnek betartásra
Az iratkezeléssel, irattározással kapcsolatos kockázatok	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A szervezet nem rendelkezik pontos, naprakész iratkezelési és irattározási rendszerrel ▪ Az irattározás fizikai, biztonsági követelményei nem megoldottak ▪ A nyilvántartási rendszerek nem megfelelőek, nem naprakészek, vagy a hozzáférési korlátok nem működnek
Informatikai rendszerekkel, valamint adatkezeléssel és adatvédelemmel kapcsolatos kockázatok	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A szervezet nem rendelkezik informatikai stratégiai tervvel ▪ A szervezet nem rendelkezik informatikai biztonsági és katasztrófa tervvel ▪ A szakmai, illetve adminisztratív folyamatok támogatására a szükséges időpontban nem áll rendelkezésre informatikai alkalmazás ▪ A szervezet informatikai alkalmazásai elavultak ▪ A szervezet hardver ellátottsága nem megfelelő ▪ Az informatikai alkalmazások nem felelnek meg a biztonságosság követelményének ▪ Az archiválási rendszerek egyáltalán nem vagy nem megfelelően működnek ▪ Egyes informatikai alkalmazások nem kompatibilisek más, a szervezet által alkalmazott informatikai rendszerekkel ▪ A szervezet adatkezelése és adatvédelme nem felel meg a jogi és belső szabályozási előírásoknak
Projektek, programok zárásával kapcsolatos kockázatok	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A zárással kapcsolatos határidőket nem tartják be ▪ A záráshoz benyújtott pénzügyi és szakmai projektdokumentáció hiányos, hiánypótlások száma nagy ▪ Zárás során nem derül fény a szabálytalanságra, azt csak egy későbbi EB audit deríti fel ▪ EB audit által feltárt szabálytalanságok nyomán új visszafizetési kötelezettség keletkezik ▪ Zárást megelőzően feltárt elhúzódo szabálytalansági / visszafizetési eljárás késlelteti a zárást ▪ A folyamatban lévő szabálytalansági ügyek lezárása nem történt meg a zárásig ▪ A zárás során feltárt nagyszámú szabálytalansági eljárás késlelteti a zárást

	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Túl sok szabálytalansági / követeléskezelési eljárás késlelteti a programszintű zárást ▪ Fenntartási időszak feladatai nem egyértelműek ▪ Fenntartási időszak végén az indikátorok teljesülése kétséges ▪ A fenntartási időszakokkal kapcsolatos projekt jelentések nem vagy nem határidőben érkeznek be ▪ A fenntartási időszakokkal kapcsolatos projekt jelentések nem vagy nem határidőben érkeznek be ▪ A fenntartási időszakban feltárt szabálytalanságok kivizsgálása nem megoldott ▪ A fenntartási időszakra vonatkozó helyszíni ellenőrzések nem valósulnak meg ▪ Az IH/KSz részéről a teljes projektdokumentáció határidőig történő megőrzése, a projektanyagok visszakereshetősége nem megoldott ▪ A kedvezményezettek részéről a teljes projektdokumentáció határidőig történő megőrzése, a projektanyagok visszakereshetősége nem megoldott ▪ Maradványösszegek kezelése nem megfelelő ▪ Előleg/visszatartás kezelése nem megfelelő ▪ EMIR rendszer zárás modulja nem támogatja a zárási folyamatok hatékony lebonyolítását ▪ EMIR-ben az indikátorok nyomon követése a projekt fenntartási időszakban nem megfelelően történik, az EMIR-t nem megfelelően töltik ▪ A záróegyenleg nem kerül átutalásra a határidők elmulasztása miatt
<p>EMIR rendszer fejlesztésével-üzemeltetésével kapcsolatos kockázatok</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ EMIR szabályzatok hiányosak, hibásak ▪ Elvárások megfogalmazása az intézményrendszer részéről pontatlan / hiányos ▪ Rendszerfejlesztés nem megfelelő hatékonysága, a rendszerfejlesztés nem elégíti ki megfelelő időben és minőségben az új igényeket (pl. fejlesztő munkatársak fluktuációja miatt) ▪ Egyes modulok hiánya, nem teljes körűsége ▪ Tesztelői kapacitás nem megfelelő ▪ Oktatás nem megfelelő minősége, hiánya ▪ EMIR jogosultság-kiosztás és visszavonás lassú, rugalmatlan ▪ EMIR működése lassú / nem folyamatos (leállások), ami veszélyezteti a határidők betartását ▪ Adatkapcsolat más rendszerekkel (pl. OTMR, cégbíróság, APEH) nem megfelelő ▪ Fejlesztési igények szűrése, rangsorolása nem megfelelő ▪ Nem megfelelő funkció és hatáskör elválasztás a fejlesztő és a felhasználók között (pl. nem fejlesztői feladatokat fejlesztő végez) ▪ Az egyes modulok nem megfelelően illeszkednek a folyamatok követelményeihez

	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Felhasználók nem használják ki az egyes funkciókat kellő mértékben ▪ Indokolatlanul párhuzamosan működő rendszerekkel való összekapcsolás nem megoldott ▪ Fejlesztésekhez kapcsolódó minőségbiztosítás hiánya ▪ Nem biztosítanak elegendő pénzt a fejlesztések megfelelő időben történő végrehajtásához
--	--

3. számú melléklet – Alapvető vizsgálati eljárások, technikák

Elemző eljárások

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

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

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

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

Elemzésekkel lehet megvalósítani pl.:

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

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

- az összehasonlító elemzés, amely közvetlenül és nyíltan összehasonlítja a költségvetés, üzleti terv, a beszámoló, az elszámolás stb. ellenőrzés alá kerülő számadatát egy másik információval, valamint
- a modellező elemzés, aminek keretében az ellenőrnek kiegészítő változókat kell felhasználnia ahhoz, hogy elfogadható várt értéket állítson fel.

Az elemző eljárások legfontosabb lépései általában az alábbiak:

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

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

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

Az elemző eljárás lehet pl.:

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

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

Statisztikai elemzés

A statisztikai elemzés gyakran alkalmazott eszköz pl. azokban az esetekben is, amikor idősorok vizsgálatához, tendenciák meghatározásához vagy összehasonlításokhoz, különböző adatok közötti, a véletlen által is befolyásolt összefüggések kimutatásához szükséges az adatok elemzése. Más esetekben nem lehetséges vagy nem volna

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

Dokumentumok vizsgálata, elemzése

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

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

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

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

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.

Példa
<p>Példák az esettanulmányra, mint releváns módszerre:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Ugyanazon funkció inkonzisztens teljesítménye különböző intézményekben (pl. ingatlan nyilvántartás, kórházi ellátás), ▪ Állami tulajdon, földterület, épületek értékesítése – a legjobb gyakorlat biztosítása, ▪ Helykihasználtság iskolákban, kórházakban – az optimális kihasználás biztosítása, ▪ Projektmenedzsment, ▪ Szolgáltatás minősége, ▪ Járművek, létesítmények karbantartása, kezelése.

Összehasonlító elemzés

Az összehasonlító elemzés célja annak megállapítása, hogy lehetséges-e az ellenőrzött szerv egyes folyamatai működésének vagy teljesítményének javítása más szervezetek bevált gyakorlataival történő összehasonlítások alapján. Összehasonlítás végezhető a szervezeten belüli más részlegekkel vagy egységekkel kapcsolatban, vagy más releváns külső szervezetekkel az országon belül vagy külföldön.

A cél annak megállapítása, hogy a máshol bevált gyakorlattal összehasonlítva lehetséges-e egy adott folyamat, tevékenység fejlesztése, javítása. Ez a módszer segítheti a gazdaságosság, hatékonyság és eredményesség javítását és a megtakarításokat szolgáló lehetőségek azonosítását. Átfogó, nem részletkérdésekre koncentrálnó összehasonlítás végezhető oly módon, hogy azonos funkciót ellátó szervezetek adatait vetik össze.

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

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

Költség-haszon elemzés

A költség-haszon elemzés a közgazdasági értékelés legátfogóbb formája. Célja, hogy pénzügyi szempontból számszerűsítse egy-egy javaslat, kezdeményezés költségeinek (ráfordítások) és a hasznainak (eredmények) nagy részét, ideértve azokat is, amelyekre

vonatkozóan a piac nem nyújt kielégítő mércét a gazdasági érték meghatározásában. Az ún. „priori” (ex-ante) költség-haszon elemzésnek általában becslésekre kell korlátozódnia, míg az eseményt követően elvégzett ún. „posteriori” (ex-post) elemzés már a tényadatok birtokában végezhető. Az ex-post teljesítmény elemzés esetén hasznos lehet az ex-ante költség-haszon becslés vizsgálata annak megállapítása céljából, hogy a tényleges költségeket az elért hasznokkal összevetve még mindig értékarányos befektetést jelentenek-e. A becsült költségszint túllépésének vagy a kívánt hasznok el nem érésének okai a teljesítmény-ellenőrzés részeként vizsgálhatók.

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.

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

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

Előfordulhat (alapvetően a vagyontárgyak körében), hogy az ellenőrzött időszakban sem pénzügyi tranzakció, sem könyvelési művelet nem érintette az ellenőrzendő adatokat, információkat. Ezért tételes vizsgálat alá vonásuk valamilyen állományi (analitikus) nyilvántartás segítségével történhet.

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

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

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

mintavétel alkalmazása esetén – torzíthatják az ellenőrzési tapasztalatok, eredmények kiértékelését.

Egyedi (szubsztantív) tesztelés

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

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

Minden szempontot egy lehetséges egyedi tesztelési példával jelenítettünk meg. (A példák nem a teljesség igényével készültek!)

Kritérium	Egyedi teszt jellemzői és példája
A tevékenység szabályszerűsége	Egy aktuálisan végrehajtott tevékenység ellenőrzése, hogy az megfelel-e a vonatkozó jogszabályoknak. <i>Pl. a teszt vizsgálhatja, hogy egy európai uniós támogatási alap tekintetében végzett, konkrét tevékenység megfelel-e a vonatkozó rendeletek részletes szabályainak, különös tekintettel a finanszírozási hányad összegének vagy százalékának.</i>
A pénzügyi és egyéb nyilvántartások teljessége	Annak ellenőrzése, hogy a pénzügyi és egyéb információs rendszerek minden vonatkozó részletet nyilvántartanak-e. <i>Pl. egy egyedi teszt ellenőrizheti, hogy a kötelezettségvállalás nyilvántartási rendszere tartalmazza-e az összes, adott időszakban felmerült kötelezettségvállalást.</i>
A működés valósága	Annak ellenőrzése, hogy a pénzügyi és egyéb rendszerekben nyilvántartott tevékenységeket ténylegesen elvégezték-e. <i>Pl. egy egyedi teszt ellenőrizheti, hogy a pénzügyi rendszerben nyilvántartott egyéni gyakornokoknak történt kifizetéseket valóban megtörténtek-e. Ezt olyan tranzakció nyomtatványok vizsgálata során éri el, amelyeken a gyakornokok aláírásukkal igazolták a pénzfelvételt. Ugyanígy a raktári nyilvántartásokat is vizsgálhatják, hogy teszteljék, az árukat ténylegesen elszállították-e. Analitikus eljárásokat használhatnak – főként arányokat és trendelemzéseket.</i>

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

Mintavételi eljárások

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

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

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

Az eljárások két fő típusa:

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

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

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

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

A mintavétel egysége a mintavétel céljától függ. A mintavétellel kapcsolatos bizonytalanság mértékét a belső ellenőr a minta méretének növelésével, vagy - ha létezik ilyen - egy hatékonyabb mintavételi eljárás alkalmazásával csökkentheti.

A minták kiválasztásánál figyelembe kell venni azt is, hogy a mintavételezést megelőzően az alapsokaságból ki kell emelni tételes ellenőrzésre a nagy és a jelentős tételeket, így a mintáknak a maradék sokaságot kell reprezentálnia.

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

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

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

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

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

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

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

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

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 munkájában.

Tanácsos az interjúk lefolytatása során **elkerülni** az alábbiakat:

- **Többszörös, ismétlődő kérdések** – ezek azt a benyomást keltik, hogy a kérdező nem igazán ismeri a problémákat és nincs tisztában vele, hogy milyen kérdésekre keres választ. A kérdéseket megfelelően meg kell tervezni, át kell gondolni.
- **Irányító vagy sugalmazó kérdések** – ezekkel általában nyomás gyakorolható az interjúalanyra, hogy egy bizonyos módon válaszoljon. Általuk talán olyan válaszok nyerhetők, amelyeket a kérdező hallani kíván, ezek azonban mégsem tekinthetők kellő bizonyítéknak.

- **Homályosan megfogalmazott kérdések** – a kérdezőnek pontosan kell meghatároznia a keresett információt, és azt, hogy mit kíván megtudni.
- **Hipotetikus kérdések** – ezek révén csak hipotetikus válaszok nyerhetők, amelyek szintén nem használhatók fel megfelelő bizonyítékként.

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

Kérdőívek, kérdéssorok, felmérések

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 megfelelőjenek. 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.

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.

Fókuszcsoporth-interjú

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

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

Folyamatábrák

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

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.

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

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

Ha az ellenőrzés közvetlen célja a belső kontrollrendszer működésének értékelése, a kontroll eljárások tesztelése ellenőrzési bizonyítékot szolgáltathat arra, hogy a kontroll eljárások nem előzik meg, vagy nem tájékoztatók a működés hiányosságait. Ezeknél

az ellenőrzéseknél a belső kontrollrendszer gyengeségeinek hatására a vonatkozó ellenőrzési bizonyíték megszerzéséhez szükség lehet az alapvető, részletes vizsgálati eljárások (tétéles tesztelés vagy mintavételezés) lefolytatására is.

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

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

a) 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.

b) Meghatározza a tesztelés jellegét, a tesztelési technikákat;

c) 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 tervezettnek és szándékoltak 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 szándékoltak 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 kontrolleljárásokkal szembeni kifogásokat, a hiba jellegének megértése érdekében. (Vajon az egész sokaságot vagy csak annak egy bizonyos részét érinti-e, pl.: egyes egységeket vagy osztályokat), a hiba időhorizontjának megértése érdekében (pl.: a hó végi folyamatok során), illetve azért, hogy az ellenőr megfelelő ismeretekkel rendelkezzen a kifogással kapcsolatosan, arról összességében véleményt tudjon alkotni.
- Minden olyan kontrolleljárást figyelembe kell venni, amely a kifogásolt kontroll által érintett kockázatot célozza, a kifogásolt kontrollt helyettesíti vagy hatással van rá.

Tesztelési technikák

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

- **Bizonylatolás** (dokumentumok átvizsgálása): a tételek végigkövetése az alapidokumentumig a kontrolleljárások működésének bizonyításához.
- **Újraértékelés:** a meglévő kontrolleljárások 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. Az ellenőrök pontos megfigyelés révén első kézből próbálnak meg véleményt alkotni a vizsgált tevékenységről vagy viselkedésről. A folyamatok működés közbeni megfigyelése elegendő és hiteles ismeretet biztosít az ellenőrök számára a problémáknak az ellenőrzött területtel történő megvitatásához. Figyelembe kell azonban venni, hogy egyetlen megfigyelés alapján nem vonható le következtetés hosszabb időszak során bekövetkezett eseményekre vonatkozóan. A tevékenységek közvetlen megfigyelése során a következőket kell figyelembe venni:
 - A megfigyelést úgy kell (elfogadott angol szóhasználattal: common sense) végezni, hogy a gyakorlatban ténylegesen tapasztalható tényeket állapítsuk meg és rögzítsük; s nem azzal a céllal, hogy valamilyen előzetes elméleti jellegű feltevést igazoljunk vagy elvessünk.

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

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

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

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

Számítógéppel támogatott ellenőrzési technikák

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

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

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

Példa
<p>A CAAT-eljárások és -eszközök alkalmazhatók például:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ hibás értékek, eltérő értékek kiszűrésére; tranzakciók feladásának vagy összesítésének vizsgálatára; ▪ számítógépes adatfeldolgozások (pl. konverziók) megismétlésére; ▪ különálló állományok adatainak összehasonlítására; ▪ adatok időrend (pl. számlák lejárat) szerinti elemzésére; ▪ rétegezésre.

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

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

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

4. számú melléklet – Mintavételezési eljárások

A mintavételezés célja

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

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

A mintavételezés alapvető lépései

1. A tesztelés céljának meghatározása

2. A populáció meghatározása

Ez a lépés magában foglalja a mintavételi egység meghatározását és a populáció teljességének figyelembe vételét.

- A kontrollok teszteléséhez magában foglalja a vizsgálandó időszak meghatározását.
- Az egyedi (szubsztantív) teszteléshez magában foglalja az egyenként is lényeges (minta)elemek azonosítását.

3. A mintavételi kockázat elfogadható szintjének meghatározása (pl. 5 vagy 10%)

4. A minta összetételének és méretének meghatározása táblázatok és képletek alkalmazásával

Néhány esetben a minta változékonyságából adódó hatások csökkentése érdekében el kell végezni a populáció rétegzését, a populáció alpopulációkra történő bontásával. A szórás mértékének az alpopulációkban történő csökkentése lehetővé teszi az ellenőr

számára, hogy az állandó pontossági és megbízhatósági szint mellett kevesebb mintaelemet teszteljen.

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

Mintavételi egység – A mintavétel egysége a mintavétel céljától függ. A kontrollok megfelelőségének tesztelése során tipikusan a jellemzők alapján történő mintavételezést használják, ahol a mintavételi egység egy esemény vagy tranzakció (pl. kontroll, mint pl. egy számla jóváhagyása).

Szubsztantív tesztelésekre (alapvető vizsgálati eljárások) gyakran a változó szerinti vagy becslés alapú mintavételezési eljárásokat használják, ahol a mintavételi egység gyakran monetáris.

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

Populáció – A populáció azon adatok összessége, melyből az ellenőr mintát kíván venni annak érdekében, hogy következtetéseket vonhasson le a populáció egészére.

Ezért a mintavételezés alapjául szolgáló populációnak megfelelőnek és teljességét tekintve ellenőrzöttnek kell lennie a specifikus ellenőrzési célok eléréséhez.

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

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

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

Kétféle mintavételi kockázat létezik:

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

A minta nagyságát meghatározza a mintavételi kockázat azon szintje, melyet az ellenőr hajlandó elfogadni. A mintavételi kockázat meghatározása során figyelemmel kell lenni az ellenőrzési kockázat modelljére és annak komponenseire, az inherens kockázatra, a kontrollkockázatra és a feltárási kockázatra.

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

Becsült hiba – Amennyiben az ellenőr arra számít, hogy a populáción belül hiba van, nagyobb mintát kell megvizsgálni, mint abban az esetben, ha nem számít hibára annak érdekében, hogy arra a következtetésre jusson, hogy a populációban valóban fellelhető hiba nem nagyobb mint a tervezett elfogadható hiba. Kisebb mintanagyság akkor indokolt, ha a populációról feltételezzük, hogy hibamentes.

A populáció elvárt hibaértékének meghatározása során az ellenőrnek figyelembe kell vennie az előző ellenőrzések során megállapított tényeket, hiba szinteket, a szervezet folyamataiban bekövetkezett változásokat, a belső kontroll rendszeres értékeléséből származó bizonyítékokat és a folyamatok analitikus áttekintéséből származó eredményeket.

5. A mintavételi eljárás kiválasztása

Általában négy mintavételezési módszert alkalmaznak.

Statisztikai mintavételi eljárások

- *Véletlen mintavétel* – biztosítja, hogy a populációban lévő mintavételi egységek valamennyi kombinációjának ugyanakkora esélye van a kiválasztásra.
- *Szisztematikus mintavétel* – a mintavételi egységek kiválasztása fix intervallumok között történik, az első intervallumot véletlenszerűen indítják. Pl. pénzegység alapú mintavétel vagy súlyozott értékű kiválasztás, ahol a populáció minden egyes pénzegysége / értéke (pl. 1 \$) azonos valószínűséggel kerül kiválasztásra. Mivel az egyedi pénzegység a szokásos módon önállóan nem vizsgálható, a pénzegységet tartalmazó tétel kerül kiválasztásra a vizsgálathoz. Ez a módszer szisztematikusan a nagyobb összeg javára súlyozza a kiválasztást, de így is ugyanakkora kiválasztási valószínűséget biztosít minden monetáris egységnek. Egy másik példa minden valahányadik egység kiválasztása.

Nem statisztikai mintavételi eljárások

- *Véletlen mintavétel* – az ellenőr strukturált technikák alkalmazása nélkül választja ki a mintát, elkerülve a tudatos elfogultságot vagy kiszámíthatóságot.
- *Szubjektív mintavétel* – az ellenőr elfogultan választja ki a mintát (pl. minden mintavételi egység egy adott érték felett, néhány speciális kivételtől eltekintve

minden egyed, minden negatív, minden új felhasználó stb.) Megjegyzendő, hogy a szubjektív mintavétel nem statisztikai alapú és az eredmények nem vetíthetők ki a populációra, mivel a minta nem tekinthető reprezentatívnak a teljes populációra nézve.

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

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

Adatokon alapuló kiválasztás esetén az általában használt módszerek:

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

Mennyiségi alapú kiválasztás esetén az általában használt módszerek:

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

6. Az értékelendő mintaelemek kiválasztása

7. A mintavételi eredmények értékelése

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

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

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

Az ellenőrnek meg kell fontolnia a mintavételezés eredményeinek kivetítését a populációra olyan kivetítési módszer alkalmazásával, amely összhangban van a mintavételezéshez használt eljárással. A minta kivetítése magában foglalhatja a populációban valószínűleg fellelhető hibák becslését, valamint azon lehetséges hibák becslését, melyek a pontatlan mintavételezési technikák alkalmazása miatt nem kerülhettek felderítésre, továbbá a fellelt hibák minőségi szempontjait.

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

8. A mintavételezési eljárás dokumentálása

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

A mintavételezés gyakorlati alkalmazása a belső ellenőrzési tevékenységben

A jellemzők alapján történő mintavétel alkalmas a sokaság arányaira, megoszlására, vagy a valamilyen jellemző szerint osztályba sorolható, valamely sajátosságot mutató elemek teljes számára vonatkozó következtetések levonására. A jellemzők alapján végrehajtott mintavételezést általában az irányítási és ellenőrzési rendszerek tesztelésére használják, vagy ha a jogszabályoknak, irányelveknek, illetve eljárásoknak való megfelelést kell vizsgálni. Általában osztályokat akkor határoznak meg, ha a mintavétel célja az összetevők „megfelelő” vagy „nem megfelelő” alapon történő jellemzése. A jellemzők szerinti mintavételre példa a bizonylatolás ellenőrzési pontjainak megfelelési vizsgálata, új tárgyi eszközök nyilvántartásba vételére vonatkozó ellenőrzési pontok megfelelése, és azon felmérések, amelyek demográfiai információkat szolgáltatnak, vagy „igen/nem” kérdésekre válaszolnak.

A változók szerinti mintavételezést általában egyedi tesztelés során használnak a nyilvántartott összegek indokoltságának meghatározására. A változók szerinti mintavétel

többnyire egy minta aktuális és nyilvántartott értéke közötti különbség kiszámítását, illetve e különbség sokaságra való kivetítését foglalja magában. A változók szerinti mintavételre példa a leltári mennyiségek tesztelése, és felmérések, amelyek rangsorokat vagy bizonyos intervallumban mozgó adatokat gyűjtenek össze.

A jellemzők alapján történő és a változók szerinti mintavételezések a leggyakrabban használt mintavételi technikák, azonban léteznek további mintavételezési technikák is

(pl.: pénzegység alapú mintavételezés, felderítő jellegű mintavételezés). Az ellenőrnek a tesztelés pontos céljának függvényében kell meghatározni azt, hogy melyik mintavételezési eljárást használja.

Jellemzők alapján történő mintavétel

A jellemzők alapján történő mintavételt az ellenőrzési pontok vagy folyamatok hatékonyságának tesztelésére használják, mivel képes felmérni az ellenőrzési pontok vagy folyamatok hibái előfordulásának százalékos arányát egy sokaságon belül. A jellemzők alapján történő mintavételhez szükséges, hogy létezzen a tesztelt ellenőrzési pont vagy folyamat teljesítményére vonatkozó bizonyíték.

E mintavételezési eljárás alkalmazásakor a minta felhasználásával becslik meg a tervezett ellenőrzési folyamatól való eltérés arányát a sokaságon belül. Ha az eltérési arány a mintában kisebb, mint a sokaság várt eltérési aránya, akkor a belső ellenőr – a használt megbízhatósági szintnek megfelelően – elfogadhatja, hogy az ellenőrzési pont vagy folyamat a tervezettnek megfelelően működik.

A jellemzők alapján történő mintavételezés lépései

a) A terv céljainak meghatározása

Például, a belső ellenőr azon ellenőrzési pont vagy folyamat hatékonyságát kívánja igazolni, amely alapján minden 5.000 euró feletti megrendeléshez két belső aláírás szükséges.

b) A sokaság és a mintavételi egység meghatározása

Például, a sokaság állhat azon megrendelésekből, amelyek 5.000 eurót meghaladó értéket képviselnek. Minden egyes 5.000 eurót meghaladó értékű megrendelés egy mintavételi egység.

c) A minta méretének meghatározása

Az alkalmazott képlet a következő:

$$n_1 = (C^2 \times p \times (1-p)) \div P^2$$

ahol

n_1 = minta mérete (lásd – 1. képlet a pontos mintaméret érdekében)

C = megbízhatósági együttható; az ellenőrzési mintavételezés során gyakran használt érték 1.64 90%-os megbízhatósági szintnél (lásd – 1. tábla)

p = várt hibaszázalék aránya; a mintavételezés alá vont sokaság azon hányadára vonatkozik, mely várhatóan néhány jellemzővel rendelkezik (pl. hibás vagy nem megbízható). A szám egy próba mintavételre vagy az előző évek mintavételeire alapozott becsült adat.

P = pontossági intervallum tételenkénti alapon; arra a becsült pontossági értékre vonatkozik, melyet az ellenőr elfogad. A jellemzők alapján történő mintavételezésnél a kívánt pontosság az ellenőr által elfogadható hibaarány várható százalékatól való eltéréshez kapcsolódik. Például a tesztelt tranzakciók várt hibaaránya három százalék, de az ellenőr hét százalékig elfogadhatónak minősíti azt. A megkívánt pontosság itt négy százalék lenne. (pontossági intervallum (P) = elfogadható arány – várható hibaszázalék (p))

Például, a várható hibaszázalék (p) 7.5% és a pontossági intervallum (P) 5% egy 75 nagyságú minta eredményeként.

$$n_1 = (1.64^2 \times 0.075 \times 0.925) \div 0.05^2$$

$$n_1 = 74.64 \text{ azaz } 75$$

d) A minta nagyságának kiválasztása, a terv végrehajtása, az eredmények értékelése és dokumentálása

A minta elemeit véletlenszerűen kell kiválasztani és megvizsgálni (a minta nagyságának megfelelően). Ezután a megfigyelt eltérések számát elosztjuk a minta nagyságával, hogy megkapjuk a minta hibaszázalékát. A minta hibaszázalékára és a minta nagyságára alapozva az elért felső hibahatárt kiszámolhatjuk, amely a sokaság maximum eltérési szintjét jelzi. Ha a minta hibaszázaléka meghaladja a várt sokasági hibaszázalékot (p), akkor ez az elért felső hibahatár túllépi a megengedett arányt bármely adott kockázati szinten. Ebben az esetben a minta nem támasztja alá a tervezett ellenőrzési pont vagy folyamat kockázati szint becslését.

Például feltételezve, hogy 3 eltérést figyeltek meg a 75 elemű mintában, a minta hibaszázaléka 4% ($3 \div 75$), amely alacsonyabb, mint a várt hibaszázalék (7,5%). Így a belső ellenőr 90 százalékig biztos lehet benne, hogy az elért felső hibahatár alacsonyabb lesz, mint az elfogadható arány, így tehát az ellenőrzési pont vagy folyamat a tervezettnél megfelelően működik.

Változók szerinti mintavétel

A változók szerinti mintavételezést egyedi teszteléseknél használják. Ez a mintavételezési eljárás arról ad információt, hogy vajon a nyilvántartott érték, például a követelések értéke, lényegesen eltér-e az aktuálistól.

Ha változók szerinti mintavételt használunk, akkor becslést végzünk a kérdéses nyilvántartott érték kiszámítására minta használatával. Ha a nyilvántartott érték a becsült

érték a pontossági intervallum sávjába esik, akkor a belső ellenőr elfogadhatja – a meghatározott megbízhatósági szinten – hogy a nyilvántartott érték jól meghatározott.

A változók szerinti mintavételezés lépései**a) A terv céljainak meghatározása**

Például a belső ellenőr a követelések értékének számviteli nyilvántartásokban szereplő egyenlegét kívánja megbecsülni.

b) A sokaság és a mintavételi egység meghatározása

Például a sokaság állhat 4.000 szállítói számlából, amelynek nyilvántartott könyv szerinti értéke 3.500.000 euró. Minden egyes szállítói számla egy mintaegység.

c) A minta méretének meghatározása

Az alkalmazott képlet a következő:

$$n_1 = (C^2 \times \sigma^2) \div P^2$$

ahol

n_1 = minta mérete (lásd – 1. képlet a pontos mintaméret érdekében)

C = megbízhatósági együttható; az ellenőrzési mintavételezés során gyakran használt érték 90%-os megbízhatósági szintnél 1.64 (lásd – 1. táblázat)

σ = a sokaság átlagos eltérése (próba mintavételre vagy az előző évek mintavételeire alapozott becült adat)

P = pontossági intervallum tételenkénti alapon; arra a becült pontossági értékre vonatkozik, amelyet az ellenőr elfogad. A változók szerinti mintavételezésnél a pontossági intervallum az elfogadható pontatlanság és a kívánt pontosság arányának az eredménye. Az elfogadható pontatlanságot az ellenőrnek kell meghatároznia, míg a gyakran használt kívánt pontossági arány értéke 500 (10%-os hibás visszautasítási kockázat és 5%-os hibás elfogadási kockázat mellett).

Például a becült átlagos eltérés (σ) 125 euró és az elfogadható pontatlanság 100 euró. A teljes pontossági intervallum 50.000 euró (100 euró x 500) egy tételenkénti pontossági intervallum eredményeként (P), ami 12,50 euró (50.000 euró ÷ 4.000). Így a minta nagysága 269.

$$n_1 = (1.64^2 \times 125^2) \div 12.50^2$$

$$n_1 = 268.96 \text{ azaz } 269$$

d) A minta nagyságának kiválasztása, a terv végrehajtása, az eredmények értékelése és dokumentálása

A minta elemeit véletlenszerűen kell kiválasztani és megvizsgálni (a minta nagyságának megfelelően). Ezután a minta elemeinek átlagos értékét meghatározhatjuk és a sokaság becült értékét kiszámolhatjuk a következő képlet használata segítségével:

a sokaság becült értéke = a minta átlagos értéke x a sokaság elemeinek száma

Ezután az eredményt értékelhetjük annak vizsgálatával, hogy a nyilvántartott érték vajon beleesik-e a becsült érték plusz-mínusz a pontossági intervallum sávjába.

Például feltételezve, hogy az átlagos megerősített szállítói tartozások értéke 880 euró egy 269 elemet tartalmazó mintában, a sokaság becsült értéke 3.520.000 euró (880 x 4000). Így a belső ellenőr arra következtet, hogy 90%-os bizonyosság mellett a sokaság értéke 3.520.000 euró plusz-mínusz 50.000 euró (pontossági intervallum), egy teljes 3.470.000-tól 3.570.000 euróig terjedő intervallum eredményeként. Mivel a könyvelés által nyilvántartott érték 3.500.000 euró volt, a belső ellenőr megfelelőnek nyilváníthatja a nyilvántartást.

Ha a számított minta nagysága (n_1) túl nagy, akkor a következő képlet használható egy könnyebben kezelhető mintanagyság eléréséhez:

$$n = n_1 \div (1 + n_1 / N)$$

ahol

N = a sokaság mintaelemeinek a száma

A megbízhatósági együttható a megbízhatósági szintre vonatkozik, amely megmutatja, hogy hány százalékos minta reprezentálja megfelelően a sokaságot. A 95 százalékos megbízhatósági szint például azt jelenti, hogy ha 100 mintaelemet veszünk ki a sokaságból, akkor abból 95 lesz reprezentatív. A megbízhatósági együttható egy általánosított érték, amely kritikus fontosságú a minta nagyságának meghatározásában. A legelterjedtebb megbízhatósági együttható értékek a következők (kettős végű tesztekhez):

Megbízhatósági szint	Megbízhatósági együttható
99 %	2.58
98 %	2.33
95 %	1.96
90 %	1.64

5. számú melléklet – A belső kontrollrendszer kulcsfontosságú elemeinek tesztelése

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

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

- teljes körűen tartalmazzák-e a szervezet kompetenciájába utalt szabályozási feladatokat;
- összhangban vannak-e a jogi szabályozással, alkalmasak-e a szabályozó funkció betöltésére;

- a feladatok végrehajtásával kapcsolatos hatás- és felelősségi köröket megfelelően meghatározták-e;
- a végrehajtás nyomon követése, a felügyeleti funkciók és az ellenőrzési pontok kellően kiépítettek-e és működésük folyamatosan eredményes-e.

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

Az általánosan érvényes szabályozási kulcselemek a következők:

- az alapító okirat (alapszabály),
- a szervezeti és működési szabályzat,
- a gazdálkodási szabályzat,
- a gazdasági szervezet ügyrendje,
- a számvitel szabályozása,
- a pénzügyi jogkörök szabályozása,
- a integrált-, kockázatkezelés, a belső kontrollrendszer, azon belül a belső ellenőrzés szabályozása,
- az informatikai rendszerek szabályozása,
- ellenőrzési nyomvonal.

A belső kontrollrendszer kulcsfontosságú elemeit jellemzően az ezek tárgyát képező ügyletekből, tranzakciókból vagy tevékenységekből vett minta segítségével lehet tesztelni. A mintavétel módszerének és az elvégzett tesztek jellegének lehetővé kell tenniük, hogy az ellenőrzés bizonyítékokkal támaszthassa alá a belső kontrollrendszer folyamatos, következetes és eredményes működését.

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

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

A kulcsfontosságú kontrollok jellemzői:

- elvileg a legerősebbnek kell lennie azok közül a kontrolleljáráások közül, amelyek a potenciális hiba elhárítására szolgálnak (különböző szinteken);

- viszonylag könnyen tesztelhető a folyamatos, következetes és eredményes működésük, mert például szilárd bizonyíték található a kontroll eljárás megtörténte (írásos bizonyíték, aláírás stb.);
- azok a kontroll eljárások, amelyek legalább két vagy több működési hiba ellen biztosítanak védelmet.

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

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

A kiegészítő tesztek esetén mérlegelni kell, hogy a pótlólagos mintavétel ugyanannak a hibának, hiányosságnak a vizsgálatára irányuljon-e, amelyet az első tesztek tártak fel (például arra az időszakra, amikor a kontroll elvégzéséért felelős személy távol volt), az első mintavételnél alkalmazott általános mintavételi elvek alapján kell-e a kiegészítő mintát venni (vagyis máskor is előfordulhatott-e a hiba). Meg kell vizsgálni továbbá annak a lehetőségét is, hogy a tesztelt kulcsfontosságú kontroll hiányos működését nem kompenzálja-e más (alternatív) kontroll, amely a kontrollbizonyosságot biztosíthatja.

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

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

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

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

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

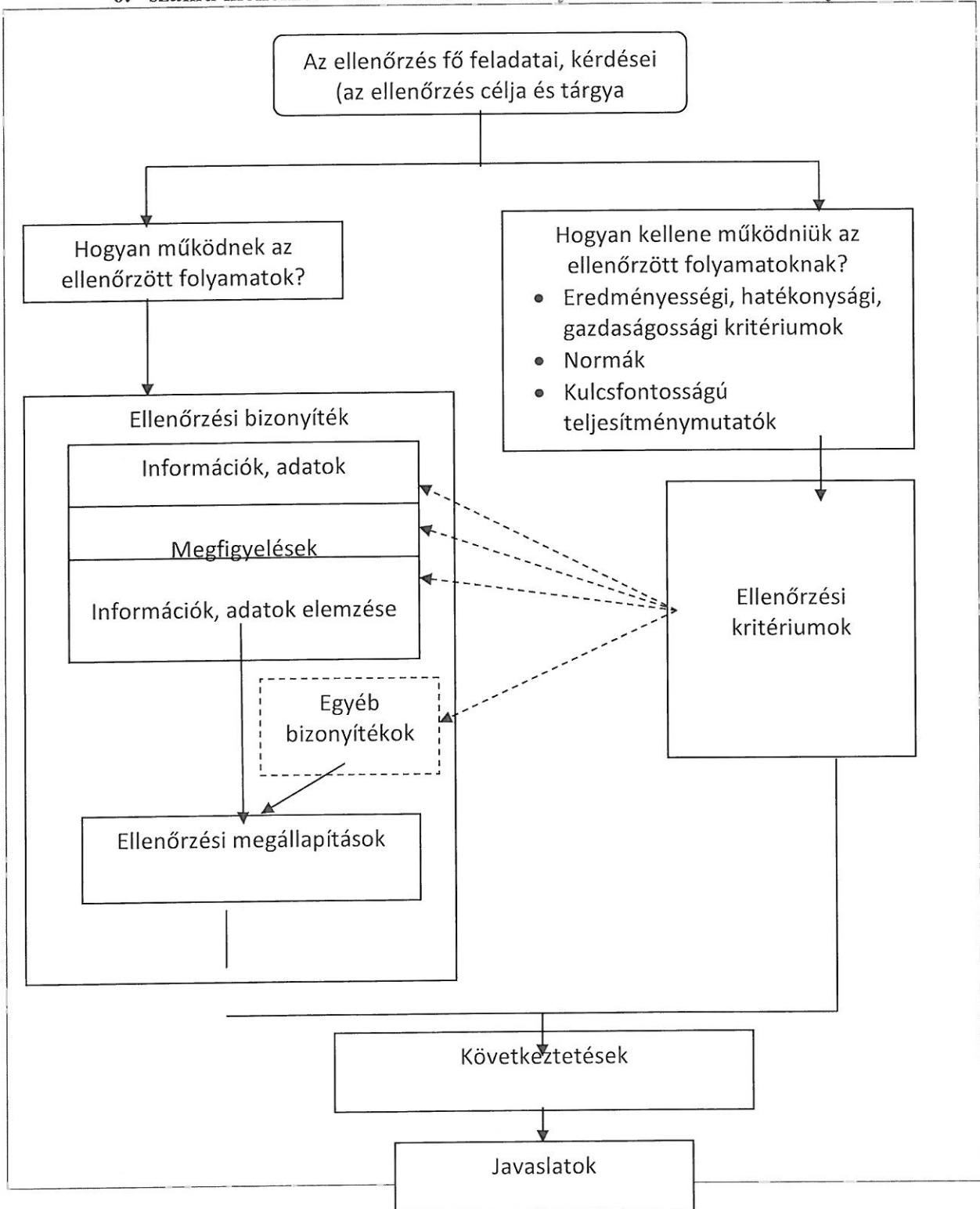
- a rendszer kialakításának (előzetes) értékelése során nem sikerült azonosítani a kulcsfontosságú kontrollokat a potenciális működésbeli hibákra vonatkozóan;

- a kontrollok tesztje feltárta, hogy a kulcsfontosságú kontrollok nem folyamatosan, következetesen és/vagy eredményesen működnek;
- nincs lehetőség – az adott ellenőrzés keretei között – a kulcsfontosságú kontrollok működését az ellenőrzött időszak teljes időtartamára és/vagy minden helyen tesztelni.

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

- Kiváló: a belső kontrollrendszer felépítése és működése (a kontrollkörnyezet és a kontrolleljárások) megfelelnek a legmagasabb szintű elvárásoknak és a szabályozásoknak a működésbeli hibák megelőzése és feltárása, kijavítása tekintetében.
- Jó: a belső kontrolleljárások kisebb (tolerálható mértékű) hiányosságokkal elégitik ki az eredményességi elvárásokat a működésbeli hibák megelőzése és feltárása, kijavítása tekintetében.
- Gyenge: a belső kontrollrendszer működésében túl sok hiányosság fordul elő ahhoz, hogy megbízhatónak lehessen azt minősíteni.

6. számú melléklet – Az ellenőrzési bizonyítékok előállításának folyamata



7. számú melléklet – Összesített vélemény az ellenőrzött területről

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

Megfelelő

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

Korlátozottan megfelelő

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

Gyenge

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

Kritikus

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

Elégtelen

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

IRATMINTÁK

Készítette:.....
belső ellenőr

Jóváhagyta:.....
Kincsesbányai Közös Önkormányzati Hivatal
Jegyző

Hatálybalépés dátuma:2018.10.02.



Egyetértéssel jóváhagyta:

.....
Bajkai János
Kincsesbánya Község Önkormányzata
Polgármester



.....
Orbán Tibor Nesztor
Isztimér Község Önkormányzata
Polgármester



Dátum:..... 2018 OKT 02.

Dátum:..... 2018. OKT. 02.

.....
Fiedler Albertné

Isztiméri Német Nemzetiségi Önkormányzat

2018 OKT 02.

Dátum:.....



Sorszám	Megnevezés
<u>1. számú iratminta</u>	Belső ellenőrzési fókusz
<u>2. számú iratminta</u>	Interjú kérdőív a vezetés elvárásainak megismerésére
<u>3. számú iratminta</u>	Kockázatfelmérési kérdőív folyamatgazdák részére
<u>4. számú iratminta</u>	A folyamatok jelentőségének meghatározása
<u>5. számú iratminta</u>	Folyamatok kockázatának értékelése és a kontrollpontok azonosítása
<u>6. számú iratminta</u>	Kockázatelemzés összesítése
<u>7. számú iratminta</u>	Kockázati térkép
<u>8. számú iratminta</u>	Éves ellenőrzési terv
<u>9. számú iratminta</u>	Ellenőrzési program
<u>10. számú iratminta</u>	Megbízólevél
<u>11. számú iratminta</u>	Összeférhetlenségi nyilatkozat
<u>12. számú iratminta</u>	Értesítő levél
<u>13. számú iratminta</u>	Kérdéssorok
<u>14. számú iratminta</u>	Közös jegyzőkönyv
<u>15. számú iratminta</u>	Teljességi nyilatkozat
<u>16. számú iratminta</u>	Súlyos hiányosság gyanúját rögzítő jegyzőkönyv
<u>17. számú iratminta</u>	Kísérőlevél ellenőrzési jelentéstervezet megküldéséhez

Iratminták

Oldal: 118/163
Hatályos:2018.10.02.
Verzió:1.1

<u>18. számú iratminta</u>	Válaszlevél az észrevételekre
<u>19. számú iratminta</u>	Egyeztető megbeszélés jegyzőkönyv
<u>20. számú iratminta</u>	Ellenőrzési jelentés/-tervezet
<u>21. számú iratminta</u>	Intézkedési terv elfogadása
<u>22. számú iratminta</u>	Intézkedések nyilvántartása
<u>23. számú iratminta</u>	Ellenőrzések nyilvántartása
<u>24. számú iratminta</u>	Ellenőrzési mappa
<u>25. számú iratminta</u>	Intézkedési terv

1. számú iratminta – Belső ellenőrzési fókusz

Működési környezet	Célkiktűzések	Belső ellenőrzési fókusz
Jogszabályi környezet Hazai elvárások Európai Unió elvárások stb.	Kormányzati célkiktűzések Szervezeti célok (pl. költségcsökkentés, hatékonyság növelése, szervezet átalakítás stb.) Egyéb célok (pl. közszolgálati jogviszonyban állók kompetencia szintjének növelése, a szervezet egy épületben történő elhelyezése stb.)	Fókusz #1 - az előirányzatok tervezése, az előirányzatok felhasználásának hatékonysága Fókusz #2 - humánerőforrásgazdálkodás Fókusz #3 - belső kontrollrendszer stb.

2. számú iratminta - Interjú kérdőív a vezetés elvárásainak megismerésére**Információgyűjtés a 20xx-20xx. közötti ellenőrzési stratégiát és kiemelten a 20xx. évi ellenőrzési tervet megalapozó kockázatelemzéshez**

Kérem, segítse a belső ellenőrzés munkáját az alábbi kérdőív kitöltésével!

A kitöltést megelőzően kérem, olvassa el az alábbi információkat figyelmesen!

Kockázatnak minősül minden olyan esemény, tevékenység vagy tevékenység elmulasztása, ami gátolja, hogy egy szervezet elérje céljait. Kockázati tényező-csoportok lehetnek pl. működési, ellenőrzési, szabályozási, pénzügyi, szervezeti, környezeti, emberi erőforrás, informatikai stb. kockázati tényezők.

Az alábbi 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?

A kockázat, mint pozitívum

A kockázat, mint fogalom általában negatív kategóriaként jelenik meg azonban a kockázat nem csak negatív, hanem pozitív is lehet (felfogható a bekövetkező események várható érték körüli szórásaként is). Így a kockázat fogalmát úgy is meghatározhatjuk, hogy mindazon események összessége, amelyek bekövetkezési lehetősége hatással van egy szervezet céljai elérésére.

A kontrollkörnyezet adja meg egy szervezet felső szintű, az egész szervezetre kiható „hozzáállását”, a vezetők és alkalmazottak belső kontrollokhoz való viszonyát.

A kontrollkörnyezet magában foglalja:

- az integritást,
- az etikai értékeket,
- az érintettek szakmai kompetenciáját,
- a szervezet vezetésének filozófiáját és stílusát,
- a felelősségi körök kijelölésének, a beszámoltatásnak valamint teljesítményértékelésnek a módszereit,
- továbbá az igazgatóság irányítási tevékenységének minőségét.

A kontroll környezet az alapja a belső kontrollok összes többi elemének, amely biztosítja a fegyelmet és a rendet a szervezetben.

Tanácsadói tevékenység:

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:

- a belső ellenőrzés kellő átlátással bír a szervezet egészén, folyamatain,
- meg tudja őrizni a kívülállóságát azáltal, hogy nem vesz részt ezekben a folyamatokban,
- ugyanakkor a szervezet részét képezi, és mint ilyen nagyon fontos helyi ismeretekkel rendelkezik.

Egy jó belső ellenőrzés rendelkezik a „külső szakértő” megfelelő rálátásával a szervezetre, és rendelkezik egy olyan többlet-tudással, amit a szervezet belső ismerete ad.

1. Melyek a 20xx-20xx. közötti stratégiai időszak, valamint kiemelten a 20xx. év legfőbb célkitűzései az Ön szervezete/szervezeti egysége számára?
2. Az Ön véleménye szerint melyek a kritikus folyamatok, tényezők, körülmények a hosszú- és rövidtávú célkitűzések eléréséhez?
3. Mit lát a legnagyobb kockázatnak az Ön szervezete/szervezeti egysége vonatkozásában? Az azonosított kockázatot kezeli-e a szervezet/szervezeti egység, illetve amennyiben nem, arra vonatkozóan milyen lehetőséget lát?
4. Történt-e olyan változás az Ön szervezetének/szervezeti egységének kontrollkörnyezetében, amely különös figyelmet igényel a következő években/évben?
5. Megítélése szerint mire irányuljon a következő időszakban (hosszú- és rövidtávon) a belső ellenőrzés figyelme?
6. Igénybe kívánja-e venni a belső ellenőrzés tanácsadói tevékenységét? Ha igen, milyen témakörben?

3. számú iratminta – Kockázatfelmérési kérdőív a folyamatgazdák részére

A kockázatfelmérési kérdőívet a folyamatlista struktúrájának megfelelően kell kialakítani szervezeti egységenként!

A szervezeti egységek által kitöltött kérdőíveket a belső ellenőröknek felül kell vizsgálniuk és korrigálniuk kell a szakmai ítéletüknek megfelelően!

KOCKÁZATFELMÉRÉSI KÉRDŐÍV

Kérem, hogy a kockázatfelmérési kérdőív kitöltését a mellékletben végezze az Ön által vezetett, illetve az Ön munkakörébe tartozó folyamatok/tevékenységek tekintetében!

A kockázatfelmérés követendő folyamata:

1. Folyamatlista felülvizsgálata – vizsgálja felül, hogy egy-egy fő folyamat/tevékenység vonatkozásában a részfolyamatok / résztevékenységek helyesen lettek-e meghatározva. Amennyiben módosítási javaslata van a feltüntetett fő-, illetve részfolyamatokkal / tevékenységekkel kapcsolatban, azt egyértelműen (pl. eltérő színnel vagy kiemeléssel) jelölje a táblázatban!
2. Kockázatok meghatározása – az egyes részfolyamatokhoz rendeljen hozzá kockázatokat, amelyek az adott folyamat esetében relevánsak, azaz befolyásolni tudják az adott részfolyamat végrehajtását! Az egyes kockázatokhoz súly is megállapítható, de a súlyozás el is hagyható.

Példa a kockázatok megfogalmazására:

Tevékenység / Cél: "Új számítógépes rendszer bevezetése 2013. év végéig, az utólagos ellenőrzések eredményeinek vizsgálatához"	
A kockázat szöveges leírása	Megjegyzés
"Új számítógépes rendszer bevezetésének elmulasztása az utólagos ellenőrzések eredményeinek vizsgálatához."	ROSSZ: Az itt megfogalmazott kockázat egyszerűen ellentéte a végrehajtani kívánt tevékenységnek / célnak.
"Személyzet hiánya."	NEM JÓ: Ez a kockázati leírás nem ad elegendő információt az érintett tevékenységre / célra gyakorolt hatásról, illetve nem tárja fel a kockázat pontos okát.

"A megfelelő személyzet hiánya késéseket eredményezhet a rendszer bevezetésében."	NEM ROSSZ: Ebben az esetben a célra gyakorolt hatás már említésre kerül, igaz nem teljesen precízen. A kockázat okáról azonban nem ad felvilágosítást.
"Jelentősen késik a projekt megvalósítása (nagyjából 10-12 hónappal) mert nem áll rendelkezésre megfelelő személyzet. Ennek oka részben az elégtelen munkaerő továbbképzés."	IDEÁLIS: Számszerű becslést tartalmaz a lehetséges hatásról és az ok is beazonosításra került.

3. Kockázatok értékelése (pontozása) részfolyamatonként – Kérem, hogy értékelje az Ön által megadott egyes kockázatokat a KKM-ben meghatározott kockázati tényezők alapján; az általuk okozott hatás (pl. a szervezeti célok elérésére gyakorolt hatás, befolyás) és a bekövetkezési valószínűségük (pl. bármely esemény, tevékenység vagy tevékenység elmulasztása bekövetkezésének valószínűsége) alapján egy 1-től 4-ig terjedő skálán (1: alacsony, 4: magas)!

KOCKÁZATELEMZÉSI KRITÉRIUM MÁTRIX

KOCKÁZATI TÉNYEZŐK	CÉLOKRA GYAKOROLT HATÁS			
	1 (alacsony)	2 (mérsékelt)	3 (jelentős)	4 (magas)
Kockázati tényező #1 Szervezeti változások	Elemzési kritérium A változás egy vagy két szervezeti egységet vagy folyamatot érint, nem jelentős mértékben.	Elemzési kritérium A változás csak néhány szervezeti egységet vagy folyamatot érint és azokat nem túl jelentősen.	Elemzési kritérium A változás csak néhány szervezeti egységet vagy folyamatot érint, de azokat jelentősen.	Elemzési kritérium A változás minden szervezeti egységet vagy folyamatot érint.
Kockázati tényező #2				

	Elemzési kritérium	Elemzési kritérium	Elemzési kritérium	Elemzési kritérium
Kockázati tényező #3	Elemzési kritérium	Elemzési kritérium	Elemzési kritérium	Elemzési kritérium

KOCKÁZATI TÉNYEZŐK	VALÓSZÍNŰSÉG			
	1 (alacsony)	2 (mérsékelt)	3 (jelentős)	4 (magas)
Kockázati tényező #1	Elemzési kritérium	Elemzési kritérium	Elemzési kritérium	Elemzési kritérium
Szervezeti változások	4 évente vagy ritkábban fordul elő változás.	Háromévente fordul elő változás.	Kétévente fordul elő változás.	Évente előfordul változás.
Kockázati tényező #2	Elemzési kritérium	Elemzési kritérium	Elemzési kritérium	Elemzési kritérium
Kockázati tényező #3	Elemzési kritérium	Elemzési kritérium	Elemzési kritérium	Elemzési kritérium

A teljesség igénye nélkül példák kockázati tényezőkre: szervezet típusa, a szervezetnél lévő rendszerek komplexitása, a jogszabályi környezet komplexitása, teljesítménymutatók, a rendszerek fejlettsége, szervezeti stabilitás, folyamatok stabilitása, lényegesség, az emberi erőforrások szaktudása és tapasztalata, fluktuáció, panaszok száma, a kommunikáció minősége, ellenőrzöttség, korábbi ellenőrzések tapasztalatai, informatikai rendszerek fejlettsége, kontrollok minősége, reputációs kockázatok, működési kockázatok, a szervezeti felépítés bonyolultsága, informatikai rendszerek komplexitása stb.

Kockázatértékelő lap

Folyamatok		A kockázat súlya (1-10)*	Hatás (1-4)	Valószínűség (1-4)	Összesen:
Főfolyamat #1					43
1.1.	Folyamat #1				32
	Kockázat #1	7	4	2	56
	Kockázat #2	2	2	1	4
	Kockázat #3	6	3	2	36
1.2.	Folyamat #2				54
	Kockázat #1	8	3	2	42
	Kockázat #2	6	3	2	36
	Kockázat #3	10	4	3	120
	Kockázat #4	3	2	3	18

*Ez az oszlop elhagyható.

4. számú iratminta – A folyamatok jelentőségének meghatározása

Folyamatok	Belső ellenőrzési fókusz #1	Belső ellenőrzési fókusz #2	Belső ellenőrzési fókusz #3	Belső ellenőrzési fókusz #4	Belső ellenőrzési fókusz #5	Belső ellenőrzési fókusz #6	Belső ellenőrzési fókusz #7	Belső ellenőrzési fókusz #8	Folyamat jelentősége	
	(1 - alacsony; 4 - magas)								átlag	értékelés
Főfolyamat #1									1,25	alacsony
Folyamat #1	1	2	2	1	2	1	1	2	1,50	közepes
Folyamat #2	1	1	1	1	1	1	1	1	1,00	alacsony
Főfolyamat #2									2,63	közepes
Folyamat #1	3	3	3	4	2	1	2	2	2,50	magas
Folyamat #2	4	2	3	2	2	2	3	3	2,63	magas
Folyamat #3	3	3	4	3	2	3	1	3	2,75	magas
Folyamat #4	2	3	3	2	3	3	2	3	2,63	közepes
Főfolyamat #3									3,22	magas
Folyamat #1	2	3	4	4	3	4	4	3	3,38	magas
Folyamat #2	4	3	3	4	2	4	2	4	3,25	magas
Folyamat #3	2	3	4	4	2	4	2	3	3,00	magas
Folyamat #4	3	3	4	4	2	3	4	3	3,25	magas

5. számú iratminta – A folyamatok kockázatának értékelése és a kontrollpontok azonosítása

Folyamatok	A kockázati tényező súlya (1-10)	Hatas (1-4)	Valoszinuseg (1-4)	Összesen:	Kontrollpontok azonosítása
Főfolyamat #1				átlag	
1.1. Folyamat #1				átlag	
Kockázat #1	7	belső ellenörök értékelése	belső ellenörök értékelése	= S * H * V	(kontrollfolyamatok, kontrollpontok leirása)
Kockázat #2	2	belső ellenörök értékelése	belső ellenörök értékelése	= S * H * V	(kontrollfolyamatok, kontrollpontok leirása)
Kockázat #3	6	belső ellenörök értékelése	belső ellenörök értékelése	= S * H * V	(kontrollfolyamatok, kontrollpontok leirása)
1.2. Folyamat #2				átlag	
Kockázat #1	8	belső ellenörök értékelése	belső ellenörök értékelése	= S * H * V	(kontrollfolyamatok, kontrollpontok leirása)
Kockázat #2	6	belső ellenörök értékelése	belső ellenörök értékelése	= S * H * V	(kontrollfolyamatok, kontrollpontok leirása)

BELSŐ ELLENŐRZÉSI KÉZIKÖNYV

Iratminták
 Oldal: 129/163
 Hatályos:2018.10.02.
 Verzió:1.1

		értékelése	értékelése	értékelése	
Kockázat #3	10	belső ellenőrök értékelése	belső ellenőrök értékelése	= S * H * V	(kontrollfolyamatok, kontrollpontok leírása)
Kockázat #4	3	belső ellenőrök értékelése	belső ellenőrök értékelése	= S * H * V	(kontrollfolyamatok, kontrollpontok leírása)

6. számú iratminta – Kockázatelemzés összesítése
Kockázatelemzés összesítése -20xx. év

Folyamatok	Folyamat jelentősége (8. számú iratminta)		Folyamat kockázatossága (9. számú iratminta)		Összegzés		Kapcsolat a stratégiai tervvel és éves ellenőrzési tervvel
	átlag		átlag		átlag	Értékelés	
Főfolyamat #1							
Folyamat #1							
Folyamat #2							
Főfolyamat #2							
Folyamat #1							
Folyamat #2							
Folyamat #3							
Folyamat #4							
Főfolyamat #3							
Folyamat #1							
Folyamat #2							
Folyamat #3							
Folyamat #4							

Alacsony	
Közepes	
Magas	

7. számú iratminta – Kockázati térkép

Hatás	4				
	3				
	2				
	1				
		1	2	3	4
		Valószínűség			

8. számú iratminta – Éves ellenőrzési terv

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

- Az ellenőrzési terv elkészítése során felhasznált kimutatások, elemzések, egyéb dokumentumok felsorolása.
- Az ellenőrzési tervet megalapozó elemzések és a kockázatelemzés eredményének összefoglaló bemutatása.
- A bizonyosságot adó tevékenységhez rendelkezésre álló és a szükséges ellenőri kapacitás tervezése (a tervadatokat kérjük a Mellékletekben bemutatni).
- A tervezett feladatok felsorolása, lehetőleg az alábbi táblázatos forma felhasználásával:

Sorszám	Az ellenőrzés tárgya	Az ellenőrzés célja, módszerei, ellenőrzendő időszak	Azonosított kockázati tényezők (itt elegendő a kockázatelemzési dokumentum vonatkozó pontját megadni)	Az ellenőrzés típusa	Az ellenőrzőt szerv, szervezeti egység	Az ellenőrzés tervezett ütemezése	Az ellenőrzésre fordítandó kapacitás (ellenőri nap)
Bizonyosságot adó tevékenység:							
Összesen:							

- A tanácsadói tevékenységhez, a soron kívüli ellenőrzésekhez, a képzésekhez és az egyéb tevékenységekhez szükséges kapacitás tervadatokat kérjük a Mellékletekben bemutatni.

- Az éves ellenőrzési terv kötelezően kitöltendő mellékletei (értelemszerűen csak a terv oszlopok kitöltése szükséges):
- számú melléklet: Létszám és erőforrás
 - számú melléklet: Ellenőrzések
 - számú melléklet: Tevékenységek

5. számú melléklet: Csak a 4/2011. (I. 28.) Korm. rendelet hatálya alá tartozó közreműködő szervezetek, irányító hatóság és igazoló hatóság részére kitöltendő!

Készítette:	Jóváhagyta:
Dátum:	Dátum:
<belső ellenőr>	<Jegyző>

9. számú iratminta – Ellenőrzési program

<Szervezet neve>

<Iktatószám:>

ELLENŐRZÉSI PROGRAM

<Ellenőrzés címe> című ellenőrzéshez

I. Az ellenőrzés szervezésére vonatkozó adatok

Az ellenőrzést végző szerv vagy szervezeti egység:	
Az ellenőrzés tárgya és célja:	
Ellenőrzött szervezet(ek) vagy szervezeti egység(ek):	
Az ellenőrzés típusa:	
Ellenőrizendő időszak:	
Ellenőrzés tervezett időtartama:	
Jelentéstervezet elkészítésének határideje:	
Jelentés véglegesítésének tervezett határideje:	
Időigény (ellenőri munkanapok száma):	
Vizsgálatvezető:	Név / megbízólevél száma
Az ellenőrzésben közreműködő belső ellenőrök (és/vagy szakértők):	Név / megbízólevél száma
	Név / megbízólevél száma
	Név / megbízólevél száma
	Név / megbízólevél száma

II. A vizsgálat szempontjai

Az ellenőrzött folyamat/tevékenység	Az ellenőrzés lépései/Tesztelési stratégia/Alkalmazott módszer
A. <Ellenőrzési feladat>	
A.1. <Ellenőrzési részfeladat>	1. <Ellenőrzési lépés / alkalmazott módszer(ek)> 2. <Ellenőrzési lépés / alkalmazott módszer(ek)> 3. <Ellenőrzési lépés / alkalmazott módszer(ek)>
A.2. <Ellenőrzési részfeladat>	1. <Ellenőrzési lépés / alkalmazott módszer(ek)> 2. <Ellenőrzési lépés / alkalmazott módszer(ek)>
B. <Ellenőrzési feladat>	
B.1. <Ellenőrzési részfeladat>	1. <Ellenőrzési lépés / alkalmazott módszer(ek)>

Készítette:		Jóváhagyta:	
Név: <belső ellenőr>	Név: <Jegyző>	Aláírás:	Aláírás:
Dátum:	Dátum:		

10. számú iratminta – Megbízólevél

<Szervezet neve>

<Iktatószám:>

MEGBÍZÓLEVÉL

Megbízom <Név, beosztás> belső ellenőrt / belső ellenőrzési vezetőt / vizsgálatvezetőt / szakértőt (regisztrációs száma, szolgálati igazolványának, illetve - amennyiben szolgálati igazolvánnyal nem rendelkezik - a személyazonosító igazolványának vagy más személyazonosításra alkalmas igazolványának számát), hogy a <Ellenőrzött szervezet és/vagy szervezeti egység neve>-nál/-nél az

<Ellenőrzés címe> tárgyban

<ellenőrzés típusa> belső ellenőrzést végezzen, a

20xx. ... hó ... nap -tól - 20xx. ... hó ... nap -ig terjedő időszakban.

Az ellenőrzés célja...

A belső ellenőrzés lefolytatására a 20xx. évi Éves ellenőrzési terv / a szervezet első számú vezetőjének javaslata alapján kerül sor, soron kívüli / terven felüli ellenőrzésként².

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

Az ellenőrzés során a belső ellenőr a vonatkozó jogszabályok – különös tekintettel az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvényre, valamint a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 31.) Korm. rendeletre –, és a <ellenőrzést végző szervezet neve> Belső ellenőrzési kézikönyvének vonatkozó iránymutatásai szerint jár el.

Jelen megbízólevél 20xx. ... hó ... nap -ig érvényes.

Jóváhagyta:	
Név: <Jegyző ³ >	
Aláírás:	
Dátum:	

² Értelemszerűen, attól függően, hogy tervezett vagy soron kívüli ellenőrzésről van-e szó.

³ Belső ellenőrzési vezető érintettsége esetén a költségvetési szerv vezetője írja alá a megbízólevelet.

11. számú iratminta – Összeférhetetlenségi nyilatkozat

ÖSSZEFÉRHETETLENSÉGI NYILATKOZAT

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

....., 20xx. hó nap.

.....
Belső ellenőr

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

ÖSSZEFÉRHETETLENSÉGI NYILATKOZAT

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

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

....., 20xx. hó nap.

.....
Belső ellenőr

Előttünk, mint tanúk előtt:

--	--

12. számú iratminta – Értesítő levél

<Szervezet neve>

<Iktatószám:>

F E L J E G Y Z É S

<Név>

<beosztás> asszony/úr részére

<szervezeti egység neve>

Tárgy: Értesítés ellenőrzés / helyszíni ellenőrzés megkezdéséről

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

Az ellenőrzés típusa: ...

Az ellenőrzés célja annak megállapítása, hogy ...

A belső ellenőrzés lefolytatására a 20xx. évi Éves ellenőrzési terv / a költségvetési szerv vezetőjének javaslata alapján kerül sor, soron kívüli / terven felüli ellenőrzésként⁴. A vizsgálat során az ellenőr a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet szabályai és a <szervezet neve> Belső ellenőrzési kézikönyvének vonatkozó előírásai szerint jár el. A belső ellenőr megbízólevéllel igazolja magát.

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

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

Keltezés

<Jegyző >

⁴ Értelmszerűen, attól függően, hogy tervezett vagy soron kívüli ellenőrzésről van-e szó.

13. számú iratminta – Kérdéssorok

I. Anyagi erőforrás- és vagyongazdálkodás ellenőrzése
kérdéssor

Belső szabályzatok

		Igen	Nem	Megjegyzés / Dokumentum
1.	Vannak-e anyagi erőforrás- és/vagy vagyongazdálkodást szabályozó belső szabályzatok?			
2.	Megfelelnek-e a belső szabályzatok a hatályos jogszabályi előírásoknak?			
3.	Van-e a szervezetnek érdemi gazdasági programja?			

Vagyongazdálkodás

		Igen	Nem	Megjegyzés / Dokumentum
4.	Milyen jogcímenek történt növekedés, illetve csökkenés?			
5.	Megtörtént-e a változások <ul style="list-style-type: none"> ▪ mértékének, ▪ irányának és ▪ okainak ellenőrzése? 			
6.	Megtörtént-e a <ul style="list-style-type: none"> ▪ karbantartási tevékenység, ▪ felújítás, ▪ eszközbeszerzés, ▪ építési beruházás, ▪ bérlet és ▪ vagyonkezelés ellenőrzése? 			
7.	Megtörtént-e az eszközök <ul style="list-style-type: none"> ▪ átadásának, ▪ bérbe adásának, ▪ lízingbe adásának, ▪ koncesszióba adásának, ▪ értékesítésének, illetve 			

	▪ egyéb hasznosulásának ellenőrzése?			
--	--------------------------------------	--	--	--

Vagyonynyilvántartás

		Igen	Nem	Megjegyzés / Dokumentum
8.	Megfelelő módon történt-e az anyagi erőforrás-gazdálkodás bevételeinek és kiadásainak hozzárendelése a szervezet szakfeladat szerinti tevékenységeihez?			
9.	Megtörtént-e a vagyonhasználat dokumentálási rendjének ellenőrzése?			
10.	Van-e kialakított nyilvántartási, informatikai rendszer?			
11.	Amennyiben van nyilvántartási, informatikai rendszer, az elősegíti			
	▪ a szabályszerűséget,			
	▪ a döntések előkészítését, meghozatalát,			
	▪ a gazdaságossági, hatékonysági, eredményességi követelmények érvényesítését?			
12.	Megtörtént-e a vagyonyilvántartás rendszerének ellenőrzése			
	▪ pénzügyi és számviteli,			
	▪ adózási jogszabályok előírásainak való megfelelés szempontjából?			
13.	Megtörtént-e a vagyonjuttatás felhasználásának ellenőrzése?			
14.	A vagyon a rendeltetésének és céljának megfelelően került-e			
	▪ felhasználásra,			
	▪ gyarapításra,			
	▪ értékesítésre?			

Pénzgazdálkodás

		Igen	Nem	Megjegyzés / Dokumentum
15.	Megtörtént-e a kötelezettségvállalások rendjének ellenőrzése?			
16.	Szabályszerű volt-e a feladatok delegálása?			
17.	Megtörtént-e az anyagi erőforrások			
	▪ előirányzat-módosítási rendjének és			

	▪ átcsoportosítási rendjének ellenőrzése?			
--	---	--	--	--

**II. Emberi erőforrás-gazdálkodás ellenőrzése
kérdéssor**

Létszámtervezés, létszám-előirányzat

		Igen	Nem	Megjegyzés / Dokumentum
1.	Volt-e kapacitásigény-felmérés?			
2.	Rendelkezésre áll-e az alapító okiratban foglalt tevékenység végzéséhez szükséges és elégséges létszám?			
3.	Ellenőrizték-e a létszámtervezési folyamatot?			
4.	Megfelelő-e az alkalmazott tervezési módszer?			
5.	Kötelező-e a létszám-előirányzat?			
6.	Kötelező-e a létszámra vonatkozó irányszám megadása?			

Létszám adatok

		Fő	%	Megjegyzés / Dokumentum
7.	Hány főt foglalkoztatnak a szervezetnél			
	▪ teljes munkaidőben?			
	▪ Start kártyával?			
	▪ pályakezdő fiatalként?			
	▪ ösztöndíjasként?			
	▪ részmunkaidőben?			
	▪ helyettesítésben?			
	▪ prémiumévek program keretében?			
	▪ túlmunkában?			
	▪ különleges foglalkoztatási állományban?			

Munkáltató ellenőrzése

		Igen	Nem	Megjegyzés / Dokumentum
8.	Ellenőrizték-e az elmúlt évben, hogy a munkáltatónak van-e elég fedezete a juttatások kifizetéséhez?			
9.	Ellenőrizték-e a nyilvántartási adatszolgáltató			

	rendszert?			
10.	Vizsgálták-e a központosított illetményszámfejtés kapcsolatát a Kincstárral?			
11.	Megfelelően rendezettek-e a munkaügyi kapcsolatok?			

Létszámváltozás és hatásai

		Igen	Nem	Megjegyzés / Dokumentum
12.	Történt-e létszámnövekedés / létszámcsökkenés a szervezetben az elmúlt évben?			
	Amennyiben igen, akkor			
	▪ az megfelelt a létszámtervezésben előírtaknak?			
13.	Külső tényező váltotta-e ki a létszámváltozást?			
14.	Belső tényező váltotta-e ki a létszámváltozást?			
15.	Ha belső tényező, akkor az alábbiak voltak-e			
	▪ megszűnés?			
	▪ átalakítás?			
	▪ gazdálkodó szervezetek létrehozása?			
16.	A létszámnövekedés / létszámcsökkenés végrehajtása során került-e sor ellenőrzésre?			
17.	Volt-e a létszámváltozásnak hatása a feladatok ellátására?			
18.	Ellenőrizték-e a létszámkapacitás kihasználtságát?			
19.	Összhangban van-e a létszámkapacitás az igényekkel?			
20.	Vizsgálták-e a gazdasági szempontok érvényesülését?			

Vezetői döntések, vezető beosztások

		Igen	Nem	Megjegyzés / Dokumentum
21.	Delegálva vannak-e a létszámra vonatkozó döntések a vezetőhöz?			
22.	Szerepel megfelelő létszám megosztási módszer az alapító okiratban szereplő szakfeladat felsorolások között?			
23.	Vezetői beosztásban lévők létszám-követelménye megfelelő-e?			
24.	Vezetői beosztásban az előírt képzettségre vonatkozó követelménynek megfelelnek-e?			
25.	Vezetői beosztásban az előírt gyakorlati idő			

	követelménynek megfelelnek-e?			
26.	Teljesült-e a továbbképzési követelmény?			

A rendszeres személyi juttatások ellenőrzése

		Igen	Nem	Megjegyzés / Dokumentum
27.	Megjelenik-e az alapilletmény kiszámításánál a vezetői beosztás? a képzettség? egyéb tényezők?			
28.	Megtörtént-e az illetményrel kapcsolatos jogszabályi változások átvezetése a személyi juttatások rendszerébe?			
29.	Van-e lehetőség az illetményrendszerben az eltérítésre?			
30.	Van-e korlátja a az eltérítésnek?			
31.	Történt-e mintavételes ellenőrzés az eltérések szabályozottságának vizsgálatára? az eltérések szabályosságára?			
32.	Kötelező-e az illetménykiegészítés?			
33.	Ellenőrizték-e az illetménypótlékokat?			
34.	Megtervezték-e a kinevezett vezetők vezetői pótlékát?			
35.	Megtervezték-e megbízott vezető vezetői pótlékát?			
36.	Megtervezték-e az egyéb illetménypótlékokat?			
37.	Mintavételes ellenőrzés módszerével megtörtént-e a kinevezett vezetők vezetői pótlékának teljesítésének ellenőrzése?			
38.	Mintavételes ellenőrzés módszerével megtörtént-e a megbízott vezetők vezetői pótlékának teljesítésének ellenőrzése?			
39.	Ellenőrizték-e a kötelező pótlékok eredeti előirányzatunkénti megtervezési kötelezettségét?			

A nem rendszeres személyi juttatások ellenőrzése

		Igen	Nem	Megjegyzés / Dokumentum
40.	Ellenőrizték-e a munkához kapcsolódó juttatásokat?			
41.	Ellenőrizték-e az érdekeltségi rendszer belső szabályozását?			
42.	Milyen eszközökkel ösztönöz a rendszer az alábbiak			

	közül:			
	jutalom?			
	céljuttatás?			
	vezetői prémium?			
	kereset kiegészítés?			
	teljesítmény-elismerés?			
	egyéb juttatás?			
43.	Ellenőrizték-e az egyéb munkavégzéshez kapcsolódó juttatásokat?			
44.	Az alábbi juttatások közül melyik kötelező			
	jutalom?			
	céljuttatás?			
	vezetői prémium?			
	kereset kiegészítés?			
	teljesítmény elismerés?			
	egyéb juttatás?			
45.	Ellenőrizték-e a belföldi kiküldetéseket?			
	a külföldi kiküldetéseket?			
46.	Ellenőrizték-e a belföldi kiküldetés napidíját?			
	a külföldi kiküldetés napidíját?			
47.	Ellenőrizték-e a személyhez kapcsolódó költségtérítéseket az alábbiak közül:			
	utazási költségtérítés?			
	ruházati költségtérítés?			
	üdülési költségtérítés?			
	étkezési költségtérítés?			
48.	Ellenőrizték-e az egyéb juttatások belső szabályozását?			
	nyilvántartását?			
	elszámolását?			
49.	Ellenőrizték-e az egyéb nem rendszeres juttatásokat?			
	az egyéb nem szociális juttatásokat?			
50.	Ellenőrizték-e a törvényi előírás és a belső szabályozás összhangját?			

III. Közbeszerzések ellenőrzése
kérdéssor

Közbeszerzési szabályzat

		Igen	Nem	Megjegyzés / Dokumentum
1.	Van-e aktualizált, a költségvetési szerv vezetője által kiadmányozott közbeszerzési szabályzat?			
2.	Megfelel-e a közbeszerzési szabályzat a jogszabályi előírásoknak?			

Közbeszerzési terv

		Igen	Nem	Megjegyzés / Dokumentum
3.	Rendelkeznek-e közbeszerzési tervvel?			
4.	A közbeszerzési terv megfelel-e a jogszabályi előírásoknak?			
5.	Az összeállításnál figyelemmel voltak-e a kötelezettségvállalással kapcsolatos szabályokra?			

Közbeszerzés értéke

		Igen	Nem	Megjegyzés / Dokumentum
6.	A jogszabályi előírásoknak megfelelően választották meg a közbeszerzés értékét?			
7.	Elérte-e a közbeszerzés értéke a közösségi értékhatárt?			

Közbeszerzési eljárás

		Igen	Nem	Megjegyzés / Dokumentum
8.	A jogszabályi előírásoknak megfelelően választották meg a közbeszerzési eljárás fajtáját?			
9.	Megfelel-e a közbeszerzési eljárás folyamata a jogszabályi előírásoknak?			
10.	Eredményes volt-e a közbeszerzési eljárás?			

Ajánlattevő

		Igen	Nem	Megjegyzés / Dokumentum
11.	Ajánlattevőnek minősül-e a pályázó?			
12.	Nem rendelkezik-e az ajánlattevő kizáró okokkal?			
13.	Készített-e előzetes összesített tájékoztatót?			
14.	Megfelel-e az összesített tájékoztató a jogszabálynak?			
15.	Támaszkodtak-e az eszköz- és vagyongazdálkodási tervekre?			

Közbeszerzés ellenőrzése

		Igen	Nem	Megjegyzés / Dokumentum
16.	Ellenőrizték-e korábban a közbeszerzéseket? Ha igen, milyen szervezet és mik voltak a megállapításaik?			
17.	Megfelel-e a közbeszerzés a törvényi előírásoknak?			

14. számú iratminta – Közös jegyzőkönyv

A 370/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet 40. § (2) bekezdés e) pontjában az ellenőrzés megállapításainak bizonyítására felhasználható különösen a közös jegyzőkönyv, amelyet az alábbi, egységes tartalommal javasolt elkészíteni.

KÖZÖS JEGYZŐKÖNYV	
Ellenőrzést végző szervezeti egység:	
Ellenőrzött szervezet / szervezeti egység(ek):	
A jegyzőkönyv készítésekor jelenlévők neve, beosztása:	
Ellenőrzés iktatószáma:	
Ellenőrzés címe:	
Jegyzőkönyv készítés dátuma:	
Jegyzőkönyv készítés helyszíne:	
A tényállás rögzítése (a megállapításoknál jelezni kell, hogy melyek a megsértett vagy egyéb módon releváns jogszabályok, belső szabályzatok stb.):	
A jegyzőkönyvhöz csatolt dokumentumok felsorolása (amennyiben releváns):	
Jegyzőkönyv készítő aláírása:	<Belső ellenőr>
Ellenőrzött szerv, szervezeti egység vezetője / alkalmazottja aláírása:	

15. számú iratminta – Teljességi nyilatkozat

TELJESSÉGI NYILATKOZAT

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

....., 20xx. hó nap

.....
Az ellenőrzött egység vezetője

16. számú iratminta – Súlyos hiányosság gyanúját rögzítő jegyzőkönyv

JEGYZŐKÖNYV	
Ellenőrzést végző szervezeti egység:	
Ellenőrzött szervezet / szervezeti egység(ek):	
A jegyzőkönyv készítésekor jelenlévők neve, beosztása:	
Ellenőrzés iktatószáma:	
Ellenőrzés címe:	
Jegyzőkönyv készítés dátuma:	
Jegyzőkönyv készítés helyszíne:	
A tényállás rögzítése (a megállapításoknál jelezni kell, hogy melyek a megsértett vagy egyéb módon releváns jogszabályok, belső szabályzatok stb.):	
A jegyzőkönyvhöz csatolt dokumentumok felsorolása (amennyiben releváns):	
Feltételezett felelősök megnevezése (amennyiben megállapítható a rendelkezésre álló információk alapján):	
Javaslat a megfelelő eljárások elindítására:	
Jegyzőkönyv készítő aláírása:	<Belső ellenőr>
Ellenőrzött szerv, szervezeti egység vezetője / alkalmazottja aláírása:	

17. számú iratminta – Kísérőlevél ellenőrzési jelentéstervezet megküldéséhez

<szervezet neve>

<iktatószám:>

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

Tárgy: Ellenőrzési jelentéstervezet egyeztetése

Tájékoztatom, hogy a belső ellenőrzés az éves ellenőrzési terve ütemezésének⁵ és/vagy az ellenőrzési programnak megfelelően elvégezte az <Ellenőrzés címe> című ellenőrzést, amelyről a jelentés-tervezetet ezúton megküldöm egyeztetésre.

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

Kérem, hogy a jelentéstervezettel kapcsolatos véleményét a jelentéstervezet kézhezvételétől számított <8> napon⁶ belül részemre megküldeni szíveskedjék.

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

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

Keltezés

<belső ellenőr>

⁵ A felesleges rész törlendő.

⁶ A Bkr. 42. § (3) bekezdése értelmében indokolt esetben a belső ellenőrzési vezető a (2) bekezdésben meghatározottnál hosszabb, legfeljebb 30 napos határidőt is megállapíthat, illetve a (4) bekezdés alapján soron kívüli ellenőrzés esetén a belső ellenőrzési vezető a (2) bekezdésben meghatározottnál rövidebb határidőt is megállapíthat.

18. számú iratminta – Válaszlevél az észrevételekre

<szervezet neve>
<iktatószám:>

F E L J E G Y Z É S

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

Tárgy: Válaszlevél az észrevételekre

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

Tekintettel arra, hogy a jelentés-tervezettel kapcsolatban észrevételek maradtak fel, kezdeményezem az egyeztető megbeszélés összehívását <dátum>, <helyszín>-en.⁷

Kérem, hogy az ellenőrzésben érintettek részvételéről gondoskodni szíveskedjen!

Keltezés

<belső ellenőr>

⁷ Amennyiben nem kerültek az észrevételek elfogadásra.

19. számú iratminta – Egyeztető megbeszélés jegyzőkönyv

JEGYZŐKÖNYV	
Ellenőrzést végző szervezeti egység:	
Ellenőrzött szervezet / szervezeti egység(ek):	
A jegyzőkönyv készítésekor jelenlévők neve, beosztása:	<Bkr. 43. § (2) bekezdése alapján az egyeztető megbeszélésen részt vesz a vizsgálatvezető, az ellenőrzést végző belső ellenőrök, az ellenőrzést végző szerv belső ellenőrzési vezetője, az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetője, irányított szervnél végzett ellenőrzés esetén annak belső ellenőrzési vezetője, valamint a vizsgálatban érintett egységek vezetői és szükség szerint más olyan személy, akinek meghívása a vizsgálat tárgya vagy megállapításai miatt indokolt.>
Ellenőrzés iktatószáma:	
Ellenőrzés címe:	
Jegyzőkönyv készítés dátuma:	
Jegyzőkönyv készítés helyszíne:	
A megbeszélésen elhangzottak:	
<p>A megbeszélés követően fennmaradt / nem maradt⁸ fenn vitás kérdés.</p> <p>Ha maradt fenn vitás kérdés, akkor be kell mutatni az ellenőrzöttek álláspontját:</p>	
A jegyzőkönyvhöz csatolt dokumentumok felsorolása (amennyiben releváns):	<Vitás kérdés fennmaradása esetén szükséges, hogy felek álláspontja a vonatkozó dokumentumokkal, adatokkal alá legyen támasztva.>
Jelenlévők aláírása:	

⁸ A megfelelő aláhúzendő.

20. számú iratminta – Ellenőrzési jelentés/-tervezet

<szervezet neve>

<iktatószám:>

Jóváhagyom
Név:
Aláírás:
Dátum:

ELLENŐRZÉSI JELENTÉS

<Ellenőrzés címe> című vizsgálathoz

<Keltezés>

I./
AZ ELLENŐRZÉS SZERVEZÉSÉRE VONATKOZÓ ADATOK

Az ellenőrzést végző szervezet:	
A vizsgálat célja:	Annak megállapítása volt, hogy...
Ellenőrzött szervezet(ek):	
Az ellenőrzés típusa:	
Vonatkozó jogi háttér:	A költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet
Alkalmazott ellenőrzési eszközök és módszertanok:	
Ellenőrzött időszak:	
Ellenőrzés időtartama:	
Időigény (ellenőri munkanapok száma):	
Vizsgálatvezető:	Név / megbízólevél száma
Az ellenőrzésben közreműködött belső ellenőrök:	Név / megbízólevél száma
	Név / megbízólevél száma
	Név / megbízólevél száma
Az ellenőrzött időszakban hivatalban lévő vezetők:	Név / szervezet vagy szervezeti egység / időintervallum
	Név / szervezet vagy szervezeti egység / időintervallum
	Név / szervezet vagy szervezeti egység / időintervallum

**II./
VEZETŐI ÖSSZEFOGLALÓ**

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

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

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

Főbb megállapításaink a következők:

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

Az ellenőrzési jelentést az ellenőrzött területek vezetőivel egyeztetjük, melyről készült jegyzőkönyvet mellékelem. (Az egyeztető (záró) megbeszélést követően esetlegesen fennmaradt vitás álláspont ismertetése).⁹

Az ellenőrzés nyomán kialakított véleményünk a vizsgált területről, illetve folyamatokról összességében¹⁰:

⁹ Abban az esetben, ha volt egyeztető megbeszélés.

¹⁰ Bkr. 41. § (4) bekezdése alapján Az ellenőrzési jelentés vezetői összefoglalójában az ellenőrzés eredményét és a feltárt hiányosságokat összefoglaló értékelést kell adni.

III.

FŐBB MEGÁLLAPÍTÁSOK ÉS JAVASLATOK

<Ellenőrzés címe> című vizsgálathoz

Sorsz.	Megállapítás	Javaslat	Intézkedést igényel? (igen / nem)

**IV./
RÉSZLETES MEGÁLLAPÍTÁSOK**

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

Az ellenőrzési jelentésben a pozitív ellenőrzési megállapításokat is rögzíteni kell.

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

21. számú iratminta – Intézkedési terv elfogadás

INTÉZKEDÉSI TERV ELFOGADÁSA

Az adott költségvetési szervet érintő ellenőrzés esetén:

..... **szerv**
Iktatószám:

F E L J E G Y Z É S

.....
(név)
..... Asszony/Úr részére
(beosztás)
.....
(szervezeti egység)

Tárgy: Intézkedési terv elfogadása / nem elfogadása

Tájékoztatom, hogy az..... című
ellenőrzés vonatkozásában megküldött intézkedési tervet elfogadom / nem fogadom el.

Az el nem fogadás indoka:

Kérem, hogy a módosított intézkedési tervet a kézhezvételtől számított 8 napon belül szíveskedjék megküldeni.¹¹

Felhívom szíves figyelmét, hogy a Bkr. 46. § (1) bekezdése értelmében az ellenőrzött szervezeti egység vezetője az intézkedési tervben meghatározott egyes feladatok végrehajtásáról **az intézkedési tervben meghatározott legutolsó határidő lejártát követő 8 napon belül írásban beszámol** a költségvetési szerv vezetője részére, és ezen beszámolót egyúttal tájékoztatásul megküldi a belső ellenőrzési vezetője részére is. A beszámoló tartalmazza a megtett intézkedések rövid leírását, a végre nem hajtott intézkedések okát és esetlegesen a 45. § (5) bekezdése alapján a határidő, illetve feladat módosítási kérelmet.

A 45. § (5) bekezdése lehetőséget biztosít arra, hogy az ellenőrzött szervezeti egység vezetője az intézkedési tervben meghatározott egyes feladatok végrehajtására, legfeljebb egy alkalommal – a határidő lejártát megelőzően – határidő, illetve feladat módosítást kérhet a költségvetési szerv vezetőjétől. A kérelem elfogadásáról vagy elutasításáról a költségvetési szerv vezetője – a belső ellenőrzési vezető véleményének kikérésével – dönt, és erről tájékoztatja az ellenőrzött szervezeti egység vezetőjét és a belső ellenőrzési vezetőt is.

Kelt:

.....
Jegyző

22. számú iratminta – Intézkedések nyilvántartása

INTÉZKEDÉSEK NYILVÁNTARTÁSA

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

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

24. számú iratminta – Ellenőrzési mappa

- I. Borítólap**
(tartalmazza az ellenőrzés címét és számát)
- II. Tartalomjegyzék**
- III. Minőségbiztosítási ellenőrzési lista**
- IV. Megbízólevél**
- V. Ellenőrzési program**
- VI. Ellenőrzési jelentés**
- VII. Munkalapok**
A számozás sorrendjében lefűzve valamennyi elkészített, papíralapú munkalap és nyilvántartott bizonyíték
- VIII. Kommunikáció az ellenőrzés során**
Az ellenőrzési munka megkezdéséről szóló értesítő levél, a megbeszélések emlékeztetői, az ellenőrzést követő kommunikáció dokumentumai
- IX. Elfogadott intézkedési terv és a végrehajtásához kapcsolódó információk**
- X. Ellenőrzést követő felmérő lap és annak elemzése**
- XI. Ellenőrzés nyilvántartása**

25.számú iratminta – Intézkedési terv

INTÉZKEDÉSI TERV MINTA

..... című vizsgálathoz

Megállapítás	Javaslat	Intézkedés	Határidő ¹²	Felelős

készítette	jóváhagyta	véleményezte
Dátum:	Dátum:	Dátum:
Aláírás:	Aláírás:	Aláírás:
ellenőrzött szerv, ill. szervezeti egység vezetője	Jegyző	belső ellenőr

¹² 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.

