

Fővárosi Önkormányzat Kútvölgyi Úti Idősek Otthona
1125 Budapest, XII. Kútvölgyi út 20-22.
1031 Budapest, III. Ányos út 3.
1124 Budapest, XII. Mártonhegyi út 53-57
1121 Budapest, XII. Zugligeti út 58

Ikt.sz.: Iv-1629/a/2024

BELSŐ ELLENŐRZÉSI KÉZIKÖNYV 2024.

Készítette:



Francia Viktória
belső ellenőr

Jóváhagyta:



Kissné Márté Zsuzsanna
intézményvezető



TARTALOMJEGYZÉK

1.	Bevezetés.....	5
1.1.	Jogszabályi háttér, kapcsolódó belső szabályozók	5
1.2.	A belső ellenőrzéssel kapcsolatos fogalmak.....	5
1.3.	A Belső ellenőrzési kézikönyv hatálya.....	7
1.4.	Felelősség	8
1.5.	Az ellenőrzés módszerei.....	8
1.6.	Függetlenített belső ellenőrzés az Intézménynél, külső szakértő bevonása.....	8
1.7.	A belső ellenőrök kötelező szakmai továbbképzése, valamint a folyamatos továbbképzésre vonatkozó alapelvek.....	10
2.	A belső kontrollrendszer fogalma és elemei	10
3.	A belső ellenőrzés hatáskörét, feladatait és céljait meghatározó belső ellenőrzési alapszabály.....	11
3.1.	A belső ellenőrzés célja és feladata	11
3.2.	Beszámolás	12
3.3.	Függetlenség.....	13
3.4.	Összeférhetetlenség	14
3.5.	Felelősség	14
3.6.	Jogok és kötelezettségek.....	15
3.6.1.	A belső ellenőr jogai és kötelezettségei	15
3.6.2.	Az ellenőrzött szervezeti egység jogai és kötelezettségei	16
3.7.	Hatáskör.....	16
4.	A belső ellenőrzés tervezése	17
4.1.	A belső ellenőrzés tervezésének alapelvei.....	18
4.2.	A tervezés előkészítésének lépései	18
4.2.1.	Általános felmérés	18
4.2.2.	A folyamatok és folyamatgazdák azonosítása	19
4.2.3.	A belső ellenőrzési fókusz kialakítása	19
4.3.	Kockázatelemzés	20
4.4.	Stratégiai ellenőrzési terv	21
4.5.	Éves ellenőrzési terv.....	22
4.5.1.	Erőforrások elosztása	23
4.5.2.	Az éves ellenőrzési terv módosítása	23
5.	Az ellenőrzés végrehajtása.....	23

5.1.	Az ellenőrzési program elkészítésének menete	23
5.1.1.	A rendelkezésre álló háttér információk összegyűjtése	23
5.1.2.	Az ellenőrzés célkitűzéseinek véglegesítése	24
5.1.3.	Az ellenőrzés tárgyának véglegesítése	24
5.1.4.	Az ellenőrizendő időszak meghatározása	24
5.1.5.	Az erőforrások helyes meghatározása	24
5.1.6.	Az ellenőrzés módszereinek meghatározása	24
5.1.7.	Az ellenőrzési program írásba foglalása	25
5.2.	Adminisztratív felkészülés	25
5.2.1.	A megbízólevél elkészítése	25
5.2.2.	Az ellenőrzött szervezeti egység vezetőjének értesítése	26
5.2.3.	Az ellenőrzés időszükségletének nyilvántartása	26
5.2.4.	Az ellenőrzés lefolytatása	26
5.2.5.	A helyszíni munka főbb feladatai a következők:	26
5.2.6.	Nyitó megbeszélés	27
5.2.7.	Az ellenőrzés megszakítása, felfüggesztése	27
5.2.8.	Ellenőrzési munkalapok használata	28
5.2.9.	Alapvető vizsgálati eljárások, technikák	30
5.2.10.	A bizonyítékok beszerzése, nyilvántartása és a teljességi nyilatkozat	33
5.2.11.	Súlyos hiányosság gyanúját rögzítő jegyzőkönyv	34
6.	Jelentések	35
6.1.	A belső ellenőrzési jelentés elkészítése	35
6.1.1.	A belső ellenőrzési jelentés elkészítéséért felelős személy	36
6.1.2.	A belső ellenőrzési jelentés tartalmi követelményei	36
6.1.3.	A jelentés-tervezet megküldése egyeztetésre	38
6.1.4.	A jelentés lezárása	39
6.2.	Az intézkedési terv	39
6.3.	Az ellenőrzések nyomon követése	40
6.3.1.	Az intézkedési terv végrehajtásának nyomon követése	40
6.3.2.	Utóvizsgálat	41
7.	Éves ellenőrzési jelentés	41
8.	Az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság feltárása esetén alkalmazandó eljárás	42
9.	A belső ellenőrzési tevékenység minőségét biztosító szabályok	43
10.	A belső ellenőrzési tevékenység értékelése	44
11.	Az ellenőrzési dokumentumok	44
11.1.	Az ellenőrzési dokumentumok formai követelményei, a dokumentumok megőrzési rendje	44
11.2.	Az ellenőrzési iratokhoz való hozzáférés, adat és titokvédelem	46
12.	A belső ellenőrök tanácsadói tevékenységére vonatkozó ajánlások	47
12.1.	A tanácsadási tevékenység definíciója, jellege	47
12.2.	A tanácsadói szolgáltatások kategóriái	48
12.3.	A belső ellenőrök tanácsadási tevékenységére vonatkozó irányelvek és gyakorlatban történő alkalmazásuk	49
12.4.	Függetlenség és objektivitás értelmezése a tanácsadói tevékenység vonatkozásában	51
12.5.	A kellő szakmai gondosság a tanácsadói feladatok ellátása során	51

12.6.	A tanácsadói szolgáltatások tervezésének és megszervezésének gyakorlata.....	52
12.7.	A munka hatóköre a tanácsadói feladatok esetében	54
12.8.	A tanácsadói feladat eredményeinek írásba foglalása	54
12.9.	A dokumentálással kapcsolatos követelmények tanácsadói feladatok ellátása esetén	54
12.10.	A tanácsadói feladatok eredményei hasznosításának módjai, az eredmények érvényesülésének figyelemmel kísérésére alkalmas módszerek.....	55
13.	A belső ellenőrök etikai kódexe	55
14.	Záró rendelkezések.....	57

1. Bevezetés

A Fővárosi Önkormányzat Kútvölgyi Úti Idősek Otthona (a továbbiakban: Intézmény) belső ellenőrzési tevékenységére vonatkozó előírásokat a vonatkozó előírások és szakmai ajánlások, útmutatók alapján készített Belső ellenőrzési kézikönyv az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény, a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló, többször módosított 370/2011. (XII.31.) Korm. rendelet, valamint a "Belső ellenőrzési kézikönyv" (a továbbiakban: Kézikönyv) szerint kell végezni.



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

1.1. Jogszabályi háttér, kapcsolódó belső szabályozók

- az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény (a továbbiakban: Áht.),
- a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Bkr.),
- az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról szóló 368/2011. (XII.31.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Ávr.),
- Pénzügyminisztérium által kiadott útmutatók
- Standardok
- Alapító Okirat
- Szervezeti és Működési Szabályzat
- Ügyrend

1.2. A belső ellenőrzéssel kapcsolatos fogalmak

belső ellenőr: a költségvetési szervnél teljes vagy részmunkaidőben foglalkoztatott, vagy polgári jogi jogviszony keretében belső ellenőrzési tevékenységet ellátó személy;

belső ellenőrzési vezető: a költségvetési szerv belső ellenőrzési egységének vezetője, ha a költségvetési szervnél egy fő látja el a belső ellenőrzést, akkor a belső ellenőrzést ellátó személy;

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;

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

belső kontrollrendszer: a költségvetési szerv által a kockázatok kezelésére és tárgyilagos bizonyosság megszerzése érdekében kialakított folyamatrendszer, amely azt a célt szolgálja, hogy a költségvetési szerv megvalósítsa a következő fő célokat:

- a) a tevékenységeket (műveleteket) szabályszerűen, valamint a megbízható gazdálkodás elveivel (gazdaságosság, hatékonyság és eredményesség) összhangban hajtsa végre;
- b) teljesítse az elszámolási kötelezettségeket;
- c) megvédje a szervezet erőforrásait a veszteségektől (károktól) és a nem rendeltetésszerű használatától.

ellenőrzés lezárása: egy adott ellenőrzés akkor tekinthető lezártnak, ha az ellenőrzési jelentést (vagy annak kivonatát) az ellenőrzést végző költségvetési szerv vezetője megküldte az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység részére (illetve annak, akire vonatkozóan megállapítást vagy javaslatot tartalmaz);

eredményesség: annak követelménye, hogy a kitűzött célok - az elfogadott módosításokat, változó körülményeket figyelembe véve - megvalósuljanak, a tevékenység tervezett és tényleges hatása közötti különbség a lehető legkisebb mértékű legyen, vagy a tényleges hatás legyen kedvezőbb a tervezettnél;

gazdaságosság: annak követelménye, hogy az erőforrások felhasználásához kapcsolódó kiadás vagy ráfordítás az elérhető legkisebb legyen, a jogszabályban meghatározott vagy általánosan elvárható minőség mellett;

hatékonyság: annak követelménye, hogy az előállított termékek, nyújtott szolgáltatások, az ellátott feladat más eredményének értéke, vagy az azokból származó bevétel a lehető legnagyobb mértékben haladja meg a felhasznált erőforrásokhoz kapcsolódó kiadásokat vagy ráfordításokat;

integrált kockázatkezelési rendszer: olyan folyamatalapú kockázatkezelési rendszer, amely a szervezet minden tevékenységére kiterjed, egységes módszertan és eljárások alkalmazásával, a szervezet célkitűzéseinek és értékeinek figyelembevételével biztosítja a szervezet

kockázatainak teljes körű azonosítását, azok meghatározott kritériumok szerinti értékelését, valamint a kockázatok kezelésére vonatkozó intézkedési terv elkészítését és az abban foglaltak nyomon követését;

intézkedési terv: az ellenőrzési javaslatok alapján az ellenőrzött szervezet, szervezeti egység által készített intézkedések végrehajtásának ütemezése a végrehajtásáért felelős személyek és a vonatkozó határidők megjelölésével;

kockázatelemzés (belső ellenőrzés által alkalmazott): objektív módszer az ellenőrizendő területek kiválasztására, mely meghatározza a költségvetési szerv tevékenységében és belső kontrollrendszerében rejlő kockázatokat;

kockázatkezelési rendszer: olyan irányítási eszközök és módszerek összessége, melynek elemei a szervezeti célok elérését veszélyeztető tényezők (kockázatok) azonosítása, elemzése, csoportosítása, nyomon követése, valamint szükség esetén a kockázati kitettség mérséklése;

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

magyarországi államháztartási belső ellenőrzési standardok: az államháztartásért felelős miniszter által kialakított hazai standardok, amelyek a nemzetközi belső ellenőrzési standardokkal összhangban meghatározzák az államháztartási belső ellenőrzés céljai eléréséhez szükséges tevékenységek és eljárások során alkalmazandó alapelveket;

nemzetközi belső ellenőrzési standardok: a Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezete által kiadott és az államháztartásért felelős miniszter által közzétett iránymutatások, amelyek segítik meghatározni a belső ellenőrzés céljai eléréséhez szükséges tevékenységeket és eljárásokat, valamint viszonyítási alapot adnak a belső ellenőrzési tevékenység eredményeinek értékeléséhez;

szervezeti integritást sértő esemény: minden olyan esemény, amely a szervezetre vonatkozó szabályoktól, valamint a jogszabályi keretek között a költségvetési szerv vezetője és az irányító szerv által meghatározott szervezeti célkitűzéseknek, értékeknek és elveknek megfelelő működéstől eltér;

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;

utóellenőrzés: az intézkedések nyomon követése érdekében elrendelt ellenőrzés, amelynek célja, hogy a belső ellenőrzés bizonyosságot szerezzen az elfogadott intézkedések végrehajtásáról, vagy arról a tényről, hogy ha az ellenőrzött szerv, illetve az ellenőrzött szervezeti egység vezetője nem, vagy nem az elfogadott intézkedésnek megfelelően hajtja végre az intézkedéseket, továbbá meggyőződni arról, hogy a végrehajtott intézkedésekkel a megállapított kockázat ténylegesen megszűnt vagy a kockázati tűréshatár alá csökkent;

1.3. A Belső ellenőrzési kézikönyv hatálya

Tárgyi hatálya kiterjed az intézménynél az Áht. 64. § (4) és a Bkr. szerinti belső ellenőrzési tevékenységre

Személyi hatálya kiterjed:

- az intézményben belső ellenőrzést végzőkre – intézményvezető megbízása szerint

- az intézményben belső ellenőrzéssel érintett szervezeti egységek valamennyi munkatársára
- az intézmény szervezeti egységeinek vezetőire

1.4. Felelősség

A **belső ellenőrzési vezető köteles** a belső ellenőrzési kézikönyvet rendszeresen, de **legalább kétfévente felülvizsgálni**, és a – jogszabályok vagy módszertani útmutatók változásai, illetve egyéb okok miatt – szükséges módosításokat átvezetni.

1.5. Az ellenőrzés módszerei

- szabályszerűségi ellenőrzés
- pénzügyi ellenőrzés
- rendszerellenőrzés
- teljesítmény-ellenőrzés
- informatikai rendszerellenőrzés

1.6. Függetlenített belső ellenőrzés az Intézménynél, külső szakértő bevonása

Az intézmény nem foglalkoztat közalkalmazotti jogviszonyban belső ellenőrt, belső ellenőrzési feladatok ellátására megbízási szerződést kötött. (3. számú iratminta: megbízási szerződés minta)

Külső szolgáltató bevonásának indoka: A költségvetési szerv nem rendelkezik belső ellenőrzési egységgel, illetve belső ellenőrrel, mivel önálló belső ellenőrzési egység kiépítése, vagy belső ellenőr teljes munkaidőben történő foglalkoztatása nem lenne gazdaságos.

A 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 az adott szervezet belső ellenőrzési kézikönyvében foglalt elvárásoknak.

Az intézmény vezetője felelős azért, hogy a belső ellenőrzést megbízási szerződéssel ellátó:

- a végrehajtandó feladatok szempontjából megfelelő gyakorlattal és tapasztalattal rendelkezzen és
- az államháztartásért felelős miniszter engedélyével rendelkezzen (szerepeljen a regisztrált belső ellenőrök nyilvántartásában)

Éppen ezért, az intézmény vezetőjének a szerződés megkötése előtt meg kell vizsgálnia, és értékelnie kell a külső szolgáltató kompetenciáját, függetlenségét és tárgyilagosságát a teljesítendő feladatok tekintetében, valamint figyelemmel kell lenni az alábbiakra:

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

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

A megbízási szerződés mellé csatolni kell:

- nyilatkozat az összeférhetetlenségről
- nyilatkozat szakmai gyakorlatról

A külső szolgáltató munkájának felülvizsgálata az intézmény vezetőjének feladata.

Mivel a belső ellenőrzési szervezeti egység kialakítása az intézmény számára a tevékenységének jellege, mérete és összetétele alapján aránytalan terhet jelent, valamint ez a belső ellenőrzési feladatok ellátását nem befolyásolja hátrányosan egy fő belső ellenőr látja el megbízási szerződés alapján, így a belső ellenőr egyben belső ellenőrzési vezető is.

A belső ellenőr belső ellenőrzési vezetői feladatai:

- a) a belső ellenőrzési kézikönyv elkészítése;
- b) a kockázatelemzéssel alátámasztott stratégiai és éves ellenőrzési tervek összeállítása, az Intézmény vezetőjének jóváhagyása után a tervek végrehajtása, valamint azok megvalósításának nyomon követése;
- c) az ellenőrzések összehangolása;
- d) amennyiben az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanúja merül fel, az Intézmény vezetőjének, illetve az Intézmény vezetője érintettsége esetén az irányító szerv vezetőjének a haladéktalan tájékoztatása és javaslattétel a megfelelő eljárások megindítására;
- e) a lezárt ellenőrzési jelentés, illetve annak kivonatának az Intézmény vezetője számára történő megküldése a Bkr.-nek megfelelően;
- f) az éves ellenőrzési jelentés, illetve az összefoglaló éves ellenőrzési jelentés Bkr-ben foglaltak szerinti összeállítása.

A belső ellenőrzési vezető köteles:

- a) gondoskodni arról, hogy érvényesüljenek az államháztartásért felelős miniszter által közzétett módszertani útmutatók;
- b) gondoskodni a belső ellenőrzések nyilvántartásáról, valamint az ellenőrzési dokumentumok megőrzéséről, illetve a dokumentumok és az adatok biztonságos tárolásáról;
- c) éves képzési tervet készíteni, melyet az Intézmény vezetője az éves ellenőrzési tervvel együtt jóváhagy, az éves képzési tervben foglaltakat teljesíteni, a megvalósításról az éves jelentéssel együtt beszámolni.
- d) az Intézmény vezetőjét az éves ellenőrzési terv megvalósításáról, és az attól való eltérésekről tájékoztatni;
- e) kialakítani és működtetni az ellenőrzések nyilvántartását;

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

Megbízásával kapcsolatban vagy személyére nézve összeférhetlenségi ok tudomására jutásáról köteles haladéktalanul jelentést tenni a költségvetési szerv vezetőjének, amelynek elmulasztásáért vagy késedelmes teljesítéséért fegyelmi felelősséggel tartozik.

Az Intézménynél belső ellenőrzést kizárólag olyan személy végezhet, aki az államháztartásért felelős miniszter engedélyével rendelkezik (Minisztérium nyilvántartásában szerepel, és elegendő tesz a jogszabály által előírt éves továbbképzési kötelezettségének)

A belső ellenőr a továbbképzés elvégzését köteles igazolni.

A belső ellenőr köteles titoktartási nyilatkozatot tenni. (1. számú iratminta)

1.7. A belső ellenőrök kötelező szakmai továbbképzése, valamint a folyamatos továbbképzésre vonatkozó alapelvek

Bkr. 24. § (7) A belső ellenőrök kötelesek a már megszerzett ismereteiket naprakészen tartani, fejleszteni, a változásokból eredő követelményekkel összhangba hozni. Ennek érdekében kétfévente kötelesek szakmai továbbképzésen részt venni, és külön jogszabályban előírt esetekben vizsgát tenni.

A kötelező továbbképzés teljesítésének szabályait a költségvetési szervnél és köztulajdonban álló gazdasági társaságnál belső ellenőrzési tevékenységet végzők nyilvántartásáról és kötelező szakmai továbbképzéséről, valamint a költségvetési szervek vezetőinek és gazdasági vezetőinek belső kontrollrendszer témájú kötelező továbbképzéséről szóló 22/2019. (XII. 23.) PM rendelet állapítja meg. A továbbképzési kötelezettség teljesítéséhez szükséges feltételekről, továbbá az adott évre meghirdetett továbbképzésekről részletes tájékoztató készül.

Bkr. 22. § (2) c) A belső ellenőrzési vezető köteles biztosítani a belső ellenőrök szakmai továbbképzését, ennek érdekében - a költségvetési szerv vezetője által jóváhagyott - éves képzési tervet készíteni és gondoskodni annak megvalósításáról.

Tekintettel arra, hogy az intézménynél a belső ellenőrzést külső szolgáltató végzi, így a belső ellenőr képzése nem az Intézmény feladata. A belső ellenőr minden év elején éves képzési tervet készít, és az Intézmény vezetőjének átadja. Az éves képzési tervet az adott évi általános ellenőrzési mappában kell tárolni. Az egyéni képzési terv mintáját a 4. számú iratminta tartalmazza.

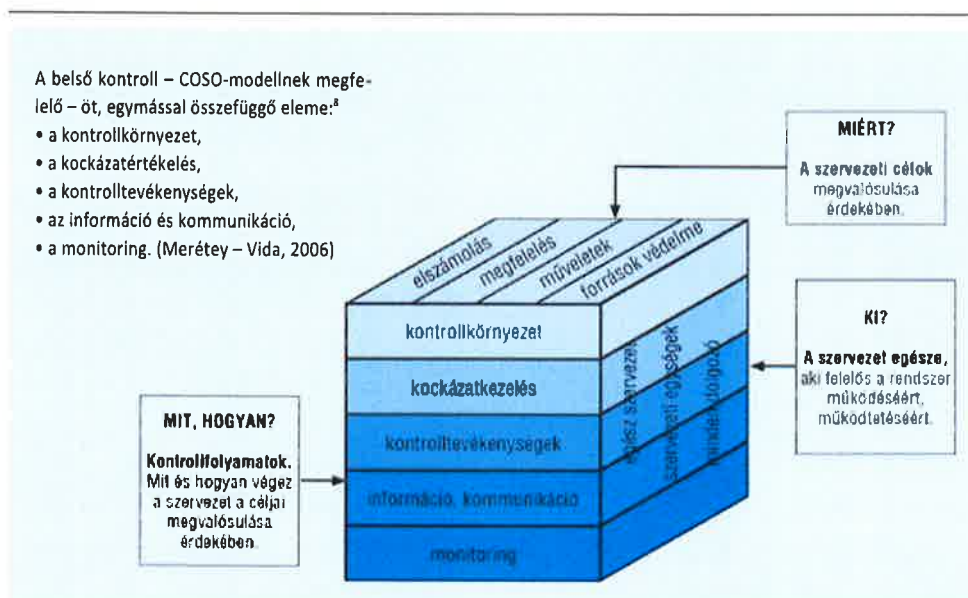
A képzési tervek megvalósításához szükséges időszükségletet be kell tervezni az éves és stratégiai ellenőrzési tervekbe.

2. A belső kontrollrendszer fogalma és elemei

Az intézmény belső kontrollrendszeréért az intézmény vezetője felelős, aki köteles – a szervezet minden szintjén érvényesülő – megfelelő:

- Kontrollkörnyezetet
- Integrált kockázatkezelési rendszert
- Kontrolltevékenységeket
- Információs és kommunikációs rendszert
- Monitoring rendszert

kialakítani és működtetni.



A belső kontroll 3 dimenziós mátrixa (fő alkotóelemek)

Az intézmény belső ellenőrzése része a monitoring rendszernek.

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

3.1. A belső ellenőrzés célja és feladata

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

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

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

- A szervezeti célkitűzések elérését veszélyeztető kockázatokat a szervezet kockázatkezelési rendszere képes felismerni, és azokat megfelelően kezelni;
- A vezetők közötti együttműködés megfelelő;
- A pénzügyi-, irányítási- és operatív működésre vonatkozó adatok, információk és beszámolók pontosak, megbízhatóak és a megfelelő időben rendelkezésre állnak;

- Az alkalmazottak tevékenysége megfelel a jogszabályokban és szabályzatokban foglalt rendelkezéseknek, valamint összhangban van a nemzetközileg elfogadott standardokkal, és a pénzügyminiszter által közzétett iránymutatásokkal és módszertani útmutatókkal;
- Az eszközökkel és forrásokkal gazdaságosan, hatékonyan és eredményesen gazdálkodnak, valamint a vagyon megóvásáról megfelelően gondoskodnak;
- A kidolgozott programok, tervek és célkitűzések megvalósulnak;
- Az intézmény munkafolyamataiban a belső kontrollrendszer minősége megfelelő és folyamatos korszerűsítése biztosított;
- A rendszerek és eljárások – beleértve a fejlesztés alatt állókat is – teljesek és biztosítják, hogy az ellenőrzések megfelelő védelmet nyújtanak a hibák, szabálytalanságok és egyéb veszteségek elkerülésére, valamint, hogy az eljárások összhangban vannak a szervezet átfogó céljaival és célkitűzéseivel;
- Az intézményt érintő jogszabályok, illetve egyéb kötelező érvényű szabályok változásaira a költségvetési szerv időben és megfelelően reagál.

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

A belső ellenőrzés ellenőrzési hatóköre kiterjed mind a jogszabályok, irányelvek, és eljárások pontos betartásának ellenőrzésére, mind a költségvetési bevételek és kiadások, valamint az intézmény tevékenysége gazdaságosságának, hatékonyságának és eredményességének vizsgálatára az államháztartási gazdálkodás megbízhatósága és átláthatósága érdekében.

A belső ellenőrzés tanácsadói tevékenysége elsősorban az alábbiakra terjed ki:

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

3.2. Beszámolás

A belső ellenőr – belső ellenőrzési vezetői feladatként – köteles az intézmény vezetője számára:

- Évente átfogó értékelést adni az intézmény belső kontrollrendszeréről, és nyilatkozni ezen rendszer egyes elemeinek megfelelőségéről és hatékonyságáról;
- Az intézmény belső kontrollrendszeréhez kapcsolódó minden lényeges megállapításról beszámolni, és tájékoztatást adni az esetleges fejlesztési javaslatairól;

- Félévente tájékoztatást adni az éves ellenőrzési terv végrehajtásának helyzetéről, az elvégzett ellenőrzések eredményeiről, a tervtől való eltérés okairól, valamint a belső ellenőrzési egység feladatainak ellátásához szükséges személyi és tárgyi feltételek meglétéről;
- Az intézmény vezetőjének kérése estén 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.

3.3. Függetlenség

A belső ellenőrzés függetlenségének biztosítása a belső ellenőrzés közvetlenül az intézmény vezetőjének alárendelten végzi feladatait, kijelöléséről az intézmény vezetője gondoskodik.

A belső ellenőr nem rendelkezhet semmilyen, az ellenőrzött tevékenység feletti hatáskörrel és nem lehet az ellenőrzött tevékenységért felelős. A belső ellenőr bevonása a szervezet szabályzatainak, rendszereinek, eljárásainak kidolgozásába és végrehajtásába csak tanácsadás, véleményezés jelleggel történhet.

Az Intézmény vezetője köteles biztosítani a belső ellenőrzés funkcionális függetlenségét, különösen az alábbiak tekintetében:

- az éves ellenőrzési terv kidolgozása, kockázatelemzési módszerek alapján és soron kívüli ellenőrzések figyelembevételével;
- az ellenőrzési program elkészítése és végrehajtása;
- az ellenőrzési módszerek kiválasztása;
- következtetések és ajánlások kidolgozása, ellenőrzési jelentés elkészítése;
- a belső ellenőr 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 vehet részt a költségvetési szerv operatív működésével kapcsolatos feladatok ellátásában, különösen az alábbiakban:

- az Intézmény működésével kapcsolatos döntések meghozatala, ide nem értve a tanácsadási tevékenységet;
- az Intézmény bármely végrehajtási vagy irányítási tevékenységében való részvétel;
- pénzügyi tranzakciók kezdeményezése, vagy jóváhagyása, vagy kötelezettség vállalása, a belső ellenőrzési egységre vonatkozókon kívül;
- a szervezet bármely, nem a belső ellenőrzési egység által alkalmazott munkatársa tevékenységének irányítása, kivéve, ha ezek a munkatársak szakértőként segítik a belső ellenőröket;
- belső szabályzatok elkészítése, a belső ellenőrzésre vonatkozókon kívül;
- intézkedési terv elkészítése, a belső ellenőrzésre vonatkozókon kívül.

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

A belső ellenőr

- a tevékenysége tervezése során önállóan jár el, ellenőrzési terveit kockázatelemzésre alapozva és a soron kívüli ellenőrzések figyelembevételével állítja össze.
- az ellenőrzési programot szakmai megítélésének megfelelően állítja össze.
- önállóan állítja össze a megállapításokat, következtetéseket és javaslatokat tartalmazó ellenőrzési jelentést.

3.4. Összeférhetetlenség

A belső ellenőr tekintetében összeférhetetlenség áll fenn és ezért nem vehet részt bizonyosságot adó tevékenységben, amennyiben

- az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjének vagy alkalmazottjának a Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (továbbiakban Ptk.) 8:1. § (1) pontja szerinti közeli hozzátartozója;
- 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;
- az ellenőrizendő szakterülettel vagy szervezettel közös, illetve kapcsolódó program vagy feladat végrehajtásában közreműködött, a program lezárását, illetve a feladat elvégzését követő egy éven belül;
- az adott bizonyosságot adó tevékenység tárgyilagos lefolytatása tőle egyéb okból nem várható el.

A belső ellenőr olyan folyamatok tekintetében is végezhet tanácsadó tevékenységet, ahol korábban felelős szerepe volt.

A tanácsadó tevékenység független egy esetleg később elrendelt ellenőrzéstől.

A belső ellenőr személyét érintő összeférhetetlenségről az Intézmény vezetője az összeférhetetlenség okának tudomására jutásától számított 10 napon belül határoz. A döntés meghozataláig az ellenőrt az összeférhetetlenséggel összefüggésben az adott ellenőrzésben való részvétel alól fel kell menteni.

A belső ellenőrnek nyilatkoznia kell az összeférhetetlenségről, melyet az általános ellenőrzési mappában kell tárolni. Az összeférhetetlenségi nyilatkozat mintája a 2 számú iratmintában található.

3.5. Felelősség

A belső ellenőr – mint belső ellenőrzési vezető – felelőssége:

- Annak biztosítása, hogy minden, a belső ellenőrzés hatókörébe tartozó ellenőrzés, a jelen Alapszabályban felsoroltaknak megfelelően ténylegesen végrehajtásra kerüljön;
- Az intézmény belső ellenőrzésének eredményes fejlesztése;
- A kockázatelemzésen alapuló stratégiai és éves ellenőrzési tervet kidolgozni, melynek elkészítésekor a vezetés által feltárt kockázati tényezőket is figyelembe kell venni. Az ellenőrzési terveket és az azok módosítására irányuló javaslatokat köteles az intézmény vezetőjének jóváhagyásra benyújtani;
- A jóváhagyott éves ellenőrzési tervet végrehajtani, ideértve a vezetés felkérésére végzett soron kívüli feladatokat is (kapacitás és lehetőség szerint);
- Amennyiben szükséges az ellenőrzésbe szakmailag képzett ellenőröket bevonni (a megbízási szerződésben rögzítetteknek megfelelően alvállalkozót esetlegesen bevonni),

akik megfelelő szakértelemmel és tapasztalattal rendelkeznek a jelen Alapszabályban foglalt követelmények teljesítéséhez;

- A szervezetnél működő főbb funkciók, valamint az új vagy átalakuló szervezeti egységek, feladatok és folyamatok, valamint az ezek kialakításával, működtetésével, illetve kiterjesztésével kapcsolatos problémákat értékelni;
- Rendszeres időközönként beszámolót készíteni az intézmény vezetője számára, amelyben összegzik az ellenőrzések megállapításait;
- Az intézmény vezetőjét tájékoztatni a belső ellenőrzési tevékenység mérhető célkitűzéseiről és az azokhoz mérten elért eredményekről;
- A más szervezetek által végzett ellenőrzések és a jogalkotók munkáját figyelemmel kísérni annak érdekében, hogy a belső ellenőrzés a szervezet működését – ésszerű költségkihatás mellett – optimálisan lefedje.

3.6. Jogok és kötelezettségek

3.6.1. A belső ellenőr jogai és kötelezettségei

A belső ellenőr az alábbiakra jogosult:

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

A belső ellenőr köteles:

- a) ellenőrzési tevékenysége során az ellenőrzési programban foglaltakat végrehajtani;
- b) tevékenységének megkezdéséről az ellenőrzött szerv vezetőjét tájékoztatni, és megbízólevelét bemutatni;
- c) objektív véleménye kialakításához elengedhetetlen dokumentumokat és körülményeket megvizsgálni;
- d) megállapításait tárgyyszerűen, a valóságnak megfelelően írásba foglalni, és azokat elegendő és megfelelő bizonyítékkal alátámasztani;
- e) amennyiben az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanúja merül fel, haladéktalanul jelentést tenni az intézmény vezetőjének;
- f) ellenőrzési jelentést készíteni, az ellenőrzési jelentés tervezetét az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjével egyeztetni;

- g) ellenőrzési megbízatásával kapcsolatban vagy személyére nézve összeférhetlenségi ok tudomására jutásáról haladéktalanul jelentést tenni az intézmény vezetőjének, amelynek elmulasztásáért vagy késedelmes teljesítéséért fegyelmi felelősséggel tartozik;
- h) az eredeti dokumentumokat az ellenőrzés lezárásakor hiánytalanul visszaszolgáltatni, illetve amennyiben az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanúja merül fel, az eredeti dokumentumokat a szükséges intézkedések megtétele érdekében az intézmény vezetőjének átvételi elismervény ellenében átadni;
- i) az ellenőrzött szervnél, illetve szervezeti egységnél, illetve annak részegységeiben a biztonsági szabályokat és a munkarendet figyelembe venni;
- j) a tudomására jutott állami, szolgálati és üzleti titkot megőrizni;
- k) az ellenőrzés során készített iratokat és iratmásolatokat az ellenőrzés dokumentációjában megőrizni.

3.6.2. Az ellenőrzött szervezeti egység jogai és kötelezettségei

Az ellenőrzött szervezeti egység vezetője és alkalmazottai jogosultak:

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

Az ellenőrzött szervezeti egység vezetője és alkalmazottai kötelesek:

- a) az ellenőrzés végrehajtását elősegíteni, együttműködni;
- b) az ellenőr részére szóban vagy írásban a kért tájékoztatást, felvilágosítást, nyilatkozatot megadni, a dokumentációkba a betekintést biztosítani, kérés esetén az eredeti dokumentumokat - másolat és átvételi elismervény ellenében - az ellenőrnek megadott határidőre átadni;
- c) az ellenőr kérésére, a rendelkezésre bocsátott dokumentáció (iratok, okiratok, adatok) teljességéről nyilatkozni;
- d) a saját hatáskörébe tartozóan az ellenőrzés megállapításai, és javaslatai alapján a végrehajtásért felelősöket és a végrehajtás határidejét feltüntető intézkedési tervet készíteni, az intézkedéseket a megadott határidőig végrehajtani, továbbá arról az ellenőrzést végző belső ellenőrt tájékoztatni;
- e) az ellenőr számára megfelelő munkakörülményeket biztosítani.



3.7. Hatáskör

A belső ellenőrzés hatásköre kiterjed az alábbiakra:

- ☛ korlátlan hozzáféréssel rendelkezik az ellenőrzési, tanácsadó feladatai ellátásához kapcsolódóan az intézmény valamennyi tevékenységéhez, nyilvántartásához, vagyontárgyához;

- ✔ az intézmény vezetőjéhez bármikor közvetlenül is fordulhat;
- ✔ az ellenőrzési célok elérése érdekében gazdálkodik a rendelkezésére álló erőforrásokkal, meghatározza az ellenőrzések gyakoriságát, az ellenőrzések tárgyát és kiterjedését, valamint kiválasztja az alkalmazott ellenőrzési módszereket;
- ✔ vezetői, munkatársi értekezleteken részt venni, illetve az azokon elhangzott információkról tájékoztatást kapni;
- ✔ az ellenőrzések végrehajtásához jogosult az ellenőrzött szervezet bármely dolgozójától információt kérni, illetve speciális szakértelmet igénylő esetekben az ellenőrzési tevékenység lefolytatásához más szervezeti egységtől vagy szervezettől szakértő segítségét igénybe venni.

A belső ellenőrzés hatásköre az alábbiakra nem terjed ki:

- ✘ az intézmény bármely végrehajtási vagy irányítási tevékenységében való részvételre;
- ✘ pénzügyi tranzakciók kezdeményezésére vagy jóváhagyására; (ide nem értve, ha belső kontrollként egyes pénzügyi tranzakciók teljesítése előtt felkérlik adott ügylet véleményezésére);
- ✘ az intézmény bármely, nem a belső ellenőrzés által alkalmazott munkatárs tevékenységének irányítására, kivéve, ha ezek a munkatársak megbízást kaptak arra, hogy részt vegyenek az ellenőrzésben, vagy más egyéb módon segítsék a belső ellenőrt.

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



Az ellenőrzés folyamata

4. A belső ellenőrzés tervezése

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

A kockázatelemzést megelőző előkészítés során a belső ellenőrzés:

- elemzi a külső és belső **kontrollkörnyezetet** annak érdekében, hogy azonosítsa az ellenőrzési tervezés során figyelembe veendő változásokat;
- azonosítja a **folyamatokat és a folyamatgazdákat** és a vezetőkkel egyeztet az egyes folyamatok – a szervezet célkitűzéseivel viszonyított – fontosságáról.

- megvitatja a vezetőkkel, mit várnak el a belső ellenőrzéstől;
- értelmezi a szervezet **célkitűzéseit**;
- a vezetőkkel közösen meghatározza a **belső ellenőrzési** fókuszot.

4.1. A belső ellenőrzés tervezésének alapelvei

Az ellenőrzési munka megtervezéséhez a belső ellenőr (mint belső ellenőrzési vezető) kockázatelemzés alapján stratégiai ellenőrzési tervet és éves ellenőrzési tervet készít, amelyeket az Intézmény vezetője hagy jóvá.



Az ellenőrzés tervezése során a követendő alapelvek

4.2. A tervezés előkészítésének lépései

4.2.1. Általános felmérés

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

A környezet változásának elsődleges forrásai:

- jogszabályi változások;
- gazdasági-politikai környezet változása;

- az Intézmény stratégiájának, célkitűzéseinek, rövid- és hosszú távú feladattervének változása;
- belső szervezeti változások;
- belső eljárások, ellenőrzési nyomvonalak, kézikönyvek változása;

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

4.2.2. A folyamatok és folyamatgazdák azonosítása

A belső ellenőrzés a folyamatok és folyamatgazdák azonosítása során az Intézmény működési folyamataira koncentrál. A tervezés során figyelembe kell venni az Intézmény működési folyamatait, és azonosítani a folyamatgazdákat, vagyis azokat a személyeket a szervezeten belül, akik elsődlegesen felelősek az adott folyamat végrehajtásáért, működtetéséért.

4.2.3. A belső ellenőrzési fókusz kialakítása

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

a) A szervezet célkitűzései

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

b) A vezetők elvárásai

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

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

c) A belső ellenőrzési fókusz kialakítása

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

4.3. Kockázatelemzés

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

A kockázatelemzés lépései:

– A szervezet folyamatainak azonosítása és megértése

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

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*
- *A folyamat általános jellemzése*
- *Kulcsfontosságú teljesítménymutatók (KTM)*

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

– Kockázati tényezők és a főbb kontrollpontok azonosítása, elemzése

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

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

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

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

- Melyek azok a tényezők, amelyeknek jól kell működniük ahhoz, hogy a folyamat a céloknak megfelelően funkcionáljon?

- A folyamaton belül milyen hiba, gyengeség akadályozhatja a célok teljesítését?
- Tartalmaz-e a folyamat eredendően olyan feltételt, amely pénzügyi vagy egyéb veszteséget eredményezhet?

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

- a kockázati tényező bekövetkezési valószínűsége (számszerű értékkel, 1-5 terjedő pont)
- a kockázati tényező célokra gyakorolt hatása (számszerű értékkel) alapján.

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

Ezután a belső ellenőrzés összesítheti a hatások és valószínűségek értékelését a folyamatokhoz rendelt egyedi kockázatokra vonatkozóan. Ennek alapján egy átfogó besorolást ad az adott folyamat kockázatosságának.

– A kockázatelemzés végeredményének kialakítása

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

Ennek során két összetevőt kell bemutatni:

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

Ebből a két tényezőből kell a végső következtetést levonni, amely a folyamat „összesített kockázatait értékelését” adja.

Az értékelés végeredménye mutatja meg, hogy elsődlegesen mire irányuljon az ellenőrzési erőforrások elosztása az ellenőrzés tervezési szakaszában.

4.4. Stratégiai ellenőrzési terv

A belső ellenőr (mint belső ellenőrzési vezető) stratégiai ellenőrzési tervet készít, amely – összhangban a költségvetési szerv hosszú távú céljaival – meghatározza a belső ellenőrzésre vonatkozó stratégiai fejlesztéseket a következő **négy évre**, és az alábbiakat tartalmazza:

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

A stratégiai ellenőrzési tervet szükség szerint felül kell vizsgálni.

A stratégiai ellenőrzési tervet **az Intézmény vezetője hagyja jóvá.**

A stratégiai ellenőrzési terv az adott évi ellenőrzési tervvel egyidejűleg készül és a Közgyűlés hagyja jóvá.

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 stratégiai ellenőrzési terv a belső ellenőrzés átfogó céljaira, a folyamatok kockázataira és a belső ellenőrzés fejlesztésnek irányára vonatkozó megállapításokat tartalmaz.

A stratégiai ellenőrzési terv mintáját a 5. számú iratminta tartalmazza.

4.5. Éves ellenőrzési terv

A belső ellenőr (mint belső ellenőrzési vezető) - összhangban a stratégiai ellenőrzési tervvel - összeállítja a tárgyévet követő évre vonatkozó éves ellenőrzési tervet.

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

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

Az éves ellenőrzési terv tartalmazza:

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

Az éves ellenőrzési tervet a belső ellenőr (belső ellenőrzési vezetői jogkörében eljárva) az Intézmény vezetőjének egyetértésével módosíthatja.

Tanácsadó tevékenységet, illetve soron kívüli ellenőrzést az Intézmény vezetője, illetve a belső ellenőr (belső ellenőrzési vezetői jogkörében eljárva) kezdeményezésére lehet végezni.

A belső ellenőr (belső ellenőrzési vezetőként) az éves ellenőrzési tervet jóváhagyásra megküldi az Intézmény vezetőjének.

A belső ellenőr belső ellenőrzési vezetői hatáskörében a tárgyévet követő évre vonatkozó Intézmény vezetője által jóváhagyott éves ellenőrzési tervét a Budapest Főváros Önkormányzat

Főpolgármesteri Hivatal által közölt időpontig de legkésőbb minden év november 30-ig megküldi a főjegyző részére.

Az éves ellenőrzési terv mintája a 6. számú iratmintában található.

4.5.1. Erőforrások elosztása

A tervezett ellenőrzések elvégzéséhez szükséges ellenőri napok száma az erőforrás-szükséglet felmérés alapján becsülhető meg.

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

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

4.5.2. Az éves ellenőrzési terv módosítása

Az éves ellenőrzési tervet a belső ellenőr belső ellenőrzési vezetői hatáskörében az Intézmény vezetőjének egyetértésével módosíthatja.

Az éves ellenőrzési terv módosításának két legtipikusabb esete:

- az ellenőrzés elhagyása, illetve
- új ellenőrzés felvétele.

Mindkét esetre jellemző, hogy vagy az Intézmény vezetőjének javaslata vagy a belső ellenőr kezdeményezése (pl. ellenőrzési párhuzamosság elkerülése) alapján kerül sor, amennyiben a soron kívüli ellenőrzésre fordított kapacitás már felhasználásra került. **Soron kívüli** ellenőrzés: az az ellenőrzés, amelynek tárgya konkrétan nem határozható meg előre, de a tervben kapacitást terveznek rá.

Terven felüli ellenőrzés: az az ellenőrzés, amit a tervezett és a soron kívüli kapacitáson felül valósítanak meg pl. egy tervezett ellenőrzés helyett.

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

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

A belső ellenőr (mint belső ellenőrzési vezető) feladata a kockázatelemzéssel alátámasztott stratégiai és éves ellenőrzési tervek összeállítása, az intézmény vezetőjének jóváhagyása után a tervek végrehajtása, valamint azok megvalósításának nyomon követése.

5. Az ellenőrzés végrehajtása

5.1. Az ellenőrzési program elkészítésének menete

5.1.1. A rendelkezésre álló háttér információk összegyűjtése

Az ellenőrzés végrehajtását megelőzően a belső ellenőr áttekinti az ellenőrzött területre vonatkozó előírásokat, rendelkezéseket, belső szabályzatokat, a korábban készült ellenőrzési

jelentéseket, valamint, az ellenőrzött területnek az ellenőrizendő időszakról készült éves beszámolóit. A belső ellenőr értékeli az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység ellenőrzési nyomvonalát, ellenőrzéseihez azt iránymutatásként használja.

5.1.2. Az ellenőrzés célkitűzéseinek véglegesítése

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

5.1.3. Az ellenőrzés tárgyának véglegesítése

Az ellenőrzés tárgyának véglegesítése során a belső ellenőr meghatározza, hogy az ellenőrzés mit foglaljon magába, mely fő- és alfolyamatokra, tevékenység(elem)ekre irányuljon az ellenőrzés. Ez a kockázatelemzés során nyert folyamatismeret, a háttér-információk és az ellenőrzési cél segítségével határozható meg. Az ellenőrzés tárgyának figyelembe kell vennie minden vonatkozó és fontos rendszert, folyamatot, nyilvántartást, alkalmazottat és fizikai vagyontárgyat, stb. melyek a tevékenységhez kapcsolódnak.

5.1.4. Az ellenőrizendő időszak meghatározása

Az ellenőrzés végrehajtásának tervezése során ki kell jelölni, hogy az adott ellenőrzés mekkora időszakot ölel fel.

Az ellenőrizendő időszak meghatározása során figyelemmel kell lenni

- az adott ellenőrizendő folyamat, tevékenység azonosított kockázataira,
- nagyobb ellenőrizendő időszak kijelölése magasabb bizonyosságot nyújt egy-egy folyamat, tevékenység megfelelőségéről, ugyanakkor jelentősen több ellenőrzési erőforrást is igényelhet.
- a különböző években folytatott vizsgálatok folyamatot alkossanak, azaz az ellenőrzött intézménynél az ellenőrzéssel felölelt időszakok lehetőleg „hézagmentesek” legyenek, és feleslegesen ne fedjék egymást.

5.1.5. Az erőforrások helyes meghatározása

A belső ellenőr 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. A vizsgálat lefolytatásához szükséges ellenőri napok végső meghatározása során mind az ellenőrzés típusát és komplexitását, mind az időkereteket és az ellenőr tapasztalatát, tudását és hozzáértését figyelembe kell venni.

5.1.6. Az ellenőrzés módszereinek meghatározása

Az ellenőrzési célnak és feladatoknak megfelelően, valamint kockázatelemzés alapján kell megválasztani a vizsgálati eljárásokat és módszereket, amelyek különösen a következők lehetnek:

- eljárások és rendszerek szabályzatainak elemzése és értékelése;
- pénzügyi, számviteli és statisztikai adatok, költségvetés, beszámolók, szerződések, programok elemzése és értékelése;
- folyamatok és rendszerek működésének tesztelése;

- dokumentumok és nyilvántartások vizsgálata;
- közvetlen megfigyelésen alapuló ellenőrzés (interjú, rovancsolás, szemle, kísérlet, mintavételes vizsgálat);
- informatikai rendszertesztelési eljárások.

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

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

5.1.7. Az ellenőrzési program írásba foglalása

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

Az ellenőrzési program a következőket tartalmazza:

- az ellenőrzést végző szerv, illetve szervezeti egység megnevezését;
- az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység megnevezését;
- a Bkr. 21. § (3) bekezdésében meghatározott ellenőrzés típusát;
- az ellenőrzés tárgyát és célját;
- az ellenőrizendő időszakot;
- az ellenőrzés tervezett időtartamát, a jelentéselkészítésének határidejét;
- az ellenőrök, szakértők, valamint a vizsgálatvezető megnevezését, megbízólevelük számát, a feladatmegosztást;
- az ellenőrzés részletes feladatait és az alkalmazott módszereket;
- a kiállítás keltét;
- a belső ellenőr (mint belső ellenőrzési vezető) aláírását.

Az ellenőrzési program mintája a 7. számú iratmintában található.

5.2. Adminisztratív felkészülés

5.2.1. A megbízólevél elkészítése

A belső ellenőrt megbízólevéllel kell ellátni, amelyet az intézmény vezetője ír alá. (Tekintettel a külsős foglalkoztatásra)

Az iktatószámmal ellátott megbízólevél az alábbiakat tartalmazza:

- „Megbízólevél” megnevezést;

- az ellenőr nevét, regisztrációs számát, szolgálati igazolványának, illetve - amennyiben szolgálati igazolvánnyal nem rendelkezik - a személyazonosító igazolványának vagy más személyazonosításra alkalmas igazolványának számát;
- az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység megnevezését;
- a Bkr. 21. § (3) bekezdésében meghatározott ellenőrzés típusát, kivéve tanácsadó tevékenység esetén;
- az ellenőrzés tárgyát és célját;
- az ellenőrzésre vonatkozó jogszabályi vagy egyéb felhatalmazásra történő hivatkozást;
- a megbízólevél érvényességi idejét;
- a kiállítás keltét;
- a kiállításra jogosult aláírását, bélyegzőlenyomatát.

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

A megbízólevél mintája a 8. számú iratmintában található.

5.2.2. Az ellenőrzött szervezeti egység vezetőjének értesítése

A belső ellenőr az ellenőrzés megkezdéséről szóban és írásban értesíti az Intézmény vezetőjét, tájékoztatást ad az ellenőrzés céljáról és formájáról, jogszabályi felhatalmazásról, valamint az ellenőrzés várható időtartamáról és a végrehajtandó feladatokról. Ez a tájékoztatás egyben értesítés a helyszíni ellenőrzés megkezdéséről is.

Az értesítést a helyszíni ellenőrzés megkezdése előtt legalább 3 nappal kell megtenni.

Az intézmény vezetője - a kapott értesítő levél alapján – értesíti az érintett szervezeti egység vezetőjét a helyszíni vizsgálat megkezdése előtt **legalább 3 munkanappal** megelőzően. Az előzetes bejelentés elhagyásáról a belső ellenőrzési vezető általában akkor dönt, ha pl. a kockázatelemzés vagy mintavételezés eredménye alapján az ellenőrizendő bizonylatok nem vagy csak hiányosan állnak rendelkezésre, a vizsgálat alá vont terület szabálytalanság vagy csalás gyanújában érintett, vagy az ellenőrizendő tevékenységért felelős vezetők várhatóan megghiúsítják az ellenőrzés eredményes lefolytatását.

(Az értesítő levél mintáját a 9. számú mintája tartalmazza.)

5.2.3. Az ellenőrzés időszükségletének nyilvántartása

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.

5.2.4. Az ellenőrzés lefolytatása

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

5.2.5. 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.

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

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

5.2.6. Nyitó megbeszélés

A nyitó megbeszélésre általában a helyszíni munka első napján kerül sor az ellenőrzött területért felelős vezető (folyamatgazda) és a belső ellenőr részvételével.

A nyitó megbeszélés főbb céljai a következők:

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

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

- a belső ellenőr megkapja 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 ellenőr által tett megállapítások és levont következtetések realisabbak, valamint az ezeken alapuló intézkedési javaslatok az ellenőrzött által elfogadhatóbbak lesznek.

5.2.7. Az ellenőrzés megszakítása, felfüggesztése

A belső ellenőr – belső ellenőrzési vezetői hatáskörében – felfüggesztheti, illetve megszakíthatja az alább felsorolt esetekben.

Ellenőrzés megszakítása – abban az esetben lehetséges, ha:

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

Ellenőrzés felfüggesztése – abban az esetben lehetséges, ha:

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

az ellenőrzés lefolytatását akadályozza.

A belső ellenőr 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 ellenőr egyidejűleg írásban tájékoztatja az ellenőrzési tervét jóváhagyó vezetőt.

A megszakított, illetve felfüggesztett ellenőrzést az elrendelése okául szolgáló akadály elhárulásától számított 30 napon belül folytatni kell, ennek időpontjáról a belső ellenőr dönt.

Az ellenőrzés folytatásáról a belső ellenőr írásban értesíti az intézmény vezetőjét, illetve szervezeti egység vezetőjét.

5.2.8. Ellenőrzési munkalapok használata

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

Az ellenőrzési munkalapok általában:

- Az ellenőrzés során folytatott kommunikáció alapjai;
- Az ellenőrzött személyekkel való megbeszélések alapját képezik;
- Alapul szolgálnak az ellenőrzés folyamatának és elvégzésének folyamatos minőségbiztosításához, felülvizsgálatához;
- Segítséget nyújtanak az ellenőrzések megtervezésében, végrehajtásában, az eredmények dokumentálásában, a jelentésírásban;
- Dokumentálják, hogy az ellenőrzési célokat elérték-e;

- Megkönnyítik egy kívülálló, harmadik fél számára az elvégzett munka és az ellenőrzés eredményeinek értelmezését;
- Segítik a belső ellenőrzési munkatársak szakmai fejlődését;
- Segítséget nyújtanak az újonnan felvett belső ellenőrök képzésében;
- Útmutatóul, háttér-információként és referenciaként szolgálnak a későbbi ellenőrzésekhez.

Munkalapokra vonatkozó követelmények

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

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

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

- Már meglévő, rendelkezésre álló dokumentumok
 - o az ellenőrzött szervezet vizsgálat alá vont folyamatainak, tevékenységének ellenőrzési nyomvonalai;
 - o az ellenőrzött szervezet által a vizsgálat tárgyát képező eljárásra vagy feladatra vonatkozóan kialakított vagy alkalmazott eredeti okmány (vagy másolat), mint pl. számviteli-pénzügyi bizonylatok, szerződések, nyilvántartások, hivatalos levelezések dokumentumai, stb.;
 - o korábbi ellenőrzések releváns dokumentumai;
 - o a törvények, rendeletek stb., amelyek a vizsgálat tárgyát képező területet vagy eljárást szabályozzák;
 - o az ellenőrzött szervezet által alkalmazott belső szabályzatok, vezetői utasítások, kézikönyvek, írásbeli iránymutatások és eljárások.
- A belső ellenőr által készített munkalapok
 - o az ellenőrzött személyekkel folytatott tárgyalásról, interjúról készült jegyzőkönyv;
 - o az ellenőrzött szervezet működésének folyamatleírása vagy folyamatábrája;
 - o a belső ellenőrzés által végzett tesztelés vagy egyéb vizsgálati eljárás leírása, ideértve a teszteredményeket, illetve az egyéb vizsgálati eljárások eredményeit is;
 - o a belső ellenőrzés által készített kérdőívek vagy egyéb a vizsgálatot támogató segédletek.

Az ellenőr által elkészített munkalapok (pl.: a vizsgálati eljárás elvégzését dokumentáló munkalap, megbeszélések jegyzőkönyvei, stb.) összegezik az ellenőrzési programban foglalt

minden egyes lépés teljesítéséhez kapcsolódó kulcsfontosságú információkat. Ennek érdekében az elkészített munkalapnak általában az alábbiakat kell tartalmaznia

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

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

Minden munkalap számozott, így lehetővé válik a munkalapok rendszerezése:

5.2.9. 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 ellenőrzési megközelítési mód

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

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

A) A rendszer-alapú megközelítés

A rendszer-alapú ellenőrzési megközelítési mód alkalmazása azt jelenti, hogy a szükséges ellenőrzési bizonyosság megszerzéséhez az ellenőr az ellenőrzött (szervezet, tevékenység, projekt) belső kontrollrendszere, kontroll eljárásai megbízhatóságának vizsgálatára és értékelésére támaszkodik, és csak a minimálisan szükséges közvetlen, részletes vizsgálatokat végzi el.

A rendszer-alapú 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 kell alkalmazni, amikor nem lehetséges az ellenőrzés céljainak elérése kontrollrendszerek vizsgálatára való támaszkodással. Ilyen esetben a rendszerek vizsgálata nem célszerű, kivéve, ha az ellenőrzéssel szemben specifikus elvárás a szervezet belső pénzügyi irányítási, szabályozási és kontrollrendszerei működésének értékelése is. Közvetlen vizsgálati megközelítés révén nem szerezhető bizonyosság a belső kontrollok 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.

Az ellenőrzési célnak és feladatoknak megfelelően, valamint kockázatelemzés alapján kell megválasztani a vizsgálati eljárásokat és módszereket, amelyek különösen a következők lehetnek:

- eljárások és rendszerek szabályzatainak elemzése és értékelése;
- pénzügyi, számviteli és statisztikai adatok, költségvetés, beszámolók, szerződések, programok elemzése és értékelése;
- folyamatok és rendszerek működésének tesztelése;
- dokumentumok és nyilvántartások vizsgálata;
- közvetlen megfigyelésen alapuló ellenőrzés (interjú, rovincsolás, szemle, kísérlet, mintavételes vizsgálat);
- informatikai rendszertesztelési eljárások.

Ellenőrzés módszerei lehetnek:

- Elemző eljárások
 - o Dokumentumok vizsgálata, elemzése
 - o Esettanulmányok
 - o Összehasonlító elemzés
 - o Költség-haszon elemzés
- Tételes tesztelés (vagy közvetlen, részletes vizsgálatok)
- Egyedi (szubsztantív) tesztelés
- Statisztikai elemzés
- Mintavételi eljárások
- Kérdésfelvetés (interjú, tájékoztatás, kérdőívek, felmérések, fókuszcsoport-interjú)
- Folyamatábrák
- A belső kontrollok tesztelése

Tesztelési technikák

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

- **Bizonylatolás** (dokumentumok átvizsgálása): a tételek végigkövetése az alapidokumentumig a kontrolllejárások működésének bizonyításához.
- **Újraértékelés**: a meglévő kontrolllejárások 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).
- **Analitikus eljárások**: a felhasznált adatokra való rákérdezés technikája nagyon hatékonyan használható nagy mennyiségű tranzakció és adat esetében; használható trendek, statisztikai irányvonalak meghatározására, hatáselemzésre és a minta kiválasztáshoz, illetve a végrehajtott kontroll, valamint a tesztelési folyamat hatékonyságának igazolására.
- **Szemle (szemrevételezés)**: irányulhat dokumentumra, bizonylatra, nyilvántartásra vagy egyéb tárgyasult eszközökre (építményekre, készletekre). A bizonyíték megszerzésének egyik legáltalánosabban alkalmazható eszköze, amit egyaránt jól lehet használni a belső kontrollok tesztelésénél és a részletes tartalmi vizsgálatoknál. A tárgyi eszközök szemrevételezése nyújtja például a leginkább megbízható ellenőrzési bizonyítékot azok létezéséről.

- **Visszaigazolás:** az ellenőrzött szervezet nyilvántartásaiban található információk megerősítésére szolgál. Például az ellenőr a követelések visszaigazolását kéri az adósokkal történő közvetlen kommunikáció útján. Visszaigazolással ellenőrzési bizonyíték szerezhető, pl. a vevői és a szállítói egyenlegeknek, a bankszámlaegyenlegeknek és hitelállományoknak, egyes szerződések tartalmának, idegen helyen tárolt készletek meglétének vagy a peres ügyek állásának megerősítésére. A visszaigazolás széles körben, ugyanakkor nagy körültekintés mellett alkalmazható eszköz. Alkalmazása esetén az ellenőrnek különös figyelmet kell fordítania arra, ha a szervezeten kívüli külső felekkel kommunikál, hiszen a belső ellenőrzés alapesetben nem terjed ki a szervezet üzletfeleinek, partnereinek ellenőrzésére. Ilyen esetben a kommunikáció csak információkérés, tájékozódás lehet.
- **Összehasonlítás:** két vagy több dokumentum, fizikálisan létező tétel, illetve adat közötti azonosságok és eltérések vizuális vagy elektronikus eszközökkel történő meghatározása. Tipikus formája a pénzügyi adatok egymás közötti vagy a pénzügyi és a nem pénzügyi adatok, tételek közötti összefüggések elemzése. Az összehasonlítás révén szerzett bizonyíték megbízhatósága döntően a vizsgált összefüggés valószínűségétől és a felhasznált adatokra vonatkozó kontrolleszközök létezésétől, illetve megfelelő működésétől függ.
- **Rovancsolás:** Az ellenőrzést végző személy jelenlétében a felelős személy valamit megszámlál. Legtipikusabb példája a pénztárrovancs.
- **Kísérlet:** Valamilyen mesterséges folyamat tudatos előidézése ellenőrzési célból. Műszaki jellegű ellenőrzéseknél jellemző.

5.2.10. *A bizonyítékok beszerzése, nyilvántartása és a teljességi nyilatkozat*

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

A belső ellenőr köteles

- megállapításait tárgyyszerűen, a valóságnak megfelelően írásba foglalni, és azokat elegendő és megfelelő bizonyítékkal alátámasztani.
- az eredeti dokumentumokat az ellenőrzés lezárásakor hiánytalanul visszaszolgáltatni, illetve amennyiben az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanúja merül fel, az eredeti dokumentumokat a szükséges intézkedések megtétele érdekében a költségvetési szerv vezetőjének átvételi elismervény ellenében átadni.

Az ellenőrzés megállapításainak bizonyítására felhasználható különösen:

- az eredeti okirat, amely a gazdasági esemény elsődleges okirata (bizonylata);
- a másolat, amely az eredeti okirat szöveghű, hitelesített másolata. Hitelesítésnél a „másolat” szó feltüntetése mellett utalni kell arra, hogy a másolat az eredeti okirattal mindenben megegyezik;
- a kivonat, amely az eredeti okirat meghatározott részének, részeinek szöveghű, hitelesített másolata. Hitelesítésnél a „kivonat” szó feltüntetése mellett meg kell jelölni, hogy a kivonat mely eredeti okirat, melyik oldalának, mely szövegrészét tartalmazza;

- a tanúsítvány, amely több eredeti okiratnak az ellenőr által meghatározott szövegrészét és számszaki adatait tartalmazza. Hitelesítésnél a „tanúsítvány” szó feltüntetése mellett meg kell jelölni, hogy mely okiratok alapján készült;
- a közös jegyzőkönyv, amely olyan tényállás igazolására szolgál, amelyről nincs egyéb okirat, de amelynek valóságát az ellenőr és az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység illetékes vezetője (alkalmazottja) közösen megállapítja, és e tény aláírásával igazolja;
- fénykép, videofelvétel vagy más kép-, hang- és adatrögzítő eszköz, amely alkalmazható az ellenőr által szemrevételezett helyzet, állapot hiteles igazolására. A fényképet és az egyéb módon rögzített információkat az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egységnek a rögzítésnél jelen lévő alkalmazottja jegyzőkönyvben hitelesíti a rögzítés időpontjának, helyének és tárgyának megjelölésével;
- a szakértői vélemény, amely a speciális ismereteket igénylő szakkérdésekben felkért szakértő által adott értékelés;
- a nyilatkozat, amely az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység alkalmazottjának olyan írásbeli vagy szóbeli kijelentése, amely okirat hiányában vagy meglévő okirattal ellentétesen valamilyen tényállást közöl;
- a többes nyilatkozat, amely több személynek külön-külön vagy együttesen tett nyilatkozata ugyanazon tényállásról.

A másolatot, a kivonatot és a tanúsítványt az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetője vagy az általa megbízott személy hitelesíti. A hitelesítő az okiratban foglaltak valóságát a hitelesítés időpontjának feltüntetése mellett aláírásával igazolja.

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

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

Az ellenőrzés során az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjétől szükség esetén teljességi nyilatkozatot kell kérni, amelyben az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetője igazolja, hogy az ellenőrzött feladattal összefüggő, felelősségi körébe tartozó valamennyi okiratot, illetve információt hiánytalanul az ellenőr rendelkezésére bocsátotta.

A teljességi nyilatkozat mintája a 10. számú iratmintában található.

5.2.11. Súlyos hiányosság gyanúját rögzítő jegyzőkönyv

Amennyiben a belső ellenőr vizsgálata során olyan súlyos hiányosság gyanúját észleli, amelynek alapján jelentős negatív hatással fenyegető kockázat bekövetkezése valószínűsíthető, akkor haladéktalanul kezdeményeznie kell a folyamatgazdánál a szükséges intézkedések megtételét, illetve a belső ellenőrzés vezetőjét és rajta keresztül a költségvetési szerv vezetőjét késlekedés nélkül informálnia kell. Ez utóbbinál nem várhat a belső ellenőrzési jelentés vagy annak tervezetének elkészültéig. Súlyos hiányosság gyanújának észlelése esetén a belső ellenőröknek célszerű azonnal jegyzőkönyvet felvennie, melynek egy lehetséges mintáját a 11. számú iratminta tartalmazza.

Ilyen súlyos hiányosságok többek között a

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

6. Jelentések

6.1. A belső ellenőrzési jelentés elkészítése

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

A megállapításokat úgy kell megfogalmazni, hogy

- az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység egészének működése, gazdálkodása vagy az ellenőrzött tevékenység objektíven értékelhető legyen,
- vegye figyelembe a működéssel, gazdálkodással, tevékenységgel kapcsolatos előnyös és hátrányos összefüggéseket.

A belső ellenőr köteles a jelentésben szerepeltetni minden olyan lényeges tény, megállapítás, hiányosságot és ellentmondást, amely biztosítja a vizsgált tevékenységről szóló ellenőrzési jelentés teljességét.

A belső ellenőr az ellenőrzési jelentés elkészítésénél köteles értékelni minden, a vizsgált szervezet, illetve egyéb felek által rendelkezésére bocsátott információt és véleményt, azonban ez utóbbi nem befolyásolhatja a belső ellenőr tényeken alapuló megállapításait, következtetéseit.

A jelentésben lényegre törő, az eredményeket és a hiányosságokat összefoglaló, rövid, tömör értékelést is kell adni, és ajánlásokat, javaslatokat kell megfogalmazni a hiányosságok felszámolása, illetve a folyamatok hatékonyabb, eredményesebb működése érdekében.

Amennyiben a jelentésben a megállapítások, következtetések alátámasztását, jellemzését szolgáló konkrét példák nagy száma miatt azok teljes körű ismertetése túlságosan terjedelmessé tenné a jelentést, akkor ezeket mellékletben kell közölni.

A belső ellenőr 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 az intézmény vezetője, valamint az ellenőrzött szervezet azon tagjai számára, amelyek közreműködése a belső ellenőrzés által feltárt hiányosságok, hibák megszüntetéséhez, korrigálásához elengedhetetlen.

Az ellenőrzési jelentésben foglalt megállapításoknak a következőknek kell megfelelniük:

- *Kritérium* – utalnak a folyamatok és kontrollok elvárt működésének szempontjaira (mi kellene, hogy legyen);

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

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

6.1.1. A belső ellenőrzési jelentés elkészítéséért felelős személy

A belső ellenőr felelős a jelentés elkészítéséért, a levont következtetésekért a megállapítások valódiságáért és alátámasztásáért.

A belső ellenőrnek át kell tekintenie a munkalapokon szereplő, az ellenőrzés során tett megállapításokat, majd ezekre alapozva kell elkészítenie az ellenőrzési jelentés tervezetét.

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

6.1.2. A belső ellenőrzési jelentés tartalmi követelményei

A jelentésnek tartalmaznia kell:

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

Az ellenőrzési jelentés tervezet és jelentés mintáját a 12. számú iratminta tartalmazza.

Ellenőrzés alapadatai

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

- az ellenőrzést végző szervezet/szervezeti egység
- az ellenőrzés célkitűzései, feladatai
- az ellenőrzött szervezet/szervezeti egység
- az ellenőrzés tárgya
- az ellenőrzés típusa
- alkalmazott ellenőrzési módszerek és eljárások
- jogszabályi felhatalmazás
- vonatkozó jogi háttér
- ellenőrzött időszak
- helyszíni ellenőrzés kezdete és vége
- ellenőrök
- időigény (munkanapban)
- az ellenőrzött időszakban hivatalban lévő vezetők neve, beosztása

Vezetői összefoglaló

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

A megállapítások, következtetések és javaslatok részletes ismertetése

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

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

A megállapításokat azok folyamatokra gyakorolt hatása alapján kell sorba rendezni, beleértve a belső kontrollrendszer hatékonyságára és eredményességére gyakorolt hatásukat is. A megállapítások rangsorolásának a megállapításra vonatkozó kockázat rangsorolásához kell igazodjon.

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

A jelentésben megfogalmazott megállapítások és következtetések alapján a belső ellenőröknek ajánlásokat, *javaslatokat* kell megfogalmazniuk a feltárt hiányosságok, gyengeségek kijavítására, vagy éppen a hatékonyabb, eredményesebb, gazdaságosabb működésre. A

javaslatok kapcsán jelölni szükséges, hogy azok intézkedést igényelnek-e, vagy esetleg már az ellenőrzés során kijavításra kerültek.

Záradék

A jelentéstervezetnek tartalmaznia kell a záradékot, amely szerint az érintettek kötelesek észrevételeiket a jelentéstervezet kézhezvételétől számított 8 napon belül megküldeni a belső ellenőr részére. Indokolt esetben a belső ellenőr – belső ellenőrzési vezetői hatáskörében – ennél hosszabb, legfeljebb 30 napos határidőt is megállapíthat. A határidő elmulasztását egyetértésnek kell tekinteni, melyre a záradékban fel kell hívni az ellenőrzött figyelmét.

6.1.3. A jelentés-tervezet megküldése egyeztetésre

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

Az érintettek észrevételeiket a jelentéstervezet kézhezvételétől számított 8 napon belül kötelesek megküldeni a belső ellenőr részére.

Indokolt esetben a belső ellenőr (mint belső ellenőrzési vezető) 8 napnál hosszabb, legfeljebb 30 napos határidőt is megállapíthat.

Soron kívüli ellenőrzés esetén a belső ellenőr (mint belső ellenőrzési vezető) 8 napnál rövidebb határidőt is megállapíthat.

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.

A kísérő levél mintáját a 19. számú iratminta tartalmazza

Amennyiben az érintettek nem tesznek érdemi észrevételt a jelentéstervezetre, akkor a nemleges válaszzal együtt - amennyiben a jelentéstervezet megállapításokat vagy javaslatokat tartalmaz az érintett szervezeti egység vonatkozásában - már az intézkedési tervet is elkészíthetik és megküldhetik a belső ellenőr részére a megadott véleményezési határidőn belül.

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

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

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

Az egyeztető megbeszéléseken részt vesz a belső ellenőr, az ellenőrzött szervezeti egység vezetője, a vizsgálatban érintett egységek vezetői, szükség szerint az Intézmény vezetője, és más olyan személy, akinek meghívása a vizsgálat tárgya vagy megállapításai miatt indokolt. Az egyeztető megbeszélésről jegyzőkönyvet kell készíteni, amely tartalmazza a megbeszélés eredményét. A jegyzőkönyvet csatolni kell az ellenőrzési jelentéshez.

Indokolt esetben a belső ellenőr az észrevételek átvezetése után a jelentéstervezetet az érintetteknek ismételtén megküldheti visszamutatás céljából 5 napos határidővel.

6.1.4. A jelentés lezárása

Az **ellenőrzési jelentés lezárása** a belső ellenőr által elkészített, az ellenőrzött szervezettel egyeztetett, az elfogadott észrevételek átvezetésével véglegesítésre került és aláírt ellenőrzési jelentésnek az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjének történő megküldése.

Az ellenőrzési jelentést a belső ellenőr aláírását követően megküldi az Intézmény vezetője részére.

Az Intézmény vezetője a lezárt ellenőrzési jelentést vagy annak kivonatát megküldi:

- az ellenőrzött szervezeti egység vezetőjének, továbbá
- annak, akire vonatkozóan megállapítást vagy javaslatot tartalmaz,
- és szükség esetén felkéri az intézkedési terv elkészítésére.

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

Az Intézmény vezetője - a belső ellenőr véleményének kikérésével - dönthet úgy, hogy a lezárt ellenőrzési jelentést vagy annak kivonatát nyilvánosságra vagy harmadik fél tudomására hozza az adatvédelemre vonatkozó jogszabályok figyelembevételével.

6.2. Az intézkedési terv

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

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

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

Az Intézmény vezetője az intézkedési terv jóváhagyásáról az intézkedési terv kézhezvételétől számított 8 napon belül - a belső ellenőr véleményének kikérésével - dönt.

Az ellenőrzött szervezeti egység vezetője az intézkedési tervben meghatározott egyes feladatok végrehajtására, legfeljebb egy alkalommal - a határidő lejártát megelőzően - határidő, illetve feladat módosítást kérhet a z Intézmény vezetőjétől. A kérelem elfogadásáról vagy elutasításáról a a belső ellenőr (mint belső ellenőrzési vezetőre az Intézmény vezetője átruházta ezen jogkörét) dönt, és erről tájékoztatja az ellenőrzött szervezeti egység vezetőjét.

A belső ellenőr (belső ellenőrzési vezetői jogkörében) rendszeresen beszámol a határidő módosítási kérelmekről és azok elfogadásáról vagy elutasításáról.

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 az Intézmény vezetője részére, és ezen beszámolót egyúttal tájékoztatásul megküldi a belső ellenőr részére is.

A beszámoló tartalmazza a megtett intézkedések rövid leírását, a végre nem hajtott intézkedések okát és esetlegesen a Bkr. 45. § (5) bekezdése alapján a határidő, illetve feladat módosítási kérelmet.

Amennyiben az ellenőrzött szervezeti egység vezetője az intézkedési tervben meghatározott egyes feladatok végrehajtásáról a meghatározott határidőn belül nem számol be és határidő hosszabbítást sem kért, az Intézmény vezetője, illetve a belső ellenőr **utóellenőrzést kezdeményezhet** a soron kívüli feladatokra tervezett kapacitásának a terhére.

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

A nyilvántartásnak - az államháztartásért felelős miniszter által közzétett módszertani útmutató figyelembevétele mellett - tartalmaznia kell az ellenőrzési jelentésben szereplő javaslatot, az elfogadott intézkedési tervet, az intézkedési terv alapján végrehajtott intézkedések rövid leírását, és a végre nem hajtott intézkedések okát.

6.3. Az ellenőrzések nyomon követése

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

- az intézkedési terv végrehajtásának figyelemmel kísérése;
- utóvizsgálat.

6.3.1. Az intézkedési terv végrehajtásának nyomon követése

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

A beszámoló tartalmazza a megtett intézkedések rövid leírását, a végre nem hajtott intézkedések okát és esetlegesen a Bkr. 45. § (5) bekezdése alapján a határidő, illetve feladat módosítási kérelmet.

Amennyiben az ellenőrzött szervezeti egység vezetője az intézkedési tervben meghatározott egyes feladatok végrehajtásáról a meghatározott határidőn belül nem számol be és határidő hosszabbítást sem kért, az Intézmény vezetője, illetve a belső ellenőr **utóellenőrzést kezdeményezhet** a soron kívüli feladatokra tervezett kapacitásának a terhére.

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

A nyilvántartásnak - az államháztartásért felelős miniszter által közzétett módszertani útmutató figyelembevétele mellett - tartalmaznia kell az ellenőrzési jelentésben szereplő javaslatot, az elfogadott intézkedési tervet, az intézkedési terv alapján végrehajtott intézkedések rövid leírását, és a végre nem hajtott intézkedések okát.

Az intézkedési tervben foglalt feladatok végrehajtásának nyomon követésére szolgál a 14. számú iratminta.

6.3.2. Utóvizsgálat

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

Az utóvizsgálat lefolytatásának célja, hogy a belső ellenőrzés megbizonyosodhasson az elfogadott intézkedések megfelelő végrehajtásáról, vagy arról a tényről, hogy ha az ellenőrzött terület vezetője nem, vagy nem megfelelően hajtja végre az intézkedéseket.

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

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

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

7. Éves ellenőrzési jelentés

Az éves ellenőrzési jelentést az államháztartásért felelős miniszter által közzétett módszertani útmutató figyelembevételével kell elkészíteni az alábbi tartalmi elemekkel:

- a belső ellenőrzés által végzett tevékenység bemutatása önértékelés alapján az alábbiak szerint:
 - az éves ellenőrzési tervben foglalt feladatok teljesítésének értékelése;
 - a bizonyosságot adó tevékenységet elősegítő és akadályozó tényezők bemutatása;
 - a tanácsadó tevékenység bemutatása;
- a belső kontrollrendszer működésének értékelése ellenőrzési tapasztalatok alapján az alábbiak szerint:

- a belső kontrollrendszer szabályszerűségének, gazdaságosságának, hatékonyságának és eredményességének növelése, javítása érdekében tett fontosabb javaslatok;
- a belső kontrollrendszer öt elemének értékelése;
- az intézkedési tervek megvalósítása.

A fentieken túlmenően az éves jelentés összeállítása során Budapest Főváros Főpolgármesteri Hivatal által megadott szempontokat is figyelembe kell venni.

A államháztartásért felelős miniszter által kiadott útmutató a <https://allamhaztartas.kormany.hu/belso-ellenorzesi-szakmai-anyagok> oldalon érhető el.

Az éves ellenőrzési jelentés elkészítéséért a belső ellenőr (mint belső ellenőrzési vezető) felelős, amelyet jóváhagyásra megküld az intézmény vezetőjének. Az intézmény vezetője által jóváhagyott éves ellenőrzési jelentést a Budapest Főváros Főpolgármesteri Hivatal által megadott határidőre, de legkésőbb tárgyévét követő év február 15-ig kell beküldeni a főjegyző részére.

Az éves ellenőrzési jelentés mintája a 13. számú iratminta tartalmazza.

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

A büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanúja esetén a belső ellenőr köteles az intézmény vezetőjét haladéktalanul tájékoztatni.

Amennyiben az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanúja merül fel, az intézmény vezetőjének feladata a szükséges intézkedések megtétele, ez azonban a belső ellenőrzés lezárását nem befolyásolja.

A belső ellenőr (mint belső ellenőrzési vezető) feladata, amennyiben az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanúja merül fel, az intézmény vezetőjének, illetve az intézmény vezetőjének érintettsége esetén az irányító vezetőjének a haladéktalan tájékoztatása és javaslattétel a megfelelő eljárások megindítására.

A belső ellenőr köteles:

- a) az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve azonnali hatályú felmondás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanújának felmerülésekor az intézmény vezetője felé haladéktalanul jelentést tenni és az eredeti dokumentumokat a szükséges intézkedések megtétele érdekében jegyzőkönyv alapján átadni;
- b) az ellenőrzésre átvett eredeti dokumentumokat az ellenőrzés lezárásakor hiánytalanul visszaszolgáltatni;
- c) súlyos hiányosság gyanújának észlelése esetén azonnal jegyzőkönyvet felvenni és a súlyos hiányosság gyanúját rögzítő jegyzőkönyvet, valamint az abban foglaltakat

alátámasztó eredeti dokumentumokat a szükséges intézkedések megtétele érdekében az intézmény vezetője felé jegyzőkönyv felvétele mellett átadni.

9. A belső ellenőrzési tevékenység minőségét biztosító szabályok

Folyamatos minőségbiztosítás

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

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

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

A belső ellenőr 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 (pl. évente, illetve legalább 5 évente) végzett önértékelésekkel, illetve a külső minőségtértékelésekkel.

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.

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

- 16. számú iratminta: Ellenőrzési lista a belső ellenőrzés tervezése előkészítésének kockázatelemzésnek és tervezésének folyamatos minőségbiztosításához
- 17. számú iratminta: Ellenőrzési lista az ellenőrzésre való felkészülésének, végrehajtásának és az ellenőrzési jelentés elkészítésének folyamatos minőségbiztosításához

A minőségbiztosítás elvégzését tanúsító ellenőrzési listákat elektronikusan kell tárolni.

Az elszámoltathatóság érdekében a belső ellenőr a folyamatos belső minőségértékelés eredményeiről rendszeres időközönként tájékoztatja az Intézmény vezetőjét.

10.A belső ellenőrzési tevékenység értékelése

A belső ellenőrzési tevékenységet értékelő eljárások módszere/eszközei a következők:

- az évente egyszer, az éves ellenőrzési jelentés elkészítésével párhuzamosan végzett önértékelés,
- a felügyeleti szerv által végzett ellenőrzések során a belső ellenőrzési tevékenység külső értékelése;

A közzétett módszertani útmutató figyelembevételével elkészített éves ellenőrzési jelentésnek be kell mutatnia az ellenőrzések minőségét, személyi és tárgyi feltételeit, a tevékenységet elősegítő és akadályozó tényezőket (önértékelés alapján).

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

Az önértékelés elkészítése az önértékelési kérdőív alapján történik, melynek mintája a 18. számú iratmintában található.

11.Az ellenőrzési dokumentumok

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

A belső ellenőr (belső ellenőrzési vezetői feladatai keretében) köteles nyilvántartást vezetni az elvégzett belső ellenőrzésekről és gondoskodni az ellenőrzési dokumentumok megőrzéséről.

A nyilvántartás tartalmazza:

- a) az ellenőrzés azonosítóját;
- b) az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egységek megnevezését;
- c) az ellenőrzés tárgyát;
- d) az ellenőrzés kezdetének és lezárásának időpontját;
- e) az ellenőrzés lefolytatásában részt vett vizsgálatvezető, a belső ellenőr és a szakértő nevét;
- f) a vizsgált időszakot;
- g) az intézkedési terv készítésének szükségességét.

A belső ellenőrnek az elvégzett ellenőrzési munkáról minden fontos információt és adatot fel kell jegyezni, dokumentálni kell, amelyek bizonyítékkul szolgálnak a megállapítások és következtetések, a vélemények alátámasztásához, valamint igazolják, hogy az ellenőrzést a Bkr. által előírt követelményekkel összhangban végezte el. Az ellenőrzési munka

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

Az ellenőrzések nyilvántartása **ún. ellenőrzési mappákban** történik.

A mappáknak tartalmuk jellege alapján két fajtája van: az egyik az ún. **Egy konkrét ellenőrzés mappája**, a másik pedig az **Általános belső ellenőrzési mappa**. Az előbbi az aktuális ellenőrzés munkalapjait tartalmazza, míg az utóbbi a korábbi belső ellenőrzésekre és a kontrollrendszerre vonatkozó releváns információkat tartalmazza.

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

- Az adott ellenőrzésre vonatkozó mappát (Konkrét ellenőrzési mappa) az összes munkalap és más fontos, az adott ellenőrzésre vonatkozó adat meghatározott elrendezésben történő lefűzésére használják (ld. 20. számú iratminta: Ellenőrzési mappa minta);
- Az állandó mappa (Általános belső ellenőrzési mappa) olyan témakörönként kronológiai sorrendbe rendezett általános érvényű szervezési, pénzügyi és jogi dokumentumokat, nyilvántartásokat tartalmaz, amelyek a későbbi ellenőrzések során is hasznosíthatók.

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

- Az ellenőrzés tervezésének alapjául szolgáló kockázatelemzés, értesítő levelek, ellenőrzési program, belső levelezések, határidőkre vonatkozó feljegyzések,
- Megbízólevél
- Megbeszélések jegyzőkönyvei, kivonatai,
- A vizsgálat lefolytatásához felhasznált munkaanyagok,
- Az elvégzett tesztek és igazolások munkalapjai,
- Az ellenőrzési jelentés,
- A jelentés egyeztetésének (ellenőrzöttek észrevételei, belső ellenőrök válaszai, egyeztető megbeszélés eredménye, stb.) munkadokumentumai,
- Az ellenőrzött szervezet, illetve szervezeti egység által megküldött intézkedési terv, a belső ellenőrök észrevételei az intézkedési tervhez (amennyiben releváns).

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

- Belső ellenőrzési tevékenység ellátására kötött megbízási szerződés

- Stratégiai és éves ellenőrzési terv
- Kockázatelemzés
- Belső ellenőr végzettségét igazoló bizonyítvány-másolatok
- Nyilatkozat a vagyonyilatkozat tételéről
- Összeférhetlenségi nyilatkozat
- Titoktartási nyilatkozat
- Ellenőrzések nyilvántartása
- Éves jelentés
- Intézkedések nyilvántartása
- Ellenőrzések nyilvántartása

Egyéb- az ellenőrzés számára fontos dokumentumok

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

A belső ellenőrzési vezető köteles gondoskodni az ellenőrzések nyilvántartásáról, valamint az ellenőrzési dokumentumok legalább 10 évig történő megőrzéséről, illetve a dokumentumok és az adatok biztonságos tárolásáról.

11.2. Az ellenőrzési iratokhoz való hozzáférés, adat és titokvédelem

Az ellenőrzési mappa egy példánya a belső ellenőrzés birtokában marad mind az ellenőrzés végrehajtása során, mind pedig az ellenőrzést követő időszakban, egy példányt pedig az intézmény vezetőjénél kerül tárolásra.

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 ellenőrhöz kell címezni, aki felelős az ellenőrzési dokumentumokhoz való hozzáférés felügyeletéért.

Az intézmény vezetése, a szervezet más tagjai, vagy külső fél (pl. külső ellenőrök) kérhetik az ellenőrzési iratokhoz (beleértve a munkalapokat, jelentéseket, terveket, egyéb iratokat, stb.) való hozzáférést, mert ez elengedhetetlen lehet az ellenőrzési megállapítások és javaslatok igazolásához vagy megmagyarázásához, illetve az ellenőrzési dokumentumok más célra történő felhasználásához. Ezeket a hozzáférési kérelmeket az intézmény vezetőjének kell jóváhagynia.

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

Adat és titokvédelem

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

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

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

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

12. A belső ellenőrök tanácsadói tevékenységére vonatkozó ajánlások

A belső ellenőrzés független, tárgyilagos, bizonyosságot adó és tanácsadó tevékenység, melynek célja, hogy az adott szervezet működését fejlessze, és eredményességét növelje.

A belső ellenőrzés feladata az intézményen belül a nemzetközi és a magyarországi államháztartási belső ellenőrzési standardok és a belső ellenőrzési kézikönyvben rögzítettek szerint tanácsadási tevékenységet ellátni.

12.1. A tanácsadási tevékenység definíciója, jellege

"Tanácsadó szolgáltatások: Tanácsadás és az ügyfelek számára nyújtott ehhez kapcsolódó szolgáltatások, amelyek jellegét és hatókörét az ügyféllel kötött megállapodás határozza meg, és amelyek hozzáadott értéket eredményeznek és javítják a szervezet irányítási, kockázatkezelési és kontrollfolyamatait anélkül, hogy a belső ellenőr operatív felelősséget vállalna át. Ilyen tevékenységek például a konzultáció, javaslatok megtétele, szakmai segítség és az oktatás."

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

A belső ellenőr általában nem fogadhat el olyan tanácsadói megbízást, amelynek célja olyan követelmények megkerülése, vagy ennek mások számára történő lehetővé tétele, mely követelmények fennállnának egy ellenőrzési feladat során, amennyiben a szóban forgó szolgáltatást, mint ellenőrzési feladatot megfelelőbb módon végeznék. Ez nem zárja ki az ún.

kiigazító módszertan alkalmazását ott, ahol korábban ellenőrzést végzett, de a tanácsadói szolgáltatás nyújtása alkalmasabb lenne a cél elérése érdekében.

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 törekcszenek, és nem csak az ellenőri jelentésekben.

A belső ellenőrzéssel szemben támasztott elvárások kijelölése során az intézmény vezetőjének a belső ellenőrrel közösen kell átbcszólnie és megegyeznie az intézmény vezetésének elvárásait, valamint a rendelkezésre álló belső ellenőrzési kapacitást és szakértelmet egyaránt tükröző bizonyosságot adó és tanácsadó munkákról. A tanácsadó munkák jellegét ezt követően kell rögzíteni a szervezet Belső Ellenőrzési Alapszabályában. Amennyiben a szervezet vezetőségének a belső ellenőrzés tanácsadó tevékenységére vonatkozó elvárása, illetve a rendelkezésre álló belső ellenőri kapacitás vagy szakértelm változna, a változások a Belső Ellenőrzési Alapszabályban történő átvezetéséről is gondoskodni kell.

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

- A belső ellenőrzés nem egy vezetői döntéseket hozó tevékenység
A tanácsadói tevékenység végzése során a belső ellenőrnek, illetve a tanácsadói feladatra történő felkérés során a felső vezetésnek szem előtt kell tartania – mint a bizonyosságot adó vizsgálatok vonatkozásában – hogy a belső ellenőrzés nem egy vezetői döntéseket hozó tevékenység.
- A tevékenység célkitűzésének és korlátainak megértése és megfelelő kommunikálása
A tanácsadási tevékenység ilyen típusú korlátozottsága miatt a belső ellenőröknek érdemes a tanácsadói tevékenység korlátait megfelelően kommunikálni és tanácsadói megbízás esetén lehetőleg formális belső megállapodásban rögzíteni.
- Objektivitást nem veszélyeztetheti
A tanácsadói-megbízói viszony nem mehet a belső ellenőr függetlenségének és objektivitásának kárára. A megbízás akár egyszeri alkalomra szól, akár folyamatos tanácsadói tevékenységet igényel, nem változtatja meg a belső ellenőrzési tevékenység szervezeti helyét. És bár a megbízásnak konkrét célja van, a belső ellenőrzés szakmai objektivitását nem veszélyeztetheti.

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

12.2. A tanácsadói szolgáltatások kategóriái

A belső ellenőr által végzett tanácsadás történhet:

- rutin-, vagy rendes tevékenysége részeként
- vezetés felkérése alapján

A tanácsadói tevékenységek lehetséges kategóriái a következők:

- Hivatalos tanácsadói megbízások: előre tervezettek, írásos szerződés szükséges

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

12.3. A belső ellenőrök tanácsadói tevékenységére vonatkozó irányelvek és gyakorlatban történő alkalmazásuk

- **Értéktéremtésre vonatkozó célkitűzés** –A belső ellenőr olyan módon dolgozhat, hogy tevékenysége illeszkedik a szervezeti kultúrához és erőforrásokhoz. Az értéktéremtésre vonatkozó célkitűzés a belső ellenőrzés definíciójában is szerepel és magában foglalja a bizonyosságot adó, és a tanácsadói tevékenységet, melyet azért hoztak létre, hogy javítsa egy adott szervezet működését és értéket adjon a tevékenységhez. Segíti a szervezetet céljai elérése érdekében azzal, hogy rendszerszemléletű megközelítéssel és módszeresen értékeli, illetve fejleszti a szervezet kockázatkezelési, valamint szervezetiirányítási és kontroll eljárásainak eredményességét.

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

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

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

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

- **A bizonyosság adáson és tanácsadáson kívüli tevékenységek** – Többféle belső ellenőrzési tevékenység létezik. Az ellenőrzés és a tanácsadás nem zárják ki egymást kölcsönösen.

- **Összefüggés a bizonyosság adás és a tanácsadás között** – A belső ellenőrzés tanácsadási tevékenysége tovább gazdagítja a belső ellenőrzés értéknövelését.
- **A tanácsadási tevékenységre vonatkozó felhatalmazás szerepeltetése a belső ellenőrzési alapszabályban** – A belső ellenőr hagyományosan sokféle tanácsadói szolgáltatást nyújt. Ezek közé tartozik a kontrollok elemzése, melyet beépítenek a rendszerfejlesztésekbe, működési folyamatok elemzésével és ajánlások megfogalmazásával foglalkozó munkacsoportokban való részvétel, stb. A felső vezetésnek fel kell hatalmaznia a belső ellenőrzést arra, hogy – ott, ahol nem áll összeférhetetlenség, vagy az nem más feladatok ellátásának kárára történik – további szolgáltatásokat nyújthasson. Ezt a belső ellenőrzésnek adott felhatalmazást a belső ellenőrzési alapszabályban is szerepeltetni kell.
- **Objektivitás** – A tanácsadói szolgáltatások nyújtása során az ellenőr jobban megismeri az intézményi folyamatokat, vagy az adott bizonyosságot adó feladathoz kapcsolódó problémákat. Nem szükséges, hogy ezzel egy ellenőr vagy a belső ellenőrzési tevékenység objektivitása csökkenjen. A belső ellenőrzés nem egy, a vezetés által végzendő döntéshozatali feladatkör. A belső ellenőrzés által tett ajánlások elfogadása vagy végrehajtása ügyében a vezetés hoz döntést. Éppen ezért a belső ellenőrzés objektivitását a vezetés által hozott döntések nem befolyásolják.
- **A belső ellenőrzés, mint a tanácsadói szolgáltatások megalapozója** – A tanácsadói feladatok többsége a bizonyosságot adó és vizsgálati feladatok természetes folytatása. Jelenthet hivatalos vagy informális tanácsadást, elemzést vagy értékelést. A belső ellenőrzési tevékenység által elfoglalt különleges pozíció lehetőséget ad arra, hogy ezt a fajta tanácsadói munkát (a) a lehető legmagasabb szintű objektivitási normáknak megfelelően; és (b) a szervezet folyamatainak, kockázatainak és stratégiájának alapos ismerete alapján végezzék.
- **Az alapvető információk kommunikációja** – A belső ellenőrzés elsődleges szerepe, hogy bizonyosságot ad a felső vezetés számára. A tanácsadói feladat ellátása nem lehetséges úgy, hogy a belső ellenőrzési vezető saját belátása szerint elhallgat olyan információkat, amelyeket a vezetőkkel és a felső vezetés tagjaival meg kell osztani. Minden tanácsadói feladatot ebben az összefüggésben kell értelmezni.
- **A tanácsadás elvei a szervezet értelmezésében** – A szervezeteknek olyan, a szervezet minden tagja által ismert alapszabályokkal kell rendelkezniük, mely a tanácsadói szolgáltatások teljesítésére vonatkozik. Ezeket a szabályokat a felső vezetés által jóváhagyott alapszabályban kell rögzíteni és a szervezeten belül mindenki számára megismerhetővé kell tenni.
- **A belső ellenőr (mint belső ellenőrzési vezető) feladatai** – A tanácsadói feladatok révén a belső ellenőr párbeszédet folytathat a vezetéssel egyes irányítási problémák megoldása érdekében. Ebben a párbeszédben határozzák meg a feladat elvégzésére rendelkezésre álló időt, a munka hatókörét a menedzsment igényeinek megfelelően. Ugyanakkor a belső ellenőr fenntartja annak jogát, hogy ő határozza meg az alkalmazandó ellenőrzési technikát, ő jelentsen a felső vezetésnek akkor, ha az eredmények jellege és súlyossága alapján a szervezet súlyos kockázatoknak van kitéve.
- **Konfliktusok, kialakuló problémák megoldásának szempontjai** – A belső ellenőr mindenekelőtt belső ellenőr. Így minden, az ellenőrzési munkával kapcsolatos lépését az IIA Etikai Kódexének, az alapkövetelményeket leíró és a végrehajtási (IIA) standardok, valamint a belső ellenőrzési szakma hazai gyakorlatához kialakított a magyarországi államháztartási belső ellenőrzési standardok alapján kell megtennie. Az előre nem látott konfliktusokat az Etikai Kódex és a Standardok alapján kell megoldani.

12.4. Függetlenség és objektivitás értelmezése a tanácsadói tevékenység vonatkozásában

Akár bizonyosságot adó, akár tanácsadó tevékenységet végez a belső ellenőr, függetlennek akkor tekinthető, ha munkáját szabadon és objektíven tudja végezni. A függetlenség lehetővé teszi a belső ellenőr számára, hogy a pártatlan és elfogulatlan értékelés munkája megfelelő elvégzésének sarokköve legyen. Ez a szervezet felépítésében elfoglalt hely és az objektivitás révén valósul meg.

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

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

A felső vezetés nem bízhatja meg a belső ellenőrt olyan működési folyamatokhoz kapcsolódó operatív feladatokkal, melyek egyértelműen feltételezik a belső ellenőrzés függetlenségének és objektivitásának sérülését.

Ennek tükrében mind a belső ellenőröknek, mind a szervezet vezetőinek figyelembe kell vennie az alábbiakat a tanácsadói megbízásra történő felkérés/elvállalás előtt, illetve a tanácsadói feladatok végzése során:

- Amennyiben egy tanácsadói feladat során az objektivitás sérülését feltételezhetjük, azt figyelembe kell venni a tanácsadói feladatok elvállalása előtt, illetve a feladat végzésének folyamatában is. Amennyiben az objektivitás sérülése ellenére a tanácsadói feladat ellátását nem lehet visszautasítani, a feladat elvégzése során kapott eredményének kommunikálásakor az objektivitás sérülésének tényét figyelembe kell venni. (Ilyen esetben a tanácsadói feladról szóló jelentés, jegyzőkönyv vagy egyéb beszámoló nem tartalmazhatja a „standardoknak megfelelően elvégezve” kikötést).
- Ha a belső ellenőr nem ellenőrzés jellegű feladat elvégzésre kap utasítást, amely sértheti az objektivitást, a belső ellenőrnek értesítenie kell az intézmény vezetőjét arról, hogy ez a tevékenység nem ellenőrzési, illetve nem a belső tanácsadói feladatkörébe tartozó munka, és ennek következtében ezekből ellenőrzés-jellegű következtetéseket nem lehet levonni.
- A belső ellenőr objektivitása nem sérül, ha az ellenőr a különböző normákra, kontrollokra, egyéb, a folyamatok javítását támogató intézkedésekre még azok bevezetése előtt tesz javaslatot (pl. tanácsadási tevékenység keretében). Az ellenőr objektivitása sérültnek tekinthető ugyanakkor, ha az ellenőr tervez meg, vezet be ilyen rendszereket, vagy készíti el ezek folyamatait és működteti ezen rendszereket.

12.5. A kellő szakmai gondosság a tanácsadói feladatok ellátása során

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

- A vezetés tagjainak igényei, beleértve a tanácsadói feladat eredményeinek jellegét, időzítését, és kommunikálását.

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

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

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

12.6. A tanácsadói szolgáltatások tervezésének és megszervezésének gyakorlata

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Az értékelésnek elsősorban a következő szempontokra célszerű kitérnie:

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

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

12.7. A munka hatóköre a tanácsadói feladatok esetében

A belső ellenőrnek megállapodásra kell jutniuk a szolgáltatás igénybevevőivel a tanácsadói feladat céljait és hatókörét illetően. A belső ellenőrnek kell megtervezniük a munka hatókörét, ezzel biztosítva azt, hogy a belső ellenőrzési tevékenység szakértelme, feddhetetlensége, hitelessége és a jó hírneve fenntartható legyen.

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

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

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

12.8. A tanácsadói feladat eredményeinek írásba foglalása

A belső ellenőrnek tudatnia kell az intézmény vezetőjével a hivatalos tanácsadói feladat elvégzésének jellegét, hatókörét és általános eredményeit. Mindezt a belső ellenőrzési tevékenységről készült egyéb jelentések mellett kell megtenni.

A tanácsadói feladat előrehaladásáról és eredményeiről történő tájékoztatás formája és tartalma a tanácsadói feladat jellegének és a megbízó igényeinek megfelelően változhat.

12.9. A dokumentálással kapcsolatos követelmények tanácsadói feladatok ellátása esetén

A belső ellenőrnek a hivatalos tanácsadói feladat ellátása, célkitűzéseinek elérése érdekében végzett munkát dokumentálnia kell és az eredményeket alá is kell támasztania.

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

A belső ellenőrzés által végzett tanácsadói tevékenység dokumentálásának célja:

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

A tanácsadói munka dokumentálása a belső ellenőr által a tanácsadói munka végrehajtásáról készített, illetve a tanácsadói munka során szerzett és megőrzött írásos és/vagy elektronikus

feljegyzésekben, dokumentumokban és más adatformátumban történik, amelyeket összefoglalóan **tanácsadói feladat munkadokumentumainak** nevezünk.

Az elvégzett tanácsadói feladatokról szóló nyilvántartás:

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

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

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

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

13.A belső ellenőrök etikai kódexe

Integritás

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

A belső ellenőr:

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

Tárgyilagosság és pártatlanság

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

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

A belső ellenőr:

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

Bizalmasság

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

A belső ellenőr:

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

Kompetencia

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

A belső ellenőr:

1. kizárólag olyan, bizonyosságot adó vagy tanácsadó tevékenységet végez, amelyhez rendelkezik a szükséges ismeretekkel, szakértelemmel és tapasztalattal;
2. amennyiben olyan feladatot kap, amit megítélése szerint nem tud ellátni, azt jelzi felettesének;

3. tevékenységét a nemzetközi és hazai standardokon alapuló iránymutatásokkal, ajánlásokkal és az államháztartásért felelős miniszter által kiadott módszertani útmutatókkal összhangban végzi;

4. szakmai ismereteit, tevékenysége eredményességét, hatékonyságát és minőségét folyamatosan fejleszti.

Együttműködés

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

A belső ellenőr:

1. együttműködés révén elősegíti saját maga és kollégái szakmai fejlődését;
2. együttműködik kollégáival.

14.Záró rendelkezések

Jelen szabályzat 2024. december 10-én lép hatályba és ezzel egyidejűleg hatályát veszti a tárgyban eddig hatályban lévő Belső ellenőrzési kézikönyv.

Budapest, 2024. december 08.