

Belső ellenőrzési kézikönyv

A kézikönyv sorszáma: 1

Verzió: 1.0

Kelt: Kincsesbánya, 2014. november 06.

Készítette:

- készítéséért felelős (belső ellenőr) aláírása:

Jóváhagyta:

- jóváhagyásért felelős (Jegyző) aláírása:

Jóváhagyás időpontja: 2014. 11. 06.



BELSO ELLENORZESI KEZIKONYV

A Kincsesbánya Közös Önkormányzati Hivatal belső ellenőrzési tevékenységét az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény 70. §-a, a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 31.) Korm. rendlet, valamint a "BELSO ELLENORZESI KEZIKONYV" szerint kell végezni.

ALTALANOS RESZ

A költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 31.) Korm. rendlet 17. § (1) bekezdés rendelkezése szerint: "A belső ellenőrzést végző személy munkáját a nemzetközi, valamint az államháztartásért felelős miniszter által közzétett belső ellenőrzési standardok, útmutatók, 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".

Hivatalunknál, önkormányzatunknál és intézményeinél a belső ellenőrzés *külső erőforrás bevonásával* valósul meg.

Belső ellenőrzési kézikönyvünk a következő szerkezetben épül fel:

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

- III. A belső ellenőrzési tevékenység irányítása
 - 1) Belső ellenőri humánerőforrás-gazdálkodás
 - 2) Külső szolgáltató bevonása
 - 3) A belső ellenőrzési tevékenység értékelése

- IV. A belső ellenőrzésit tevékenység tervezése
 - 1) A tervezés alapelvei
 - 2) A tervezés előkészítése
 - 3) Kockázatelemzés
 - 4) Stratégiai ellenőrzési terv
 - 5) Éves ellenőrzési terv (és összefoglaló éves ellenőrzési terv)

- V. A bizonyosságot adó tevékenység végrehajtása
 - 1) Adminisztratív felkészülés
 - 2) Az ellenőrzési program elkészítésének menete
 - 3) Az ellenőrzés lefolytatása
 - 4) Az ellenőrzési jelentés

Kincsesbányai Közös Önkormányzati Hivatal

VI. Az ellenőrzések nyomon követése

VII. Beszámolás

VIII. Az ellenőrzési dokumentumokkal kapcsolatos előírások

IX. A tanácsadó tevékenység

X. A belső ellenőrzési tevékenység minőségét biztosító szabályok

Mellékletek

Iratminták

I. Bevezetés

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

A Bkr. 2 § b) pontja alapján a **belső ellenőrzés definíciója** a következő: A belső ellenőrzés független, tárgylagos 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 értékelj, illetve fejleszt az ellenőrzött szervezet irányítási és belső kontrollrendszerének hatékonyságát.

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

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

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

- bizonyosságot adó tevékenység és
- tanácsadó tevékenység.

A bizonyosságot adó szolgáltatások során a belső ellenőrzők objektíven értékelik a tényeket, és ennek alapján független véleményt formálnak vagy következtetéseket vonnak le egy

szervezetre, műveletre, funkcióra, folyamatra, rendszerre, illetve az ellenőrzés egyéb tárgyára vonatkozóan.

A tanácsadó tevékenység jellegét tekintve konzultációs tevékenység, amelyet általában a megbízó konkrét felkérésére alapján nyújtanak. A tanácsadói feladat jellege és hatóköre a megbízóval történő megállapodás eredménye. Fontos, hogy a tanácsadó tevékenység során a belső ellenőrnek meg kell őriznie tárgyilagosságát, nem vállalhat át vezetői felelősséget.

Belső ellenőrzési kézikönyv kidolgozása, tartalma, felülvizsgálata

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

A belső ellenőrzési kézikönyv (BEK) célja, hogy a szervezetnél dolgozó belső ellenőrök a mindennapi munkájuk során egységes eljárásrend és iratminták mentén végezzék tevékenységüket.

A belső ellenőrzési kézikönyv jóváhagyása

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

A jóváhagyott belső ellenőrzési kézikönyvet úgy kell kiadni, hogy az a szerv dolgozói számára szabadon elérhető legyen. A kézikönyv 2 példányban készül. Az első példány a belső ellenőrnél található, a második példányt az iratkezelési feladatokat ellátó dolgozó őrzi, és adja át az iratkezelés helyén betekintésre.

A belső ellenőrzési kézikönyv felülvizsgálata

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

- kétfévente

felülvizsgálni.

A felülvizsgálat során ellenőrizni kell:

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

A felülvizsgálat eredménye alapján:

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

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

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

BELSŐ ELLENŐRZÉSI ALAPSZABÁLY (CHARTA)

A belső ellenőrzés fogalma, célja

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

2.2.1. Általános belső ellenőrzési feladatok

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

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

A belső ellenőrzés feladata, a belső ellenőrzés céljainak elérése érdekében

- az információgyűjtés és értékelés,
- az elemzése készítés,
- ajánlások tétel és
- tanácsadás a költségvetési szerv vezetője számára a vizsgált folyamatokra vonatkozóan, valamint
- a tudomásra jutott jelentős kockázati kitétségről, eseményről, kontrollhiányosságról a költségvetési szerv vezetőjének azonnali tájékoztatása.

2.2.2. A költségvetési szerv belső ellenőrzési tevékenységének tartalma más szerveknel

A költségvetési szervhez tartozik más olyan szerv, amely esetében is el kell látni egyes belső ellenőrzési tevékenységet.

A Belső ellenőrzés az Aht. 70. § (1) bekezdése alapján ellenőrzést végezhet:

- a hivatal, az önkormányzat irányítása alá tartozó bármely költségvetési szervnél,
- a hivatal, és az önkormányzat saját vagy az irányítása, felügyelete alá tartozó költségvetési szerv használatába, vagyonkezelésébe adott nemzeti vagy önkormányzati költségvetési támogatások felhasználásával kapcsolatosan a költségvetésről és a lebonyolító szerveknel, és

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

Az érintett szervek (önkormányzatok, intézmények):
 - Kincsesbánya Község Önkormányzata és intézményei,
 - Kincsesbányai Közös Önkormányzati Hivatal.

A belső ellenőrzés tereén ellátandó tevékenységek részletes tartalmát a szerv és a kapcsolódó szerv közötti (munkamegosztás és felelősségvállalás rendjére vonatkozó) megállapodás, illetve a szervezeti és működési szabályzat szerint kell ellátni.

Belső ellenőrzési tevékenységre vonatkozó standardok, előírások

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

Belső ellenőrzésre vonatkozó etikai kódex

A Bkr. 17. § (3) bekezdése alapján a belső ellenőrzési vezető és a belső ellenőrök a belső ellenőrzési tevékenységet az államháztartásért felelős miniszter által kiadott etikai kódex figyelembevételével végzik.

A belső ellenőrzés feladata

A belső ellenőrzés céljainak elérése érdekében – többek között – információkat gyűjt és értékeli, elemzéseket készít, ajánlásokat tesz és tanácsokat ad a költségvetési szerv vezetője számára a vizsgált folyamatra vonatkozóan, valamint a tudomására jutott jelentős kockázati kitétségről, eseményről, kontrollhiányosságról a költségvetési szerv vezetőjét azonnal tájékoztatja.

a) Bizonyosságot adó tevékenység

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

- elemzi és értékeli a belső kontrollrendszer működését (a kontrollkörnyezetet, kockázatelemzést, kontrolltevékenységeket, az információáramlást és kommunikációt, valamint a nyomon követés folyamatait), vizsgálja eredményességét, hatékonyságát és gazdaságosságát;
- az ellenőrzések során megállapításokat, következtetéseket, javaslatokat fogalmaz meg;
- a belső ellenőrzési jelentések alapján megített intézkedéseket nyomon követi.

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

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

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

b) elemezni, vizsgálni a rendelkezésre álló erőforrásokkal való gazdálkodást, a vagyon megővést és gyarapítást, valamint az elszámolások megfeleléseit, a beszámlók valódiságát;

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

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

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

- A szervezeti célkitűzések összhangban vannak a szervezeti stratégiával.

- A szervezeti célkitűzések elérésére kidolgozott mutatórendszer megfelel.

- A szervezeti folyamatok kialakítása biztosítja a célkitűzések megvalósulását; a folyamatok belső szabályozása teljes, naprakész, naprakész, naprakész biztositott, a feladatok egyértelműen meghatározottak.

- A kidolgozott programok, tervek és célkitűzések megvalósulnak.

- A szervezeti célkitűzések elérését veszélyeztető kockázatok a szervezet kockázatkezelési rendszerre képes azonosítani, elemezni és azokat - a szervezet kockázatviselési hajlandóságának figyelembe vételével - megfelelően kezelni.

- A költségvetési szerv munkafolyamataiban a belső kontrollok kialakítása megfelel az elvárásoknak, képesek a kockázatokból fakadó veszteségek mérséklésére és folyamatos korszerűsítésük biztosított.

- Az alkalmazottak tevékenysége megfelel a jogszabályokban, szabályzatokban és a vonatkozó szerződésben foglalt rendelkezéseknek.

- Az eszközökkel gazdaságosan, hatékonyan és eredményesen gazdálkodnak, valamint a vagyon megővéstől megfelelően gondoskodnak.

- Az egyes vezetők, szervezeti egységek közötti információáramlás, kommunikáció és együttműködés megfelelő.

- A pénzügyi-, irányítási- és operatív működésre vonatkozó adatok, információk és beszámoló pontosak, megbízhatóak és a megfelelő időben rendelkezésre állnak.

- A szervezet vezetői a releváns eseményekről és tevékenységekről rendszeres jelleggel, strukturált, döntéshozatali információkhoz jutnak, amely által a különböző szintű szervezeti célok megvalósításának folyamata figyelemmel kísérhető, valamint a feltárt hiányosságok megszüntetése biztosított.

b) Tanácsadó tevékenység

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

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

Szervezeti függetlenség

A belső ellenőrzés kialakításáról a költségvetési szerv vezetője gondoskodik. Az **Aht. 70. § (1)** bekezdésének megfelelően a belső ellenőrzést végző személy vagy szervezeti egység közvetlenül a költségvetési szerv vezetőjének alárendelten, szervezetileg az ellenőrzött területektől elkülönítetten helyezkedik el, végzi tevékenységét, jelentéseit közvetlenül a költségvetési szerv vezetőjének küldi meg. A belső ellenőrzés függetlenségének biztosítása érdekében a belső ellenőrzők a belső ellenőrzési vezető alárendeltségbe tartoznak.

A belső ellenőrzési egység vezetője olyan vezetői szintnek tartozik beszámolási kötelezettséggel a szervezetben belül, amely lehetővé teszi a belső ellenőrzés tevékenységét végző számára feladatai teljesítését, továbbá ily módon a belső ellenőrzés hatókörének meghatározása, a vizsgálat lefolytatása és a jelentéstétel külső befolyástól mentesen történhet. A szervezeti és működési szabályzat részét képező szervezeti ábrát – a belső ellenőrzés függetlenségére vonatkozóan – az Aht., illetve a Bkr. előírásainak, valamint a költségvetési szerv a sajátosságainak megfelelően kell elkészíteni.

Funkcionális függetlenség

A Bkr. 19. §-nak megfelelően a költségvetési szerv vezetője köteles biztosítani a belső ellenőrzők funkcionális függetlenségét.

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

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

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

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

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

A költségvetési szerv vezetője és a belső ellenőrzési vezető együtt áttekintik és elemzik a belső ellenőrzés tevékenység függetlenségét és objektivitását érintő kérdéseket.

Osszefehetlenség

A belső ellenőr, illetve a belső ellenőrzési vezető tekintetében fennálló összefehetlenségi szabályokról a Bkr. 20. §-a rendelkezik.

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

a) az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjének vagy alkalmazottjának a Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény 8:1. § *1.bekzdés I)* pontja szerinti közeli hozzátartozója;

b) korábban az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység - ide nem értve a belső ellenőrzési egységet - vezetőjének munkáltatói jogköre alá tartozott, a jogviszony megszűnésétől számított egy éven belül;

c) az ellenőrzendő szakterülettel vagy szervezettel közös, illetve kapcsolódó program vagy feladat végrehajtásában közreműködött, a program lezárását, illetve a feladat elvégzését követő egy éven belül;

d) az adott bizonyosságot adó tevékenység tárgyilagosa folytatása töle egyéb okból nem várható el.

A belső ellenőrök olyan folyamatok tekintetében is véggezhetnek tanácsadó tevékenységet, ahol korábban felelős szerepük volt. A tanácsadó tevékenység független egy esetleg később elrendelt ellenőrzéstől.

Az összefehetlenségről a belső ellenőr a személyét érintő összefehetlenség esetén a költségvetési szerv vezetője, az összefehetlenség okának tudomására jutásától számított 10 napon belül határoz. A döntés meghozataláig az ellenőr, illetve a belső ellenőrzési egység vezetőjét az összefehetlenséggel összefüggésben az adott ellenőrzésben való részvétel alól fel kell menteni.

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

Amennyiben a belső ellenőr munkakör betöltése a szervezeten belülről történt, vagy más költségvetési szervtől került áthelyezésre/átvételre a belső ellenőrzési munkatárs, akkor az egyes vizsgálatok ellenőri erőforrásának tervezésénél, valamint az ellenőrzések végrehajtása során kiemelt figyelmet kell fordítani az összeférhetlenségi szabályok betartására.

Az összeférhetlenségi nyilatkozat mintáját a 1. számú iratminta tartalmazza.

A belső ellenőrzési vezető feladatai, felelősségi köre

A belső ellenőrzési vezető a költségvetési szerv belső ellenőrzési egységének vezetője, ha a költségvetési szervnél egy fő látja el a belső ellenőrzést, akkor a belső ellenőrzést ellátó személy. **A belső ellenőrzési vezető feladatairól a Bkr. 22. § rendelkezik.**

A belső ellenőrzési vezető feladata:

- a) a belső ellenőrzési kézikönyv elkészítése;
- b) a kockázatelemzéssel alátámasztott stratégiai és éves ellenőrzési tervek összeállítása, a költségvetési szerv vezetőjének - helyi önkormányzatok esetén képviselő-testület - jóváhagyása után a tervek végrehajtása, valamint azok megvalósításának nyomon követése;
- c) a belső ellenőrzési tevékenység megszerzése, az ellenőrzések végrehajtásának irányítása;
- d) az ellenőrzések összehangolása;
- e) amennyiben az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanúja merül fel, a költségvetési szerv vezetőjének, illetve a költségvetési szerv vezetőjének értekezése esetén az irányító szerv vezetőjének a haladéktalan tájékoztatása és javaslattevé a megfélelő eljárások megindítására;
- f) a lezárt ellenőrzési jelentés, illetve annak kivonatának a költségvetési szerv vezetője számára történő megküldése,
- g) az éves ellenőrzési jelentés, illetve az összefoglaló éves ellenőrzési jelentés összeállítása.

A belső ellenőrzési vezető további feladata:

- a) gondoskodni arról, hogy érvényesüljenek az államháztartásért felelős miniszter által közzétett módszertani útmutatók;
- b) gondoskodni a belső ellenőrzések nyilvántartásáról, a költségvetési szerv vezetőjének döntésétől függetlenül a belső ellenőrzések nyilvántartásáról, valamint az ellenőrzési dokumentumok megőrzéséről, illetve a dokumentumok és az adatok biztonságos tárolásáról;
- c) biztosítani a belső ellenőrzők szakmai továbbképzését, ennek érdekében - a költségvetési szerv vezetője által jóváhagyott - éves képzési tervet készíteni és gondoskodni annak megvalósításáról;
- d) a költségvetési szerv vezetőjét az éves ellenőrzési terv megvalósításáról, és az attól való eltérésekről tájékoztatni;
- e) 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.

A belső ellenőrzési vezető felelősségi körébe tartozik:

- Annak biztosítása, hogy minden, a belső ellenőrzés hatáskörébe tartozó tevékenység, a jelen Alapszabályban felsoroltaknak megfelelően ténylegesen végrehajtásra kerüljön;
- A költségvetési szerv belső ellenőrzési egységének eredményes vezetése és fejlesztése a szükséges szakmai, technikai és operatív irányítás megadásával, a nemzetközi belső ellenőrzési standardoknak, útmutatóknak és gyakorlatnak megfelelően;
- A kockázatelemzésen alapuló stratégiai és éves ellenőrzési tervek kidolgozása, melyek elkészítésekor a vezetés által felárt kockázati tényezőket is figyelembe kell venni;
- A jóváhagyott éves ellenőrzési terv végrehajtása, ideértve a költségvetési szerv vezetőjének felkérésére végzett soron kívüli feladatokat is;
- Szakmailag képzett ellenőrök alkalmazása, akik megfelelő szakértelmmel és tapasztalattal rendelkeznek a jelen Alapszabályban foglalt követelmények teljesítéséhez;
- A szervezetnél működő több funkciók, valamint az új vagy átalakuló szervezeti egységek, feladatok és folyamatok, valamint az ezek kialakításával, működötetésével, illetve kiterjesztésével kapcsolatos kockázatok értékelése;
- A belső ellenőrzési tevékenység mérhető célkitűzéseinek meghatározása, figyelemmel kísérése, a költségvetési szerv vezetőjének tájékoztatása a belső ellenőrzési tevékenység mérhető célkitűzéseiről és az azokhoz mérten elért eredményekről;
- A más szervezetek által végzett ellenőrzések és a jogalkotók munkájának figyelemmel kísérése annak érdekében, hogy a belső ellenőrzés a szervezet működését – esszerü költségkímélés mellett – optimálisan lefedje.

A belső ellenőrzési jogai és kötelezettségei

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

Az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység jogai és kötelezettségei

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

Beszámolás

A belső ellenőrzési vezető köteles a költségvetési szerv vezetője számára:

- a Bkr. 43. § alapján megküldeni az ellenőrzési jelentéseket;
- a Bkr. 48-49. §-ai alapján elkészíteni és megküldeni az éves, illetve az összefoglaló éves ellenőrzési jelentéseket;
- rendszeres időközönként tájékoztatást adni az éves ellenőrzési terv végrehajtásának helyzetéről, az elvégzett ellenőrzések eredményeiről, a tervtől való eltérés okairól, valamint a belső ellenőrzési egység feladatainak ellátásához szükséges személyi és tárgyi feltételek megjelöléséről;
- a költségvetési szerv vezetőjének kérésére esetén a más ellenőrzési tevékenységek, illetve a nyomon követés (kockázatkezelés, szabályszerűségi-, biztonsági-, jogi-,

- etikai-, környezetvédelmi kérdések, külső ellenőrzések) vonatkozásában az egységes szakmai értelmezést, és az e feladatokat ellátó szervezetekkel, személyekkel a megfelelő koordinációt biztosítani, valamint arról a vezetést rendszeresen tájékoztatni. a tanácsadási megbízást lezáró dokumentumot a tanácsadási tevékenység befejezését követő 8 munkanapon belül átadni!

III. A belső ellenőrzési tevékenység irányítása

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

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

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

1) Belső ellenőri humánerőforrás-gazdálkodás

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

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

A humánerőforrás-gazdálkodás fő elemei:

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

➤ *Humánerőforrás-tervezés és kapacitás-felmérés*

Az erőforrások tervezésének célja annak meghatározása, hogy mekkora, illetve milyen humán- és tárgyi erőforrás szükséges ahhoz, hogy a belső ellenőrzés megfelelő bizonyosságot tudjon nyújtani a költségvetési szervek vezetői számára a belső kontrollrendszer hatékony működéséről.

A humánerőforrás-tervezés

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

A **kapacitás-felmérés** a rendelkezésre álló, a munkakörökhöz és munkafolyamatokhoz rendelhető humán erőforrások mennyiségi és minőségi felmérését, elemzését jelenti.

A kapacitás-felmérés a stratégiai ellenőrzési terv kialakítása után lehet elvégezni és végrehajtása során az elvégzendő munka mellett egyéb tényezőket is figyelembe kell venni. Ilyen egyéb tényezők lehetnek pl. képességfejlesztés, tréningek (megszervezhető-e a szükséges tudás képzések révén), illetve szabadságok tervezése (az adott időben rendelkezésre áll-e a szükséges ellenőri kapacitás). A kapacitás-felmérést az éves ellenőrzési tervek előrehaladásával, illetve esetleges módosulásával összhangban rendszeres időközönként aktualizálni kell. A kapacitás-felmérés eredményeképpen a belső ellenőrzési vezető meg tudja határozni, hogy a rendelkezésre álló humán erőforrás elegendő-e a tervezett munka elvégzésére, vagy további erőforrásokat kell bevonnia.

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

➤ *Kiválasztási folyamat*

A kiválasztási eljárás célja, hogy biztosítsa a megfelelő kompetenciákkal rendelkező munkaerő rendelkezésre állását.

A kiválasztási folyamat során a költségvetési szerv humánpolitikáért felelős szervezeti egysége látja el a szükséges adminisztratív feladatokat (pl. a folyamatok kialakítását, a jelentkezést, dokumentumok kezelését, az egyes fázisok eredményeinek rögzítését, kommunikálását), továbbá a szervezeti humánpolitika és a munkakörre jellemző ismeretek függvényében döntés-előkészítő és –támogató szerepet is elláthat.

A **belső ellenőrzési vezető feladata** a szakmai döntések meghozatala, így

- a kiválasztási kritériumok megfogalmazása (elvárt kompetenciák meghatározása, pl. az új ellenőröktől megkövetelt szakmai tapasztalat, gyakorlat, a szükséges szakértelmű, kommunikációs képességek és a jelentkező motivációja az ellenőrzési pozícióra),
- az értékelés módszereinek jóváhagyása,

- a tesztekkel követően a kiválasztási interjúk lefolytatása,
- a felvételizők szakmai értékelése és végül
- a kiválasztási javaslatattétel.

A belső ellenőrzési vezető az eljárásba bevonhatja a belső ellenőröket is. A megtervezett és következetesen alkalmazott kiválasztási folyamat biztosíthatja a megfelelő képzettséget és szakértelmet a belső ellenőrzési csoporton belül.

A belső ellenőri munkakör betöltése történhet:

- a költségvetési szerv más szervezeti egységénél foglalkoztatott személy áthelyezésével/átvételével;
- külső felvétellel.

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

➤ *A belső ellenőrök regisztrációs kötelezettsége*

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

A szakmai gyakorlatra vonatkozó jogszabályi előírások:

- A belső ellenőrökre vonatkozóan a Bkr. 24. § (2) bekezdése legalább két éves ellenőrzési, költségvetési, pénzügyi, számviteli, vagy az adott költségvetési szerv tevékenységi körébe tartozó területen szerzett szakmai gyakorlatot ír elő.
- A vizsgálatvezetőre a Bkr. 24. § (4) bekezdése határoz meg előírást, miszerint nem lehet vizsgálatvezetőnek kijelölni azt a belső ellenőrt, aki a két éves szakmai gyakorlat alól felmentést kapott, addig amíg a belső ellenőrzési szervezeti egységénél a hiányzó szakmai gyakorlatot meg nem szerezte.
- A belső ellenőrzési vezetőnek a Bkr. 24. § (5) bekezdése értelmében csak legalább öt éves szakmai gyakorlattal rendelkező belső ellenőr nevezhető ki.

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

- szakmai végzettség és ismeretek,
- kommunikációs képességek (szóbeli, írásbeli),
- általános ellenőrzési szak tudás (információgyűjtés, problémamegoldás, végrehajtás, változások elősegítése),
- speciális ellenőrzési szak tudás (funkcionális ismeretek, számítástechnikai ismeretek, közbeszerzési ismeretek),
- vezetői kompetenciák (motiválás, irányítás, szervezés, koordinálás, komplex látásmód, kapcsolattartás, kapcsolattéptés, jó erőforrás gazdálkodás, stb.), illetve

- a készség- és személyiség-fejlesztési eljárások (önképzés, belső ellenőri képességek, kapcsolatteremtés és menedzsment).

➤ **A munkakörök, a feladatok- és feladatteremtés kialakítása**

A **feladatteremtés- és feladatteremtés** a belső ellenőri közötti munkamódszert és együttműködést szabályozza.

Hivatalunknál, önkormányzatunknál és intézményeinknél külső erőforrás bevonásával való megvalósítás, így a feladatteremtés kialakítása a külső szolgáltató által biztosított belső ellenőri vezető feladatteremtés és feladata.

➤ **Munkaköri leírás**

Hivatalunknál, önkormányzatunknál és intézményeinknél külső erőforrás bevonásával való megvalósítás, így a munkaköri leírásra vonatkozó rész nem releváns.

➤ **A belső ellenőri csoport kompetenciája**

Hivatalunknál, önkormányzatunknál és intézményeinknél külső erőforrás bevonásával való megvalósítás, így belső ellenőri csoport nincs.

Az IIA standardok és a magyarországi államháztartási belső ellenőri standardok szerint a független belső ellenőri tevékenységet végzőknek kollektíven rendelkezniük kell, vagy meg kell szerelniük mindazt a szakértelmet, gyakorlatot és egyéb ismereteket, mely a feladatok ellátásához szükséges.

➤ **Helystés**

Hivatalunknál, önkormányzatunknál és intézményeinknél külső erőforrás bevonásával való megvalósítás, így a belső ellenőri, így a helyettesítésre vonatkozó rész nem releváns.

➤ **Ertekezés**

A belső ellenőri vezető felelős azért, hogy a belső ellenőri számára folyamatos visszacsatolást és értékelést adjon személyes teljesítményükről.

➤ **A belső ellenőri kötelező szakmai továbbképzés, valamint a folyamatos továbbképzésre vonatkozó alapelvek**

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

A kompetencia fogalma felöleli:

- a belső ellenőr által birtokolt ismereteket, tudást (mely lefedi annak szakmai területét, ugyanakkor kiemelt hangsúllyal tartalmazza a kommunikációs, csapat-együttműködési és rendszerrelméleti területeket);
 - a napi rutinna fejlesztett készségeket (szinten kommunikációs és csapatműködési elemekkel kiegészített szakmai készségeket);
 - olyan szemléletmódbeli, beállítódási jellemzőket, melyek a korszerű belső ellenőrzési munka elvégzéséhez nyújtanak megfelelő alapot;
 - az eddigi életút alapján kialakult személyiségegyedeket (melyek a biztosítják a kommunikációs és csapatműködési elemeket);
- valamint azokat a tehetségelemeket, melyek a korszerű belső ellenőrzési munkához, annak önfeloldási tartalekaihoz szükségesek

A kompetenciafejlesztés része a **rendszeres szakmai továbbképzés**, mely lehetőséget biztosít az ellenőrök folyamatos fejlődésére. A belső ellenőröknek a szakmai fejlődés érdekében folyamatosan fejlesztenünk kell szaktudásukat, gyakorlatukat és egyéb ismereteiket. A szakmai fejlődés minden belső ellenőr egyéni felelőssége, azonban a belső ellenőrzési vezető feladata az egyes belső ellenőrök számára személyre szabott éves képzési terv elkészítése és megvalósítása.

Hivatalunknál, önkormányzatunknál és intézményeinél külső erőforrás bevonásával valósul meg a belső ellenőrzés, így a külső erőforrás által biztosított belső ellenőrök továbbképzése a külső szolgáltató által biztosított belső ellenőrzési vezető felelőssége és feladata.

Kiemelt képzési területek kell tekinteni:

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

2) Külső szolgáltató bevonása

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

Hivatalunknál, önkormányzatunknál és intézményeinél a belső ellenőrzési tevékenységet külső szolgáltató bevonásával látjuk el, így az erre vonatkozó megállapodásban rendelkezni kell a belső ellenőrzési vezetői feladatok és köteleességek ellátásának módjáról.

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

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

A külső szolgáltatónak 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.

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

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

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

Ezen kívül szükséges, hogy a cég képviseléseben belső ellenőrzési tevékenységet végeznı kivánó személy regisztrált belső ellenőr legyen.

Amenyiben a külső szolgáltató bevonásával megvalósítandó belső ellenőrzési tevékenység a külső szolgáltató, illetve munkatársainak nemzeti bizton sági ellenőrzését, illetve vagyomnyilalkozat-tételt teszi szükségessé, úgy figyelembe kell vennie a fenti kötelezettségek teljesítése által okozott többletterheket, a kötelezettségek teljesítéséhez szükséges határidőket és a javaslatát ezen szempontok figyelembe vételével kell megtenni a költségvetési szerv vezetője felé. Ezen kötelezettség(ek)et a külső szolgáltató szerződésbe is bele kell foglalni.

➤ *A külső szolgáltatóval kötött megállapodás elemei*

Külső szolgáltató lehet magánszemély vagy jogi személy, akinek a hozzáértéséről, felkészültségéről a költségvetési szerv vezetőjének kötele ssége meggyőződni.

A belső ellenőrzés külső szolgáltatóval kötött írásbeli szerződés keretében történik.

A szerződésben rögzítésre került, hogy:

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

Részletesen meg lettek határozva:

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

3) A belső ellenőrzési tevékenység értékelése

Hivatalunknál, önkormányzatunknál és intézményeinél külső erőforrás bevonásával valósl meg a belső ellenőrzés, így a külső szolgáltató által biztosított belső ellenőrzési vezető feladata a belső ellenőrzés teljesítményének mérése, melynek eredményét be is kell mutatnia az éves ellenőrzési jelentésben.

A belső ellenőrzés teljesítményének értékelése arról ad információt, hogy:

- mennyire fogadhatóak el a belső ellenőrzés megállapításai,
- mennyire hatékony és eredményes a belső ellenőrzés működése,
- milyen szinten képes a belső ellenőrzési szervezet biztonsággal szolgálni a szervezet vezetése és a szervezet tevékenységét ellenőrző, felügyelő egyéb szervezetek számára,
- valamint segít a belső ellenőrzési vezetőknek azonosítani a belső ellenőrzés teljesítményének javítására vonatkozó lehetőségeket.

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

IV. A belső ellenőrzési tevékenység tervezése

1) A tervezés alapelvei

A Bkr. 22. § b) pontja alapján a belső ellenőrzési vezető feladata „a kockázatelemzéssel alátámasztott stratégiai és éves ellenőrzési tervek összeállítására, a költtségvetési szerv

vezetőjének – a helyi önkormányzatok esetén képviselő-testület – jóváhagyása után a tervek végrehajtása, valamint azok megvalósításának nyomon követése”.

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

1. A tervezést folyamatokra és az azokban rejlő kockázatokra kell alapozni

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

2. A tervezésnek a jövőbe kell tekintenie

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

3. A tervezésnek folyamatoknak kell lennie

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

4. A tervezésnek rugalmasnak és aktualizátnak kell lennie

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

2) A tervezés előkészítése

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

A kockázatelemzést megelőző előkészítés során a belső ellenőrzés:

- elemzi a külső és belső **kontrollkörnyezetet** annak érdekében, hogy azonosítsa az ellenőrzési tervezés során figyelembe veendő változásokat;
- értelmezi a szervezet **célkitűzéseit, belevetve a belső ellenőrzés céljait is;**
- azonosítja a **folyamatokat, illetve az adott folyamat irányításáért, működéséért felelős személyeket, azaz a folyamatgazdákat** és a vezetőikkel egyeztet az egyes folyamatok – a szervezet célkitűzéseivel vizonyított – fontosságáról;
- megvitátja a vezetőikkel, mit várnak el a belső ellenőrzéstől.

➤ Általános felmérés

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

A környezet változásának elsődleges forrásai:

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

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

- a) változások a stratégiai vagy operatív célkitűzésekben, a támogatandó céltületek prioritásaiban;
- b) szervezeti változások az európai uniós támogatások intézményrendszerben;

finanszírozási, költségvetési forrást érintő változások az európai uniós támogatások intézményrendszerében.

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

Az általános felmérés nem azt jelenti, hogy az adott költségvetési szerv belső kontrollkörnyezetéről folyamatosan szerzi be a naprakész információkat. Ennek az a célja, hogy munkájához megismerje annak a területnek a legjobb jellegzetességeit, amit majd a tervezéskor az ellenőrzési feladatok közé vagy a konkrét belső ellenőrzés során az elvégzendő feladatok közé kell besorolnia, illetve a konkrét belső ellenőrzésnél vizsgálnia kell. Az általános felmérés eredményeként a költségvetési szerv legalapvetőbb működési kérdéseinek így „nyitott könyvként” kell a belső ellenőrzés rendelkezésére állniuk.

➤ A folyamatok és folyamatgazdák azonosítása

A belső ellenőrzés a folyamatok és folyamatgazdák azonosítása során a szervezeti működési folyamatokra koncentrálnak. A folyamatok a szervezeti célkitűzéseinek elérése érdekében kerültek kialakításra és ennek érdekében működnek. Különösen fontos ezért a tervezés során figyelembe venni a szervezeti működési folyamatát, és azonosítani a folyamatgazdákat, vagyis azokat a személyeket a szervezetben belül, akik elsődlegesen felelősek az adott folyamat végrehajtásáért, működéséért.

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

Fontos megemlíteni, hogy mindez nem a folyamatok relatív kockázatoságáról szóló vita, hanem egy módszer a kockázatelemzés időpontjában, a legfontosabb folyamatok

meghatározására. Az elemzés eredményeit a folyamatok összesített kockázatelemzésének eredményével együtt kell felhasználni a kockázatelemzés végeredményének kialakításához.

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

➤ *A belső ellenőrzési fókusz kialakítása*

A belső ellenőrzési fókusz a belső ellenőröknek és a költségvetési szerv vezetőjének azon közös nézetét, elkötelezettségét jelenti, hogy a belső ellenőrzésnek elsősorban mely területekre kell irányítani erőforrásait. A belső ellenőrzési fókusznak a szervezet vezetőivel a kockázatelemzéshez folytatott interjúkon, vagy egyéb munkaközeletről kell megkezdésük. A belső ellenőrzési fókusz 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 fókusz a szervezet célkitűzéseinek és a szervezet vezetőinek belső ellenőrzésre vonatkozó speciális elvárásainak figyelembe vételével kell kialakítani.

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

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

A vezetők elvárásai alatt annak meghatározása értendő, hogy a vezetők milyen kérdésekről, feladatokról illetve számíthatnak a belső ellenőrzés bizonyosságát adó, illetve tanácsadó tevékenységére.

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

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

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

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

3) Kockázatelemzés

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

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

A folyamat alapú kockázatelemzési módszertan lépései:

3.1. A szervezet folyamatainak azonosítása és megértése

A kockázatelemzés első lépése a szervezet valamennyi, az elemzésbe bevont fő- és alprogramainak meghatározása. A folyamatokban rejlő főbb kockázatok azonosításának első lépéseként a belső ellenőrzésnek meg kell értenie a főbb folyamatokat. Ennek érdekében – a vonatkozó belső szabályzatok megismerését követően – a folyamatok felelőseivel (folyamatgazdakkal), illetve amennyiben szükséges, a folyamatba bevont kulcsfontosságú személyekkel interjúkat és munkamegbeszéléseket kell tartani. Ehhez nyújt segítséget a kockázatelemzési kérdőív (3. számú iratminta).

A folyamatgazdakkal 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 feltartására:

- *A folyamant célja és tárgya:*

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

▪ *A folyamat általános jellemzése:*

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

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

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

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

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

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

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

Ezt az elemzést

- a költségvetési szervezet vezetőivel,
- a folyamatgazdakkal, illetve
- a folyamatban érintett kulcsszereplőkkel

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

A működési folyamatok relatív jelentősége nem egyfajta vita a folyamatok létjogosultságáról, adott folyamat relatív jelentőségét mindig az aktuális szervezeti célokhoz való hozzájárulás mértékéhez képest állapítjuk meg. A belső ellenőrzésnek tisztában kell lennie azzal, hogy egy szervezeti folyamat nem önkényesen, hanem a szervezeti célok megvalósítása érdekében kerültek kialakításra, az adott cél vagy részcel eléréshez minden egyes folyamat és alfolymat hozzájárul. Ugyanakkor a tervezés, kockázatelemzés időszakában minden bizonyval vannak olyan folyamatok, amelyek relatív fontossága az aktuális szervezeti célok alapján magasabb vagy alacsonyabb. Ez a módszer tehát arra alkalmas, hogy a legfontosabb folyamatokat meghatározza az elfogadott belső ellenőrzési fókusz vonatkozásában. A feltérképezés és az elemzés eredményeit a folyamatok összesített kockázatelemzésének eredményével együtt kell felhasználni a kockázatelemzés végső eredményének kialakításához.

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

3.2. Kockázatok, kockázati tényezők és a főbb kontrollpontok azonosítása, elemzése

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

Kockázatok minősül minden olyan esemény, tevékenység vagy tevékenység elmulasztása, ami betölthetetlenül járja a szervezet működését, a célok elérését (explicit vagy implicit). Minden kockázatok 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?

A Kockázatelemzési Kritegium Matrix (KKM) elkészítése

A Kockázatelemzési Kritegium Matrix a szervezet folyamataira vonatkozó, következetes kockázatelemzés végrehajtásának elsődleges eszköze. A KKM-nek az elfogadott kockázati türehsáron (tolerancia szinten) kell alapulnia. Az egységesség érdekében a KKM-et a belső ellenőrzésnek kell elkészítenie.

Kockázati tényező:

- olyan tényező vagy körülmény, ami előidézheti a kockázatot;
- olyan helyzet, amely kedvez a kockázatok bekövetkezésének.

Egy azonosított kockázat hatásának megítélésére a KKM elemzési segítséget nyújt, melyek a következők lehetnek: magas, jelentős, mérsékelt és alacsony hatás. Minden egyes kockázati tényezőhöz a KKM elemzési kategóriákat rendel a vezetők kockázati toleranciája alapján. Ezen toleranciák mind a vezetők kockázathoz való viszonyulásának, mind a kockázati tényező alapjául szolgáló célkitűzés fontosságának megfelelőnek. A KKM az azonosított kockázat bekövetkezéséi valószínűségének megítéléséhez szükséges elemzési rangsört is tartalmaz.

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

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

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

A pontozás során két megközelítést lehet alkalmazni:

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

Főbb kontrollpontok azonosítása

A kontrollpontok a folyamatok végrehajtásáért felelős folyamatgazdák által kialakított olyan folyamat elemek, csomópontok, ahol a folyamat eredményes működése szempontjából fontos kontroll vagy ellenőrzési lépéseket valósítanak meg. A kockázatelemzés során a legfontosabb kontrollpontokat fel kell tárnunk, a belső ellenőrzésnek látnia kell a kontrollpontok rendszerét. Ennek során fontos, hogy a belső ellenőrzés megértése és dokumentálása az információkat, hogy a kontrollpontokat és az azonosított jelentős kockázatok közötti kapcsolatot megismerjük.

A kockázatelemzés során értékelni kell az egyes fő- és alfolyamatokhoz tartozó egyedi kockázatokot, 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. (5. számú iratminta)

3.3. A kockázatelemzés végeredményének kialakítása

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

Ennek során két összevetőt kell bemutatni:

- az adott folyamat mennyire jelentős, fontos
- az adott folyamat mennyire kockázatos.

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

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

A kockázatelemzés végeredményének kialakításához segítséget nyújthat a 6. számú iratminta (Kockázatelemzés összesítése).

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

4) Stratégiai ellenőrzési terv

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

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

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

A stratégiai terv:

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

A stratégiai terv nem konkrét ellenőrzési feladatokat, hanem a belső ellenőrzés átfogó céljait, a folyamatok kockázataira és a belső ellenőrzés fejlesztésének irányára, prioritásaira vonatkozó összegezt tartalmaz. A belső ellenőrzési vezető kockázatelemzés alapján, összhangban szervezet hosszú távú céljával, stratégiai tervet készít, amely meghatározza a belső ellenőrzésre vonatkozó stratégiai fejlesztéseket. Az ellenőrzési célokat az adott szervezet céljaihoz igazítva kell meghatározni. A stratégiai tervet a belső ellenőrzési vezető készíti el és a költségvetési szerv vezetője hagyja jóvá. A stratégiai terv 4 évre készíti, a szervezet tevékenységi körét, sajátosságait és célkitűzéseit figyelembe véve.

5) Éves ellenőrzési terv

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

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

(3) Az elvégzett kockázatelemzés során magas kockázatúak minősített területekre az éves ellenőrzési terv készítése során kiemelt figyelmet kell fordítani, és a lehető legrovidebb időn belül ellenőrizni kell.

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

- a) az ellenőrzési tervet megalapozó elemzések és a kockázatelemzés eredményének összefoglaló bemutatását;
 - b) a tervezett ellenőrzések tárgyát;
 - c) az ellenőrzések célját;
 - d) az ellenőrizendő időszakot;
 - e) a rendelkezésre álló és a szükséges ellenőrzési kapacitás meghatározását;
 - f) az ellenőrzések típusát;
 - g) az ellenőrzések tervezett ütemezését;
 - h) az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egységek megnevezését;
 - i) a tanácsadó tevékenységre tervezett kapacitást;
 - j) a soron kívüli ellenőrzésekre tervezett kapacitást;
 - k) a képzésekre tervezett kapacitást;
 - l) az egyéb tevékenységeket.
- (5) Az éves ellenőrzési tervet a belső ellenőrzési vezető a költségvetési szerv vezetőjének egyértelműsével módosíthatja.
- (6) Tanácsadó tevékenységet, illetve soron kívüli ellenőrzést a költségvetési szerv vezetője, illetve a belső ellenőrzési vezető kezdeményezésére lehet végezni.

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

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

➤ *Erőforrások elosztása*

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

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

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

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

➤ Az éves ellenőrzési terv módosítása

A Bkr. 31. § (5) bekezdése alapján az éves ellenőrzési tervet a belső ellenőrzési vezető a költségvetési szerv vezetőjének egyetértésével módosíthatja.

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

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

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

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

V. A bizonyosságot adó tevékenység végrehajtása

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

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

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

- az ellenőrzés célját és tárgyát meghatározták,
- a megfelelő ellenőrzési erőforrások rendelkezésre állnak-e, illetve
- az ellenőrzési programot elkészítették-e.

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

1) Adminisztratív felkészülés

A felkészülés, mint a végrehajtás első állomása

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

Az ellenőrzés végrehajtásának legfőbb célja, hogy:

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

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

A belső ellenőrzési vezető kijelöli!

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

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

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

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

➤ A megbízólevél elkészítése

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

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

u) az ellenőr nevét, regisztrációs számát, szolgálati igazolványának, illetve - amennyiben szolgálati igazolványával nem rendelkezik - a személyazonosító igazolványának vagy más személyazonosításra alkalmas igazolványának számát;

b) az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység megnevezését;

c) a 21. § (3) bekezdésében meghatározott ellenőrzés típusát, kivéve tanácsadó tevékenység esetén;

d) az ellenőrzés tárgyát és célját;

e) az ellenőrzésre vonatkozó jogszabályi vagy egyéb felhatalmazásra történő hivatkozást;

f) a megbízólevél erőnyességi idejét;

g) a kiállítás kétét;

h) a kiállításra jogosult aláírását, bélyegzőlenyomatát.

A megbízólevél mintája a 10. számú iratmintában található.

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

➤ *Az ellenőrzött szervezet vezetőjének értesítése*

A Bkr. 35. § (1) bekezdése alapján az ellenőrzés megkezdéséről szóban vagy írásban értesíteni kell az ellenőrzött szerv vagy szervezeti egység vezetőjét. Ennek keretében a belső ellenőrzési vezető tájékoztatást ad az ellenőrzés céljáról és formájáról, jogszabályi felhatalmazásáról, valamint az ellenőrzés várható időtartamáról.

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

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

(6) A helyszíni ellenőrzés megkezdésekor az ellenőr köteles bemutatni a megbízólevélet az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjének vagy az őt helyettesítő személynék. Az értesítő levél elektronikusan is kiküldhető, amennyiben biztosított a kézhezvétellel megfelelő dokumentálása (pl. olvasási nyugta beállítás).

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

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

➤ *Az ellenőrzés időszükségletének nyilvántartása*

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

A belső ellenőrök vezeték az adott ellenőrzés végrehajtására fordított munkaidő (napok) elszámolását, az ellenőri napok alapján az ellenőrzési nyilvántartásban az időszakosságlet nyilvántartásra vonatkozó részben meghatározottak az adott ellenőrzéshez felhasználható munkaidőt.

2) Az ellenőrzési program elkészítésének menete

➤ *A rendelkezésre álló háttér információk összegyűjtése*

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

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

➤ *Az ellenőrzés célkitűzéseinek véglegesítése*

A vizsgálatavezető feladata, hogy az ellenőrzés tervezése során megfogalmazott ellenőrzési célkitűzést véglegesítse.

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

➤ *Az ellenőrzés tárgyának véglegesítése*

Az ellenőrzés tárgyának véglegesítése során a vizsgálatavezető határozza meg, hogy az ellenőrzés mit foglaljon magába, mely fő- és alfolyamatokra, tevékenységekre irányuljon az ellenőrzés. Ez a kockázatelemzés során nyert folyamatismertet, 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 vagyoni tárgyat, stb. melyek a tevékenységhez kapcsolódnak. Az ellenőrzés tárgyának meghatározása akkor megfelelő, ha biztosítja, hogy az ellenőrzés azonosított kockázatokkal kezelni hivatott kontrollok megfelelő mértékű megvalósulását vizsgálja, és ahhoz kapcsolódóan megfelelő bizonyítékot tud szolgáltatni.

➤ ***Az ellenőrzendő időszak véglegesítése***

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

➤ ***Az erőforrások helyes meghatározása***

A vizsgálatvezető ismételten elvégzi az éves ellenőrzési tervben az adott ellenőrzéshoz hozzárendelt erőforrásbecslést, figyelembe véve különösen a konkrét ellenőrzési célokat, az ellenőrzés tárgyát és az ellenőrzendő időszakot, így megbízonyosodva arról, hogy a szükséges erőforrások elegendőek-e a meghatározott célok eléréséhez. Az ellenőrzésben résztvevő ellenőrök számának, valamint a vizsgálat lefolytatásához szükséges ellenőri napok végső meghatározása során mind az ellenőrzés típusát és komplexitását, mind az időkereteket és az ellenőrök tapasztalatát, tudását és hozzáértését figyelembe kell venni.

➤ ***Az ellenőrzés módszereinek meghatározása***

Az ellenőrzési módszerek az ellenőrzés során lefolytatott, illetve alkalmazott vizsgálati technikák, eljárások, melyek az ellenőrzés célkitűzéseinek, tárgyának, típusának, továbbá a rendelkezésre álló erőforrásoknak megfelelően kerülnek kiválasztásra. Az ellenőrzési módszerek kiválasztását a tervezés során lefolytatott kockázatelemzés eredményeihez kell igazítani, és figyelemmel kell lenni arra, hogy egyes ellenőrzési módszerek magasabb ellenőrzési bizonyítékot eredményeznek, míg más ellenőrzési módszerek inkább a kontrollok működésének átfogó elemzésére alkalmasak. Az ellenőrzési program összeállítása során figyelembe kell venni, hogy az ellenőrzés végrehajtása során milyen vizsgálati eljárásokat szükséges alkalmazni, azaz: a) az ellenőrzés céljainak eléréséhez szükséges tesztelés célterületeit és mértékét, beleértve az alkalmazandó mintavételi eljárásokat is; továbbá b) a szükséges tesztelés jellegét és hatókörét, beleértve az ellenőrzési pontok vagy folyamatok (kontrollok) tesztelésének módját, az egyéni (szubsztantív) tesztelést és a további vizsgálati eljárásokat.

➤ Az ellenőrzési program irásba foglalása

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

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

a) az ellenőrzést végző szerv, illetve szervezeti egység megnevezését;

b) az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység megnevezését;

c) a 21. § (3) bekezdésben meghatározott ellenőrzés típusát;

d) az ellenőrzés tárgyát és célját;

e) az ellenőrzendő időszakot;

f) az ellenőrzés tervezett időtartamát, a jelentésselkészítésének határidejét;

g) az ellenőrök, szakértők, valamint a vizsgálatvezető megnevezését, megbízólevélük számát, a feladatmegosztást;

h) az ellenőrzés részletes feladatait és az alkalmazott módszereket;

i) a kiállítás kelte;

j) a belső ellenőrzési vezető aláírását.

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

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

Az ellenőrzési program mintája a 9. számú iratmintában található.

3) Az ellenőrzés lefolytatása

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

A helyszíni munka több 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 esszerű bizonyosság beszerzése az ellenőrzési megállapítások levonása érdekében;

- az ellenőrzött vezetőkkel a folyamatos kommunikáció fenntartása és értékesítésük az ellenőrzés megállapításairól, javaslatairól.

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

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

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

➤ *Nyitó megbeszélés, kommunikáció az ellenőrzöttel*

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

A nyitó megbeszélés főbb céljai a következők:

- a megbízó/vevő bemutatása az ellenőrzött szerv/szervezet vezetőjének;
- tájékoztatás az ellenőrzés célkitűzéseiről, tárgyáról, az ellenőrzendő időszakról és az ellenőrzés módszereiről;
- az ellenőrzés megkezdéséhez szükséges adatok, dokumentumok bekérése;
- az ellenőrzött szervezettel elvégzendő ellenőrzési munka időkereteinek meghatározása, a szükséges interjúk, tesztlelések, stb. ütemezése.

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

- a belső ellenőrök megkapják a belső ellenőrzés végrehajtásához szükséges információkat, adatokat, az igényelt formában és a szükséges határidőn belül;
- az ellenőrzötték nyitottabban beszélnek az elvégzett feladatokról, az esetlegesen felmerülő problémákról és azok megoldási lehetőségeiről;
- a belső ellenőrök által tett megállapítások és levont következtetések reálisabbak, valamint az ezeken alapuló intézkedési javaslatok az ellenőrzötték által elfogadhatóbbak lesznek.

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

- legyen együttműködő;

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

➤ ***Az ellenőrzés megszaktitása, felfüggesztése***

A Bkr. 38. § (1) bekezdése alapján az ellenőrzést a belső ellenőrzési vezető megszaktithatja, ha

a) soron kívüli vizsgálatot vagy az ellenőrzési tervben nem ütemezett tamacsadó tevékenységet kell lefolytatni, vagy

b) a vizsgálatvezető vagy a belső ellenőr az ellenőrzés lefolytatásában akadályoztatva van.

(2) Az ellenőrzést a belső ellenőrzési vezető felfüggesztheti, ha az ellenőrzöttmel

a) az ellenőrzést érintő személyi vagy szervezeti változás vagy elhárthatatlan ok,

b) a számviteli rend állapota,

c) a dokumentáció és a nyilvántartások hiányossága, vagy

d) az ellenőrzött költségvetési szerv, illetve szervezeti egység jogosrtó magatartása az ellenőrzés folytatását akadályozza.

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

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

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

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

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

Amennyiben az ellenőrzés végrehajtásának felfüggesztésére olyan indokkal kerül sor, amely az ellenőrzött szervezet vagy szervezeti egység érdekkörébe tartozik (pl. a számviteli rend állapota, a dokumentáció és nyilvántartás hiányossága), az ellenőrzési vezető köteles írásban határidőt megállapítani az ellenőrzött terület vezetőjének az akadály megszüntetésére.

A határidő megállapítása során célszerű figyelembe venni, hogy egyszerűen mennyi idő alatt határozható el az ellenőrzést akadályozó tényezők (pl. a számviteli rend súlyos állapotára nyílvánvalóan nem javítható néhány munkanap alatt), ugyanakkor az akadály elhárítására kitűzött határidő nem lehet olyan hosszú, melynek leteltét követően – az ellenőrzési programban rögzített ellenőrzési céllal, ellenőrzendő időszakokkal – értelmentlenül válik a vizsgálat lefolytatása.

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

alkalmazando eljárás

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

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

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

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

A belső ellenőrzés a kontrollrendszerek megfélelő működésének és hatékonyságának vizsgálatát által segíti elő a családok és szabálytalanságok kockázatának csökkentését, illetve felméri, hogy az előbb említett hatékonyság milyen mértékben áll összhangban a szervezet tevékenységével, illetve a céljai eléréséhez és rendszerei megfélelő működéséhez szükséges lehetőség kockázattal. A családok és szabálytalanságok megakadályozása érdekében a legfontosabb teendő a hatékony és eredményes belső kontrollrendszer kiépítése és működtetése, melynek elsődleges felelőssége a szervezetelek vezetőit terheli.

Amennyiben a belső ellenőrzés adatai 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.

Kapcsolódó egyéb jogszabályi rendelkezések

Büntető Törvénykönyv (Btk.)

A számvitel rendjének megsértése

403. § (1) Aki a számviteltől szóló törvényben vagy a felhatalmazásán alapuló jogszabályokban előírt bizonylati rendet megsérti vagy könyvvezetési, beszámoló készítési kötelezettségét megszegi, és ezzel
a) 73 a megbízható és valós képet lenyegesen befolyásoló hibát idéz elő, vagy
b) az adott üzleti évet érintően vagyoni helyzete áttekinthetőségét, illetve ellenőrzését megghiúsítja, büntetett miatt három évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő.

Vesztegetés

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

Költségvetési család

396. § (1) Aki
a) költségvetésbe történő befizetési kötelezettség vagy költségvetésből származó pénzeszközök vonatkozásában mást tévedésbe ejt, tévedésben tart vagy a valós tény elhallgatja,
b) költségvetésbe történő befizetési kötelezettséggel kapcsolatos kedvezményt jogtalanul vesz igénybe,
c) költségvetésből származó pénzeszközöket a jóváhagyott céltól eltérően használ fel, és ezzel egy vagy több költségvetésnek vagyoni hátrányt okoz, vétséget követ el, és két évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő.

A költségvetési csaláshoz kapcsolódó felügyeleti vagy ellenőrzési kötelezettség elmulasztása

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

Sikkasztás

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

Hűtlen kezelés

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

Csalás

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

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

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

Kártérítési felelősség tekintetében irányadók továbbá a Munka Törvénykönyvéről szóló 2012. évi I. törvény (Mt.), a közszolgálati tisztviselőkről szóló 2011. évi CXCV. törvény (Kttv.), a közalkalmazottak jogállásáról szóló 1992. évi XXXIII. törvény (Kjt.) megfelelő rendelkezései.

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

➤ *Ellenőrzési munkalapok*

A belső ellenőrzési tevékenység során felhasznált dokumentumok jellemzően kétféleképpen lehetnek:

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

- az ellenőrzött szervezet vizsgálat alá vont folyamatainak, tevékenységének ellenőrzési nyomvonalai;
- az ellenőrzött szervezet által a vizsgálat tárgyat képező eljárásra vagy feladatra vonatkozóan kialakított vagy alkalmazott eredeti okmány (vagy másolat), mint pl. számviteli-pénzügyi bizonylatok, szerződések, nyilvántartások, hivatalos levelezések dokumentumai, stb.;
- korábbi ellenőrzések releváns dokumentumai;
- jogszabályok, szabályzatok, stb., amelyek a vizsgálat tárgyat képező területet vagy eljárást szabályozzák;
- az ellenőrzött szervezet által alkalmazott belső szabályzatok, vezetői utasítások, kézikönyvek, írásbeli iránymutatások és eljárások.

2. A belső ellenőr által készített munkalapok, pl.:

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

Az ellenőrzési munkalapok elsődleges célja az ellenőrzési jelentésben foglalt megállapítások és következtetések átáramasztása. **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 ellenőrzési 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 folyamatainak 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 kivülről, harmadik fél számára az elvégzett munka és az ellenőrzés eredményeinek értelmezését;
- segítik a belső ellenőrzési munkatársak szakmai fejlődését;
- segítséget nyújtanak az újított belső ellenőrök képzésében;
- utmutatoul, háttér-információként és referenciaként szolgálnak a későbbi ellenőrzésekhez.

Az ellenőrzési munkalapok rendszerezése, formátuma és tartalma az ellenőrzés jellegeből adódan eltérő lehet, azonban általában a következő tényeket kell dokumentálnuk:

- adott vizsgálatnak az ellenőrzési program szerinti végrehajtását;
- a kontrollrendszer megfelelése érdekében és hatékonyságának vizsgálatát és értékelését;
- a végrehajtott ellenőrzési eljárásokat, az összegyűjtött információkat, a megállapításokat és levont következtetéseket;
- az ellenőrzési munka felülvizsgálatát;
- az ellenőr és az ellenőrzött terület kommunikációját.

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

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

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

Minden munkalap számozott, így lehetővé válik a munkalapok rendszerezése:

- a munkalapokon szereplő számnak utalnia kell a kapcsolódó ellenőrzési program lépésre;
- az ellenőrzési program lépésit megfelelő sorrendben kell számozni, pl. az ellenőrzési program 1. lépésére az 1. munkalapnak kell hivatkozni;
- ha egy programlépéshez több munkalap készül, a munkalapokat a következőképpen célszerű számozni: 1-1, 1-2, 1-3, stb.

Szükség szerint keresztivatkozást kell alkalmazni a belső ellenőrzési vezetői felülvizsgálat megkönnyítése, a munkalapokon szereplő információk azonosításának elősegítése, illetve az ellenőrzési jelentés elkészítésére való felkészülés érdekében. A keresztivatkozás egy adott, egyedi számot vagy tényt egy másik munkalaphoz köt, ezáltal biztosítható, hogy:

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

A keresztivatkozást úgy célszerű jelölni, hogy a vonatkozó munkalapok számát (referenciáját) a keresztivatkozott információ mellé beírják. Keresztivatkozásra munkalapok között csak a kulcsfontosságú információk esetén kerül sor.

A munkalapok felülvizsgálata

A belső ellenőrzési vezető felölőssége a folyamatos minőségbiztosítás keretében a megfelelő felülvizsgálat biztosítása a munkalapok minősége és megfelelése tekintetében. A felülvizsgálat bizonyítékként a felülvizsgáló a nevével, kézjeggyével és dátummal lát el minden munkalapot a felülvizsgálatot követően.

Elektronikus formájú munkalap esetén (pl. táblázatkezelő programmal, audit programmal készített munkalapok) a felülvizsgálatot végző e-mailben tájékoztatást a felülvizsgálat eredményéről (csatolmányként beszúrva a munkalapot). Ezt az e-mail-t az ellenőrzéshöz kapcsolódó elektronikus mappában kell lementeni, msg kiterjesztéssel.

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

A felülvizsgálatnak meg kell határozni, hogy:

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

➤ *Alapvető vizsgálati eljárások, technikák*

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

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

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

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

A) A rendszer-alapú megközelítés

A rendszer-alapú ellenőrzési megközelítési mód (System Based Approach, SBA) alkalmazása azt jelenti, hogy a szükséges ellenőrzési bizonyosság megszerzéséhez az ellenőrzött (szervezet, tevékenység, projekt) belső kontrollrendszer, kontrollleljárássai megbízhatóságának vizsgálataira 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 melyreható vizsgálata, értékelése, annak eldöntéséhez, hogy milyen mértékben lehet bízni a létrehozott belső irányítási, szabályozási és ellenőrzési rendszerben (belső kontrollrendszerben) és annak működésében;
- a kulcsfontosságú kontrollleszközök vizsgálata annak megállapításához, hogy azok a vizsgált időszakban elegendően eredményesen működtek-e;
- a kulcsfontosságú kontrollleszközök vizsgálata eredmények kiértékelése annak megállapításához, hogy a tapasztalt megbízhatósági szint elfogadható-e;
- meghatározott számú, mintavételrel 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 kontrollleljáráások az ellenőr által felhasználható meghatározott bizonyossági szintet biztosítsanak. Amennyiben a kontrollkockázatokat előzetesen közepes vagy alacsony szintűnek értékelték, elviekben lehetséges a rendszer alapú megközelítés alkalmazása.

B) A közvetlen vizsgálati megközelítés

A közvetlen vizsgálati megközelítést (Direct Substantive Testing, DST) kell alkalmazni, amikor nem lehetséges az ellenőrzés céljainak elérése kontrollrendszer vizsgálatára való támaszkodással. Ilyen esetben a rendszer vizsgálatára nem célszerű, kivéve, ha az ellenőrzéssel szemben specifikus elvárás a szervezet belső pénzügyi irányítási, szabályozási és kontrollrendszerrel működésének értékelése is. Közvetlen vizsgálati megközelítés révén nem szerzhető bizonyosság a belső kontrollok általános működéséről (mígután ebben a megközelítési módban a rendszerek vizsgálatára 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 elvégzésére, azon belül egyes céljainak elérése szempontjából. A döntéshez figyelembe kell venni azt az alapvető követelményt is, hogy a rendszer alapú megközelítés alkalmazása esetén a kontrollok részletes tesztelése mellett a magas szintű ellenőrzési bizonyosság eléréséhez mindenképpen el kell végezni bizonyos mennyiségű közvetlen vizsgálatot is.

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

a) Elemző eljárások (dokumentumok vizsgálata, elemzése; esettanulmányok; összehasonlító elemzés; költség-haszon elemzés);

b) Teteles tesztelés;

c) Egyedi tesztelés;

d) Statisztikai elemzés;

e) Kérdésfelvetés;

f) Folyamatábrák;

g) Belső kontrollok tesztelése;

h) Számitógéppel támogatott ellenőrzési technikák.

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

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

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

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

(2) Az ellenőrzés megállapításainak bizonyítására felhasználható különösen:

a) az eredeti okirat, amely a gazdasági esemény elsődleges okirata, bizonylata;

b) a másolat, amely az eredeti okirat szövegét, hitelesített másolatát;

c) a kivonat, amely az eredeti okirat meghatározott részének, részének szövegét, hitelesített másolatát;

d) a tanúsítvány, amely több eredeti okiratnak az ellenőr által meghatározott szövegrészt és számszaki adatait tartalmazza;

e) a közös jegyzőkönyv, amely olyan tényállás igazolására szolgál, amelyről nincs egyéb okirat, de amelynek valódiságát az ellenőr és az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység illetékes vezetője, alkalmazottja közösen megállapítja, és e tényt aláírásukkal igazolják;

f) a fénykép, videofelvétel vagy más kép-, hang- és adatrögzítő eszköz, amely alkalmazható az ellenőr által szemrevételezett helyzet, állapot hiteles igazolására;

g) a szakértői vélemény, amely a speciális ismereteket igénylő szakkérdésekben felkért szakértő által adott értékelés;

h) a nyilatkozat, amely az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység alkalmazottjának olyan írásbeli vagy szóbeli kijelentése, amely okirat hiányában vagy meglévő okirattal ellentétben valamilyen tényállást közöl;

i) a többes nyilatkozat, amely több személynek külön-külön vagy együttesen tett nyilatkozata ugyanazon tényállástól;

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

A Bkr. 40. § (2) bekezdésének e) pontjában meghatározott közös jegyzőkönyv egy lehetséges mintáját a 14. számú iratmintá tartalmazza. Közös jegyzőkönyvet lehet készíteni olyan megállapítás igazolására, amelyről nincs okirat, de mindkét fél 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 ellenőrt tett (elégséges);
- mérvado, és a lehetőségekhez képest a szakmailag helyes módszerek alkalmazásán alapul (megbízható);
- logikai kapcsolatban áll azzal, aminek a bizonyítására irányul (releváns és fontos).

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

A Bkr. 36. §-a alapján az ellenőrzés során a belső ellenőr kérésére az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetője köteles **teljességi nyilatkozatot** adni, amelyben az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetője igazolja, hogy az ellenőrzött feladattal összefüggő, felelősségi körébe tartozó valamennyi okmányt, illetve információt hiánytalanul az ellenőr rendelkezésére bocsátotta.

A teljességi nyilatkozat mintája a 15. számú iratmintában található.

4) Az ellenőrzési jelentés

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

A Bkr. 41. § (1) bekezdésében rögzítettek szerint a megállapításokat, következtetéseket és javaslatokat úgy kell lenyegre törően és világosan megfogalmazni, hogy a) az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység egészének működése, gazdálkodása vagy az ellenőrzött tevékenység objektíven értékelhető legyen, b) vegye figyelembe a működéssel, gazdálkodással, tevékenységgel kapcsolatos kockázatokat, c) azok végrehajthatóak, teljesítésük pedig ellenőrizhető és számon kérhető legyen.

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

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

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

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

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

Az ellenőrzési jelentésben foglalt megállapításoknak a következőknek kell megfelelniük:

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

➤ *A megállapítások, következtetések és javaslatok részletes ismertetése*

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

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

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

A megfogalmazott megállapításoknak és következtetéseknek a folyamatokra és a szervezet működésének célkitűzéseire gyakorolt lehetséges kockázatait/hatásait 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 hatékonyság, eredményesség, gazdaságosság

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

➤ *Az ellenőrzési jelentés tartalmi követelményei*

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

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

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

A vezetői összefoglalónak az ellenőrzéssel kapcsolatos legfontosabb információkat kell kiemelnie, úgy mint a főbb megállapítások, következtetések és javaslatok, valamint a vizsgált területről, folyamattól kialakított, összesített véleményt (Bkr. 41. § (4)). Az összesített véleményt bővebben ld. a 7. számú mellékletben. A vezetői összefoglaló része az ellenőrzési jelentésnek.

➤ *A belső ellenőrzési jelentés elkészítéséért felelős személy*

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

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

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

➤ *A jelentéstervezet megküldése egyeztetésre*

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

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

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

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

(5) A jelentéstervezet megküldésére vonatkozó kiséro levelben fel kell hívni az ellenőrzött figyelmét arra, hogy a határidő elmulasztását egyetértésnek kell tekinteni és a nemleges választ is jelezni kell a határidőn belül, valamint az észrevételek megküldésével egy időben

lehetősége van a 43. § (1) bekezdése szerinti egyeztető megbeszélés kezdeményezésére.

(6) Amennyiben az érintettek nem tesznek érdemi észrevételt a jelentéstervezetre, akkor a nemleges választakkal együtt - amennyiben a jelentéstervezet megállapításokat vagy javaslatokat tartalmaz az érintett szervezetét egyeztető megbeszélés kezdeményezési tervet is elkészíthetik és megküldhetik az ellenőrzést végző szerv vagy szervezetét részére a megadott véleményezési határidőn belül.

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

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

Kisérolevél tartalma az ellenőrzési jelentéstervezet megküldéséhez:

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

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

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

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

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

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

Az észrevétel elfogadásáról vagy elutasításáról a vizsgálatvezető dönt, amelyről az észrevételhez tartó lejárati idő lejártától számított 8 napon belül az érintetteknek írásbeli tájékoztatást ad és indokolja az el nem fogadott észrevételeket vagy kezdeményezést az egyeztető megbeszélés összehívását.

➤ Az egyeztető megbeszélés

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

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

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

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

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

➤ Az ellenőrzés lezárása

A Bkr. 2. § f) pontja alapján *ellenőrzés lezárásáról*: 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);

A Bkr. 2. § 0) pontja alapján lezárt ellenőrzési jelentés: a belső ellenőr által elkészített, az ellenőrzött szervezettel egyeztetett, az elfogadott észrevételek átvezetésével véglegesítésre került és aláírt ellenőrzési jelentés;

Az ellenőrzést végző költségvetési szerv vezetője lezárta a címpozíciókat az ellenőrzés lezárásáról, melyben megküldi a lezárt ellenőrzési jelentést és szükség esetén felkéri az ellenőrzőt az intézkedési terv elkészítésére. 25. számú irattinta

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

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

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

b) saját szervezet ellenőrzése esetén az ellenőrzött szervezeti egység vezetőjének, továbbá

c) annak, akire vonatkozóan megállapítást vagy javaslatot tartalmaz,

és szükség esetén felkéri az intézkedési terv elkészítésére.

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

➤ Intézkedési terv elkészítése, jóváhagyása és módosítása

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

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

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

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

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

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

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

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

V. Az ellenőrzések nyomon követése

Az ellenőrzések nyomon követése (Bkr. 46-47. §-ai) 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 megfélelők, hatékonyak és időszertűek.

Az ellenőrzési megállapítások nyomon követésének elsődleges eszközei:

- az intézkedési terv végrehajtásának figyelemmel kísérése;
- utóvizsgálat.

Az intézkedési terv végrehajtásának nyomon követése

Az ellenőrzött terület vezetőjének az intézkedési tervben foglaltak megvalósításáról tájékoztatnia kell a belső ellenőrzési vezetőt. Az intézkedési tervben foglalt feladatok végrehajtásának nyomon követésére szolgál a 22. számú iratminta.

Utóvizsgálat

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

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

VII. Beszámolás

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

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

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

Az éves jelentések elkészítése erősíti a vezetői felelősség/elszámoltathatóság rendszerét, mivel a költségvetési szervek vezetői tudatos felelősséget vállalnak a jelentés elkészítésért, figyelembe véve azt, hogy a beszámolás végső célja a Kormány tájékoztatása az államháztartási belső kontrollrendszer helyzetéről és működéséről.

Minde mellett az összefoglaló éves ellenőrzési jelentésekből nyerhető információk támogatják az államháztartásért felelős miniszternek az államháztartási belső kontrollrendszerek vonatkozásában végzett központi koordinációs és harmonizációs tevékenységet.

VIII. Az ellenőrzési dokumentumokkal kapcsolatos előírások

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

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

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

Az ellenőrzésekhez tartozó dokumentumok nyilvántartását ún. ellenőrzési mappák képezik.

Az ellenőrzési dokumentumokhoz való hozzáférés

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

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

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

IX. A tanácsadó tevékenység

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

A Bkr. az alábbiak szerint rendelkezik a tanácsadó tevékenységről:

Bkr. 2. § E rendelet alkalmazásában

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

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

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

a) vezetők támogatása az egyes megoldási lehetőségek elemzésével, értékelésével, vizsgálatával, kockázatainak becslésével;

b) pénzügyi, tárgyi, informatikai és humánerőforrás-kapacitásokkal való egyszerűbb és hatékonyabb gazdálkodásra irányuló tanácsadás;

c) a vezetőség szakértői támogatása a kockázatok kezelését és szabálytalanságkezelési rendszerek és a teljesítménymenedzsment rendszer kialakításában, folyamatos továbbfejlesztésében;

d) tanácsadás a szervezeti struktúrák racionalizálása, a változásmenedzsment területén;

e) konzultáció és tanácsadás a vezetés részére a szervezeti stratégia elkészítésében;

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

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

A belső ellenőrzéssel szemben támasztott elvárások megfogalmazása során a szervezet vezetőjének a belső ellenőrzési vezetővel közösen kell átbeszélnie és meggyeznie a szervezet vezetőségnek elvárásait, valamint a rendelkezésre álló belső ellenőrzési kapacitást és szakértelmet egyaránt tükröző bizonyosságot adó és tanácsadó munkáról. A tanácsadó tevékenység jellegét ezt követően rögzíteni kell a szervezet Belső Ellenőrzési Alapszabályában. Amennyiben a szervezet vezetőségének a belső ellenőrzés tanácsadó tevékenységére vonatkozó elvárása, illetve a rendelkezésre álló belső ellenőrzési kapacitás vagy szakértelm változna, a változások a Belső Ellenőrzési Alapszabályban történő átvezetéséről is gondoskodni kell.

A tanácsadó tevékenység lehetséges kategóriái a következők:

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

➤ A tanácsadó tevékenységre vonatkozó irányelvek

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

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

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

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

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

Függetlenség és objektívitás értelmezése a tanácsadó tevékenység vonatkozásában

Mind a belső ellenőröknek, mind a szervezet vezetőinek figyelmebe kell venni az alábbiakat a tanácsadói megbízásra történő felkérés/elvállalás előtt, illetve a tanácsadói feladatok végzése során:

- Amennyiben egy tanácsadói feladat során az objektívitás sérülését feltételezhetjük, azt figyelembe kell venni a tanácsadói feladatok elvállalása előtt, illetve a feladat végzésének folyamatában is. Amennyiben az objektívitás sérülése ellenére a tanácsadói feladat ellátását nem lehet visszautasítani, a feladat elvégzése során kapott eredményének kommunikálásakor az objektívitás sérülésének tényét figyelembe kell venni. (Ilyen esetben a tanácsadói feladatról szóló jelentés, jegyzőkönyv vagy egyéb beszámoló nem tartalmazhatja a „standardoknak megfelelően elvéggezve” kikötést).
- Ha a belső ellenőrök nem ellenőrzés jellegű feladat elvégzésre kapnak utasítást, a belső ellenőrzési vezetőnek tájékoztatni kell a szervezet első számú vezetőjét arról, hogy ez a tevékenység nem bizonyosságot adó tevékenység, és ennek következtében ezekből ellenőrzés-jellegű következtetéseket nem lehet levonni.
- A belső ellenőr objektívítása nem sérül, ha az ellenőr a különböző normákra, kontrollokra, egyéb, a folyamatok javítását támogató intézkedésekre még azok bevezetése előtt tesz javaslatot. Az ellenőr objektívítása akkor sérülhet, ha az ellenőr tervez meg, vezet be ilyen rendszereket, vagy készíti el ezek folyamatait és működési ezen rendszereket.

A kellő szakmai gondosság a tanácsadói feladatok ellátása során

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

- A vezetés tagjainak elvárásai, beleértve a tanácsadói feladat eredményeinek jellegét, időzítését, és kommunikálását.
- A szolgáltatást kérők motivációi, céljai.
- A tanácsadói feladat célkitűzéseinek megvalósításához szükséges munka hatóköre.
- A tanácsadói feladat elvégzéséhez szükséges felkészültség és források.
- A tanácsadói feladat ellátásának hatása a 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 tanácsadó tevékenység tervezése és végrehajtása

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

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

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

...
i) a tanácsadó tevékenységre tervezett kapacitást;

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

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

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

a) a tanácsadó tevékenység tárgyát és célját;

b) a beszámolás formáját és határidejét.

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

§-ban és a 38-47. §-ban foglaltakat.

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

A belső ellenőrzési standardoknak megfelelően a tanácsadó tevékenység funkcióit meg kell határozni az alapszabályban, illetve a **stratégiai ellenőrzési tervben**.

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

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

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

Amennyiben a Belső Ellenőrzési Alapszabály specifikus korlátozásokat tartalmaz a nem ellenőrzés jellegű feladatokat belső ellenőrök által történő elvégzése tekintetében, akkor e korlátozásokat a vezetés tudtára kell hozni és meg kell tárgyalni azokat.

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

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

Az értékelés eredményét meg kell vitatni a költségvetési szerv vezetőjével. A tanácsadói feladat belső ellenőrök által történő elvállalásáról vagy éppen elutasításáról a költségvetési szerv vezetőjével közösen célszerű döntést hozni.

A tanácsadói feladat hatókörének meghatározásakor a belső ellenőrök növelhetik vagy csökkenthetik azt a vezetés igényeinek megfélelően. Úgyanakkor a belső ellenőrök is meg kell győződnie arról, hogy a munka tervezett hatóköre alkalmas lesz arra, hogy a feladat célkitűzéseit teljesüljenek. A tanácsadói feladat célkitűzéseit, hatókörét és feltételeit időről időre felül kell vizsgálni és a munkavégzés folyamán a szükséges kiigazításokat meg kell tenni.

A belső ellenőrzési vezető köteles nyilvántartást vezetni valamennyi, a belső ellenőrzés által elvégzett munkáról és gondoskodni az ellenőrzési és tanácsadói feladatokhoz kapcsolódó dokumentumok megőrzéséről. A tanácsadó tevékenység dokumentálása a belső ellenőr által készített, illetve a tanácsadói munka során szerzett és megőrzött írásos és/vagy elektronikus feljegyzésekben, dokumentumokban és más adatformátumban történik, amelyeket összefoglalóan tanácsadói feladat munkadokumentumainak nevezünk.

A belső ellenőrzés által végzett tanácsadó tevékenység dokumentálásának célja:

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

A belső ellenőrök a tanácsadó tevékenység célkitűzéseinek eléréséhez és munkaprogramja

végrehajtásához szükséges információkat azonosítani és értékelnie kell, valamint valamennyi, az eredményeket, javaslatokat, illetve az esetlegesen feltárt kockázatokat és kontroll-hiányosságokat alátámasztó információt köteles dokumentálni és nyilvántartani.

➤ A tanácsadói feladat eredményeiről szóló tájékoztatás

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

➤ A tanácsadó tevékenység eredményeinek hasznosítása, nyomon követés

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

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

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

➤ A tanácsadó tevékenységre vonatkozó beszámoló

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

Bkr. 48. § Az államháztartáserőtelős miniszter által közzétett módszertani útmutató figyelembevételével elkészített éves ellenőrzési jelentés, illetve összefoglaló éves ellenőrzési jelentés az alábbiakat tartalmazza:

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

...
ac) a tanácsadó tevékenység bemutatása;

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

X. A belső ellenőrzési tevékenység minőséget biztosító szabályok

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

- a nemzetközi standardoknak, a magyarországi államháztartási belső ellenőrzési standardoknak és a belső ellenőrzésre vonatkozó etikai kódexnek való megfelelés;
- a belső ellenőrzési tevékenység alapszabályának, céljainak, célkitűzéseinek, szabályzatainak és eljárásainak megfelelése;
- hozzájárulás a szervezet belső kontrollrendszerének fejlesztéséhez;
- az alkalmazandó jogszabályok és egyéb előírások betartása;
- a legjobb gyakorlatok elfogadása és alkalmazása;
- összességében annak értékelése, hogy a belső ellenőrzési tevékenység ad-e hozzáadott értéket és fejleszti-e a szervezet működését.

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

Folyamatos minőségbiztosítás

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

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

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

A belső ellenőrzési vezető teljes körűen felel a folyamatos minőségbiztosításért.

A folyamatos minőségbiztosítás egy, a mindennapi belső ellenőrzési folyamatokba beépülő, rutin jellegű tevékenységé kell, hogy váljon. A folyamatos minőségbiztosítás nem azonos a bizonyos időközönként végzett önértékelésekkel, illetve a külső minőségértékelésekkel.

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

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

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


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

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

Záró rendelkezések

A Belső Ellenőrzési Kézikönyv 2014. november 06. napján lép hatályba, a 2014.04.01.-jétől hatályos Belső Ellenőrzési Kézikönyv egyidejűleg hatályát veszti.

MELLÉKLETEK

Készítette:.....


Jövähagyta:.....



Hatalybalépés dátuma: 2014.11.06

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

1. számú melléklet – Kockázatelemzési modellek

A belső ellenőrzés tervezését megalapozó kockázatelemzés során szervezeti folyamatokat vetünk alá átfogó elemzésnek és értékelésnek, valamint megválasztott szempontrendszer (pl. folyamatokhoz rendelt kockázati tényezők elemzése, értékelése).

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

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

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

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

A kockázat hatása szerint két csoportba sorolható:

- negatív kockázat
- pozitív kockázat

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

Kockázati kategóriák

Egy terület tényleges vagy potenciális kockázatainak értékeléséhez véleményt kell alkotni az adott terület kulcsfontosságú tényezőinek meghatározása és mértelegelése alapján, amelyek az elvégzett tevékenységekkel, a létező kontrollrendszerekkel, műtébli és valószínűsíthető jövőbeli eseményekkel, a működési környezettel stb. kapcsolatosak. A pénzügyi és gazdasági tényezők ebben a folyamatban általában hangsúlyos jellemzők. A pénzügyi kockázatot és a műveletek nagyságrendjét jól jellemzik.

A kockázati kategóriák egy lehetséges osztályozása a következő:

Pénzügyi és gazdasági	bevétel volumene, kiadások, készpénz összege, likviditás és forgó- illetve tökeesszűkök értéke, egyéb befektetett erőforrások értéke, a művellet értéke a szervezet számára.
Magatartási	a vezetőség és a munkatársak személyes tulajdonságai és értékei; szerepek és helyzetek; tisztesség, megbízhatóság, motiváció; a belső ellenőrzéssel szemben tanúsított hozzáállás, elszámoltathatóság és kontroll.
Történeli	műtébli veszteségek, hibák, szabálytalanságok, kontroll vétségek stb. volumene, gyakorisága és oka. Ez a fennálló aggályokat is magában foglalja.
Működési	műveletek mérete, komplexitása, műszaki jellege, láthatósága, értekenysége, stabilitása; változás mértéke és valószínűsége (a műveletekben, munkatársak személyében és folyamatokban); rejltó inherens kockázat; elhelyezkedés, delegálás
Környezeti	külső tényezők: pénzügyi, gazdasági, jogi stb.; a környezetet dinamizmus; kapcsolódások más rendszerekhez, más műveletektől való függés (pl. informátika); vezetőség, közvélemény aggályai stb.
Belső kontrollhoz kapcsolódó	a problémák megelőzésére, észlelésére és korrigálására, a rendszerek gyengeségeinek kiemelésére és kijavítására, a kellemtlen események kezelésére és a célkitűzések elérésének elősegítésére tervezett belső kontrollok megléte és erdeményessége.
Közvélemény	a közvéleményre gyakorolt hatás

A vezetőség véleményt, megítélést figyelmebe kell venni arra vonatkozóan, hogy mely területeket kell nagy kockázatúnak tekinteni.

Kockázatelemzés

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

1. számú kockázatelemzési modell

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

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

1. *Belső kontrollok értékelése*

- Súly: 5
- 1) Megfelelő és eredményes
 - 2) Közepes, néhány hiányossággal, nem megfelelően megvalósított
 - 3) Gyenge

2. *Változás / Átszervezés*

- Súly: 4
- 1) Stabil rendszer, kis változások
 - 2) Kis változások, de nem rendszerezések vagy jelentősések
 - 3) A munkatársak személyét, a szabályozást és a folyamatokat érintő, jelentős változások

3. *A rendszer komplexitása*

- Súly: 4
- 1) Nem komplex
 - 2) Közepesen komplex
 - 3) Nagyon komplex

4. *Kölcsönhatás más rendszerekkel*

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

5. *Bevétel/Költség szint*

- Súly: 6
- 1) Alacsony
 - 2) Közepes
 - 3) Magas

6. *Külső szervezetek, illetve partnerek által gyakorolt befolyás*

- Súly: 2
- 1) Alacsony
 - 2) Közepes
 - 3) Magas

7. Előző ellenőrzés óta eltelt idő
 Súly: 2
 1) 1 évnél kevesebb
 2) 1-2 év
 3) 2-4 év
 4) 4-5 év
 5) 5 évnél több

8. Vezetőség aggályai a rendszer működését illetően
 Súly: 3
 1) Alacsony szintű
 2) Közepes szintű
 3) Magas szintű

9. Pénzügyi szabálytalanságok valószínűsége
 Súly: 4
 1) Kicsi
 2) Közepes
 3) Nagy

10. Szabályozottság és szabályosság
 Súly: 3
 1) Kicsi
 2) Közepes
 3) Jelentős

11. Munkatársak tapasztalata és képzettsége
 Súly: 3
 1) Nagyon tapasztalt és képzett
 2) Közepesen tapasztalt és képzett
 3) Kevés vagy semmilyen tapasztalat és képzettség hiánya

12. Erőforrások rendelkezésre állása
 Súly: 4
 1) Alacsony
 2) Közepes
 3) Magas

Kockázati tényezők és alkalmazott súlyozás

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

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

MINIMÁLIS PONTSZÁM: 43
MAXIMÁLIS PONTSZÁM: 133

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

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

Magas prioritású rendszerek	évente ellenőrizendő
Közepes prioritású rendszerek	két évente ellenőrizendő
Alacsony prioritású rendszerek	négy évente ellenőrizendő

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

2. számú kockázatelemzési modell

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

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

A kockázatok két alap típusát különböztethetjük meg:

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

Működési környezet kockázatai

Az alábbi felsorolás a legtipikusabb működési környezeti kockázatokát neveíti:

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

Belső kontrollrendszer kockázatai

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

Strukturális tényezők

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

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

- *Felölsségi körök delegálása az alkalmazottak felé* – az a mód, ahogyan a szervezet delegálja és megosztja a felölsségi köröket, feladatokat az alkalmazottak között.
 - *Beszámolás, jelentéssel* – a felölsség biztosított.
 - *Döntéshozatali szintek* – az mód, ahogyan a szervezet megosztja a felölsségi köröket, feladatokat az alkalmazottak között a különböző szervezetek szinteknek megfelelen.
 - *Belső ellenörzés* – a szervezet rendelkezik hatékony és funkcionálisan független belső ellenörzéssel.
- I. A fent ismertett elemek jellege és hatékonysága elterö lehet függen a szervezet működése jellegétől (újoman alapított vagy régen kialakult és eredményesen tevékenykedö), illetve a tulajdonosi háttértől (részen vagy egészen költségvetési vagy teljesen magántulajdonú).

A folyamatban rejlö tényezök

Ezek az elemek a szervezet kontrollrendszerének tényelleges eljárási lépéseit, folyamatát foglalják magukban. Mivel ezeket a folyamatokat emberek működtetik, ezért a folyamatok hatékonysága nagyrészt attól függ, hogy a felöl munkatársak mennyire kompetensek, felkészültek a teljesítendö feladatokra.

Ebben a tárgykörben a következő kérdéseknek kell megkülönböztetett figyelmet szentelni:

- *Munkatársak szakmai tapasztalata* – képzetlen vagy ideiglenes jelleggel alkalmazott munkatárs növeli a hiba kockázatát, ez a nagy fluktuáció esetén jellemző probléma.
- *Motiváció* – a nem kellően javadalmasított és motivált munkatársak nagyobb valószínűséggel követnek el hibát vagy siklanak el a problémák felét.
- *Képzettség, képzettség* – a szakértö munkatársak különleges képzetést igényelnek (például: belső ellenörök, pénzügyi kontrollerek).
- *Eljárási szabályok* – a szervezetnek dokumentálnia kell eljárás rendjét és az alkalmazásukért felöl személyeket.

Korábbi belső ellenörzések

A működési környezet és a kontrollrendszer kockázatainak értékelése mellett a belső ellenörnek a következő szempontokat is mérlegetnie kell:

- *Korábbi hiba ténye* – amennyiben előfordultak ilyenek a múltban, illetve más, kritikus hangvételű szakértöi jelentés született, ezek fokozott kockázatra utalnak.
- *Korábbi belső ellenörzés-korábbi ellenörzések megállapításai, függen azok tartalmától, fokozottabb (kritikus megállapítások) vagy jelentéktelenebb (problémamentes megállapítások) kockázati helyzetet jelezhetnek.*
- *Belső ellenörzési környezet* – rendszeres és hatékony belső ellenörzések segítenek az ellenörnek a kockázatok azonosításában. A rendszeretlen és nem megfelelo ellenörzések következtében nem állhat rendelkezésre információ a kontrollrendszer hatékonyságáról. Ezért elsöbbséggel elveznek az olyan témák belső ellenörzési, amelyeket nem ellenöriztek rendszeresen vagy a közelmúltban.

Kockázatelemzési modell

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



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

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

Kockázati tényezők az egyes szinteken

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

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

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

A kockázatok mértékének meghatározása

A kockázati szempontok mérése

Az alábbi táblázat a kockázati szempontok mérésének módszerét mutatja be. Minden egyes kockázati szemponthoz 1-től 5-ig terjedő kockázati mérőszámot rendel a súlyosságának megfelelően („1” a legalacsonyabb, „5” a legmagasabb). Ez a kockázati mérési eljárás a belső ellenőrzési szakmai értékelésen alapul, amelyet az értékelés időpontjában a rendelkezésre álló információk, valamint a szakértelmi és szakmai gyakorlati ismeretei alapján végez el.

Súlyozás

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

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

Az összesített mérőszám

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

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

Informaticai támogatás jellege	2	2							4
Az folyamat / tevékenység korábbi ellenőrzése (igen/nem)	2	1							2
Összes pontszám:	A	B	C	D					
Hányada (%):					43% (A/60)				
Lehetséges Teljes Pénzügyi Veszteség (HUF)					HUF 150 m				
Számított Negatív Pénzügyi Hatás (HUF)					HUF 64,5m (C x B)				

A negatív pénzügyi hatás számbavétele a kockázatelemzésben

Eddig a lépésig a kockázat anyagi vonatkozását még nem vetjük figyelembe ebben az elemzési modellben. Ez az a körülmény, ami a legfontosabb szempont abban az esetben, ha egy hiba következtében anyagi, pénzben kifejezhető veszteség következik be. Ezért az 1. számú táblázatban a „*lehetséges teljes pénzügyi veszteség*”-nek (150 millió forint – a C sorban jelezve) a 43%-át vesszük és megkapjuk a „*kockázat negatív pénzügyi hatás*”-át, ami jelen esetben 64,5 millió forint (a D sorban jelzett érték). Míután ugyanezt a számitási gyakorlatot elvégeztük az összes alfolyamatra, akkor a kiszámított mérőszámok alapján kapunk egy kockázati sortrendet, amely esetben a magasabb negatív pénzügyi hatással bíró alfolyamatokat kell a jövőben belső ellenőrzésekhez tervezni.

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

Kockázati szempontok meghatározása

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

¹ Például a projekt teljes összege.

2. számú melléklet – Kockázatok

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

A belső ellenőrzési tervet megalapozó kockázatelemzés során, a fő- és alprogramok felmérése mellett*, kulcspontosságú lépés az egyes folyamatokhoz kockázatok rendelese, majd ezen kockázatok értékelése.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Kockázati kategóriák	Kockázatok
Szakmai feladattalással kapcsolatos kockázatok	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A szakmai feladattalást szabályozó belső szabályzatok, utasítások nincsenek összhangban a stratégiai és a rövid távú tervekkel ▪ A szakmai feladattalásra vonatkozó belső szabályzatokat, utasításokat nem tartják be ▪ A szakmai feladattalásra vonatkozó jogszabályi követelményeket nem tartják be ▪ Az SLA szerződéses eloirásainak be nem tartása
Pályázattalással kapcsolatos	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Kíráások előkészítése elhúzódik ▪ Pályázati kírás hiányosan jelenik meg

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

	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Tartalimlag / formailag megfelelo pályazatok elutasításra kerülnek ▪ Tartalimlag / formailag hibás pályazatok nyernek ▪ Pénzügyileg túltervezett pályazatok nyernek ▪ Nyertes pályázatokkal kapcsolatos adatok közzététele nem megfelelo ▪ A célcsoport nem kellően tájékozott a pályázati kírás, útmutató módosításairól ▪ Célcsoport nem kellően tájékozott a pályázatok céljáról, tartalmáról ▪ Pályázói tájékoztató felület működése nem megfelelo ▪ Kistérségi Koordinációs Hálózat működése nem megfelelo ▪ A pályázói kör nem kellően tájékozott a pályázati kírás módosításairól ▪ Pályázói kör nem kellően tájékozott a pályázatok céljáról, tartalmáról ▪ Az ügyfélszolgálat nem pontos információkat nyújt ▪ Társadalmi egyeztetés, partnerséggel kapcsolatos előírások betartása csak formális
--	---

	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Szerződés előkészítési folyamata lassú Egyeztetések elhúzódnak a nemzetközi kapcsolatok miatt ▪ Projekti tartalma megváltozik a szerződéskötés idejére ▪ A szerződéskötés ellehetlenül ▪ Szerződéskötéshez szükséges dokumentumokat a kedvezményezett nem tudja biztosítani ▪ Hatóságoktól bekért, az aláíráshoz szükséges dokumentumok késedelmé/hiánya ▪ Kedvezményezettek szerződéskötés előtt visszalépnek / nem elérhetők ▪ Hibás tartalommal/hiányosan kerül megkötésre a szerződés ▪ Szerződés módosítások száma nagy ▪ Szerződés módosítás elhúzódik (hiánypótlás, aláírás, szükséges dokumentumok késedelmé) ▪ Biztosítékok meglétének ellenőrzése nem kellően alapos / elmarad ▪ Egyeséges szerződésmintha nem kezeli a pályázati specifikumokat ▪ Projekti tartalma megváltozik a szerződéskötés idejére ▪ Szerződésmintha elfogadása elhúzódik ▪ Felülvizsgálati/jogorvoslati kérelem alapján kerül sor a szerződéskötésre ▪ Kedvezményezettek szerződéskötés előtt visszalépnek / nem elérhetők ▪ Projektmegvalósítás elkezdődik mire a szerződés megkötésre kerül ▪ Műszaki tartalom módosításának folyamata lassú, egyedi döntést igényel ▪ Projektgazda személyében bekövetkezett változás ▪ Szerződés módosítást tesz szükségessé, lassítja a folyamatot ▪ Szerződés módosítás elhúzódik a KSz miatt (pl. kérelem késedelmesen kerül továbbításra) ▪ Szerződés módosítás elhúzódik az IH miatt (pl. nehezen eldönthető jogi probléma) ▪ Egyes folyamatok nem kerülnek pontos szabályozásra a belső
Szerződéskötésből, módosításából eredő kockázatok	Szabályozásból és

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

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

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

<ul style="list-style-type: none"> ▪ Projekttervben kitűzött célok nem teljesülnek/módosulnak a végrehajtás során (költség-haszon) ▪ Formális kontrollok lassítják a folyamatot ▪ A tervezés elhúzódik, a hiányzó engedélyeket nem szerzik be vagy hosszú időt vesz igénybe ▪ Projekt végrehajtásához szükséges források nem állnak rendelkezésre időben és összegben ▪ Nem elég részletes vagy pontatlan műszaki tervek költségűllépéshez vezetnek ▪ Közbeszerzési ajánlati dokumentáció nem megfelelő minőségű ▪ Közbeszerzési eljárás elhúzódik ▪ Megtámadják a lefolytatott közbeszerzési eljárást ▪ Korruptió veszélye a közbeszerzésben ▪ Közbeszerzésre vonatkozó minőségbiztosítási és szabályossági javaslatokat (EKKE) nem veszik figyelembe ▪ Szerződéseket nem tartják be ▪ A kedvezményezett, KSZ és a mérnök együttműködése problémás ▪ Minőségileg kifogásolható tervek műszaki és időbeli nehézségeket okoznak a végrehajtás során ▪ Mérnök munkája nem megfelelő színvonalú ▪ Nem elszámolható költségek kerülnek kifizetésre (Többletmunka, pótmunka megalapozatlan elszámolása, AFA, stb.) ▪ Szabálytalanságkezelés eljárásrendje nincs / hiányos ▪ Szabálytalanságkezelés nem megfelelő ▪ Szabálytalanságok nyilvánartása nem teljeskörű, szabálytalanságok felvittele késedelmes ▪ Szabálytalansági eljárás nem megfelelő ▪ Szabálytalanságokat nem időben tartják fel, az eljárás elhúzódik ▪ Csak EU-s / hazai ellenőrző szervek tartják fel a szabálytalanságot ▪ A szabálytalanság tényének megállapítása és annak kezelése, szankcionálása nem egyégyes ▪ Valós szabálytalansági gyantu eljárás nélkül zárul ▪ Követeléskezelés eredménytelen / elhúzódik ▪ Elszámolhatósági eljárásrend nincs / hiányos ▪ TA elszámolás - horizontális feladatok, tirkárság, monitoring, rendezvény, utazási költségek - nem megfelelő, nem ellenőrzött ▪ Hazai partner projektreszének hazai tárfinanszírozásának 5% biztosítása nem megfelelő ▪ Bankszámlanyitás a Kincstárnál elhúzódik ▪ Nem vagy nem megfelelően ellenőrzik a közbeszerzési kötelezettséget ▪ Az ellenőrzésen feltárt problémák nyomon követése nem megfelelő ▪ EU forrás előfinanszírozásához a hazai költségvetésben nem áll rendelkezésre elegendő forrás ▪ Kifizetési kérelem kedvezményezett általi benyújtása elter az előreljlesztől (késik) ▪ Szerződés módosítások indokolatlanul nagy száma késleteti a kifizetéseket 	
--	--

<ul style="list-style-type: none"> ▪ Kifizetési dokumentumok fizikai eljuttatása a KSSZ-ekből az IH-ba nem kellően gyors és biztonságos ▪ A költségek elszámolhatósága szakmai szempontból nem ítéltető meg ▪ Kifizetési folyamat időigénye meghaladja a jogszabályban előirt határidőt ▪ Igazolás nem megfelelő ▪ Hitelesítés nem megfelelő ▪ KSSZ hibás / hiányos hitelesítési jelentést nyújt be ▪ KSZ kéve nyújtja be a hitelesítési jelentést ▪ Hibás / hiányos hitelesítési jelentést fogad el az IH ▪ Hitelesítési jelentések IH jóváhagyása késik ▪ Projektszintű hitelesítési nyilatkozat ellenőrzése nem teljeskörű / késedelmes ▪ Projektszintű számlalista ellenőrzése nem teljeskörű / késedelmes ▪ Formailag / tartalmilag hibás / hiányos kifizetési dokumentáció ▪ Projektszintű fizetési kérelem ellenőrzése nem teljeskörű / késedelmes ▪ Fizetési kérelem adatainak rögzítése az EMIR-ben késedelmes / pontatlan ▪ Minőségbiztosítás közbeszerzési eljárásra nincs / hiányos dokumentum alapú és helyszíni ellenőrzések lebonyolítása elmarad ▪ Dokumentum alapú és helyszíni ellenőrzések lebonyolítása nem kellően részletes / alapos ▪ A helyszíni ellenőrzések koordinálása az ellenőrzést végzők között nem megfelelő ▪ Soron kívüli helyszíni ellenőrzés veszélyeztet az ellenőrzési terv betartását ▪ Helyszíni ellenőrzések kockázatelemzése nem megfelelő ▪ A helyszíni ellenőrzés nem tárja fel az igazi problémákat ▪ A helyszíni ellenőrzésen feltárt problémák nyomomonkövetése / visszacsatolása nem megfelelő ▪ Költségek elszámolhatóságának ellenőrzése nem teljeskörű / nem valósul meg ▪ A közös cselekvési program könyvelése nem teljeskörű, nem önálló és elkülönült ▪ Külső szolgáltató általi ellenőrzés megszervezése, leszerződés audit céggel késedelmes ▪ Jelentések hiányosan, késvé kerülnek összeállításra ▪ Jelentéstételi, adatszolgáltatási kötelezettség határidejét nem tartják be ▪ EMIR adatok jóváhagyása késedelmes ▪ Szakmai tapasztalat hiánya a munkatársak körében ▪ Biztosítékok meglétének ellenőrzése nem kellően alapos / elmarad ▪ A helyszíni ellenőrzésen feltárt problémák nyomon követése nem megfelelő ▪ Helyszíni ellenőrzés indokolatlanul köt le kapacitásokat ▪ A megvalósítási időszak alatt teljesülő indikátorok értelmezése / 	
--	--

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

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

<ul style="list-style-type: none"> ▪ A szervezet nem követi folyamatosan nyomon a könyvvezetéssel kapcsolatos jogi szabályozási előírások változásait ▪ A könyvvezetés informatikai támogatottsága nem megoldott 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A szervezet nem rendelkezik fizikai biztonsági tervekkel és előírásokkal ▪ A szervezet nem rendelkezik beruházási, fejlesztési tervekkel, illetve a tervek nem aktualizáltak, azok felülvizsgálata nem biztosított ▪ A szervezeti vágyon, eszközök megfelelő működötése és allagmegóvása nem biztosított ▪ Az üzemeltetési feladatoknak nincs felelőse a szervezetben belül ▪ A szervezeti vágyon, eszközök megóvását szolgáló biztonsági előírások nem kerülnek betartásra 	<p>Működésből, üzemeltetésből eredő kockázatok</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A szervezet nem rendelkezik informatikai stratégiai tervvel ▪ A szervezet nem rendelkezik informatikai biztonsági és katasztrófa tervvel ▪ A szakmai, illetve adminisztratív folyamatok támogatására a szükséges időpontban nem áll rendelkezésre informatikai alkalmazás ▪ A szervezet informatikai alkalmazásai elavultak ▪ A szervezet hardver ellátottsága nem megfelelő ▪ Az informatikai alkalmazások nem felelnek meg a biztonságosság követelményének ▪ Az archíválási rendszerek egyáltalán nem vagy nem megfelelően működnek ▪ Egyes informatikai alkalmazások nem kompatibilisek más, a szervezet által alkalmazott informatikai rendszerekkel ▪ A szervezet adatkezelése és adatvédelme nem felel meg a jogi és belső szabályozási előírásoknak 	<p>Informatikai rendszerekkel, valamint adatkezeléssel és adatvédelemmel kapcsolatos kockázatok</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A zárás során felhívott pénzügyi és szakmai projektdokumentáció hiányos, hiánypótlások száma nagy ▪ Zárás során nem derül fény a szabálytalanságra, azt csak egy későbbi EB audit deríti fel ▪ EB audit által felhívott szabálytalanságok nyomán új visszafizetési kötelezettség keletkezik ▪ Zárást megelőzően felhívott szabálytalansági / visszafizetési eljárás késlelteti a zárást ▪ A folyamatban lévő szabálytalansági ügyek lezárása nem történt meg a zárásig ▪ A zárás során felhívott nagyszámú szabálytalansági eljárás 	<p>Projektek, programok zárásával kapcsolatos kockázatok</p>	<p>Kincsesbányai Közös Önkormányzati Hivatal</p>
--	---	---	---	--	--	---	--

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

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

3. számú melléklet – Alapvető vizsgálati eljárások, technikák

Elemző eljárások

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

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

Ezeknek az eljárásoknak az alkalmazása azon a feltételezésen alapul, hogy az ellenőrzött információk, adatok között valamilyen összefüggés van, és ehhez társul az a feltételezés is, hogy a megjelölt összefüggések várhatóan folytatódhatnak, továbbra is fennállnak. Az elemző eljárások körébe sorolható technikák magukban foglalják azoknak a változásoknak a tanulmányozását, amelyek az adott költségvetésben, üzleti tervben, beszámolóban, tételben stb. a megelőző időszakokhoz képest következtek be, annak megítélését segítik elő, hogy az ellenőrzött év számadatai elfogadhatóak-e.

Elemzésekkel lehet megvalósítani pl.:

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

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

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

Az elemző eljárások legfontosabb lépései általában az alábbiak:

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

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

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

Az elemző eljárás lehet pl.:

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

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

Statisztikai elemzés

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

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

Dokumentumok vizsgálata, elemzése

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

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

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

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

Esettanulmányok

A teljesítmény-ellenőrzés esetében az esettanulmány hatékony módja az információk beszerzésének, elemzésének és bemutatásának. Az esettanulmányok események, tranzakciók vagy fizikai értékekben lévő dolgok egy reprezentatív mintájának részletes vizsgálatait jelentik a program vagy a tevékenység egészének megismerése érdekében. Ez

a módszer a különböző szolgáltatók hatékonyságának felmérésére összpontosít azáltal, hogy esetmintákat elemez a tevékenység pontos menetének megismerése érdekében.

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

Osszehasonlító elemzés

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

A cél annak megállapítása, hogy a másból bevált gyakorlatokkal összehasonlításra lehetséges-e egy adott folyamat, tevékenység fejlesztése, javítása. Ez a módszer segítheti a gazdaságosság, hatékonyság és eredményesség javítását és a megtakarításokat szolgáló lehetőségek azonosítását. Átfogó, nem részletekértédesekre koncentrált összehasonlítás végezhető oly módon, hogy azonos funkcióit ellátó szervezetek adatait vetik össze.

Amennyiben teljesítmény-összehasonlító elemzést végez az ellenőr, számos mértést és mutatót használhat a teljesítmények összehasonlítása céljából, mint pl. a termelékenység, az egyégtől való távolodás és a szolgáltatás minősége. Az összehasonlító elemzés módszer alkalmazása történhet a szervezeten belül, hogy teljesítményen javítsanak. Az összehasonlítások során azonban meg kell bizonyosodni arról, hogy:

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

Költség-hasonló elemzés

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

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

Tételes tesztelés (vagy közvetlen, részletes vizsgálatok)

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

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

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

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

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

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

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

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

Egyedi (szubsztantív) tesztes

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

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

Minden szempontot egy lehetséges egyedi tesztes példával jelentettünk meg. (A példák nem a teljeség igényével készültek!)

Kritérium	Egyedi tesztes jellemzői és példája
<p>A tevékenység szabályszerűsége</p>	<p>Egy aktuálisan végrehajtott tevékenység ellenőrzése, hogy az megfelel-e a vonatkozó jogszabályoknak. Pl. a tesztes vizsgálhatja, hogy egy európai unió támogatási alap tekintetében végzett, konkrét tevékenység megfelel-e a vonatkozó rendelkezések részletes szabályainak, különös tekintettel a finanszírozási hányad összegének vagy százalékának.</p>
<p>A pénzügyi és egyéb nyilvántartások teljesessége</p>	<p>Annak ellenőrzése, hogy a pénzügyi és egyéb információk rendszeres minden vonatkozó részletet nyilvántartanak-e. Pl. egy egyedi tesztes ellenőrizheti, hogy a kötelezettségvállalás nyilvántartási rendszerre tartalmazza-e az összes, adott időszakban felmerült kötelezettségvállalást.</p>
<p>A működés valósága</p>	<p>Annak ellenőrzése, hogy a pénzügyi és egyéb rendszerben nyilvántartott tevékenységeket ténylegesen elvégezték-e. Pl. egy egyedi tesztes ellenőrizheti, hogy a pénzügyi rendszerben nyilvántartott egyedi tevékenységeknek történt kifizetéseket valóban megőrizték-e. Ezt olyan tranzakció nyomtatványok vizsgálata során éri el, amelyek a gyakorlatban aláírásukkal igazolták a pénzfelvételeit. Ugyanígy a vaktári nyilvántartásokat is vizsgálhatja, hogy teszteljük, az árakat ténylegesen elszámították-e. Analitikus eljárásokat használhatnak – főként arányokat és trendelemzéseket.</p>

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

Mintavételi eljárások

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

Mintavétel alkalmazására minden ellenőrzéssel szűkség van, ahol ártó értékelést kell teljesítményről (stb.) megbízhatósági és/vagy megfeleléségi szempontból, és az elvart bizonyosság eléréséhez nincs szűkség a műveletek, adatok teljes körű tesztelésére.

A mintavételi és értékelési eljárások a valószínűsége alapjának, akár statisztikai, akár nem statisztikai mintavételről van szó.

Az eljárások két fő típusa:

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

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

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

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

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

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

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

Az interjú és tájékoztatásérés a szervezet illetékes munkatársainak kikérdezését, a válaszok kitérkelését, megfelelő ellenőrző kérdések fellevesét és adott esetben az információk megerősítését is jelenti.

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

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

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

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

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

Az interjúalannyal törekedni kell az őszinte és nyílt légkörü kommunikációra. A különböző **kérdéstitpusokat** és alkalmazásuk körülményeit a következőkben foglaljuk össze:

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

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

- **Többszörös, ismétlődő kérdések** – ezek azt a benyomást kelthetik, hogy a kérdező nem igazán ismeri a problémákat és nincs tisztában vele, hogy milyen kérdésekre keres választ. A kérdéseket megfelelően meg kell tervezni, át kell gondolni.
- **Irányító vagy sugalmazó kérdések** – ezekkel általában nyomasztóan válaszolható az interjúalanyra, hogy egy bizonyos módon válaszoljon. Általuk talán olyan válaszok

nyerhetők, amelyeket a kérdező hallani kíván, ezek azonban mégsem tekinthetők kellő bizonyítéknak.

- **Homályosan megfogalmazott kérdések** – a kérdezőnek pontosan kell meghatároznia a keresett információt, és azt, hogy mit kíván megtudni.

- **Hipotetikus kérdések** – ezek révén csak hipotetikus válaszok nyerhetők, amelyek szintén nem használhatók fel megfelelő bizonyítékként.

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

Kérdőívek, kérdéssorok, felmérések

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

a) ha az információgyűjtésre fordított időt és költséget minimalizálni kell;

b) ha az információ másképp nem áll rendelkezésre;

c) ha az ellenőr a szervezet erősségeit és gyengeségeit próbálja beazonosítani;

d) ha a cél a szolgáltatás minőségének felmérése az ügyfelek által adott szempontok alapján.

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

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

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

Fókuszcsoport-intervjú

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

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

Folyamatábrák

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

A belső kontrollok tesztelése

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

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

Az ellenőrnök a kontrollleljáráások felmérése során folyamatosan keresnie kell a választ az

alábbi kérdésekre:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

a) Azonosítja, mely kontrollokat kell tesztelni a következők figyelembevételével:

- Hatékonyág biztosított: a kontrolltevékenységet fel kell jegyezni, de tesztelni nem kell;
- Hatékonyág biztosított, de csak más kontrollokkal együtt; minden releváns kontrolltevékenységet tesztelni kell;
- Hatékonyág nem biztosított: tesztelni kell a kontrolltevékenységet.

b) Meghatározza a tesztes jellegét, a tesztes technikákat;

c) Meghatározza, hogy milyen nagyságú mintát kell alkalmazni a tesztes során.

A tesztes akkor hatékony, ha a teszt részletesen tájékoztat a követendő eljárás természetéről, időszerűségéről és kiterjedéséről. A tesztes technika kiválasztásakor mérlegelni kell:

- A tesztesel megismerési kívánt bizonyítékokat (minőségük és hatókörük) annak meghatározása érdekében, hogy a kontroll a tervezett és szándékoltnak megfelelően működnek;
- A vizsgált folyamat típusát (pl.: nagyszámú, ismétlődő tranzakcióval járó folyamat, mint az igénylési folyamat, valószínűleg más tesztes technikát igényel, mint egy ritkábban előforduló folyamat, mint a kutatás-fejlesztés).

A kontrolllejárások tesztes során alapvető, hogy választ kapjunk a következő kérdésre: „A kockázat bekövetkezhet-e a megfelelően működő kontroll mellett?”

Bármely tesztes elvégzése során az ellenőrzés elegendő és megbízható bizonyítékot kell szereznie annak igazolására, hogy a kontroll a szándékoltnak megfelelően működnek-e. A dokumentációnak megfelelő bizonyítékkal kell szolgálnia ahhoz, hogy a munkalapokat felülvizsgáló meghatározható módon, hogy mit tesztelték és a tesztesnek mi volt az eredménye.

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

- A kontrolltevékenység gyengessége, hiányossága jellegének vizsgálata.
- Az adott kontrollért felelős személlyel egyeztetni kell a kontrolllejárásokkal szembeni kifogásokat, a hiba jellegének megértése érdekében. (Vajon az egész sokaságot vagy csak annak egy bizonyos részét érinti-e, pl.: egyes egységeket vagy osztályokat), a hiba időhorizontjának megértése érdekében (pl.: a hó végi folyamatok során), illetve azért, hogy az ellenőr megteljelel ismeretekkel rendelkezzen a kifogással kapcsolatosan, arról összességében véleményt tudjon alkotni.
- Minden olyan kontrolllejárást figyelembe kell venni, amely a kifogásolt kontroll által érintett kockázatot célozza, a kifogásolt kontrollt helyettesíti vagy hatással van rá.

Tesztelési technikák

A több 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.
- **Újraterképezés:** a meglévő kontrolllejárások újbóli értékelése, az ellenőrzés eredményének, illetve az alkalmazottak által elért eredmények és a vezetők által megített intézkedések összehasonlítása.

- **Számítás (átszámítás, újraszámítás):** az alapbizonylatok és a könyvelési nyilvántartások számszaki felülvizsgálatából áll (pl. a forrásadatok és a számviteli nyilvántartások aritmetikai helyességének ellenőrzése), vagy pedig önálló számítások elvégzését jelenti. Ez a részletes ellenőrzési eljárások egyik legfőbb módszere, minthogy az ezzel szerzett bizonyíték általában megbízható.

- **Megfigyelés:** valamely, mások által végrehajtott tevékenység, eljárás figyelemmel kísérését jelenti (pl. a szervezet által végrehajtott leltározáson való részvétel).

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

A tevékenységek közvetlen megfigyelése során a következőket kell figyelembe venni:

- A megfigyelést úgy kell (elfogadott angol szóhasználat: common sense) végezni, hogy a gyakorlatban ténylegesen tapasztalható tényeket

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

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

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

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

■ **Analitikus eljárások:** a felhasznált adatokra való rákérdezés technikája nagyon használatos 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 (éptiményekre, 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 szerzhető, pl. a vevői és a szállítói egyenlegeknek, a bankszámlaegyenlegeknek és hitellállományoknak, egyes szerződések tartalmának, idegen helyen tárolt készletek meglétének vagy a peres ügyek állásának megerősítésére. A visszaigazolás széles körben, ugyanakkor nagy

körütekintés mellett alkalmazható eszköz. Alkalmazása esetén az ellenőrnök különös figyelmet kell fordítania arra, ha a szervezetben kívüli külső felekkel kommunikál, hiszen a belső ellenőrzés alap esetben 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 valószerűségétől és a felhasznált adatra vonatkozó kontrollszközök létezésétől, illetve megfelelő működésétől függ.

▪ **Rovancsolás:** Az ellenőrzést végző személy jelenlétében a felelős személy valamit megszámlál. Legtipikusabb példája a pénztárrovanás.

▪ **Kíséret:** Valamilyen mesterséges folyamatos előidezése ellenőrzési célból. Műszaki jellegű ellenőrzéseknél jellemző.

Számtőgéppel támogatott ellenőrzési technikák

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

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

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

Példa

A CAAT-eljárások és -eszközök alkalmazhatóak például:

- hibás értékek, eltérő értékek kiszűrésére; tranzakciók feladásának vagy összesítésének vizsgálatára;
- számtőgépes adatfeldolgozások (pl. konverziók) megismétlésére; különálló állományok adatainak összehasonlítására;
- adatok időrend (pl. számlák lejárat) szerinti elemzésére;
- rétégezésre.

A CAAT-ok hatékony alkalmazása az elvégzendő eljárások, funkciók előzetes tervezését és annak dokumentálását igényli. Ervénysíteni kell továbbá a bizonyítékokra vonatkozó szabályokat is, így pl. az eredmények előállításához felhasználható összes beállítás, lekérdezés részleteinek dokumentálását (ez általában nem jelent külön adminisztrációt, mert a programok tételen regisztrálnak minden műveletet a vonatkozó paraméterekkel együtt).

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

4. számú melléklet – Mintavételezési eljárások

A mintavételezés célja

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

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

A mintavételezés alapvető lépései

1. A tesztelés céljának meghatározása

2. A populáció meghatározása

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

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

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

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

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

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

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

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

Populáció – A populáció azon adatok összessége, melyből az ellenőrzés során venni annak érdekében, hogy következtetéseket vonhasson le a populáció egészére. Ezért a mintavételhez alapvetően szolgáló populációnak megfelelőnek és teljességét tekintve ellenőrzöttnek kell lennie a specifikus ellenőrzési célok eléréséhez.

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

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

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

Kétféle mintavételi kockázat létezik:

- *A helytelen elfogadás kockázata* – annak kockázata, hogy a lényeges hibás állítást valószínűtlenné értékel, mikor a valóságban a populációban lényeges hibás állítások vannak.

- *A helytelen elutasítás kockázata* – annak kockázata, hogy a lenyeges hibás állítást valószínűnek értékelik, mikor a valóságban a populációban nincs lenyeges hibás állítás.

A minta nagyságát meghatározza a mintavételi kockázatok azon szintje, melyet az ellenőrzés során figyelemmel kell lenni a mintavételi kockázatok meghatározása során. A mintavételi kockázatok meghatározása során figyelemmel kell lenni az ellenőrzési kockázatokra és a feltárási kockázatra.

Elfogadható hiba – Az elfogadható hiba az a maximális hiba a populációban, melyet az ellenőrzés célja az elfogadni úgy, hogy az ellenőrzési cél elérése érdekében az elfogadható hiba az ellenőrzés (szubjektív) ítélete a lenyegesességtől. A megfélelősség tesztelése során az a maximum eltérés az előírt kontrollfolyamatokról, melyet az ellenőrzés még hajlandó elfogadni.

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

5. A mintavételi eljárás kiválasztása

Általában négy mintavételvezési módszert alkalmaznak.

Statistikai mintavételi eljárások

- *Véletlen mintavétel* – biztosítja, hogy a populációban lévő mintavételi egységek valamennyi kombinációjának ugyanakkora esélye van a kiválasztásra.

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

Nem statisztikai mintavételi eljárások

- *Véletlen mintavétel* – az ellenőr strukturált technikák alkalmazása nélkül választja ki a mintát, elkerülve a tudatos elfogultságot vagy kiszámíthatóságot.
- *Szubjektív mintavétel* – az ellenőr elfogultan választja ki a mintát (pl. minden mintavételi egység egy adott érték felett, néhány speciális kivételtől eltekintve minden egység, minden negatív, minden új felhasználó stb.) Megjegyzendő, hogy a szubjektív mintavétel nem statisztikai alapú és az eredmények nem verifikálhatóak a populációra, mivel a minta nem tekinthető reprezentatívnak a teljes populációra nézve.

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

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

Adatokon alapuló kiválasztás esetén az általában használt módszerek:

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

Mennyiségi alapú kiválasztás esetén az általában használt módszerek:

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

6. Az értékelendő mintaelemek kiválasztása

7. A mintavételi eredmények értékelése

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

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

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

Az ellenőrnök meg kell fontolnia a mintavételzés eredményeinek kiverítését a populációra olyan kiverítési módszer alkalmazásával, amely összhangban van a mintavételzéshez használt eljárással. A minta kiverítése magában foglalhatja a populációban valószínűleg fellelhető hibák becslését, valamint azon lehetséges hibák becslését, melyek a pontatlan mintavételzési technikák alkalmazása miatt nem kerülhettek felderítésre, továbbá a fellelt hibák minőségi szempontjait.

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

8. A mintavételzési eljárás dokumentálása

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

A mintavételzés gyakorlati alkalmazása a belső ellenőrzési tevékenységben

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

A változók szerinti mintavételzés általában egyedi tesztelés során használják a nyilvántartott összegek indokoltságának meghatározására. A változók szerinti mintavétel

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

A jellemzők alapján történő és a változók szerinti mintavételezések a leggyakrabban használt mintavételi technikák, azonban léteznek további mintavételi technikák is (pl.: pénzegeység alapú mintavételezés, felderítő jellegű mintavételezés). Az ellenőrnök a tesztelés pontos céljának függvényében kell meghatároznia azt, hogy melyik mintavételezési eljárást használja.

Jellemzők alapján történő mintavétel

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

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

A jellemzők alapján történő mintavételezés lépései

a) A terv céljának meghatározása

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

b) A sokaság és a mintavételi egység meghatározása

Például, a sokaság állhat azon megrendelésekből, amelyek 5.000 euró megvaladó értéket képviselnek. Minden egyes 5.000 euró megvaladó értékü megrendelés egy mintavételi egység.

c) A minta méretének meghatározása

Az alkalmazott képlet a következő:

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

ahol

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

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

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

P = pontossági intervallum telenkénti alapon; arra a becült pontossági értékre vonatkozik, melyet az ellenőrfogad. A jellemzők alapján történő mintavételzésnél a kívánt pontosság az ellenőrfogadható hibarány várható százalékatól való eltéréshez kapcsolódik. Például a tesztelt tranzakciók várt hibaránya három százalék, de az ellenőrfogadható pontosságot itt négy százalék lenne. (pontossági intervallum (P) = elfogadható arány – várható hibaszázalék (p))

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

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

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

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

A minta elemi véletlenszerűen kell kiválasztani és megvizsgálni (a minta nagyságának megfelelően). Ezután a megfigyelt eltérések számát elosztjuk a minta nagyságával, hogy megkapjuk a minta hibaszázalékát. A minta hibaszázalékára és a minta nagyságára alapozva az elért felső hibahatárt kiszámolhatjuk, amely a sokaság maximum eltérési szintjét jelzi. Ha a minta hibaszázaléka meghaladja a várt sokasági hibaszázalékot (p), akkor ez az elért felső hibahatár túllépi a megengedett arányt bármely adott kockázati szinten. Ebben az esetben a minta nem támaszja alá a tervezett ellenőrzési pont vagy folyamat kockázati szintet. Például feltételezve, hogy 3 eltérést figyeltek meg a 75 elemű mintában, a minta hibaszázaléka 4% ($3 \div 75$), amely alacsonyabb, mint a várt hibaszázalék (7,5%). Így a belső ellenőrfogadható arány, így tehát az ellenőrzési pont vagy folyamat a tervezettnél megfelelően működik.

Változók szerinti mintavétel

A változók szerinti mintavételzés egyedi teszteleseknél használják. Ez a mintavételzési eljárás arról ad információt, hogy vajon a nyilvántartott érték, például a követelések értéke, lenyegesen eltér-e az aktuálístól.

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

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

A változók szerinti mintavétel lépései

a) A terv céljainak meghatározása

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

b) A sokaság és a mintavételi egység meghatározása

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

c) A minta mértékének meghatározása

Az alkalmazott képlet a következő:

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

ahol

n_1 = minta mérete (lásd – 1. képlet a pontos mintaméret érdekében)
 C = megbízhatósági együttható; az ellenőrzési mintavételzés során gyakran használt érték 90%-os megbízhatósági szintnél 1,64 (lásd – 1. táblázat)
 σ = a sokaság átlagos eltérése (próba mintavételre vagy az előző évek mintavételre alapozott becslít adat)
 P = pontossági intervallum tételkénti alapon; arra a becslít pontossági értékre vonatkozik, amelyet az ellenőr elfogad. A változók szerinti mintavételzésnél a pontossági intervallum az elfogadható pontatlanság és a kívánt pontosság arányának az eredménye. Az elfogadható pontatlanságot az ellenőrnek kell meghatároznia, míg a gyakran használt kívánt pontossági arány értéke 500 (10%-os hibás visszautastási kockázat és 5%-os hibás elfogadási kockázat mellett).

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

$$n_1 = (1,64^2 \times 125^2) \div 12,50^2$$

$$n_1 = 268,96 \text{ azaz } 269$$

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

A minta elemrit véletlenszerűen kell kiválasztani és megvizsgálni (a minta nagyságának megfelelően). Ezután a minta elemrinek átlagos értéket meghatározhatjuk és a sokaság becslít értéket kiszámolhatjuk a következő képlet használata segítségével:

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

Ezután az eredményt értékelhetjük annak vizsgálatával, hogy a nyilvántartott érték vajon belesik-e a becült érték plusz-mínusz a pontosság intervallum sájába.

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

Ha a számított minta nagysága (n₁) túl nagy, akkor a következő képlet használható egy környezetben kezelhető mintanagyság eléréséhez:

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

ahol

N = a sokaság mintaelemeinek a száma

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

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

5. számú melléklet – A belső kontrollrendszer kulcsfontosságú elemeinek tesztelése

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

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

- teljes körűen tartalmazza-e a szervezet kompetenciájába utalt szabályozási feladatokat;

- összhangban vannak-e a jogi szabályozással, alkalmassak-e a szabályozó funkció betöltésére;
- a feladatok végrehajtásával kapcsolatos hatás- és felelősségi köröket megfelelően meghatározták-e;
- a végrehajtás nyomán követése, a felügyeleti funkciók és az ellenőrzési pontok kellően kiegészítettek-e és működésük folyamatosan eredményes-e.

A belső szabályozás kulcselemei, azok fontosságai sorrendje szervezetünként elérhető lehet, függetlenül azok tevékenységétől, a gazdasági, pénzügyi, számviteli folyamatok megismervezésének módjától.

Az általánosan érvényes szabályozási kulcselemek a következők:

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

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

- A folyamatosság követelménye: meg kell erősíteni (bizonyítékot kell szerezni), hogy a kulcfontosságú kontrollok a vizsgált időszak teljes időtartamán keresztül folyamatosan működtek.
- A következetesség követelménye: meg kell erősíteni, hogy a kulcfontosságú kontrollok működése minden, az adott munkafolyamatban végzett műveletre egyformán kiterjed (például minden tranzakcióra, amely a könyvelési rendszeren keresztül haladt).

- Az eredményesség követelménye: meg kell erősíteni, hogy a kulcfontosságú kontrollok feltáryák a munkafolyamatban a hibát, ha az bekövetkezik.

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

A kulcsfontosságú kontrollok jellemzői:

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

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

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

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

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

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

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

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

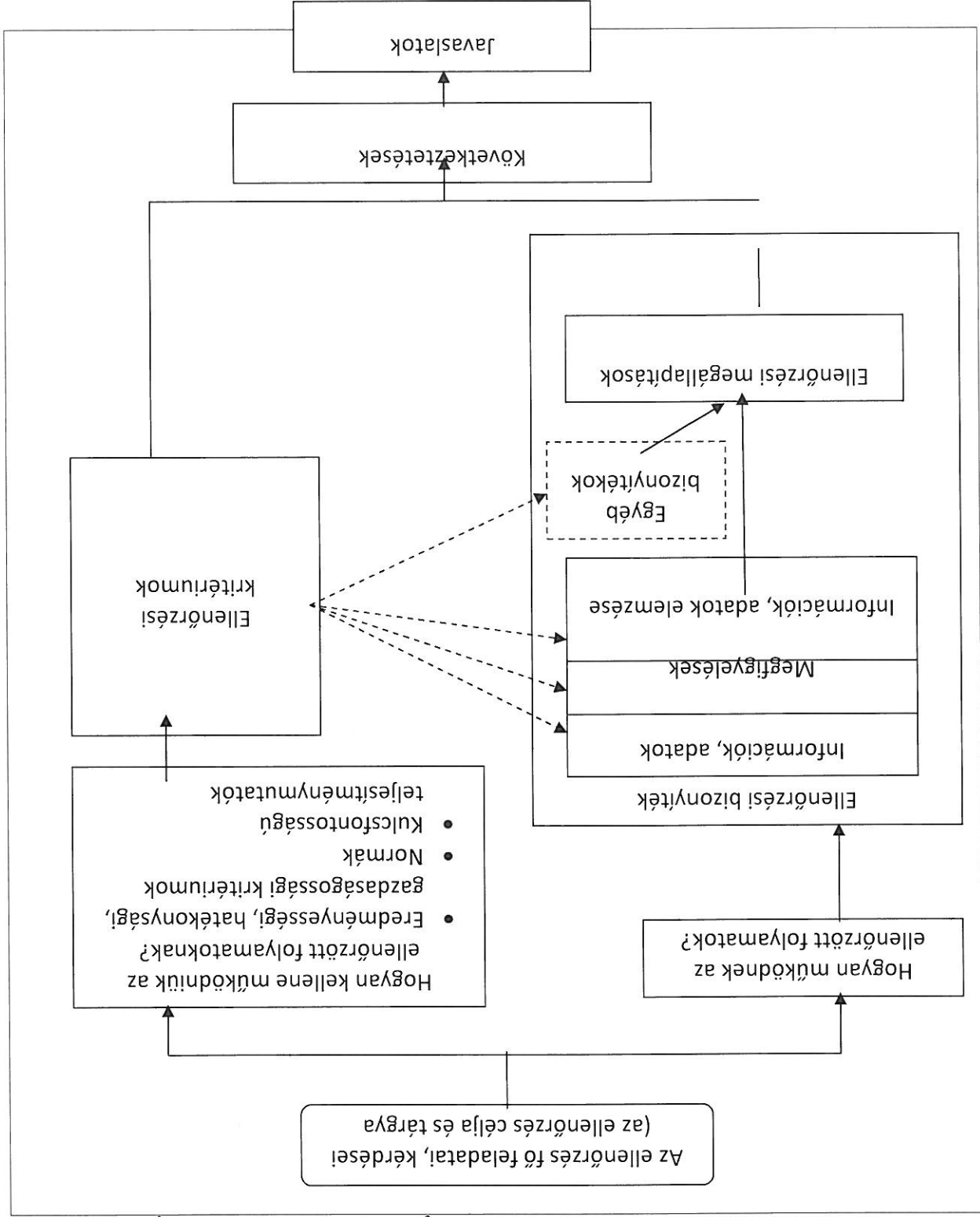
A kulcsfontosságú kontrollok megfelelőségi tesztjeinek kiértékelése eredményeként rögzíteni kell minden feltárt hiányosságot, különösen azt, ha:

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

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

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

6. számú melléklet – Az ellenőrzési bizonyítékok előállításának folyamata



7. számú melléklet – Összesített vélemény az ellenőrzött területről

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

Megfelelő

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

Korlátozottan megfelelő

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

Gyenge

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


Kritikus

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

Elgтелен

Az ellenörzés „elgтеленек” íelt területein a teljesítmény, illetve a működési felhetelek elgтеленek, súlyosan veszélyeztetik a működést. Az ellenörzési jelentésben foglalt megállapítások hozzá nem értő, illetve hanyag ügykezelésre, a vonatkozó törvények és jogszabályok kirtvó és/vagy ismétlődő figyelmen kívül hagyására, vagy a meghatározott irányelvektől és eljárásoktól való szándékos eltérésre mutatnak rá. Mindez azt jelzi, hogy a szervezet kritikus helyzetbe került, ami – ha nem tesznek sürgösen intézkedéseket – végső soron a szervezet iránti bizalom teljes elvesztésével és a szervezet integritásának és életképességének a veszélyeztetésével járhat.

IRATMINTÁK

Készítette:.....


Hatalybalépés dátuma: 2014.11.06.



Jóváhagyta:.....


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

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

1. számú iratminta – Belső ellenőrzési fókusz

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

2. számú iratminta - Interjú kérdőív a vezetés elvárásainak megismerésére

Információgyűjtés a 20xx-20xx. közötti ellenőrzési stratégiát és kiemelten a 20xx. évi ellenőrzési tervet megalapozó kockázatelemzéshez

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

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

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

Az alábbi kérdések megválaszolására segít a jelentős kockázatok azonosításában:

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

A kockázat, mint pozitívum

A kockázat, mint fogalom általában negatív kategóriaként jelenik meg azonban a kockázat nem csak negatív, hanem pozitív is lehet (elfogható a bekövetkező események várható érték körüli szóraként is). Így a kockázat fogalmát úgy is meghatározhatjuk, hogy minden olyan események összessége, amelyek bekövetkezési lehetőségge hatással van egy szervezeti céljai elérésére.

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

A kontrollkörnyezet magában foglalja:

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

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

Tandacsadói tevékenység:

A belső ellenőrzéssel szembeni elvárások átalakulásával a belső ellenőrtől magas szintű, a szervezet alaptevékenységére vonatkozó szakmai hozzáértést és tudást várnak el a szervezet vezetői, ennek a tudásnak a kialakításra törekszének, és nem csak az ellenőri jelentésekben. A szervezet vezetésének fel kell ismernie, hogy:

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

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

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

3. számú iratminta – Kockázatfelmérési kérdőív a folyamatgazdák részére

A kockázatfelmérési kérdőívet a folyamathatiszta struktúrájának megfelelően kell kialakítani szervezeteti egységenként!

A szervezeteti egységek által kitöltött kérdőíveket a belső ellenőröknek felül kell vizsgálniuk és korigálniuk kell a szakmai ítéleteiknek megfelelően!

KOCKAZATFELMÉRÉSI KÉRDŐÍV

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

A kockázatfelmérés követendő folyamata:

1. Folyamathatiszta felülvizsgálata – vizsgálja felül, hogy egy-egy fő folyamat/tevékenység vonatkozásában a részfolyamatok / résztevékenységek helyesen lettek-e meghatározva. Amennyiben módosítási javaslatok van a feltüntetett fő-, illetve részfolyamatokkal / tevékenységekkel kapcsolatban, azt egyértelműen (pl. eltérő színnel vagy kiemeléssel) jelölje a táblázatban!

2. Kockázatok meghatározása – az egyes részfolyamatokhoz rendeljen hozzá kockázatok, amelyek az adott folyamat esetében relevánsak, azaz befolyásolni tudják az adott részfolyamat végrehajtását! Az egyes kockázatokhoz súly is megállapítható, de a súlyozás el is hagyható.

Példa a kockázatok megfogalmazására:

Tevékenység / Cél: "Új számítógépes rendszer bevezetése 2013. év végéig, az utólagos ellenőrzések eredményeinek vizsgálatához"	
A kockázat szöveges leírása	Megjegyzés
"Új számítógépes rendszer bevezetésének elmulasztása az utólagos ellenőrzések eredményeinek vizsgálatához."	ROSSZ: Az itt megfogalmazott kockázat egyszerűen ellentét a végrehajtani kívánt tevékenységnek / célnak.

<p>NEM JÓ: Ez a kockázati leírás nem ad elegendő információt az érintett tevékenységre / célra gyakorolt hatásról, illetve nem tárja fel a kockázat pontos okát.</p>	<p>"Személyzet hiánya."</p>
<p>NEM ROSSZ: Ebben az esetben a célra gyakorolt hatás már említésre került, igaz nem teljesen precízen. A kockázat okáról azonban nem ad felvilágosítást.</p>	<p>"A megfelelő személyzet hiánya késéseket eredményezhet a rendszer bevezetésében."</p>
<p>IDEÁLIS: Számszerű becslést tartalmaz a lehetséges hatásról és az ok is beazonosításra került.</p>	<p>"Jelentősen késik a projekt megvalósítása (nagyjából 10-12 hónappal) mert nem áll rendelkezésre megfelelő személyzet. Ennek oka részben az elégtelen munkaterő továbbképzés."</p>

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

KOCKÁZATELEMZÉSI KRITÉRIUM MÁTRIX

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

		azokat nem túl jelenösen.			
	Elemzési kritérium	Elemzési kritérium	Elemzési kritérium	Elemzési kritérium	Kockázati tényező #2
	Elemzési kritérium	Elemzési kritérium	Elemzési kritérium	Elemzési kritérium	Kockázati tényező #3

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

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

Kockázattertkelő lap

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

*Ez az oszlop elhagyható.

4. számú iratminta – A folyamatok jelentőségének meghatározása

Folyamat jelentősége	(1 - alacsony; 4 - magas)								átlag értékelés	
	Belső ellenőrzési fókusz #1	Belső ellenőrzési fókusz #2	Belső ellenőrzési fókusz #3	Belső ellenőrzési fókusz #4	Belső ellenőrzési fókusz #5	Belső ellenőrzési fókusz #6	Belső ellenőrzési fókusz #7	Belső ellenőrzési fókusz #8	Folyamat (0 – 1,33: alacsony; 1,34 – 2,66: közepes; 2,67 – 4, jelentősége)	átlag értékelés
Folyamatok										
Folyamat #1	1	2	2	1	2	1	1	1	1,50	közepes
Folyamat #2	1	1	1	1	1	1	1	1	1,00	alacsony
Folyamat #1	3	3	3	4	2	1	2	2	2,50	magas
Folyamat #2	4	2	3	2	2	2	3	3	2,63	magas
Folyamat #3	3	3	3	4	3	2	3	1	2,75	magas
Folyamat #4	2	3	3	3	2	3	2	3	2,63	közepes
Folyamat #3									3,22	magas
Folyamat #1	2	3	4	4	3	4	4	3	3,38	magas
Folyamat #2	4	3	3	4	2	4	2	4	3,25	magas
Folyamat #3	2	3	4	4	2	4	2	3	3,00	magas
Folyamat #4	3	3	4	4	2	3	4	3	3,25	magas

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

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

BELSŐ ELLENŐRZÉSI KÉZIKÖNYV

Iratminták

Oldal: 134/168

Hatályos: 2014.11.06.

Verzió: 1.0

		<i>értékelése</i>	<i>értékelése</i>		
		<i>belső ellenőrök értékelése</i>	<i>belső ellenőrök értékelése</i>		
Kockázat #3	10	<i>belső ellenőrök értékelése</i>	<i>belső ellenőrök értékelése</i>	= S * H * V	<i>(kontrollyamatok, kontrollpontok leírása)</i>
Kockázat #4	3	<i>belső ellenőrök értékelése</i>	<i>belső ellenőrök értékelése</i>	= S * H * V	<i>(kontrollyamatok, kontrollpontok leírása)</i>

Iratminták

Oldal: 135/168
 Hatályos: 2014.11.06.
 Verzió: 1.0

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

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

Alacsony	
Közepes	
Magas	

7. számú iratminta – Kockázati térkép

		Valószínűség			
		1	2	3	4
Hatás	1				
	2				
	3				
	4				

Iratminták

Oldal: 137/168

Hatályos:2014.11.06.

Verzió:1.0

8. számú iratminta – Éves ellenőrzési terv

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

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

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

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

➤ Az éves ellenőrzési terv kötelezően kitöltendő mellékletei (értelmszerűen csak a terv oszlopok kitöltése szükséges):

- 1. számú melléklet: Létszám és erőforrás
- 2. számú melléklet: Ellenőrzések
- 3. számú melléklet: Tevékenységek

Iratminták

Oldal: 138/168
 Hatályos:2014.11.06.
 Verzió:1.0

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

Készítette:	Jóváhagyta:
Dátum:	Dátum:
<belső ellenőrzési vezető>	<költségvetési szerv vezető>

9. számú iratminta – Ellenőrzési program

<Szervezet neve>
<Iktatószám>

ELLENŐRZÉSI PROGRAM

<Ellenőrzés címe> című ellenőrzéshez

I. Az ellenőrzés szervezésére vonatkozó adatok

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

II. A vizsgálat szempontjai

Az ellenőrzött folyamat/tevékenység	Az ellenőrzés lépései/Tesztelési stratégia/Alkalmazott módszer	Felelős	Felülvizsgáló	Megjegyzések
A. <Ellenőrzési feladat>				
A.1. <Ellenőrzési részfeladat>	1. <Ellenőrzési lépés / alkalmazott módszer(ek)> 2. <Ellenőrzési lépés / alkalmazott módszer(ek)> 3. <Ellenőrzési lépés / alkalmazott módszer(ek)>	<Ellenőrzési részfeladat végrehajtója>	<Vizsgálatvezető vagy Belső ellenőrzési vezető>	
A.2. <Ellenőrzési részfeladat>	1. <Ellenőrzési lépés / alkalmazott módszer(ek)> 2. <Ellenőrzési lépés / alkalmazott módszer(ek)>	<Ellenőrzési részfeladat végrehajtója>	<Vizsgálatvezető vagy Belső ellenőrzési vezető>	
B. <Ellenőrzési feladat>				
B.1. <Ellenőrzési részfeladat>	1. <Ellenőrzési lépés / alkalmazott módszer(ek)>	<Ellenőrzési részfeladat végrehajtója>	<Vizsgálatvezető vagy Belső ellenőrzési vezető>	

Készítette:		Jóváhagyta:	
Név: <vizsgálatvezető>		Név: <belső ellenőrzési vezető>	
Alíráás:		Alíráás:	
Dátum:		Dátum:	

10. számú iratminta – Megbízólevél

<Szervezet neve>
 <Iktatószám:>

MEGBÍZÓLEVÉL

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

<Ellenőrzés címe> tárgyban

<ellenőrzés típusa> belső ellenőrzést végezzem, a

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

Az ellenőrzés célja...

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

Fent nevezett személy a megbízás tárgyat illetően illően információt kérhet, az ellenőrzött szerv helyiségeibe beléphet, minden vonatkozó ügyiratba betekinthet, azt a helyszínről elviheti, arról másolatot készíthet. A belső ellenőrt a helyszíni ellenőrzés megkezdésekor köteles bemutatni a megbízó levélét az ellenőrzött szerv vagy szervezeti egység vezetőjének.

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

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

Jóváhagyta:
Név: <belső ellenőrzési vezető> vagy <költségvetési szerv vezetője >
Aláírás:
Dátum:

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

³ Belső ellenőrzési vezető érintettségé estén a költségvetési szerv vezetője írja alá a megbízólevélet.

11. számú iratminta – Összeférhetlenségi nyilatkozat

ÖSSZEFÉRHETLENSÉGI NYILATKOZAT

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

Budapest, 20xx. hó nap.

Belső ellenőr

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

ÖSSZEFOGÓ NYILATKOZAT

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

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

....., 20xx. hó nap.

Belső ellenőr

Előttünk, mint tanúk előtt:

12. számú iratminta – Ertesítő level

<Szervezet neve>
 <Iktatószám:>

F E L J E G Y Z É S
 <Név>

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

Tárgy: Ertesítés ellenőrzés / helyszíni ellenőrzés megkezdéséről

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

Az ellenőrzés típusa: ...

Az ellenőrzés célja annak megállapítása, hogy ...

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

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

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

Keltezés

<belső ellenőrzési vezető neve és aláírása>

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

13. számú iratminta – Kérdéssorok

I. Anyagi erőforrás- és vagyongazdálkodás ellenőrzése
 kérdéssor

Belső szabályzatok

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

Vagyongazdálkodás

	Igen	Nem	Megjegyzés / Dokumentum	4.	Milyen jogcímeken történt növekedés, illetve csökkenés?
				5.	Megtörtént-e a változások mértekének, irányának és okainak ellenőrzése?
				6.	Megtörtént-e a karbantartási tevékenység, felújítás, eszközbeszerzés, építési beruházás, bérlet és vagyontkezelés ellenőrzése?
				7.	Megtörtént-e az eszközök átadásának, bérbeadásának, lízingbeadásának, koncesszióba adásának, értékesítésének, illetve

				<ul style="list-style-type: none"> ■ egyéb hasznosulásának ellenőrzése?
--	--	--	--	--

Vagyonyilvántartás

		Igen	Nem	Megjegyzés / Dokumentum	8.	Megfelelő módon történt-e az anyagi erőforrás-gazdálkodás bevételeinek és kiadásainak hozzárendelése a szervezet szakfeladat szerinti tevékenységéhez?			
					9.	Megtörtént-e a vagyonhasználat dokumentálási rendjének ellenőrzése?			
					10.	Van-e kialakított nyilvántartási, informatikai rendszer?			
					11.	Amennyiben van nyilvántartási, informatikai rendszer, az elősegíti <ul style="list-style-type: none"> ■ a szabályszerűséget, ■ a döntések előkészítését, meghozatalát, ■ a gazdaságossági, hatékonysági, eredményességi követelmények érvényesítését? 			
					12.	Megtörtént-e a vagyonyilvántartás rendszerének ellenőrzése <ul style="list-style-type: none"> ■ pénzügyi és számviteli, ■ adózási jogszabályok előírásainak való megfelelés szempontjából? 			
					13.	Megtörtént-e a vagyonyuttatás felhasználásának ellenőrzése?			
					14.	A vagyon a rendelkezésének és céljának megfelelően került-e <ul style="list-style-type: none"> ■ felhasználásra, ■ gyarapításra, ■ értékesítésre? 			

Pénzgazdálkodás

		Igen	Nem	Megjegyzés / Dokumentum	15.	Megtörtént-e a kötelezettségvállalások rendjének ellenőrzése?			
					16.	Szabályszerű volt-e a feladatok delegálása?			
					17.	Megtörtént-e az anyagi erőforrások <ul style="list-style-type: none"> ■ előirányzat-módosítási rendjének és 			

- átcsoportosítási rendjének ellenőrzése?

II. Emberi erőforrás-gazdálkodás ellenőrzése
 kérdéssor

Létszámtervezés, létszám-előirányzat

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

Létszámadatok

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

Munkáltató ellenőrzése

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

11.	Megfelelően rendezettek-e a munkakügyi kapcsolatok?			
10.	Vizsgálták-e a központosított illetményszámfejtés kapcsolatait a Kincstárral?			
	rendszer?			

Létszámváltozás és hatásai

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

Vezetői döntések, vezető beosztások

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

26.	Teljesült-e a továbbképzési követelmény?			
	Követelménynek megfelelőnek-e?			

A rendszeres személyi juttatások ellenőrzése

	Igen	Nem	Megjegyzés / Dokumentum
--	------	-----	-------------------------

Megjelenik-e az alapilletmény kiszámításánál

a vezetői beosztás?

a képzettség?

egyéb tényezők?

Megtörtént-e az illetményel kapcsolatos jogszabályi

változások átvezetése a személyi juttatások

rendszerébe?

Van-e lehetőség az illetményrendszerben az elterítésre?

Van-e korlátja a az elterítésnek?

Történt-e mintavételes ellenőrzés

az eltérések szabályozottságának vizsgálatára?

az eltérések szabályosságára?

Kötelező-e az illetménykiigészítés?

Ellenőrizték-e az illetménypótlékokat?

Megtérveztek-e a kinevezett vezetők vezetői pótlékát?

Megtérveztek-e megbízott vezetői pótlékát?

Megtérveztek-e az egyéb illetménypótlékokat?

Mintavételes ellenőrzés megtörtént-e a

kinevezett vezetők vezetői pótlékának teljesítésének

ellenőrzése?

Mintavételes ellenőrzés módszerével megtörtént-e a

megbízott vezetők vezetői pótlékának teljesítésének

ellenőrzése?

Ellenőrizték-e a kötelező pótlékok eredeti

előírányszakonkénti megtervezési kötelezettségét?

A nem rendszeres személyi juttatások ellenőrzése

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

BELSO ELLENORZESI KEZIKÖNYV

Iratminták

Oldal: 150/168

Hatályos:2014.11.06.

Verzió:1.0

				közül:
				juttalom?
				céljuttatas?
				vezetői prémium?
				kereset kiegészítés?
				teljesítmény-elismerés?
				egyéb juttatas?
43.	Ellenőrizték-e az egyéb munkavégzéshez kapcsolódó juttatásokat?			
44.	Az alábbi juttatások közül melyik kötelező juttalom?			
47.	Ellenőrizték-e a a személyhez kapcsolódó költségtérítéseket az alábbiak közül: utazási költségtérítés? ruházati költségtérítés? üdülési költségtérítés? étkezési költségtérítés?			
48.	Ellenőrizték-e az egyéb juttatások belső szabályozását? nyilvántartását? elszámolását?			
49.	Ellenőrizték-e az egyéb nem rendszeres juttatásokat?			
50.	Ellenőrizték-e a törvényi előírás és a belső szabályozás összhangját?			

III. Közbeszerzések ellenőrzése
 kérdéssor

Közbeszerzési szabályzat

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

Közbeszerzési terv

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

Közbeszerzés értéke

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

Közbeszerzési eljárás

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

Ajánlattevő

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

Közbeszerzés ellenőrzése

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

14. számú iratminta – Közös jegyzőkönyv

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

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

15. számú iratminta – Telfességi nyilatkozat

TELJESSEGI NYILATKOZAT

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

....., 20xx. hó nap

.....
Az ellenőrzött egység vezetője

16. számú iratminta – Sülyos hiányosság gyanúját rögzító jegyzökönyv

JEGYZÖKÖNYV	
	Ellenörzést végző szervezeti egység:
	Ellenörzött szervezet / szervezet
	egység(ek):
	A jegyzökönyv készitésekor jelenlévök neve, beosztása:
	Ellenörzés iktatószáma:
	Ellenörzés címe:
	Jegyzökönyv készítés dátuma:
	Jegyzökönyv készítés helyszíne:
A tényállás rögzítése (a megállapításoknál jelezni kell, hogy melyek a megsértett vagy egyéb módon releváns jogszabályok, belső szabályzatok stb.):	
	A jegyzökönyvhöz csatolt dokumentumok felsorolása (amennyiben releváns):
	Feltételezett felelősök megnevezése (amennyiben megállapítható a rendelkezésre álló információk alapján):
	Javaslat a megfelelő eljárások elindítására:
	Jegyzökönyv készítő aláírása:
	<Belső ellenör>
	Ellenörzött szerv, szervezeti egység vezetője / alkalmazottja aláírása:

17. számú iratminta – Kísérőlevél ellenőrzési jelentéstervezet megküldéséhez

<szervezet neve>
 <ikratszám:>

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

Tárgy: Ellenőrzési jelentéstervezet egyeztetése

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

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

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

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

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

Keltezés

<belső ellenőrzési vezető neve>

⁵ A felesleges rész törölendő.

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

18. számú iratminta – Válaszlevél az észrevételekre

<szervezet neve>
<iktatószám:>

F E L J E G Y Z É S

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

Tárgy: Válaszlevél az észrevételekre

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

Tekintettel arra, hogy a jelentés-tervezettel kapcsolatban észrevételek maradtak fel, kezdeményezem az egyeztető megbeszélés összehívását <dátum>, <helyszín>-en.⁷
Kérem, hogy az ellenőrzésben érintettek részvételéről gondoskodni sziveskedjen!

Keltezés

<belső ellenőrzési vezető neve>

⁷ Amennyiben nem kerültek az észrevételek elfogadásra.

19. számú iratminta – Egyeztető megbeszélés jegyzőkönyv

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

⁸ A megfelelő aláhúzendó.

<Keltetés>

<Ellenőrzés címe> című vizsgálatához

ELLENŐRZÉSI JELENTÉS

Jóváhagyom
Név:
Alírást:
Dátum:

<szervezet neve>
 <iktatószám:>
 <ellenőrzés azonosító száma:>

20. számú iratminta – Ellenőrzési jelentés/-tervezet

Oidal: 159/168
 Hatályos:2014.11.06.
 Verzió:1.0

Iratminták

BELSO ELLENORZESI KEZIKÖNYV

I/
 AZ ELLENŐRZÉS SZERVEZÉSÉRE VONATKOZÓ ADATOK

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

II./

VEZETŐI ÖSSZEFOGLALÓ

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

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

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

Főbb megállapításaink a következők:

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

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

Az ellenőrzés nyomán kialakított véleményünk a vizsgált területekről, illetve folyamatokról ¹⁰összességében :

⁹ Abban az esetben, ha volt egyeztető megbeszélés.

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

III.

FŐBB MEGÁLLAPÍTÁSOK ÉS JAVASLATOK

<Ellenőrzés címe> című vizsgálathoz

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

RÉSZLETES MEGÁLLAPÍTÁSOK

IV./

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

Az ellenőrzési jelentésben a pozitív ellenőrzési megállapításokat is rögzíteni kell.
 A „Részletes megállapítások”-nak az adott ellenőrzésre vonatkozó ellenőrzési program felépítési celszerű követnie. Azon megállapításokat, amelyekkel kapcsolatban a belső ellenőrzés javaslatot fogalmaz meg, keresztirvivaltkozással szerepeltetni kell az ellenőrzési jelentés „Főbb megállapítások és javaslatok” elnevezésű táblázatában.>

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

21. számú iratminta – Intézkedési terv elfogadása

<szervezet neve>
<ikratszám:>

F E L J E G Y Z É S

<költségvetési szerv vezető> asszony/úr részére

Tárgy: Intézkedési terv elfogadása / nem elfogadása

Tájékoztatom, hogy az <Ellenőrzés címe> című ellenőrzés vonatkozásában a <ellenőrzött szervezet neve> által megküldött intézkedési terv elfogadását javaslom / nem javaslom.

Az el nem fogadás indoka: <néhány mondatban kifejtve>.¹¹

Kérem, hogy egyetértése esetén a mellékelt levelet aláírni szíveskedjen.

Keltezés

<belső ellenőrzési vezető neve>

¹¹ Amennyiben nem kerül elfogadásra.

BELSŐ ELLENŐRZÉSI KÉZIKÖNYV

Iratminták

Oldal: 165/168

Hatályos:2014.11.06.

Verzió:1.0

22. számú iratminta – Intézkedések nyilvántartása

INTÉZKEDÉSEK NYILVÁNTARTÁSA

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

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

BELSŐ ELLENŐRZÉSI KÉZIKÖNYV

Iratminták

Oldal: 166/168
Hatályos:2014.11.06.
Verzió:1.0

23. számú iratminta – Ellenőrzések nyilvántartása

Ellenőrzés Iktatószáma (azonosítója)	Az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egységek megnevezése	Ellenőrzés tárgya	Vizsgált időszak	Ellenőrzés típusa	Idő- szükséglet (munkanap)	Résztevők	Ellenőrzés kezdete	Helyszíni ellenőrzés kezdete	Helyszíni ellenőrzés vége	Ellenőrzési jelentés- tervezet elkészítése	Ellenőrzési jelentés lezárása	
							terv	tény	terv	tény	terv	tény

Intézkedési terv készítés szükségessége	Megállapítások száma	Javaslatok száma	Elfogadott javaslatok száma	Szabály- talansági gyanú	Intézkedési terv elkészült	Intézkedési terv státusza	Az intézkedési terv teljesítésének dátuma

24. számú iratminta – Ellenőrzési mappa

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

25.számú iratminta – Intézkedési terv

INTÉZKEDÉSI TERV MINTA

..... című vizsgálathoz

Megállapítás	Javaslat	Intézkedés	Határidő ¹²	Felelős

Készítette	Jóváhagyta	véleményezte
Dátum:	Dátum:	Dátum:
Aláírás:	Aláírás:	Aláírás:
ellenőrzött szerv, ill. szervezeti egység vezetője	Jegyző	belső ellenőr

¹² Az intézkedési tervben az egyes feladatokhoz kapcsolódó határidőket úgy kell meghatározni, hogy azok számon kérhetőek legyenek. Amennyiben a feladat jellege egy éven túl mutat, akkor részfeladatokat, illetve részhatáridőket kell meghatározni, ahol értelmezhető.