BELSŐ ELLENŐRZÉSI KÉZIKÖNYV

Tartalomjegyzék

Bevezetés 2

I. A belső ellenőrzés hatáskörét, feladatait és céljait meghatározó belső ellenőrzési alapszabály (charta) 4

I.1. A belső ellenőrzés célja és feladata 4
I.2. Beszámolás 5
I.3. Függetlenség 6
I.4. Felelősség 7
I.5. A belső ellenőrzés hatásköre 7
I.6. Belső ellenőrzési tevékenységre vonatkozó standardok, előírások 9

II. Belső ellenőrökre vonatkozó szakmai etikai kódex 10

III. Belső ellenőrzés funkcionális függetlenségét bemutató szervezeti ábra 14

IV. A belső ellenőrzési tevékenységre vonatkozó belső szabályok és eljárások, kockázatelemzés 16

IV.1. A belső ellenőrzési tevékenység irányítása 21
IV.2. A belső ellenőrzés tervezésének előkészítése, kockázatelemzés 26
IV.3. A belső ellenőrzés tervezése 29
IV.4. Az ellenőrzésre való felkészülés 32
IV.5. Az ellenőrzés végrehajtása 36
IV.6. Az ellenőrzési jelentés szerkezetére, tartalmára vonatkozó előírások 42
IV.7. Az ellenőrzési megállapítások hasznosításának, az ellenőrzést követő intézkedések elrendelésének szabályai 47
IV.8. Az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság feltárása esetén alkalmazandó eljárás 49
IV.9. Az ellenőrzési dokumentumok formai követelményei, a dokumentumok megőrzési rendje 53

V. Módszertani útmutatók 55

VI. Záró rendelkezések 56

Bevezetés

Az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény, valamint a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII.31) Kormányrendelet alapján **Bonyhádi Közös Önkormányzati Hivatal (a továbbiakban: Hivatal)** függetlenített belső ellenőrzésére vonatkozó eljárási rendet jelen Belső Ellenőrzési Kézikönyv tartalmazza.

A Hivatal belső pénzügyi ellenőrzési rendszere

A belső pénzügyi ellenőrzési rendszer alapvető célja számot adni arról, hogy az államháztartási pénzeszközökkel, vagyonnal szabályszerűen, szabályozottan, gazdaságosan, hatékonyan és eredményesen gazdálkodnak-e.

Pénzügyi ellenőrzési rendszer elemei:

- folyamatba épített, előzetes és utólagos vezetői ellenőrzés, FEUVE Szabályzat tartalmazza (továbbiakban:FEUVE),
- az önkormányzat belső kontrollrendszerét a Belső Kontroll Kézikönyv tartalmazza
- független belső ellenőrzési tevékenység. A független belső ellenőrzés szabályait jelen Kézikönyv tartalmazza.

A Kézikönyv az alábbiakat tartalmazza:

- a bizonyosságot adó és a tanácsadói tevékenységre vonatkozó eljárási szabályt,
- a belső ellenőrzés hatáskörét, feladatait és céljait meghatározó belső ellenőrzési alapszabályt,
- a belső ellenőrzés funkcionális függetlenségét bemutató szervezeti ábrát,
- a belső ellenőrzési tevékenységre vonatkozó belső szabályokat és eljárásokat, módszertani útmutatókat, az egyes ellenőrzési módszerek főbb lépéseit, szakaszait,
- a tervezés megalapozásához alkalmazott kockázatelemzési módszertan leírását,
- a belső ellenőrzési tevékenység minőségét biztosító szabályokat,
- az ellenőrzési dokumentumok formai követelményeit, az alkalmazott iratmintákat
- az ellenőrzési jelentések szerkezetére, tartalmára vonatkozó előírásokat,
- az ellenőrzési megállapítások hasznosításának nyomon követését
- az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság feltárása esetén alkalmazandó eljárást,
- belső ellenőrök folyamatos továbbképzésére vonatkozó alapelveket,
- külső szakértők bevonására vonatkozó előírásokat.

Vonatkozó jogszabályi előírások:

- Az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény (a továbbiakban: Áht.),
- Magyarország helyi önkormányzatairól szóló 2011. évi CLXXXIX. törvény (a továbbiakban: Mötv.),
- A közszolgálati tisztviselőkről szóló 2011. évi CXCIX. törvény (a továbbiakban: Kt.),
- A Közalkalmazottak jogállásáról szóló 1992..évi XXXIII. törvény (továbbiakban: Kjt.)
- Az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról szóló 368/2011. (XII.31.) Kormányrendelet (a továbbiakban: Ávr.),
- A költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII.31.) Kormányrendelet (a továbbiakban: Bkr.)
- Polgári Törvénykönyv 2013. évi V. törvény
- Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény
- Szabálysértésekről, a szabálysértési eljárásról és a szabálysértési nyilvántartási rendszerről szóló 2012. évi II. törvény

A Kézikönyvben szereplő „vezetők" megnevezés alatt a Hivatal osztályvezetőit értjük.
A Kézikönyvhöz iratminták tartoznak, melyek 4 csoportot alkotnak az alábbiak szerint:
A csoport: Általános iratminták
B csoport: Ellenőrzési listák
C csoport: Tervek
D csoport: Nyilvántartások

A Bkr. előírásai értelmében a Hivatalnál a belső ellenőrzés kialakításáról és működéséhez szükséges források biztosításáról a jegyző köteles gondoskodni.
A Hivatal a belső ellenőrzési feladatok ellátására belső ellenőrzési egységet hozott létre. Az egység 2 belső ellenőrből áll:

- 1 fő belső ellenőrzési vezető
- 1 fő belső ellenőr

A Hivatal belső ellenőrzése ellátja:

- **Bonyhádi Közös Önkormányzati Hivatala belső ellenőrzését,** továbbá a Számviteli Politikában meghatározott gazdálkodó szervezetekre
- **Bonyhád Város Önkormányzat intézményeinek belső ellenőrzését**
- **A Völgységi Önkormányzatok Társulása és társult önkormányzatai valamint intézményeinek belső ellenőrzését**

A továbbiakban, a Kézikönyvben ahol költségvetési szerv alatt:
- a Hivatalnál végzett ellenőrzés esetén a Hivatalt, (ebben az esetben költségvetési szerv vezetője a jegyző)
- az intézményeknél végzett ellenőrzés esetén az intézményt értjük (ebben az esetben költségvetési szerv vezetője az intézményvezető)

A Kézikönyvet a Bkr. előírásai értelmében a belső ellenőrzési vezető rendszeresen, de legalább **kétévente** köteles felülvizsgálni, és a – jogszabályok vagy módszertani útmutatók változásai illetve egyéb okok miatt – szükséges módosításokat átvezetni.

I. A belső ellenőrzés hatáskörét, feladatait és céljait meghatározó belső ellenőrzési alapszabály (charta)

A Bkr. 17. §.(2) pontja szerint a belső ellenőrzési kézikönyv része a belső ellenőrzési alapszabály. A Hivatal az alapszabályban rögzíti:

- *a belső ellenőrzés célját és feladatait,*
- *a belső ellenőrzési vezető beszámolási kötelezettségét,*
- *a belső ellenőrzés függetlenségének biztosításának kötelezettségét,*
- *a belső ellenőrzési vezető, illetve a belső ellenőr felelősségi körét,*
- *a belső ellenőrzés hatáskörét,*
- *a belső ellenőrzési tevékenységre vonatkozó standardokat*

I.1. A belső ellenőrzés célja és feladata

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

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

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

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

A belső ellenőrzés végrehajtása során feltárt, a pénzügyi irányítási és ellenőrzési rendszer hatékonyságának, minőségének javítására vonatkozó lehetőségekről a vezetést tájékoztatni kell. A belső ellenőrzés – mint vezetőt támogató tevékenység – nem mentesíti ugyanakkor a vezetőket azon felelősségük alól, hogy a kockázatokat kezeljék, illetve a pénzügyi irányítási és ellenőrzési rendszert működtessék. A belső ellenőrzés a szervezet pénzügyi irányítási és ellenőrzési rendszerének javítása érdekében javaslatokat tesz, de e javaslatok végrehajtása, vagy más intézkedések kezdeményezése kizárólag a vezetők felelősségi körébe tartozik.
A belső ellenőrzés ellenőrzési hatóköre kiterjed mind a központilag kiadott szabályzatok, irányelvek, és eljárások pontos betartásának ellenőrzésére, mind a költségvetési bevételek és kiadások, valamint a költségvetési szerv tevékenysége gazdaságosságának, hatékonyságának és eredményességének vizsgálatára az államháztartási gazdálkodás átláthatósága érdekében.

A belső ellenőrzés tanácsadói tevékenysége az alábbiakra terjed ki:

- vezetők támogatása a döntéshozatalban, javaslatok megfogalmazásával, azonban a döntést a vezetőségnek kell meghoznia,
- humánerőforrás-kapacitásokkal való racionálisabb gazdálkodásra irányuló tanácsadás,
- pénzügyi, tárgyi és informatikai erőforrásokkal való racionálisabb gazdálkodásra irányuló tanácsadás,
- a vezetőség szakértői, tanácsadói támogatása a kockázat- és szabálytalanságkezelési rendszerek és a teljesítménymenedzsment rendszer kialakításában, folyamatos továbbfejlesztésében,
- tanácsadás a szervezeti struktúrák racionalizálása, a változásmenedzsment területén,
- javaslatok megfogalmazása a költségvetési szerv működése eredményességégének növelése és a belső kontrollrendszerek javítás, továbbfejlesztése érdekében, a költségvetési szerv belső szabályzatainak tartalmát, szerkezetét illetően,
- konzultáció és tanácsadás a vezetés részére a szervezeti stratégia elkészítésében.

I.2. 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 meglétéről;
- a költségvetési szerv vezetőjének kérése esetén a más ellenőrzési tevékenységek, illetve a nyomon követés (kockázatkezelés, szabályszerűségi-, biztonsági-, jogi-, etikai-, környezetvédelmi kérdések, külső ellenőrzések) vonatkozásában az egységes szakmai értelmezést, és az e feladatokat ellátó szervezetekkel, személyekkel a megfelelő koordinációt biztosítani, valamint erről a vezetést rendszeresen tájékoztatni.

I.3. Függetlenség

Szervezeti függetlenség

A belső ellenőrzés kialakításáról a költségvetési szerv vezetője gondoskodik. Az Áht. 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 ellenőrök a belső ellenőrzési vezető alárendeltségébe tartoznak.

A belső ellenőrzési egység vezetője olyan vezetői szintnek tartozik beszámolási kötelezettséggel a szervezeten belül, amely lehetővé teszi a belső ellenőrzési tevékenységet végző számára feladatai teljesítését, továbbá ily módon a belső ellenőrzés hatókörének meghatározása, a vizsgálat lefolytatása és a jelentéstétel külső befolyástól mentesen történhet. A szervezeti és működési szabályzat részét képező szervezeti ábrát – a belső ellenőrzés függetlenségére vonatkozóan – az Áht., 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 ellenőrök funkcionális függetlenségét. A belső ellenőr nem rendelkezhet semmilyen, az ellenőrzött tevékenység feletti hatáskörrel és nem lehet az ellenőrzött tevékenységért felelős. A belső ellenőr bevonása a szervezet szabályzatainak, rendszereinek, eljárásainak kidolgozásába és végrehajtásába csak tanácsadás, véleményezés jelleggel történhet. A belső ellenőr bizonyosságot adó ellenőrzési és a 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 vonatkozókon kívül eső végrehajtási vagy irányítási tevékenységében való részvételre;
- pénzügyi tranzakciók kezdeményezésére vagy jóváhagyására a belső ellenőrzési egységre vonatkozókon 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 egyéb módon segítsék a belső ellenőröket.

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

I.4. Felelősség

A belső ellenőrzési vezető felelősségi körébe tartozik:

- annak biztosítása, hogy minden, a belső ellenőrzés hatókörébe tartozó ellenőrzés, a jelen Alapszabályban felsoroltaknak megfelelően ténylegesen végrehajtásra kerüljön,
- a belső ellenőrzési egység eredményes vezetése és fejlesztése a szükséges szakmai, technikai és operatív iránymutatás megadásával, a nemzetközi belső ellenőrzési standardoknak, útmutatóknak és gyakorlatnak megfelelően,
- a kockázatelemzésen alapuló stratégiai és éves ellenőrzési terv kidolgozása, melynek elkészítésekor a vezetés által feltárt kockázati tényezőket is figyelembe kell venni. Az ellenőrzési terveket és azok módosítására irányuló javaslatokat az ellenőrzési vezető köteles a jegyzőnek és az érintett költségvetési szerv vezetőjének jóváhagyásra benyújtani,
- a jóváhagyott éves ellenőrzési terv végrehajtása, ideértve a költségvetési szervek vezetői felkérésére végzett soron kívüli feladatokat is,
- a költségvetési szerveknél működő főbb funkciók, valamint az új vagy átalakuló szervezeti egységek, feladatok és folyamatok, valamint ezek kialakításával, működtetésével, illetve kiterjesztésével kapcsolatos problémák értékelése,
- évenként beszámoló készítése a jegyző számára, amelyben összegzi az ellenőrzések megállapításait,
- a jegyző tájékoztatása a belső ellenőrzési tevékenység mérhető célkitűzéseiről és azokhoz mérten elért eredményekről,
- a külső ellenőrök és a jogalkotók munkájának figyelemmel kísérése annak érdekében, hogy a belső ellenőrzés a költségvetési szervek működését – ésszerű költségkihatás mellett – optimálisan lefedje.

I.5. A belső ellenőrzés hatásköre

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

A jegyző hatásköre kiterjed az alábbiakra:

- gondoskodik a belső ellenőrzés kialakításáról és működéséhez szükséges források biztosításáról,
- felelős a belső ellenőrök funkcionális (feladatköri és szervezeti) függetlenségének biztosításáért, és ezt a felelősséget másra nem ruházhatja át,
- a belső ellenőrzési vezető személyét érintő összeférhetetlenség esetén az összeférhetetlenség okának tudomására jutásától számított 10 napon belül határoz. A döntés meghozataláig a belső ellenőrzési vezetőt az összeférhetetlenséggel összefüggésben az ellenőrzési tevékenysége alól fel kell menteni,
- elkészíti, és a belső ellenőrzés rendelkezésére bocsátja a Hivatal végrehajtási, pénzügyi lebonyolítási és ellenőrzési folyamatainak leírását tartalmazó ellenőrzési nyomvonalat,
- jóváhagyja a stratégiai és az éves ellenőrzési tervet,
- gyakorolja az egyetértési jogát az éves ellenőrzési terv módosításakor,
- javasolja a soron kívüli ellenőrzést,
- a belső ellenőrzési vezető megbízólevelét aláírja,

- a szükséges intézkedések végrehajtásáért felelős személyek, és a vonatkozó határidők megjelölésével az ellenőrzési jelentés kézhezvételétől számított 8 napon belül intézkedési tervet készít,
- az elfogadott intézkedési tervet megküldi a belső ellenőrzési vezető részére,
- felelős az intézkedési terv végrehajtásáért, illetve annak nyomon követéséért,
- felelős az éves ellenőrzési jelentés elkészítéséért. Az éves ellenőrzési jelentést megküldi a polgármesternek legkésőbb a tárgyévet követő év február 15-éig, aki az éves ellenőrzési jelentést, valamint az önkormányzat felügyelete alá tartozó költségvetési szervek éves ellenőrzési jelentései alapján készített éves összefoglaló ellenőrzési jelentést a képviselő-testület elé terjeszti
- az éves ellenőrzési jelentésben a belső ellenőrzés által tett megállapításokat és javaslatokat hasznosítja.

A belső ellenőrzést végző jogai:

A belső ellenőr feladatainak maradéktalan ellátása érdekében az ellenőrzött szerv bármilyen helyiségébe beléphet, számára akadálytalan hozzáférést kell biztosítani valamennyi irathoz, adathoz és informatikai rendszerhez, tekintettel az ellenőrzött egység biztonsági előírásaira és munkarendjére.
Kérésére az ellenőrzött szerv bármely dolgozója köteles szóban vagy írásban információt szolgáltatni.

A belső ellenőrzést végső személy az ellenőrzött szervnél:
- a szolgálati titkot, üzleti titkot tartalmazó iratokba és
- más dokumentumokba is betekinthet, azokról másolatot, kivonatot kérhet, illetve
- személyes adatokat kezelhet, a jogszabályokban meghatározott adat- és titokvédelmi előírások betartásával.

A belső ellenőr hatásköre az alábbiakra nem terjed ki:
- az ellenőrzött szervek bármely végrehajtási vagy irányítási tevékenységében való részvétel,
- pénzügyi tranzakciók kezdeményezése vagy jóváhagyása a belső ellenőrzési egységre vonatkozókon kívül,
- a szervezet bármely, nem a belső ellenőrzési egység által alkalmazott munkatársa tevékenységének irányítása, kivéve, ha ezek a munkatársak megbízást kaptak arra, hogy részt vegyenek az ellenőrzésben, vagy más egyéb módon segítsék a belső ellenőröket.

A belső ellenőr kötelezettségei:

A belső ellenőr köteles:
- ellenőrzési tevékenysége során az ellenőrzési programban foglaltakat végrehajtani,
- a tevékenységének megkezdéséről az ellenőrzött szervezeti egység vezetőjét tájékoztatni, és megbízólevelét bemutatni,
- objektív véleménye kialakításához elengedhetetlen dokumentumokat és körülményeket megvizsgálni,
- megállapításait tárgyszerűen, a valóságnak megfelelően írásba foglalni, és azokat elegendő és megfelelő bizonyítékokkal alátámasztani,
- amennyiben az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanúja merül fel, haladéktalanul jelentést kell tennie a jegyzőnek,

- ellenőrzési jelentést készíteni, az ellenőrzési jelentés tervezetét az ellenőrzött szervezeti egység vezetőjével egyeztetni,
- az ellenőrzési jelentés aláírását követően az ellenőrzési jelentést a belső ellenőrzési vezetőnek átadni,
- ellenőrzési megbízatásával kapcsolatban vagy személyére nézve összeférhetetlenségi ok tudomására jutásáról haladéktalanul jelentést tenni a belső ellenőrzési vezetőnek, amelynek elmulasztásáért vagy késedelmes teljesítéséért fegyelmi felelősséggel tartozik, (összeférhetetlenségi nyilatkozatot tenni)
- az eredeti dokumentumokat az ellenőrzés lezárásakor hiánytalanul visszaszolgáltatni, illetve amennyiben az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanúja merül fel, az eredeti dokumentumokat a szükséges intézkedések megtétele érdekében az Intézmény vezetőjének átvételi elismervény ellenében átadni,
- a biztonsági szabályokat és a munkarendet figyelembe venni,
- a tudomására jutott állami, szolgálati és üzleti titkot megőrizni, (ezzel kapcsolatban titoktartási nyilatkozatot tenni)
- az ellenőrzés során készített iratokat és iratmintákat az ellenőrzés dokumentációjában megőrizni.

I.6. Belső ellenőrzési tevékenységre vonatkozó standardok, előírások

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

II. Belső ellenőrökre vonatkozó szakmai etikai kódex

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

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 szakmai etikai kódex tartalmazza a belső ellenőrök tevékenysége során követendő alapelveket, melyek a következők:*
> - *feddhetetlenség,*
> - *függetlenség, tárgyilagosság és pártatlanság,*
> - *titoktartás,*
> - *szakértelem,*
> - *együttműködés,*
> - *összeférhetetlenség.*

Az etikai kódex vonatkozik minden személyre és szervezetre, akik a Hivatalnál és az önkormányzat intézményeinél belső ellenőrzési tevékenységet folytatnak. Az etikai kódex megalkotásának célja a belső ellenőrzési szakmán belüli etikai kultúra erősítésének előmozdítása, és a vonatkozó etikai szabályokra figyelemmel a belső ellenőrök magatartási szabályait rögzítő olyan követelményrendszer felállítása, amelyet a belső ellenőröknek feladatuk ellátása során követniük kell.

Az ellenőrök munkájának és magatartásának mindenkor és minden körülmények között feddhetetlennek kell lennie. A feladat végzése során elkövetetett hiba, a magánéletben tanúsított méltatlan viselkedés rossz fényt vethet az államigazgatásra, az ellenőrzés rendszerére és az ellenőrök tisztességére, megkérdőjelezi az ellenőrzés megbízhatóságát és szakértelmét. Az etikai kódex elfogadása, a kódexben megfogalmazottak betartása ugyanakkor növeli a bizalmat az ellenőrök és munkájuk iránt.

Feddhetetlenség

A belső ellenőr feddhetetlensége megalapozza az ellenőr szakvéleménye iránti bizalmat.
A belső ellenőr:
- munkáját becsülettel, a tőle elvárható tisztességgel, szakmai gondossággal, hozzáértéssel és felelősséggel végzi,
- a vonatkozó jogszabályoknak és szakmai követelményeknek megfelelően végzi munkáját, alakítja ki szakvéleményét,
- tartózkodik minden olyan tevékenységtől, amely jogszabályellenes vagy belső szabályzatot sért, illetve nem méltó a belső ellenőrzési szakmához,
- tiszteletben tartja az ellenőrzött szervek céljait, hozzájárul azok megvalósulásához, illetve munkáját a közérdek szem előtt tartásával végzi.

Függetlenség, tárgyilagosság és pártatlanság

A belső ellenőr minden esetben objektíven, részrehajlás nélkül jár el bármely tevékenység vagy folyamat vizsgálatánál az információ gyűjtése, elemzése, értékelése és közlése, valamint állásfoglalások kialakítása és közlése során. A belső ellenőr megőrzi függetlenségét a vizsgált szervezeti egységtől, illetve az egyéb külső érdekcsoportoktól. A belső ellenőr minden lényeges és jelentős körülményt mérlegelve értékel, véleménye kialakításakor nem befolyásolja saját, vagy harmadik fél érdeke.
A belső ellenőr:

- tartózkodik minden olyan tevékenységtől vagy kapcsolattól, amely csorbíthatja értékítéletének pártatlanságát, illetve amely a Hivatal érdekeit sértheti,
- politikai befolyástól mentesen végzi tevékenységét,
- olyan, megfelelően megalapozott és objektív jelentést készít, amelyben a következtetések kizárólag a államháztartásért felelős miniszter által közzétett belső ellenőrzési standardokban foglaltakkal összhangban lévő, megfelelő és elegendő ellenőrzési bizonyítékokon alapulnak,
- nem fogadhat el olyan ajándékot, juttatást vagy jogosulatlan előnyt, amely befolyásolhatja objektív szakmai véleményének kialakítását,
- jelentésében szerepeltet minden olyan lényeges és jelentős tényt, amely biztosítja a vizsgált tevékenységről szóló ellenőrzési jelentés teljességét,
- mérlegel minden, a vizsgált szervezet, illetve egyéb felek által rendelkezésére bocsátott információt és véleményt, azonban azok megalapozatlanul nem befolyásolhatják a belső ellenőr saját következtetéseit.

Titoktartás

A belső ellenőr bizalmasan kezel minden, az ellenőrzés során tudomására jutott adatot és információt. Megfelelő felhatalmazás nélkül ezeket az információkat nem hozhatja nyilvánosságra, illetéktelen személyek tudomására, kivéve amennyiben az információ közlése jogszabályi vagy szakmai kötelessége.
A belső ellenőr:

- a tevékenysége során tudomására jutott információkat körültekintően kezeli, azok megfelelő védelméről gondoskodik,
- a tudomására jutott adatokat, információkat személyes célokra, haszonszerzésre, a jogszabályi előírásokkal ellentétes módon, más intézmények, illetve személyek javára vagy kárára, a Hivatal vagy az ellenőrzött szerv érdekeit és a közérdeket sértő módon nem használhatja fel.

A belső ellenőr köteles titoktartási nyilatkozatot tenni, amelynek mintáját jelen Kézikönyv *A/1.számú iratmintája* tartalmazza.)

Szakértelem

A belső ellenőrzési tevékenységet a belső ellenőr a feladat elvégzéséhez szükséges ismeretek, szakértelem és tapasztalatok birtokában látja el.

Költségvetési szervnél belső ellenőrzési tevékenységet az Áht. 70. § (4) bekezdésében meghatározott engedéllyel rendelkező személy végezhet. Engedély annak adható, aki megfelel a (2)-(4) bekezdésben foglaltaknak. Továbbá a Bkr. 24. §-a tartalmazza a belső ellenőrre vonatkozó általános és szakmai követelményeket.

Belső ellenőrzési tevékenységet legalább az alábbi követelményeknek megfelelő büntetlen előéletű magyar állampolgár láthat el, továbbá aki két éves ellenőrzési, költségvetési, pénzügyi, számviteli vagy az adott költségvetési szerv tevékenységi körébe tartozó területen szerzett szakmai gyakorlatot és rendelkezik

- szakirányú felsőfokú iskolai végzettség (jogász, közgazdász, okleveles közgazdász, gazdaságinformatikus, informatikus közgazdász, igazgatásszervező, okleveles igazgatás szervező, okleveles közigazgatási szakértő, okleveles közigazgatási menedzser)
- olyan főiskolai vagy egyetemi végzettség, amely a könyvviteli szolgáltatást végzők nyilvántartásba vételéről szóló 93/2002. (V.5.) Korm. rendelet szerinti nyilvántartásba vételt lehetővé teszi
- más felsőfokú iskolai végzettséggel rendelkezik, amely nem a fent felsoroltakban meghatározott felsőfokú végzettség és emellett
  - okleveles pénzügyi revizori,
  - pénzügyi-számviteli szakellenőri,
  - okleveles könyvvizsgálói,
  - költségvetési ellenőri,
  - mérlegképes könyvelői,
  - a Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezetének okleveles belső ellenőri (CIA) képesítése,
  - az Information Systems Audit and Control Association (ISACA) Nemzetközi Szervezetének okleveles informatikai rendszerellenőri (CISA)
  - közigazgatási gazdálkodási és ellenőrzési szakértői,
  - felsőfokú költségvetési, vagy
  - felsőfokú államháztartási szakképesítéssel rendelkezik.

A Hivatalnál a belső ellenőrök fenti követelményeknek való megfelelését az Általános ellenőrzési mappában lévő megbízólevélhez csatolt bizonyítvány másolatok, illetve a jogviszony meglétéről szóló nyilatkozat igazolja.

A belső ellenőr köteles a már megszerzett ismereteit naprakészen tartani, fejleszteni, a változásokból eredő követelményekkel összhangba hozni.

Ennek érdekében **kétévente köteles szakmai továbbképzésben részt venni** és külön jogszabályban előírt esetekben vizsgát tenni.

A belső ellenőr:

- kizárólag olyan ellenőrzést végez, amelyhez rendelkezik a szükséges ismeretekkel, szakértelemmel és tapasztalattal, vagy gondoskodik megfelelő külső szakértő bevonásáról,
- a belső ellenőrzési tevékenységet a államháztartásért felelős miniszter által közzétett, a Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezetének standardjain alapuló iránymutatásokkal, ajánlásokkal és módszertani útmutatókkal összhangban végzi,
- törekszik szakmai ismereteit, tevékenysége hatékonyságát és minőségét folyamatosan fejleszteni.

Együttműködés

A belső ellenőr köteles olyan magatartást tanúsítani, amely elősegíti az ellenőrök közötti és a szakmán belüli együttműködést és jó kapcsolatok kialakítását.
A belső ellenőr:

- együttműködés révén elősegíti a szakmai fejlődést,
- együttműködik kollégáival.

Összeférhetetlenség

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

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

Amennyiben a belső ellenőri 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 összeférhetetlenségi szabályok betartására.
A belső ellenőr összeférhetetlenségi nyilatkozatot köteles tenni, amelynek mintáját az A/2. iratminta tartalmazza.

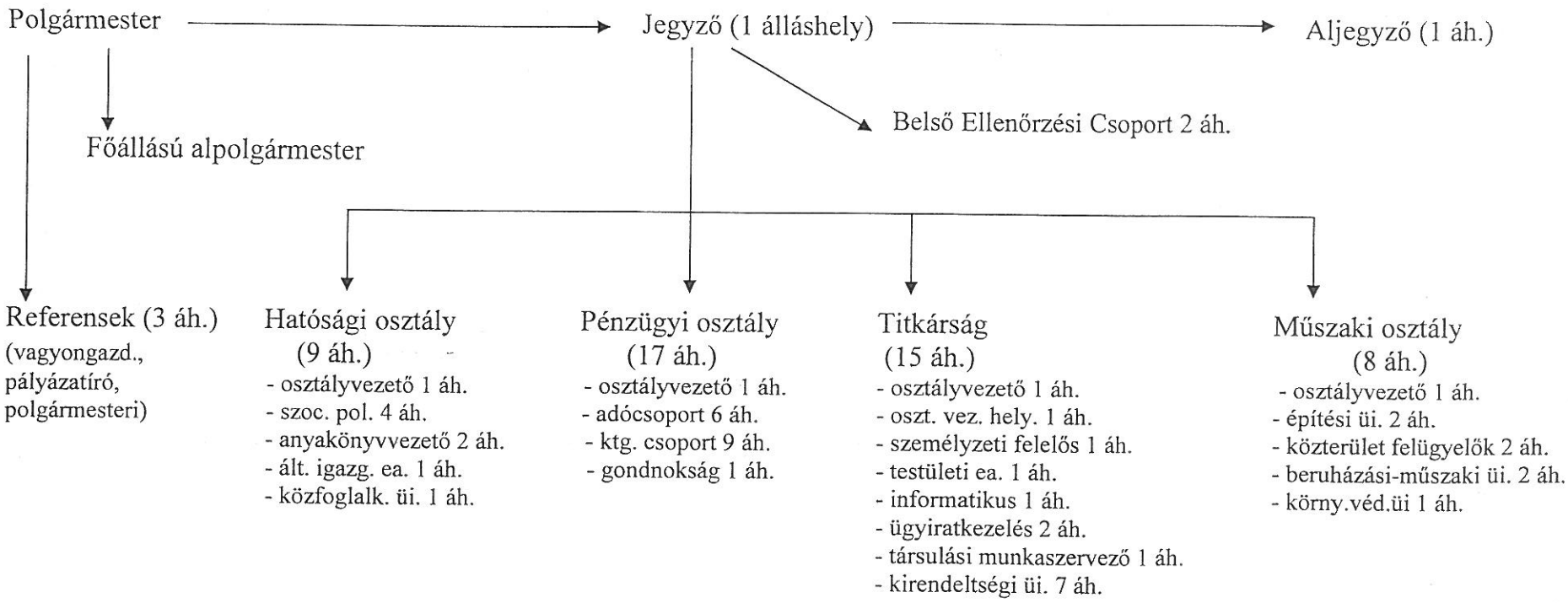
III. Belső ellenőrzés funkcionális függetlenségét bemutató szervezeti ábra

> *A belső ellenőrök funkcionális függetlenségét bemutató szervezeti ábrát a Hivatal a sajátosságainak, az Áht., valamint a Bkr. előírásainak megfelelően kell elkészíteni.*

A Bkr. a jegyző kizárólagos felelősségi körébe utalja a belső ellenőr funkcionális – feladatköri és szervezeti – függetlenségének biztosítását.

A belső ellenőr funkcionális függetlenségét konkrétan a következők biztosítják:

- tevékenységét a jegyzőnek közvetlenül alárendelve végzi,
- az ellenőrző munkán kívül más tevékenység ellátásába nem vonható be,
- ellenőrző munkája végzése során – a jegyző javaslatának figyelembe vételével – objektíven, befolyástól mentesen jár el,
- munkáját a jogszabályok, a belső szabályzatok, a belső ellenőrzési standardok, a államháztartásért felelős miniszter által közzétett módszertani útmutatók és e kézikönyv előírásai alapján végzi.


Polgármester
Jegyző (1 álláshely)
Aljegyző (1 áh.)
Főállású alpolgármester
Belső Ellenőrzési Csoport 2 áh.
Referensek (3 áh.)
(vagyongazd., pályázatíró, polgármesteri)
Hatósági osztály (9 áh.)
- osztályvezető 1 áh.
- szoc. pol. 4 áh.
- anyakönyvvezető 2 áh.
- ált. igazg. ea. 1 áh.
- közfoglalk. üi. 1 áh.
Pénzügyi osztály (17 áh.)
- osztályvezető 1 áh.
- adócsoport 6 áh.
- ktg. csoport 9 áh.
- gondnokság 1 áh.
Titkárság (15 áh.)
- osztályvezető 1 áh.
- oszt. vez. hely. 1 áh.
- személyzeti felelős 1 áh.
- testületi ea. 1 áh.
- informatikus 1 áh.
- ügyiratkezelés 2 áh.
- társulási munkaszervező 1 áh.
- kirendeltségi üi. 7 áh.
Műszaki osztály (8 áh.)
- osztályvezető 1 áh.
- építési üi. 2 áh.
- közterület felügyelők 2 áh.
- beruházási-műszaki üi. 2 áh.
- körny.véd.üi 1 áh.

IV. A belső ellenőrzési tevékenységre vonatkozó belső szabályok és eljárások, kockázatelemzés

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

- *tervezés előkészítése,*
- *kockázatelemzés,*
- *tervezés,*
- *végrehajtás,*
- *jelentéskészítés,*
- *nyomon követés, utóvizsgálat.*

A belső ellenőrzés a működési folyamatokat elemzi, abból a szempontból, hogy a kockázatok kezelésére szolgáló kontrollok megfelelőségét értékelje. A belső ellenőrzés a működési, tevékenységi folyamatokból indul ki miközben önmaga is egy kontroll folyamatot képez a Hivatal és a költségvetési szervek irányítási és szabályozási rendszerében.

Hatáskör mátrix

Felelősség		Szervezet vezetője	Belső ellenőrzési vezető	Vizsgálatvezető	Belső ellenőrzési munkatárs
J: jóváhagyó; V: végrehajtó; K: közreműködő					
1	A szervezet feladatai teljesítésének és döntései meghozatalának támogatása a meglévő és javasolt működési folyamatok és eljárások ellenőrzési környezetének állapotáról kialakított belső és független vélemény nyújtásával.		J/V	V	V
2	A belső ellenőrzési feladatok végrehajtása kizárólag szakmai szempontok alapján a belső ellenőrzési alapszabályban és a kézikönyvben lefektetett, nemzetközi és hazai belső ellenőrzési standardoknak megfelelően.		J/V	V	V
3	A belső ellenőrzés által végzett tevékenységek tervezése és koordinációja.	J	V	K	K
4	A belső ellenőrzési kézikönyv elkészítése és felülvizsgálata.	J	V	K	K
5	A belső ellenőrzés tevékenységéről rendszeres jelentés készítése és megküldése	J	V	K	K
6	A belső ellenőrzés képviselete külső szervek és szakértők felé.	J	V	K	K
7	A belső ellenőrök szakmai képzése és fejlesztése egy szakértő ellenőrzési csapat fenntartása érdekében, akik megfelelő tudással, képességekkel és gyakorlattal rendelkeznek.	J	V	K	K
8	A belső ellenőrök éves teljesítményének értékelése.	J	V	K	K
9	Az éves ellenőrzési terv végrehajtása, beleértve a soron kívüli és terven felüli ellenőrzéseket is.		V	K	K

Felelősség		Szervezet vezetője	Belső ellenőrzési vezető	Vizsgálatvezető	Belső ellenőrzési munkatárs
J: jóváhagyó; V: végrehajtó; K: közreműködő					
10	Az ellenőrzések megállapításainak jelentése a szervezet vezetője részére, beleértve a feltárt csalások és szabálytalanságok gyanújának azonnali jelentését.		V	K	K
11	Minden befejezett ellenőrzésről nyilvántartás vezetése és nyomon követése.		V	K	K
12	Stratégiai ellenőrzési terv elkészítése, aktualizálása	J	V	K	K
13	Az éves tervezés előkészítése.	J	V	K	K
14	Az éves kockázatelemzés elvégzése.	J	V	K	K
15	A kockázatelemzés eredményével összhangban a stratégiai és éves ellenőrzési tervek elkészítése.	J	V	K	K
16	Az ellenőrzéshez kapcsolódó adminisztratív feladatok ellátása, pl. a megbízólevél elkészítése, az ellenőrzésmegkezdéséről szóló értesítő levél elkészítése és elküldése.	J	J/V	K	K
17	Az ellenőrzött területhez vagy folyamathoz kapcsolódó ellenőrzési stratégia meghatározása.		J/V	V	K
18	Az ellenőrzés hatókörének meghatározása, amely megfelelően kielégíti az ellenőrzés célkitűzéseit.		J/V	V	K
19	Az ellenőrzési célkitűzések eléréséhez szükséges erőforrás-allokáció meghatározása.		J/V	K	K
20	Az ellenőrzési program elkészítése.		J/V	V	K

21	A helyszíni munka elvégzése, beleértve az interjúkat és a folyamat vizsgálatokat, bizonyítékok gyűjtését és nyilvántartását, illetve a dokumentációs irányelvekkel összhangban a munkalapok fejlesztése.		J/V	V	V
22	A teljes ellenőrzési folyamat során folyamatos kommunikáció az ellenőrzött területtel (ellenőrzést megelőző értesítés, nyitó megbeszélés, előrehaladási (státusz) megbeszélés, záró megbeszélés).		J/V	V	K
23	Az ellenőrzési jelentés elkészítése.		J/V	V	K
24	Az ellenőrzési jelentés lezárása és megküldése.	J	V	V/K	K
25	Az intézkedési tervek megvalósulásának nyomon követése.		J/V	K	K
26	Az ellenőrzést követő felmérő lap kiküldése, összegyűjtése és értékelése.		J/V	V	K
27	A folyamatos minőségbiztosítási ellenőrző lista kitöltése annak biztosítása érdekében, hogy minden ellenőrzési lépést elvégeztek.		J/V	V	K

A belső ellenőrzési tevékenység folyamata, és a folyamat egyes lépéseiért felelős

Folyamat, lépés	**Felelősség**
1. Tervezés előkészítése	belső ellenőrzési vezető/kommunikáció a költségvetési szerv vezetőjével
• A költségvetési szerv funkciójának, céljainak megértése • Kockázatelemzés	
2. A belső ellenőrzés tervezése	belső ellenőrzési vezető + költségvetési szervek vezetői + jegyző jóváhagyása
• Erőforrás elosztás • Stratégiai terv elkészítése • Éves terv elkészítése	
3. Ellenőrzésre való felkészülés	belső ellenőrzési vezető, belső ellenőr
• Végrehajtás tervezése/ellenőrzési program • Adminisztratív felkészülés	
4. Az ellenőrzés végrehajtása	
• Nyitó megbeszélés	ellenőrzött egység vezetője, belső ellenőr
• Interjúk, tesztelés, bizonyítékok gyűjtése	belső ellenőr
• Egyeztető megbeszélés	belső ellenőrzési vezető, ellenőrzött egység vezetője, belső ellenőr
5. Belső ellenőrzési jelentés	az elkészítésért és a tartalomért a belső ellenőr
A jelentés lezárása, megküldése	belső ellenőrzési vezető, jegyző
Intézkedési terv	jegyző, ellenőrzött szervezeti egység vezetője
Utóellenőrzés	belső ellenőrzési vezető

IV.1. A belső ellenőrzési tevékenység irányítása

A Bkr. 22. §. alapján a belső ellenőrzési vezető feladatai:

- a Belső Ellenőrzési Kézikönyv elkészítése, rendszeres (legalább kétévenkénti) felülvizsgálata, aktualizálása,
- a kockázatelemzéssel alátámasztott stratégiai és éves ellenőrzési tervek összeállítása, a képviselő testület, illetve a költségvetési szerv esetében a vezetőjének jóváhagyása után a tervek végrehajtása, valamint azok megvalósításának nyomon követése,
- a belső ellenőrzési tevékenység megszervezése, az ellenőrzések végrehajtásának irányítása,
- az ellenőrzések összehangolása,
- megbízatásával kapcsolatban vagy személyére nézve összeférhetetlenségi ok tudomására jutásáról köteles haladéktalanul jelentést tenni a jegyzőnek, amelynek elmulasztásáért vagy késedelmes teljesítéséért fegyelmi felelősséggel tartozik,
- amennyiben az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanúja merül fel, a költségvetési szerv vezetőjének, illetve a költségvetési szerv vezetőjének érintettsége esetén az irányító szerv vezetőjének a haladéktalan tájékoztatása ás javaslattétel a megfelelő eljárások megindítására,
- az ellenőrzés lezárását követően az ellenőrzési jelentést az ellenőrzött szerv számára megküldeni,
- az éves ellenőrzési jelentés Bkr. szerinti összeállítása,
- gondoskodni arról, hogy a belső ellenőrzési tevékenység során alkalmazásra kerüljenek a belső ellenőrzési tevékenység minőségét biztosító eljárások és érvényesüljenek a államháztartásért felelős miniszter által közzétett módszertani útmutatók,
- gondoskodni az ellenőrzések nyilvántartásáról, valamint az ellenőrzési dokumentumok legalább 10 évig történő megőrzéséről, illetve a dokumentumok és az adatok biztonságos tárolásáról,
- biztosítani a belső ellenőrök szakmai továbbképzését, ennek érdekében – a költségvetési szerv vezetője által jóváhagyott – éves képzési tervet készíteni és gondoskodni annak megvalósításáról.
- évente értékelni a belső ellenőrzés tárgyi, személyi feltételeit és javaslatot tenni az jegyző részére a feltételek és az éves terv összehangolására,
- a jegyzőt az éves ellenőrzési terv megvalósításáról, és az attól való eltérésekről tájékoztatni,
- a államháztartásért felelős miniszter által közzétett módszertani útmutató figyelembevételével kialakítani és működtetni egy olyan nyilvántartási rendszert, amellyel a belső ellenőrzési jelentésben tett megállapítások és javaslatok alapján készült intézkedési terven foglalt feladatok
- 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 jegyző feladatai:

- az éves ellenőrzési jelentés, illetve az összefoglaló ellenőrzési jelentés összeállítása,
- az éves ellenőrzési jelentést megküldi a polgármester részére a tárgyévet követő február 15-ig, aki a képviselő-testület elé terjeszti a zárszámadási rendelet-tervezettel egyidejűleg
- az éves ellenőrzési tervet a polgármesternek elküldeni, aki a tárgyévet megelőző év november 15-ig a képviselő-testület elé terjeszti.

IV.1.1. Belső ellenőri humánerőforrás-gazdálkodás, a belső ellenőrök folyamatos továbbképzésére vonatkozó alapelvek

A Hivatalnál belső ellenőrzési tevékenységet a Bkr. 24. §-ában foglalt általános és szakmai követelményeknek megfelelő belső ellenőr láthat el.

A belső ellenőrök folyamatos továbbképzésére vonatkozó alapelvek

A belső ellenőrzési vezető éves képzési tervet készít, és, amelyet a jegyző hagy jóvá. A képzési tervet minden évben aktualizálni kell.
A belső ellenőrök kötelesek a már megszerzett ismereteiket naprakészen tartani, fejleszteni, a változásokból eredő követelményekkel összhangba hozni. Ennek érdekében kétévente kötelesek szakmai továbbképzésen részt venni, és külön jogszabályban előírt esetekben vizsgát tenni.

Összeférhetetlenség

Az ellenőr nem vehet részt a bizonyosságot adó tevékenységben, ha:
- az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjének, vagy alkalmazottjának a Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény hatálybalépésével összefüggő átmeneti és felhatalmazó rendelkezésekről szóló 2013. CLXXVII. törvény szerinti közeli hozzátartozója,
- korábban az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjének munkáltatói jogköre alá tartozott, a jogviszony megszűnésétől számított három éven belül,
- az ellenőrizendő szakterülettel vagy intézménnyel közös, illetve kapcsolódó program vagy feladat végrehajtásában közreműködött, a program lezárását illetve a feladat elvégzését követő egy éven belül,
- az adott bizonyosságot adó tevékenység tárgyilagos lefolytatása tőle egyéb okból nem várható el.

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

Belső ellenőri létszám

A Bkr. 15. § (5) bekezdése alapján a Hivatalnál foglalkoztatott belső ellenőrök számát kapacitás-felmérés alapján úgy kell megállapítani, hogy az arányban álljon a szervezet által ellátott feladatokkal, a kezelt eszközök nagyságával és a stratégiai tervben foglaltakkal.
A fentiek szerint elkészített felmérést minden évben aktualizálni kell.

Kulcsfontosságú teljesítménymutatók

A kulcsfontosságú teljesítménymutatók (KTM) olyan teljesítmény mérőszámok, amelyek lehetővé teszik a belső ellenőrzési vezető számára, hogy mennyiségi méréseket végezzen, és a belső ellenőrzés teljesítményét erre alapozva értékelje. A teljesítmény mutatók elemzése, pl. felhasznált munkaóra szám, elfogadott javaslatok száma, az ellenőrzési terv végrehajtása, stb. segíti a belső ellenőrzési vezetőt abban, hogy összehasonlítást végezzen a belső ellenőrzés adott időszakra vonatkozó teljesítményével kapcsolatosan, és azonosítsa azon területeket, ahol fejlődésre van szükség.

A KTM-eket az éves ellenőrzési tervben meghatározott alapvető információk és az ellenőrzési nyilvántartásban szereplő ellenőrzési információk felhasználásával lehet kiszámolni. A belső ellenőrzési vezetőnek meg kell győződnie arról, hogy a szükséges adatokat úgy tartják nyilván az egyes végrehajtott ellenőrzésekkel kapcsolatosan, hogy azokból a belső ellenőrzési vezető ki tudja számolni a KTM-eket.
A belső ellenőrzés által használt KTM-ek listája az *A/4. számú iratmintában*, és az ellenőrzések nyilvántartásának mintanyomtatványa a *D/1. számú iratmintában* találhatók.

IV.1.2. A belső ellenőrzési tevékenység minőségét biztosító szabályok

A belső ellenőrzési vezető felelőssége gondoskodni arról, hogy a belső ellenőrzési tevékenység során alkalmazásra kerüljenek a belső ellenőrzési tevékenység minőségi végrehajtását biztosító eljárások.
A belső ellenőrzési vezetőnek ezért olyan eljárásokat kell kialakítania és működtetnie, amelyek biztosítják és folyamatosan fejlesztik a minőséget a teljes belső ellenőrzési tevékenységre vonatkozóan, és egyben azok hatékonyságát folyamatosan figyelemmel kísérik. A minőségbiztosítási eljárásokat úgy kell megtervezni, hogy az segítse a belső ellenőrzést abban, hogy tevékenységével a szervezet működésének gazdaságosságát, hatékonyságát és eredményességét javítsa, valamint bizonyossággal szolgáljon arra, hogy a belső ellenőrzési tevékenység megfelel a vonatkozó magyar és európai uniós jogszabályoknak és követelményeknek, illetve a Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezete Szakmai Gyakorlati Standardjainak, valamint a belső ellenőrök szakmai etikai kódexének.
A belső minőségbiztosítási és fejlesztési eljárásrend tartalmazza a következőket:

- az ellenőrzések végrehajtására vonatkozó megfelelő felülvizsgálatot,
- rendszeres belső értékeléseket és a minőség folyamatos nyomon követését,
- rendszeres külső értékeléseket.

Felülvizsgálat

A belső ellenőrzési vezető felelőssége, hogy biztosítsa az ellenőrzési tevékenység megfelelő szakmai-vezetői felülvizsgálatát. A felülvizsgálat kiterjed a tervezésre, a vizsgálati, értékelési, egyeztetési és utóvizsgálati folyamatokra egyaránt. A felülvizsgálat keretében a belső ellenőrzési vezető:

- az ellenőrzés megtervezése során megfelelő iránymutatásokat ad, és az ellenőrzési programot jóváhagyja,
- ellenőrzi, hogy a jóváhagyott ellenőrzési programot a tervezettnek megfelelően végrehajtották, illetve a változtatásokat jelezték, és azok megfelelő módon jóváhagyásra kerültek,
- ellenőrzi, hogy az ellenőrzési munkalapok megfelelően alátámasszák az ellenőrzési megállapításokat, következtetéseket és javaslatokat,
- biztosítja, hogy az ellenőrzés során a kommunikáció megfelelő, tárgyilagos, világos, tömör, konstruktív és megfelelő időben megtörténjen,
- biztosítja az ellenőrzési célkitűzések teljesülését.

A belső ellenőrzési vezető teljes körűen felel a felülvizsgálatért, azonban kijelölheti a belső ellenőrzés területén megfelelő tapasztalattal rendelkező munkatársát a belső ellenőrök munkájának felülvizsgálatára.
A felülvizsgálat kiterjed a munkatársak képzésére és fejlesztésére, az alkalmazottak teljesítményének értékelésére, az időráfordítás ellenőrzésére, illetve hasonló adminisztratív területekre is. Ennek megfelelően a belső ellenőrzési vezető felelős az adott ellenőrzés elvégzésére kijelölt ellenőr munkaidő-ráfordításának nyomon követéséért.

Belső értékelés és a minőség folyamatos nyomon követése

A belső értékelések a belső ellenőrzés teljesítményének folyamatos felülvizsgálatát jelentik. A folyamatos felülvizsgálatok az alábbiak szerint végezhetők:

- Ellenőrzési listák (checklist) és más, olyan eszközök alkalmazása, amelyek biztosítják, hogy az ellenőrzési tevékenység során a jogszabályokban és a kézikönyvben előírt eljárásoknak megfelelően járnak el az ellenőrök.
  A belső ellenőrzési tevékenységre és a teljesítmény értékelésére szolgáló ellenőrző lista segítséget nyújt az ellenőrzés megtervezése és végrehajtása során. Ezek az ellenőrzési listák segítenek biztosítani azt, hogy az ellenőrzési folyamat szükséges lépéseit megtették. Az elvégzett ellenőrzési lépéseket a belső ellenőrzési vezetőnek ellenőriznie kell. Az ellenőrzés lezárása során ezeket a nyomtatványokat a kapcsolódó ellenőrzési munkalapokkal együtt le kell fűzni, és a belső ellenőrzési vezetőnek ezeket felül kell vizsgálnia és alá kell írnia. (lásd *B/1. számú iratminta*: Minőségbiztosítási ellenőrző lista)
- Az ellenőrzött területtől, szervezeti egységtől kapott visszajelzés.
  Az ellenőrzött egységektől érkező, a belső ellenőrzés tevékenységére vonatkozó visszajelzések és vélemények összegyűjtésének elsődleges eszköze az ellenőrzést követő felmérés.
- A teljesítménymérési mutatók elemzése, pl. a felhasznált munkanap, az elfogadott javaslatok száma, az ellenőrzési terv végrehajtása, stb.
  A teljesítménymérési mutatók lehetővé teszik a belső ellenőrzési vezető számára, hogy a belső ellenőrzés teljesítményét mennyiségileg is mérje és értékelje.

A belső értékelés keretében a belső ellenőrzési vezető folyamatosan figyelemmel kíséri a belső ellenőrzési feladatok ellátásának minőségét, és ezen értékelések alapján nyomon követi azt is, hogy a megfelelő fejlesztéseket megtették-e.
A belső értékelés eredményeit a belső ellenőrzés éves tevékenységéről szóló jelentésében össze kell foglalni. Az elszámoltathatóság érdekében a belső ellenőrzési vezető a belső minőségbiztosítási értékelés eredményeiről tájékoztatja a jegyzőt.

Külső értékelés

A belső ellenőrzés működésének külső értékelését – mint minőségbiztosítási felülvizsgálatot – ötévente legalább egyszer ajánlott elvégeztetni egy szakképzett, független, szervezeten kívüli ellenőrző szervnek.
Ennek keretében a külső ellenőrnek értékelnie kell, hogy a belső ellenőrzési tevékenység megfelel-e a vonatkozó hazai és európai uniós jogszabályoknak és követelményeknek, illetve a Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezete szakmai gyakorlati standardjainak, a belső ellenőrök szakmai etikai kódexének, valamint – ha szükséges – javaslatokat kell megfogalmaznia a belső ellenőrzési tevékenység fejlesztésére vonatkozóan.
A külső felülvizsgálatot végző személynek vagy szervezetnek a Hivataltól és a belső ellenőrzéstől függetlennek kell lennie. A felülvizsgálatot olyan személyeknek kell végeznie, akik a belső ellenőrzés szakmai gyakorlatában és a külső értékelési eljárásokban egyaránt jártasak. Külső értékelésre alkalmas, szakképzett személyek lehetnek a felügyeleti szervektől érkező ellenőrök, külső ellenőrök, más szakmai szolgáltatást nyújtók és a szervezeten kívüli belső ellenőrök, szakmai tanácsadók.
A felülvizsgálat befejeztével az eredményekről a felülvizsgálatot végző hivatalos tájékoztatást ad a jegyzőnek.
A tájékoztatásnak a következőket kell tartalmaznia:

- Értékelés a belső ellenőrzési tevékenység vonatkozó hazai és európai uniós jogszabályoknak és követelményeknek, illetve a Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezetének szakmai gyakorlati standardjainak, valamint a belső ellenőrök szakmai etikai kódexének való megfeleléséről,
- Az ún. legjobb gyakorlatok megismerése és értékelése (egyrészt a felmérés során észlelt legjobb gyakorlatok, másrészt a más szervezeteknél használt, de a vizsgált belső ellenőrzés által is alkalmazható legjobb gyakorlatok kommunikálása),
- A belső ellenőrzési tevékenység fejlesztése érdekében tett javaslatok, ahol lehetséges,
- A belső ellenőrzési vezető észrevételei és válaszai, amelyek tartalmaznak a feltárt hiányosságokra vonatkozó intézkedési tervet és végrehajtási határidőket.

IV.1.3. Külső szakértők bevonására vonatkozó előírások

A Bkr. 16 §. szerint belső ellenőrzési tevékenységet a Hivatalnál megbízási jogviszony keretében foglalkoztatott személy is elláthat.

A belső ellenőrzési vezető javaslatot tehet a jegyző részére külső szakértő bevonására az alábbi esetekben:
- ideiglenes kapacitás-kiegészítés
- speciális szakértelem szüksége.

A jegyző a külső szakértővel írásbeli szerződést köt. A szerződésben rögzíteni kell:
- a teljesítendő szolgáltatásokat, az irányadó jogszabályokat (Áht., a Bkr., stb.),
- az egyéb feltételeket (pl. kapcsolattartás, határidők, díjazás),
- az ellenőrzés célját, tárgyát, lépéseit,
- a szerződés mellékleteként az ellenőrzési programot csatolni kell,

A külső szolgáltató:
- a vonatkozó jogszabályok, valamint belső ellenőrzési standardok szerint látja el ellenőrzési feladatait.
- a külső szolgáltatónak is meg kell felelnie a 24.§-ában meghatározott feltételeknek.
- esetében ugyanúgy vonatkoznak az etikai normák,
- jelen Belső Ellenőrzési Kézikönyvet és módszertani leírásokat, valamint a „nemzetközi legjobb gyakorlat" követelményeit is maradéktalanul alkalmaznia kell, és ezt a szolgáltatói szerződésben rögzíteni szükséges.

A munka elvárt eredményessége szempontjából nagyon fontos, hogy a Hivatal kellő alapossággal járjon el a külső szakértők bevonásakor. A végrehajtandó feladatok szempontjából megfelelő gyakorlatot szerzett és tapasztalt szolgáltatóval szerződjön.
A külső szakértőket is megbízólevéllel kell ellátni, amelyet a belső ellenőrzési vezető ír alá.

A belső ellenőrzési vezető feladata minden kapcsolódó ellenőrzési és tanácsadói szolgáltatás, megbízás koordinálása és felügyelete azért, hogy a munka megfelelőségét és az esetleges átfedések elkerülését biztosítani lehessen.

IV.2. A belső ellenőrzés tervezésének előkészítése, kockázatelemzés

A Bkr. 31. § (1)-(6) pontja alapján a belső ellenőrzési vezető feladata „a kockázatelemzéssel alátámasztott stratégiai és éves ellenőrzési tervek összeállítása, a jegyző jóváhagyása után a tervek végrehajtása, valamint azok megvalósításának nyomon követése".
A tervezés előkészítése magában foglalja a kockázatelemzést megelőző előkészítő lépéseket, valamint magát a kockázatelemzést.

A kockázatelemzést megelőző előkészítés során a belső ellenőrzés:
- elemzi a kontroll környezetet annak érdekében, hogy azonosítsa az ellenőrzési tervezés során figyelembe veendő változásokat,
- azonosítja a folyamatokat és a folyamatgazdákat, és a vezetőkkel egyeztet az egyes folyamatok – a szervezet célkitűzéseihez viszonyított – fontosságáról.
- értelmezi a szervezet célkitűzéseit,
- a vezetőkkel közösen meghatározza a belső ellenőrzési fókuszt,
- a vezetőket bevonva elkészíti a kockázatelemzési kritérium mátrixot, amely a kockázatok felmérésének elsődleges eszköze,

A tervezés előkészítési folyamatát a belső ellenőrzési vezető irányítja, a belső ellenőrök pedig aktív közreműködésükkel segítik a munkáját. A belső ellenőrzés tervezésének előkészítéséhez használható ellenőrzési listát a jelen kézikönyvhöz tartozó *B/2. számú iratminta* tartalmazza.

IV.2.1. A tervezés előkészítésének lépései

A tervezés előkészítésének lépései a következők:
- általános felmérés,
- a folyamatok és folyamatgazdák azonosítása,
- belső ellenőrzési fókusz kialakítása,
- a kritikus folyamatok elemzése,
- kockázatelemzési kritérium-mátrix elkészítése.

Általános felmérés

Az általános felmérés részeként a költségvetési szerv külső és belső kontroll környezetének vizsgálatára kerül sor. Ennek keretében a belső ellenőrzés összegyűjti és elemzi a szervezet működési környezetében és folyamataiban történt változásokra vonatkozóan rendelkezésre álló információkat.
Az általános felmérés eredményeként a költségvetési szerv legalapvetőbb működési kérdéseinek így „nyitott könyvként" kell a belső ellenőrzés rendelkezésére állniuk.

A belső ellenőrzési fókusz kialakítása

A belső ellenőrzési fókusz a jegyző azon nézetét, elképzeléseit jelenti, hogy a belső ellenőrzésnek elsősorban mely területekre kell irányítania erőforrásait. A belső ellenőrzési fókusz kialakítása a tervezés előkészítési folyamatának 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.

A belső ellenőrzési fókuszt a szervezet célkitűzéseinek és a szervezet vezetőinek belső ellenőrzésre vonatkozó speciális elvárásainak figyelembe vételével kell kialakítani. A belső ellenőrzésnek az érintett vezetőkkel meg kell vitatnia és értelmeznie kell a költségvetési szerv éves célkitűzéseit annak érdekében, hogy ellenőrzési erőforrásait ezen célok elérésének támogatására mozgósítsa. A célkitűzések megvalósítása szempontjából kritikus tényezőket szintén meg kell vitatni a szervezet vezetőivel.
Ezen kérdések megválaszolására irányuló megbeszéléseket felső vezetői szinten tartják a költségvetési szervek vezetői és a belső ellenőrzés vezetője. A kockázatelemzés és az ellenőrzés végrehajtása során mindezt részletekbe menően meghatározzák majd a folyamatgazdákkal közösen.

A vezetők speciális elvárásai
A vezetőknek lehetnek speciális elvárásai a belső ellenőrzéssel szemben. Ezek az elvárások általában a vezetők egyes, a szervezet működésével kapcsolatos főbb elgondolásaiból adódnak (pl.: egy speciális működési irányelvnek való megfelelés). Ezeket az elvárásokat az éves ellenőrzési terv elkészítése során figyelembe kell venni, ilyen lehet a belső ellenőrzés bizonyosságot adó és tanácsadó tevékenység.
A vezetők azon elvárásai, hogy az ellenőrzési erőforrásokat önkényesen kiválasztott ellenőrzésekre használják fel, szintén megegyezés tárgyát képezik. Emellett a vezetők olyan elvárásai tekintetében (ha vannak ilyenek), melyek a belső ellenőrzés alapvető működési rendjét célozzák, szintén megegyezés szükséges.

A belső ellenőrzési fókusz kialakítása
Az elfogadott szervezeti célkitűzések és egyeztetett vezetői speciális elvárások alapján a belső ellenőrzési fókuszt a belső ellenőrzésnek és a 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.

A kritikus folyamatok elemzése és a költségvetési szervek vezetőivel való egyeztetése

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

A kockázatelemzési kritérium mátrix (KKM) elkészítése

A kockázatelemzési kritérium mátrix a szervezet folyamataira vonatkozó, következetes kockázatelemzés végrehajtásának elsődleges eszköze Minden kockázat meghatározható a következő kritériumok alapján: a szervezet céljaira gyakorolt negatív hatása és bekövetkezési valószínűsége alapján.
A kontrollok értékeléséhez megfelelő szempontok szükségesek. A belső ellenőröknek meg kell vizsgálniuk azt, hogy a vezetők milyen feltételek alapján határozták meg azokat a pontos kritériumokat, amelyek a céloknak való megfelelést biztosítják.

A belső ellenőrzés a vezetőkkel együtt először rögzíti az elemzési kritériumokat. A kritérium szó „szempontot / feltételt", míg a kritérium mátrix „szempontrendszert / feltételrendszert" jelent.

A KKM-re vonatkozó követelmények:
- a vezetőkkel közösen kell kialakítani, és azt nekik kell jóváhagyniuk,
- a belső ellenőrzési fókuszban meghatározott elemekkel összehangolt kockázati elemeket kell tartalmazzon,
- az elfogadott kockázati tűréshatáron (tolerancia szinten) alapuljon.

Egy azonosított kockázat hatásának megítélésére a KKM elemzési rangsort nyújt, melyek a következők lehetnek: magas, közepes 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 megfelelnek. A KKM az azonosított kockázat bekövetkezési valószínűségének megítéléséhez szükséges elemzési rangsort is tartalmaz.
A kockázatelemzés folyamatában minden egyes azonosított kockázatot a KKM használatával kell értékelni. Ezután az azonosított kockázat átfogó elemzéséhez a hatásokra és a valószínűségekre vonatkozó ismereteket, becsléseket össze kell kapcsolni

IV.2.2. Kockázatelemzés

A kockázatelemzési folyamat célja, hogy azonosítsa, elemezze és dokumentálja a Hivatal folyamataiban és főbb szervezeti egységeinél létező kockázatokat. A kockázatelemzés az első lépés ahhoz, hogy az éves ellenőrzési tevékenységet a vezetőkkel egyetértésben meghatározott belső ellenőrzési fókusszal összehangolják. A kockázatelemzés szolgáltatja a legfontosabb információt a belső ellenőrzési tevékenységek (konkrét ellenőrzések) előkészítéséhez is.
A kockázatelemzést a belső ellenőrzési vezető irányítja, aki a belső ellenőrt szükség szerint bevonja a munkába és informálja őt minden egyes lépésről. A belső ellenőrzési tervezésnek kockázatelemzésen kell alapulnia.
A kockázat elemzéshez használható ellenőrzési listát a jelen kézikönyvhöz tartozó *B/3. számú iratminta* tartalmazza.

A kockázatelemezés részletes szabályait a Hivatal kockázatkezelési szabályzata tartalmazza.

A kockázatelemzés lépései:
- A folyamatok megértése
- Kockázatok azonosítása
- Főbb ellenőrzési pontok azonosítása
- Egyedi kockázatok elemzése
- Az egyedi kockázatok összegzése folyamatok szerint
- A folyamat teljes körű értékelésének elkészítése

A Völgységi Önkormányzatok Társulása keretében végzett ellenőrzésekhez az önkormányzatok valamint intézményeinek kockázat elemzését az érintett önkormányzat jegyzője készít el, és küldi meg a belső ellenőrzési vezetőnek.

IV.3. A belső ellenőrzés tervezése

Az ellenőrzési munka megtervezéséhez a Bkr. 29. §-a alapján a belső ellenőrzési vezető kockázatelemzés alapján stratégiai tervet, és éves ellenőrzési tervet készít, amelyet az jegyző hagy jóvá. A belső ellenőrzési tervezésnek kockázatelemzésen kell alapulnia.
A belső ellenőrzés tervezéséhez használható ellenőrzési listát a jelen kézikönyvhöz tartozó *B/4. számú iratminta* tartalmazza.

Az ellenőrzés tervezési folyamat során a következő kulcsfontosságú alapelveket kell követni:
- A tervezést kockázatokra és folyamatokra kell alapozni. Az ellenőrzési feladatok prioritásainak kidolgozása során a belső ellenőrzés vezetője a folyamat alapú kockázatelemzés eredményeit felhasználva jár el.
- A tervezésnek a jövőbe kell tekintenie. A tervezésnek három-öt évet kell lefednie. A legmagasabb kockázatú folyamatok vizsgálatát minél korábbi időpontra kell tervezni. Az ilyen folyamatokat meghatározott rendszerességgel, 1-2 évente újra bele kell foglalni a belső ellenőrzési tervbe.
- A tervezésnek folyamatosnak kell lennie. A tervezés folyamatában mindvégig be kell tartani a gördülő tervezés elvét. A Stratégiai az Éves ellenőrzési terveket évente aktualizálni kell. Év végén meg kell határozni a következő esztendő konkrét feladatait, és felül kell vizsgálni a 2. és a 3. évre kitűzött célokat.
- A tervezésnek rugalmasnak és aktualizáltnak kell lennie. Az ellenőrzések tervezésének a szervezetre ható változásokhoz igazodnia kell. Előfordulhat, hogy azok a területek, amelyek egy adott időpontban jelentős kockázatúnak minősültek, a továbbiakban már nem lesznek azok és fordítva. Ezért a szervezet kockázati struktúráját évente értékelni, és az ellenőrzési terveket ennek megfelelően módosítani kell.

IV.3.1. Stratégiai tervezés

A belső ellenőrzési vezető a Bkr. 30. §-a alapján stratégiai tervet készít, amely - összhangban az önkormányzat hosszú távú céljaival - meghatározza a belső ellenőrzésre vonatkozó stratégiai fejlesztéseket.
A belső ellenőrzés stratégiai terve, összhangban az önkormányzat hosszú távú terveivel készül. A stratégiai tervet a jegyző hagyja jóvá.

A stratégiai terv a Bkr. 30. §-ára figyelemmel az alábbiakat tartalmazza:
- a szervezet hosszú távú célkitűzéseit, és az azzal összhangban lévő belső ellenőrzési stratégiai célokat,
- a belső kontrollrendszer általánosabb értékelését
- a kockázati tényezőket és értékelésüket,
- a belső ellenőrzésre vonatkozó fejlesztési tervet,
- a szükséges erőforrások felmérését elsősorban a létszám, képzettség, tárgyi feltételek tekintetében,
- a belső ellenőrök hosszú távú képzési tervét,
- az ellenőrzés által vizsgált területeket, figyelembe véve a szervezet struktúrájában vagy tevékenységében szükséges változásokat,
- a stratégiai célok, a belső kontrollrendszer, a kockázati tényezők alapján meghatározott ellenőrzési prioritásokat és ellenőrzési gyakoriságot.

A belső ellenőrzési stratégiai terv nem konkrét ellenőrzési programokat, hanem a belső ellenőrzés átfogó céljaira, a folyamatok kockázataira és a belső ellenőrzési fejlesztésnek irányára vonatkozó megállapításokat tartalmaz.
A Völgységi Önkormányzatok Társulása keretében végzett ellenőrzésekhez az önkormányzatok valamint intézményeinek: A Bkr. 29. § (1) bekezdése alapján a stratégiai ellenőrzési tervet a belső ellenőrzési vezető készíti.

Az ellenőrzési munka megtervezéséhez a belső ellenőrzési vezető kockázatelemzés alapján – az államháztartásért felelős miniszter által közzétett módszertani útmutató figyelembevételével – statégiai ellenőrzési tervet készít, amelyeket a költségvetési szerv vezetője hagy jóvá.
A társult önkormányzatok stratégiai ellenőrzési tervének összeállítása a belső ellenőrzési feladatok és a rendelkezésre álló kapacitások összehangolásának érdekében az érintett helyi önkormányzatok jegyzői, főjegyzői írásos véleményének figyelembevételével történik.
A Bkr. 30. §-a szerint előírt stratégiai terv javasolt mintáját a *C/1. számú iratminta* tartalmazza.

IV.3.2. Éves ellenőrzési terv

A Bkr. 31. § (1) bekezdése alapján az éves ellenőrzési tervet a belső ellenőrzési vezető- a stratégiai ellenőrzési tervvel összhangban- a tárgyévet megelőzően, egy évre dolgozza ki. Az éves ellenőrzési terv a tárgyévre tervezett ellenőrzéseket részletezi.

Az éves ellenőrzési terv a Bkr. 31. § (4) bekezdése alapján az alábbiakat tartalmazza:
- az ellenőrzési tervet megalapozó elemzéseket, különös tekintettel a kockázatelemzésre,
- a tervezett ellenőrzések tárgyát,
- az ellenőrzések célját,
- az ellenőrizendő időszakot,
- a szükséges ellenőrzési kapacitás (erőforrás szükséglet) meghatározását,
- az ellenőrzések típusát,
- az ellenőrzések ütemezését,
- az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egységek megnevezését,
- a tanácsadó tevékenységre tervezett kapacitást,
- a soron kívüli ellenőrzésekre tervezett kapacitást,
- a képzésekre tervezett kapacitást
- az egyéb tevékenységeket.

Az éves ellenőrzési tervet a belső ellenőrzési vezető a költségvetési szerv vezetőjének egyetértésével módosíthatja.
A Bkr. 31. § (6) bekezdése alapján tanácsadó tevékenységet, illetve soron kívüli ellenőrzést a költségvetési szerv vezetője, illetve a belső ellenőrzési vezető kezdeményezésére lehet végezni.
A soron kívüli ellenőrzések szükségessége nem várt eseményekből adódik, így a soron kívüli ellenőrzések számát és erőforrás-szükségletét az ellenőrzési tervezés során nem lehet előre pontosan meghatározni. Általános szabályként ezért a rendelkezésre álló éves ellenőrzési erőforrás 20-30 %-át kell elkülöníteni az ellenőrzési tervezésnél a soron kívüli ellenőrzések elvégzésére és 10 %-át a tervezett tanácsadói tevékenységre.

A Völgységi Önkormányzatok Társulása keretében végzett ellenőrzésekhez az önkormányzatok valamint intézményeinek: A Bkr. 29. § (1) bekezdése alapján **éves** ellenőrzési tervet a belső ellenőrzési vezető készíti.

Az ellenőrzési munka megtervezéséhez a belső ellenőrzési vezető kockázatelemzés alapján éves ellenőrzési tervet készít, amelyeket a költségvetési szerv vezetője hagy jóvá.
A társult önkormányzatok éves ellenőrzési tervének összeállítása a belső ellenőrzési feladatok és a rendelkezésre álló kapacitások összehangolásának érdekében az érintett helyi önkormányzatok jegyzői, főjegyzői írásos véleményének figyelembevételével történik.
A Bkr. 32. § (3)-(4) bekezdései alapján:
„(3) Helyi önkormányzati költségvetési szerv esetén a belső ellenőrzési vezető a tárgyévre vonatkozó éves ellenőrzési tervét megküldi a jegyző, illetve a főjegyző részére a tárgyévet megelőző év **november 30-ig**.
Társulás esetén a belső ellenőrzési vezető a tárgyévre vonatkozó éves ellenőrzési tervét megküldi a létrehozott költségvetési szerv vezetője és a társulási tanács elnöke részére.
(4) Helyi önkormányzatok esetében az éves ellenőrzési tervet a képviselő testület a tárgyévet megelőző év **december 31**-ig hagyja jóvá."

Az éves ellenőrzési tervet a belső ellenőrzési vezető a jegyző egyetértésével módosíthatja.
A belső ellenőrzés vezetője a belső ellenőrzési tervet, az erőforrás szükségletet, ezek esetleges időközbeni változásait a jegyző elé terjeszti elfogadásra. A belső ellenőrzési vezetőnek azt is a jegyző tudomására kell hoznia, ha a terv végrehajtását erőforrás problémák veszélyeztetik.

A Völgységi Önkormányzatok Társulása keretében végzett ellenőrzésekhez az önkormányzatok valamint intézményeinek ellenőrzési tervét az érintett önkormányzat jegyzője hagyja jóvá, és küldi meg a belső ellenőrzési vezetőnek.
Az éves ellenőrzési terv mintája a *C/2. számú iratmintában* található.

IV.3.3. 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 szintje és típusa,
- az ellenőrzendő tevékenységek összetettsége,
- a tevékenység kapcsán rendelkezésre álló ismeretek szintje,
- a tevékenységekkel kapcsolatosan és a bevont ellenőrzendő területeken szerzett korábbi ellenőrzési tapasztalatok,
- az ellenőrök képzettsége és hozzáértése.

A tervezett ellenőrzések elvégzéséhez szükséges munkanap az erőforrás-szükséglet felmérés alapján becsülhető meg.
Az ellenőrzési célnak és feladatoknak megfelelően, valamint kockázatelemzés alapján kell megválasztani az ellenőrzés végrehajtásához szükséges vizsgálati eljárásokat és módszereket.
A belső ellenőrzési vezetőnek biztosítania kell belső ellenőrzési terv megvalósításához az erőforrások megfelelő, pontos és hatékony elosztását.

IV.4. Az ellenőrzésre való felkészülés

Az ellenőrzések végrehajtása az éves ellenőrzési tervben foglalt ellenőrzések módszeres elvégzését jelenti. A végrehajtási folyamat legfőbb célja, hogy minden egyes ellenőrzött folyamaton és területen a főbb kockázatok kezelésére létrehozott kontrollok megfelelőségét meghatározza, 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 vezetőnek meg kell győződnie arról, hogy az ellenőrzés célját és tárgyát meghatározták, a megfelelő ellenőrzési erőforrások rendelkezésre állnak-e, illetve az ellenőrzési programot elkészítették-e. A felkészülési folyamatot a kockázatelemzés során azonosított főbb kockázati tényezőkre, a vonatkozó ellenőrzési célkitűzésekre kell alapozni.
A belső ellenőrzésre való felkészüléshez használható ellenőrzési listát a jelen kézikönyvhöz tartozó *B/5. számú iratminta* tartalmazza.

IV.4.1. A végrehajtás tervezése

A belső ellenőröknek a végrehajtás megtervezésekor a következő szempontokat kell figyelembe venniük:

- A vizsgálni kívánt tevékenység/folyamat célkitűzéseit, és azokat az eszközöket, amelyekkel a tevékenység teljesítményét kontrollálja.
- A tevékenységhez kapcsolódó lényeges kockázatokat, célkitűzéseket, erőforrásokat és műveleteket, valamint mindazokat az eszközöket, amelyekkel a kockázat lehetséges hatása elfogadható szinten tartható.
- A tevékenység kockázatkezelési és kontroll rendszerének eredményességét, megfelelőségét, összehasonlítva azt egy érvényes kontroll keretszabályozással, vagy modellel.
- A tevékenység kockázatkezelési és kontroll rendszerének lényeges javítására rendelkezésre álló lehetőségeket.

A rendelkezésre álló háttér információk összegyűjtése

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

- a kockázatelemzés és az ellenőrzés tervezés során azonosított kockázatok, célok,
- vonatkozó törvények, rendeletek, külső szabályzatok és útmutatók,
- elkészített ellenőrzési nyomvonalak,
- működési kézikönyvek és más írott eljárásrendek, belső szabályzatok,
- korábbi évek ellenőrzési dokumentumai,
- külső ellenőrzést végzők, vagy más szervezet által végzett belső ellenőrzések ellenőrzési jelentései (Európai Számvevőszék, Európai Bizottság ellenőrei, Állami Számvevőszék, Kormányzati Ellenőrzési Hivatal stb.).

Az ellenőrzés célkitűzéseinek meghatározása

A vizsgálatvezető feladata, hogy az ellenőrzés tervezése során megfogalmazott ellenőrzési célkitűzést pontosítsa és véglegesítse. Az ellenőrzési célkitűzés annak tág megfogalmazása, hogy az ellenőrzés mire irányul. A céloknak a kockázatelemzés során azonosított kockázatok jellegzetességeit kell figyelembe venniük. Az ellenőrzési célkitűzéseket minden egyes ellenőrzési feladatra meg kell határozni.
A célkitűzések meghatározásához a belső ellenőröknek el kell végezniük a vizsgált tevékenységre vonatkozó kockázatok előzetes felmérését. Az ellenőrzési feladat célkitűzéseinek tükrözniük kell ennek a kockázatfelmérésnek az eredményét.

Az ellenőrzés hatókörének, tárgyának rögzítése

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

Az erőforrások helyes meghatározása

A belső ellenőrzés vezetője az ellenőrzés tervezése során korábban felállított erőforrásbecslést a konkrét ellenőrzési célokra és az ellenőrzés tárgyára alapozva ismételten elvégzi, és megbizonyosodik arról, hogy a szükséges erőforrások mértéke megfelelő-e a meghatározott célok eléréséhez. Az ellenőrzésben résztvevő ellenőrök számának végső meghatározása során mind az ellenőrzés természetét és komplexitását, mind az időkereteket és az ellenőrök tapasztalatát, tudását és hozzáértését figyelembe kell venni.

Az ellenőrzési program elkészítése

A Bkr. 33. § (1) bekezdése alapján a belső ellenőrzési vezető minden egyes ellenőrzés lefolytatásához megbízólevél aláírásával kijelöli a vizsgálatvezetőt és az ellenőrzéseket lefolytató belső ellenőröket.
A vizsgálatvezető által készített és a belső ellenőrzési vezető által jóváhagyott ellenőrzési program az azonosított kockázatok alapján figyelembe veszi:

- az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység működéséről, gazdálkodásáról rendelkezésre álló információkat,
- az ellenőrzés tárgyát,
- az ellenőrzés célját,
- az ellenőrzés típusát
- az ellenőrizendő időszakot
- részletes feladatait,
- az ellenőrzött szervnél, illetve szervezeti egységnél lefolytatott korábbi ellenőrzések tapasztalatait,
- az adott ellenőrzés lefolytatásához szükséges szakértelmet és kapacitást,
- az adott ellenőrzés lefolytatásához szükséges időt és ütemezést,

- az esetlegesen felmerülő összeférhetetlenséget az ellenőr és az ellenőrzött szervezet, illetve szervezeti egység, annak vezetői és alkalmazottai között.
- az ellenőrzés céljainak eléréséhez szükséges tesztelés célterületeit és mértékét, beleértve az alkalmazott mintavételi eljárásokat
- a szükséges tesztelés jellegét és hatókörét, beleértve az ellenőrzési pontok vagy folyamatok (kontrollok) tesztelésének módját, az egyéni (szubsztantív) tesztelést és az ellenőrzési listák használatát

Az ellenőrzési program – Bkr. 33. § (2) bekezdés – az alábbiakat tartalmazza:

- az ellenőrzést végző szerv, illetve szervezeti egység megnevezését,
- az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység megnevezését,
- az ellenőrzés tárgyát,
- az ellenőrzés típusát,
- az ellenőrzés részletes feladatait és az alkalmazott módszereket
- az ellenőrzés célját,
- az ellenőrizendő időszakot,
- az ellenőrzésre vonatkozó jogszabályi vagy egyéb felhatalmazásra történő hivatkozást,
- az ellenőrzési kérdőíveket,
- az ellenőrök, szakértők, valamint a vizsgálatvezető megnevezését, megbízólevelük számát, a feladatmegosztást,
- az ellenőrzés tervezett időtartamát, a jelentések elkészítésének határidejét,
- a kiállítás keltét,
- a belső ellenőrzési vezető aláírását.

A Bkr. 33. § (3) bekezdés szerint az ellenőrzés végrehajtását megelőzően az ellenőrzést végző személy áttekinti az ellenőrzött területre vonatkozó előírásokat, rendelkezéseket, belső szabályzatokat, a korábban készült ellenőrzési jelentéseket, valamint, az ellenőrzött területnek az ellenőrizendő időszakról készült éves beszámolóit. A belső ellenőr értékeli az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység ellenőrzési nyomvonalát, ellenőrzéseihez azt iránymutatásként használja.
A Bkr. 33. § (3) bekezdése alapján az ellenőrzési programot a munka megkezdése előtt a belső ellenőrzési vezetőnek jóvá kell hagynia. Az ellenőrzési programtól eltérni a belső ellenőrzési vezető jóváhagyásával lehet, az ellenőrzési program módosítását a vizsgálatvezető kezdeményezheti.
A Bkr. 33. § (3) bekezdése alapján a belső ellenőrzési vezető felügyeli az ellenőrzési program végrehajtását. Az ellenőrzési program minta az *A/6. számú iratmintában* található.

Vizsgálati eljárások és módszerek

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

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

IV.4.2. Adminisztratív felkészülés

A megbízólevél elkészítése

A Bkr. 34. § (1) bekezdése alapján a belső ellenőrt - ideértve a külső szakértőket is - megbízólevéllel kell ellátni, amelyet a belső ellenőrzési vezető ír alá. A belső ellenőrzési egység vezetőjének megbízólevelét a jegyző írja alá.
A Bkr. 35. § (6) bekezdése alapján a helyszíni ellenőrzés megkezdésekor az ellenőr köteles bemutatni a megbízólevelét az ellenőrzött szerv vagy szervezeti egység vezetőjének vagy az őt helyettesítő személynek.
A megbízólevél minta az *A/7. számú iratmintában* található.

Az ellenőrzött szerv vagy szervezeti egység vezetőjének értesítése

A Bkr. 35. § (4) bekezdése alapján a helyszíni vizsgálatot annak megkezdése előtt legalább 3 munkanappal megelőzően, szóban vagy írásban be kell jelenteni az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjének. Ennek keretében a belső ellenőrzési vezető tájékoztatást ad az ellenőrzés céljáról és formájáról, jogszabályi felhatalmazásról, valamint az ellenőrzés várható időtartamáról. Az előzetes bejelentést nem kell megtenni, ha az - a rendelkezésre álló adatok alapján - meghiúsíthatja az ellenőrzés eredményes lefolytatását. Az előzetes bejelentés mellőzéséről a belső ellenőrzési vezető dönt.
Az értesítő levél mintája az *A/9. számú iratmintában* található.

Az ellenőrzés időszükségletének nyilvántartása

A munkanap elszámolások pontos vezetése azért fontos, mert jelzi a belső ellenőrzési tevékenység hatékonyságát, segít a jövőbeni ellenőrzési programok időszükségletének tervezésében, a belső ellenőrzés stratégiai fejlesztéséhez alapul szolgál. A belső ellenőrök vezetik az adott ellenőrzés végrehajtására fordított munkanapjaik elszámolását. A munkanap elszámolások alapján az ellenőrzési nyilvántartásban az időszükséglet nyilvántartásra vonatkozó részben meghatározzák az adott ellenőrzéshez felhasznált munkaidőt.

IV.5. Az ellenőrzés végrehajtása

A helyszíni munka az ellenőrzési program végrehajtását jelenti, amely az adott folyamat kockázatainak és a hozzájuk tartozó ellenőrzési pontoknak vagy folyamatoknak (kontrolloknak) a részletes elemzéséhez, értékeléséhez vezet, majd ezen kontrollok tesztelésével és értékelésével zárul.
A belső ellenőrzés végrehajtásához használható ellenőrzési listát a jelen kézikönyvhöz tartozó *B/1. számú iratminta* tartalmazza.

A helyszíni munka főbb feladatai a következők:
- a folyamatok és tevékenységek megismerésének, megértésének megerősítése a folyamatgazdákkal folytatott interjúk és a folyamatok személyes végigkövetése alapján,
- a kockázatok és azokhoz kapcsolódó kontrollok megismerésének, megértésének megerősítése, illetve az interjúk során azonosított további kockázatok felmérése,
- a kontrollok tesztelése és értékelése,
- az ellenőrzési célkitűzéshez kapcsolódó megfelelő, elegendő és megbízható bizonyíték beszerzése az ellenőrzési megállapítások levonása érdekében,
- az ellenőrzött vezetőkkel a folyamatos kommunikáció fenntartása és értesítésük az ellenőrzés megállapításairól.

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 kérdezzen,
- megállapításait és következtetéseit a bizonyítékok elemzésére és értékelésére kell alapoznia,
- listát kell vezetnie a helyszíni munka során feljegyzett kivételekről és hiányosságokról, amely a záró megbeszélésen az ellenőrzött vezetőkkel folytatandó konzultáció alapját fogja képezni.

IV.5.1. Nyitó megbeszélés

A nyitó megbeszélésre általában a helyszíni munka első napján kerül sor az ellenőrzött szerv vezetője, 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:

- tájékoztatás az ellenőrzés céljairól, hatóköréről és folyamatáról,
- az ellenőrzés megkezdéséhez szükséges adatok bekérése,
- az ellenőrzött szervezetnél elvégzendő ellenőrzési munka időkereteinek meghatározása,
- a megbízólevelek bemutatása az ellenőrzendő szerv vezetőjének.

A nyitó megbeszélés a helyszíni munkavégzés első lépése, ezért az ellenőrzöttekkel való munkakapcsolatok kialakításában fontos szerepet játszik.

IV.5.2. Ellenőrzési munkalapok használata

Az ellenőrzési munkalapok elsődleges célja az ellenőrzési jelentésben foglalt megállapítások és következtetések alátámasztása. A munkalapok az ellenőrzés kezdetétől annak végéig az ellenőr által elvégzett munka dokumentációjaként szolgálnak. Egyértelműen tanúsítják az elvégzett munka jellegét és hatókörét, a lefolytatott eljárásokat, az elvégzett teszteket és a levont következtetéseket. A munkalapokat úgy kell elkészíteni, hogy az elvégzett munkát, az iratokat és az eredményeket olyan személy is megértse, aki a folyamatról keveset tud. A munkalap egy, az ellenőrzést felülvizsgáló személy vagy külső ellenőr számára is lehetővé kell, hogy tegye a munkafolyamatok és munkalépések végigkövetését, valamint meg kell teremtse a következtetések és a tervezés közötti közvetlen kapcsolatot.

Az ellenőrzési munkalapok általában:
- az ellenőrzés során folytatott kommunikáció alapjai,
- az ellenőrzött személyekkel való megbeszélések alapját képezik,
- alapul szolgálnak az ellenőrzés folyamatának és elvégzésének felülvizsgálatához,
- segítséget nyújtanak az ellenőrzések megtervezésében, végrehajtásában és felülvizsgálatában,
- dokumentálják, hogy az ellenőrzési célokat elérték-e,
- megkönnyítik a harmadik fél által végzett felülvizsgálatokat,
- alapját képezik a belső ellenőrzési tevékenység minőségbiztosítási eljárásai értékelésének,
- segítik a belső ellenőrzési munkatársak szakmai fejlődését,
- segítséget nyújtanak az újonnan felvett belső ellenőrök képzésében,
- bemutatják, hogy a belső ellenőrzési tevékenység megfelel a Belső Ellenőrzés Szakmai Gyakorlati Standardjainak,
- útmutatóul, háttér-információként és referenciaként szolgálnak a későbbi ellenőrzésekhez.

Munkalapokra vonatkozó követelmények

Az ellenőrzési munkalapok rendszerezése, formátuma és tartalma az ellenőrzés jellegéből adódóan eltérő lehet, azonban minden esetben legalább a következő tényeket kell dokumentálniuk:
- a belső ellenőrzés tervezésének, beleértve az ellenőrzési munkaprogram elkészítésének tényét,
- a kontroll rendszer megfelelőségének és hatékonyságának vizsgálatát és értékelését,
- végrehajtott ellenőrzési eljárásokat, összegyűjtött információkat és levont következtetéseket,
- az ellenőrzési munka felülvizsgálatát,
- az ellenőr és az ellenőrzött terület kommunikációját,
- az ellenőrzések nyomon követését, utóellenőrzését.

Ellenőrzési munkalapként gyakran használt dokumentumok a következők lehetnek:
- az ellenőrzött szervezet tevékenységének ellenőrzési nyomvonala,
- az ellenőrzött szervezet által a vizsgálat tárgyát képező eljárásra vagy feladatra vonatkozóan kialakított vagy alkalmazott eredeti okmány (vagy másolat),
- korábbi ellenőrzések dokumentumai,
- az ellenőrzött személyekkel folytatott tárgyalásról készült jegyzőkönyv,
- az ellenőrzött szervezet működésének folyamatleírása vagy folyamatábrája,
- a belső ellenőrzés által végzett tesztelés leírása, ideértve a teszteredményeket is,
- a belső ellenőrzés által készített kérdőívek,

- a törvények, rendeletek stb. másolatai, amelyek a vizsgálat tárgyát képező területet vagy eljárást szabályozzák,
- az ellenőrzött szervezet által alkalmazott írásbeli irányelvek és eljárások.

Az ellenőr által elkészített munkalapok (pl.: megbeszélések jegyzőkönyvei, folyamatleírások) összegezik az ellenőrzési programban foglalt minden egyes lépés teljesítéséhez kapcsolódó kulcsfontosságú információkat. Ennek érdekében minden elkészített munkalapnak az alábbiakat kell tartalmaznia (lásd a mintát az *A/10. számú iratmintában*):

- fejléc,
- az ellenőrzési lépés célja,
- a megszerzett információ forrása,
- a folyamat és/ vagy kontroll leírása,
- az ellenőrzési megállapítások és következtetések,
- bizonyítékok listája,
- felülvizsgálat során tett megjegyzések,
- aláírás.

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

Ezért legyenek:

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

Minden munkalap számozott, így lehetővé válik a munkalapok rendszerezése:

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

A munkalapok felülvizsgálata

A belső ellenőrzési vezető felelőssége a megfelelő vezetői felülvizsgálat biztosítása a munkalapok minősége és megfelelősége tekintetében. A vezetői felülvizsgálat bizonyítékaként a felülvizsgáló kézjegyével és dátummal lát el minden munkalapot a felülvizsgálatot követően.
A vezetői felülvizsgálatnak a munkalapok lezárása után lehetőleg azonnal meg kell történnie. A felülvizsgáló észrevételeit minden munkalap csomaghoz hozzá kell csatolni felülvizsgálati megjegyzésként. A munkalap nem tekinthető teljesnek mindaddig, amíg a felülvizsgáló személy által felvetett kérdéseket nem rendezik és a felülvizsgálati megjegyzéseket ki nem törlik.

Az ellenőrzési iratokhoz való hozzáférés

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

Az ellenőrzött szervek vezetése, a szervezet más tagjai kérhetik az ellenőrzési munkalapokhoz való hozzáférést, mert ez elengedhetetlen lehet az ellenőrzési megállapítások és javaslatok igazolásához vagy megmagyarázásához, illetve az ellenőrzési dokumentumok más célra történő felhasználásához. Ezeket a hozzáférési kérelmeket a belső ellenőrzési vezetőnek kell jóváhagynia, de abban az esetben, ha a hozzáférési kérelem külső féltől érkezik, a szervezet vezetőjének szintén jóvá kell hagynia.
Általános szabályként az ellenőrzési munkalapokat és iratokat a belső ellenőrzésnek kell megőriznie. Az ellenőrzési munkalapokat és iratokat biztonságos és védett helyen kell tárolni.

IV.5.3. Interjú, mint a folyamatok és a kockázatok elemzésének eszköze

Az ellenőrök, a folyamatgazdákkal és a folyamatban résztvevő más munkatársakkal interjúkat készítenek a folyamatok és kockázatok elemzése céljából. Az interjúknak az a célja, hogy elmélyítsék ismereteiket a folyamatokról, tevékenységekről, kockázatokról és vonatkozó ellenőrzési pontokról. (lásd *A/8. számú iratminta*: Nyomtatvány minta interjúkészítéshez). Az interjú alapján az ellenőr a folyamatot leírhatja szöveges magyarázatok vagy különböző folyamatábrák használatával, majd ismereteit bővítheti a folyamatok részletes átvizsgálása során, amikor:

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

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

IV.5.4. Az ellenőrzési pontok vagy folyamatok (kontrollok) értékelése

Az ellenőrzési pontok és folyamatok, illetve a kockázatok megismerésére alapozva az ellenőrök értékelik, hogy az egyes kontrollok milyen hatékonyan csökkentik, vagy eredményesen kezelik az adott kockázatokat.
Az ellenőrnek az ellenőrzési pontok vagy folyamatok felmérése során folyamatosan keresnie kell a választ az alábbi kérdésekre:

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

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

IV.5.5. A tesztelés szerepe az ellenőrzési pontok vagy folyamatok (kontrollok) értékelésében

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

- Azonosítja, mely kontrollokat kell tesztelni a következő irányelvek alkalmazásával:
  - *Hatékonyság* biztosított az ellenőrzési pontot vagy folyamatot fel kell jegyezni, de tesztelni nem kell,
  - *Hatékonyság, de csak más kontrollokkal együtt:* minden releváns ellenőrzési pontot vagy folyamatot tesztelni kell,
  - *Hatékonyság nem biztosított*: tesztelni kell az ellenőrzési pontot vagy folyamatot,
- Meghatározza a tesztelés jellegét.

IV.5.6. A bizonyítékok beszerzése, nyilvántartása és a teljességi nyilatkozat

Az ellenőrnek az ellenőrzés célkitűzéseinek eléréséhez és az ellenőrzési program végrehajtásához szükséges információkat azonosítania, értékelnie kell, illetve azokat nyilván kell tartania. A belső ellenőröknek az ellenőrzési feladat célkitűzéseinek elérése érdekében elegendő, megbízható, lényeges és hasznos információt kell beazonosítaniuk.

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),
- mérvadó, és a lehetőségekhez képest a szakmailag helyes módszerek alkalmazásán alapul (megbízható),
- logikai kapcsolatban áll azzal, aminek a bizonyítására irányul (releváns és fontos).

Az ellenőrnek minden, a megállapításokat, következtetéseket és ellenőrzési eredményeket alátámasztó információt nyilván kell tartania. A Bkr. 40. § (2) bekezdése alapján az ellenőrzés megállapításainak alátámasztására a következőket lehet felhasználni:
- az eredeti okirat,
- másolat,
- kivonat,
- tanúsítvány,
- közös jegyzőkönyv,
- fénykép, videofelvétel vagy más kép- és hangrögzítő eszköz, amely alkalmazható az ellenőr által szemrevételezett helyzet, állapot hiteles igazolására,

- szakértői vélemény,
- nyilatkozat,
- többes nyilatkozat,
- informatikai rendszerben rögzített, feldolgozott, onnan lekérdezéssel paraméterek, illetve szűrési feltételek beállításával nyerhető adat.

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

Az Áht. 70. § alapján a belső ellenőrzést végző személy feladata maradéktalan ellátása érdekében az ellenőrzött szerv bármely helyiségébe beléphet, számára akadálytalan hozzáférést kell biztosítani valamennyi irathoz, adathoz és informatikai rendszerhez, kérésére az ellenőrzött szerv bármely dolgozója köteles szóban vagy írásban információt szolgáltatni.

A Bkr. 36. § alapján az ellenőrzés során az ellenőrzött szervezeti egység vezetőjétől szükség esetén teljességi nyilatkozatot kell kérni, amelyben az ellenőrzött 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 az *A/11. számú iratmintában* található.

Az ellenőr az eredeti dokumentumokat az ellenőrzés lezárásakor hiánytalanul visszaszolgáltatja, 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 jegyzőnek átvételi elismervény ellenében átadja.

IV.5.7. Ellenőrzési jegyzőkönyv, súlyos hiányosság

Amennyiben a belső ellenőr vizsgálata során olyan súlyos hiányosságot észlel, 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 jegyzőt késlekedés nélkül informálnia kell. Ez utóbbinál nem várhat a belső ellenőrzési jelentés vagy annak tervezetének elkészültéig.

IV.6. Az ellenőrzési jelentés szerkezetére, tartalmára vonatkozó előírások

IV.6.1. Az ellenőrzési jelentés elkészítése

Az ellenőrzési jelentés a belső ellenőrzési folyamat legfontosabb terméke, amely magában foglalja az ellenőrzés megállapításait és a belső ellenőrök javaslatait.
A Bkr. 39. § (1) bekezdése alapján a belső ellenőr az ellenőrzés tárgyát, megállapításait, következtetéseit és javaslatait tartalmazó ellenőrzési jelentést, vagy több kapcsolódó témájú ellenőrzési jelentés alapján összefoglaló ellenőrzési jelentést készít.

A belső ellenőrzési jelentések elkészítéséhez használható ellenőrzési listát a jelen kézikönyvhöz tartozó *B/1. számú iratminta* tartalmazza.

Az ellenőrzési jelentésben foglalt megállapításoknak és javaslatoknak a következőknek kell megfelelniük:

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

A Bkr. 41. § (2) bekezdése szerint a belső ellenőr köteles a jelentésben objektíven szerepeltetni minden olyan lényeges tényt, pozitív és negatív megállapítást, hiányosságot és ellentmondást, amely biztosítja a vizsgált tevékenységről szóló ellenőrzési **jelentés teljességét**.

A Bkr. 41. § (3) bekezdése szerint a belső ellenőrök az ellenőrzési jelentés elkészítésénél kötelesek értékelni minden, a vizsgált szervezeti egység, illetve egyéb felek által rendelkezésükre bocsátott információt és véleményt, azonban ez utóbbi nem befolyásolhatja a belső ellenőrök tényeken alapuló megállapításait, következtetéseit.

A Bkr. 41. § (1) bekezdése szerint a jelentésben a megállapításokat, következtetéseket, és javaslatokat úgy kell lényegre törően és világosan megfogalmazni, hogy az ellenőrzött szerv vagy egységének gazdálkodása objektíven értékelhető legyen.

Az ellenőrzési jelentés **vezetői összefoglalójában** az ellenőrzés eredményét és a hiányosságokat összefoglaló, rövid, tömör értékelést is kell adni, továbbá ajánlásokat és javaslatokat kell megfogalmazni a hiányosságok felszámolása, illetve a folyamatok hatékonyabb, eredményesebb működése érdekében.

Minden ügyet, megállapítást és következtetést meg kell beszélni az ellenőrzött terület vezetőivel, mielőtt az ellenőrzési jelentés lezárásra kerül. Ezt általában az ellenőrzés folyamán célszerű megtenni, hiszen így az ellenőrzött területnek lehetősége lesz a megállapítások és

következtetések tisztázására és nézete kifejtésére, illetve biztosítva lesz, hogy a tényeket ne lehessen félreérteni vagy félreértelmezni.

A belső ellenőrzési jelentés elkészítéséért felelős személy

A jelentés elkészítéséért, a levont következtetésekért, a megállapítások valódiságáért és bizonyítékokkal való alátámasztottságáért a vizsgálatot végző ellenőrök felelősek.
Az ellenőrzési jelentésnek tartalmaznia kell az ellenőrzött szerv vagy terület vezetőinek minden olyan válaszát, amelyben az ellenőrzés során már megegyeztek.
Következő lépésként a belső ellenőrzési vezetőnek felül kell vizsgálnia az ellenőrzési jelentést és az annak alapjául szolgáló munkalapokat, hogy megbizonyosodjon arról, minden megállapítás és következtetés pontos és bizonyítékokkal megfelelően alátámasztott.

A belső ellenőrzési jelentés tartalmi követelményei

Az áttekinthetőség érdekében minden ellenőrzési jelentésnek az alábbi standard formátumot kell követnie, amelyben az ellenőrzéshez kapcsolódó információk szerepelnek (lásd *A/13. számú iratminta*: Ellenőrzési jelentés minta).

Vezetői összefoglaló

A vezetői összefoglalónak az ellenőrzéssel kapcsolatos legfontosabb információkat kell kiemelnie:
- az ellenőrzés címe, sorszáma,
- az ellenőrzött időszak,
- az ellenőrzés célkitűzései,
- az ellenőrzés hatóköre (az ellenőrzött folyamatok és egységek azonosítása),
- az ellenőrzés főbb megállapításai,
- a belső ellenőrzés következtetései, ajánlásai: a belső ellenőr átfogó értékelése és véleménye a megállapítások ellenőrzött területet érintő hatásáról.

A belső ellenőr összesített értékelést és véleményt ad az ellenőrzött területről. A véleményt a következő öt kategória valamelyikébe lehet sorolni.
- Megfelelő
- Korlátozottan megfelelő
- Gyenge
- Kritikus
- Elégtelen

A vezetői összefoglalót a belső ellenőrzési vezető küldi meg a vizsgált terület vezetőjének, a folyamatgazdának. A vezetői összefoglaló mintája az *A/12. számú iratmintában* található.

Az ellenőrzési jelentés tartalma

Az ellenőrzési jelentés a Bkr. 39. § (3) bekezdése alapján az alábbiakat tartalmazza:
- az ellenőrzést végző szerv, illetve szervezeti egység megnevezését,
- az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység megnevezését,
- az ellenőrzésre vonatkozó jogszabályi felhatalmazás megjelölését,
- az ellenőrzés típusát (szabályszerűségi, pénzügyi, rendszerellenőrzés, teljesítmény-ellenőrzés, informatikai)

- az ellenőrzés tárgyát,
- az ellenőrzés célját,
- az ellenőrzött időszakot,
- a helyszíni ellenőrzés kezdetét és végét,
- az alkalmazott ellenőrzési módszereket és eljárásokat,
- vezetői összefoglalót,
- az ellenőrzési megállapításokat, következtetéseket és javaslatokat, valamint a köztük fennálló összefüggéseket,
- az ellenőrzött időszakban az ellenőrzött területért felelős vezetők nevét, beosztását,
- a jelentés dátumát és az ellenőrzésben közreműködött ellenőrök, szakértők nevét és aláírását.

Az ellenőrzési megállapítások

Az ellenőrzési jelentésben foglaltakat elegendő, megbízható, érdemi és hasznos ellenőrzési bizonyítékokkal kell alátámasztani. A megállapítások az ellenőrzési tényállás ismertetésére szolgálnak. A megállapítások mutatják be a kontroll gyengeségeket, kockázatokat.
A megállapítások:

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

A első ellenőröknek ellenőrzési megállapításokat megfelelő elemzésre és értékelésre alapozva kell megtenniük.

A megállapítások rangsorolása

A megállapításokat azok folyamatokra gyakorolt hatása alapján kell sorba rendezni, beleértve az ellenőrzési pontok vagy folyamatok hatékonyságára és eredményességére gyakorolt hatásukat is. A megállapítások rangsorolása megállapításra vonatkozó kockázat rangsorolásához kell igazodjon
Az ellenőrzési jelentés megállapításait célszerű aszerint rangsorolni, hogy milyen hatással vannak az ellenőrzött tevékenységre, beleértve a belső irányítási és ellenőrzési rendszer hatékonyságára és eredményességére vonatkozó befolyásukat. A megállapítások és az adott megállapításhoz tartozó kockázatok rangsorolásának összhangban kell lennie.

Kockázat és hatás

A megállapításnak a folyamat és a szervezet működésének célkitűzéseire gyakorolt lehetséges hatásának rövid összefoglalása.

Javaslat

Az ellenőr által tett ajánlások a megállapításban leírt ellenőrzési pont vagy folyamat gyengeségeinek kijavítására.

Státusz

Az adott intézkedés végrehajtása megtörtént-e vagy folyamatban van.
Az ellenőrzési jelentésnek tartalmaznia kell továbbá:

- a pozitív megjegyzéseket – az ellenőrzött által végrehajtott intézkedésekről, a korábbi ellenőrzés óta történt előrelépésekről,
- a folyamat fejlesztését – a megállapítások és kockázatok egyszerű közlésén túl, a folyamat javítására vonatkozó ajánlások.

Jelentés tervezet egyeztetése

A Bkr. 42. § (1) bekezdése szerint a belső ellenőrzési vezető a jelentés tervezetét, illetve annak kivonatát egyeztetés céljából megküldi az ellenőrzött szerv, illetve szervezeti egység vezetőjének.
Az érintettek észrevételeiket a jelentéstervezet kézhezvételétől számított 8 napon belül kötelesek megküldeni a belső ellenőrzési vezető részére. A határidő elmulasztását egyetértésnek kell tekinteni.
Amennyiben az érintettek részéről a megállapításokat vitatják, egyeztető megbeszélést kell tartani.
A Bkr. 43. § (2) bekezdése alapján a megbeszélésen részt vesz a vizsgálatvezető, az ellenőrzést végző belső ellenőrök, a belső ellenőrzési vezető, az ellenőrzött terület, illetve szervezeti egység vezetője és belső ellenőrzési vezetője (ha ez különbözik az ellenőrzést végző szervezet belső ellenőrzési vezetőjétől), valamint a vizsgálatban érintett egységek vezetői és szükség szerint minden más olyan személy, akinek meghívása a vizsgálat tárgya vagy megállapításai miatt indokolt.

A lezárt ellenőrzési jelentés megküldése

A Bkr. 43. § (4) alapján a belső ellenőrzési vezető az ellenőrzési jelentést, illetve annak kivonatát - a vizsgálatvezető és a vizsgálatot végző valamennyi ellenőr aláírását követően – jóváhagyja és megküldi a költségvetési szerv vezetője részére.
A költségvetési szerv vezetője a lezárt ellenőrzési jelentést vagy annak kivonatát megküldi az ellenőrzött szerv vezetőjének (Bkr. 44. § (1)), szükség esetén felkéri az intézkedési terv elkészítésére.

IV.6.2. A belső ellenőrzést értékelő éves jelentések

A belső ellenőrzési vezető meghatározott rendszerességgel beszámol a jegyzőnek a belső ellenőrzési tevékenység céljáról, felhatalmazásáról, felelősségéről, és a tervhez képest megvalósult működéséről. A beszámolónak ugyancsak tartalmaznia kell a leglényegesebb kockázati tényezőkre és a kontrollokra való utalást, az egész szervezet irányítására vonatkozó kérdéseket, és minden egyéb olyan kérdést, amelyek tanulmányozását a szerv vezetője indokoltnak tartja.

Éves ellenőrzési jelentés

A Bkr. 49. § (1)-(3) bekezdése alapján az éves ellenőrzési jelentés elkészítéséért a belső ellenőrzési vezető felelős, amelyet jóváhagyásra megküld a költségvetési szerv vezetőjének. Helyi önkormányzati költségvetési szerv esetén a belső ellenőrzési vezető az éves ellenőrzési jelentést megküldi a jegyzőnek, Völgységi Önkormányzatok Társulása esetén a munkaszervezet vezetőjének a tárgyévet követő február 15-ig.

Az éves jelentés a belső ellenőrzés adott évi tevékenységének bemutatását, az elért célok és az éves teljesítmény összegzését, illetve az ellenőrzések által tett megállapítások és javaslatok hasznosulásának tapasztalatait tartalmazza. A jelentést az államháztartásért felelős miniszter által közzétett útmutató figyelembevételével kell elkészíteni. (Bkr. 48. §):

- belső ellenőrzési vezető által összeállított rész:
  - az ellenőrzési tervben foglalt feladatok teljesítésének értékelése, a tervtől való eltérések indoka, a terven felüli ellenőrzések indokoltsága,
  - az ellenőrzések személyi és tárgyi feltételei, a tevékenységet elősegítő és akadályozó tényezők,
  - az ellenőrzések fontosabb megállapításai,
  - az ellenőrzések során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanúja kapcsán tett jelentések száma,
  - a belső irányítási és szabályozási rendszer szabályszerűségének, gazdaságosságának, hatékonyságának és eredményességének növelése, javítása érdekében tett fontosabb javaslatok.

IV.7. Az ellenőrzési megállapítások hasznosításának, az ellenőrzést követő intézkedések elrendelésének szabályai

IV.7.1. Intézkedési tervvel kapcsolatos előírások belső ellenőrzés esetén

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

A Bkr. 45. § (3) bekezdése alapján a lezárt ellenőrzési jelentés kézhezvételétől számított 8 napon belül (indokolt esetben a belső ellenőrzési vezető javaslatára a költségvetési szerv vezetője ennél hosszabb, legfeljebb 30 napot is megállapíthat) az ellenőrzött terület vagy szervezeti egység vezetője intézkedési tervet készít a szükséges intézkedések végrehajtásáért felelős személyek és a vonatkozó határidők megjelölésével.
A Bkr. 45. §. (4) bekezdése alapján a költségvetési szerv vezetője az intézkedési terv jóváhagyásáról az intézkedési terv kézhezvételétől számított 8 napon belül, a belső ellenőrzési vezető véleményének kikérésével dönt.

A Bkr. 46. § (1) bekezdése alapján az ellenőrzött szervezeti egység vezetője az intézkedési tervben meghatározott egyes feladatok végrehajtásáról az intézkedési tervben meghatározott legutolsó **határidő lejártát követő 8 napon belül írásban beszámol a költségvetési vezető részére és** ezen beszámolót **egyúttal tájékoztatásul megküldi a belső ellenőrzési vezető részére.** Amennyiben határidőn belül nem számol be a költségvetés szerv vezetője részére, úgy a belső ellenőrzési vezető utóellenőrzést kezdeményezhet a soron kívüli feladatokra tervezett kapacitás terhére.

IV.7.2. Az ellenőrzések nyomon követése

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

- az intézkedési terv végrehajtásának figyelemmel kísérése,
- utóvizsgálat.

A belső ellenőrzési vezetőnek kell kialakítania, és működtetnie egy olyan rendszert, amellyel a vezetők felé jelzett megállapítások érvényesülését nyomon követheti.

Az intézkedési terv végrehajtásának nyomon követése

Az ellenőrzött terület vezetőjének az intézkedési tervben foglaltak megvalósításáról tájékoztatnia kell a belső ellenőrzési vezetőt. Az adott ellenőrzésre vonatkozó mappában nyilván kell tartani az intézkedési terv végrehajtásához kapcsolódó információkat, illetve a nyomon követés folyamán beérkezett új információkat is.
A belső ellenőrzési vezető éves bontásban nyilvántartást vezet, amellyel a belső ellenőrzési jelentésekben tett megállapításokat, a vonatkozó intézkedési terveket és azok végrehajtását nyomon követi. (Bkr. 47. §. (1).)

A nyilvántartás tartalmazza:
- az ellenőrzési jelentésben szereplő javaslatot
- az ellenőrzött szervezet által rendelkezésre bocsátott intézkedési tervet
- az intézkedési tervben foglaltak végrehajtását (utóellenőrzés keretében)

Utóvizsgálat

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

Az utóvizsgálat hasonlít a hagyományos ellenőrzésre, azonban az ellenőrzési célok és az ellenőrzés hatóköre szűkebb, csak az ellenőrzési jelentésben leírt hiányosságokra 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 át kell tekinteni annak meghatározása érdekében, hogy az utóvizsgálat mire terjedjen ki,
- az intézkedés értékeléséhez használt ellenőrzési tesztelést és eljárást megfelelően meg kell tervezni,
- helyszíni ellenőrzést kell végezni, és az elvégzett ellenőrzési munkát dokumentálni kell,
- a végrehajtás esedékességi dátumát igazolni kell, és ha szükséges, felül kell vizsgálni,
- utóvizsgálati jelentést kell készíteni.

Ha a belső ellenőr az utóvizsgálat során megállapítja, hogy a korábbi ellenőrzés során feltárt hiányosságok megszüntetése érdekében nem történtek meg a megfelelő lépések, akkor arról a jegyzőt tájékoztatni kell. Amennyiben a belső ellenőrzés vezetője azt állapítja meg, hogy az ellenőrzött szerv vezetője a működtetés során elfogadhatatlan mértékű kockázati fenyegetettséget vállal fel, akkor ezt a tényt meg kell vitatnia az érintett vezetőkkel. Amennyiben megoldás nem születik ebben a kérdésben, akkor a problémát a jegyző elé kell tárnia.

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

Jelen kérdéskörbe a büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság feltárása tartozik. Ezeket a cselekményeket jelen kézikönyvben, összefoglaló néven: szabálytalanságoknak nevezzük.
A szabálytalanság tulajdonképpen valamely létező szabálytól (jogszabályi rendelkezés, belső szabály, szabályzati előírás) való eltérést jelent. A szabálytalanságok tekintetében két csoportot különböztethetünk meg:

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

Tekintettel arra, hogy a szándékosság kérdése az adott eljárások lefolytatása során, a megfelelő szankciók kiszabásakor kerül értékelésre, jelen kézikönyv nem foglalkozik ezzel a megkülönböztetéssel, a szabálytalanságokat azonos alapon kezeli.
Az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény 69. §, továbbá a kormány 370/2011. (XII. 31.) kormányrendelete a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről 6 §. (4) bekezdése alapján a költségvetési szerv vezetője köteles szabályozni a szabálytalanságok kezelésének eljárásrendjét.

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

A belső ellenőrnek a szabálytalanságok következő kiemelkedően súlyos eseteit, illetve azok bekövetkezésének lehetőségét kell felismerni és megkülönböztetni:

- A személy elleni bűncselekmények kategóriájában **a szabadság és az emberi méltóság elleni bűncselekmények** között leggyakrabban előforduló esetek: magántitok megsértése, visszaélés személyes adattal, visszaélés közérdekű adattal, levéltitok megsértése, rágalmazás, becsületsértés.
- Az államigazgatás, az igazságszolgáltatás és a közélet tisztasága elleni bűncselekmények kategóriájában: **Az államtitok** és a **szolgálati titok** megsértése keretében előforduló esetek: államtitok-sértés, szolgálati titoksértés, államtitoksértés feljelentésének elmulasztása**. Hivatali bűncselekmények** keretében leggyakoribban előforduló súlyos eset a hivatali visszaélés. **A közélet tisztasága elleni bűncselekmények** keretében leggyakrabban előforduló eset a vesztegetés.
- **A nemzetközi közélet tisztasága elleni bűncselekmények** kategóriájában leggyakrabban előforduló súlyos eset a vesztegetés nemzetközi kapcsolatban.
- A közrend elleni bűncselekmények kategóriájában **a közbizalom elleni bűncselekmények** keretében előforduló esetek: közokirat-hamisítás, magánokirat hamisítás, visszaélés okirattal, hamis statisztikai adatszolgáltatás**.**
- **A gazdasági bűncselekmények** kategóriájában:
  Gazdálkodási kötelességeket és a gazdálkodás rendjét sértő bűncselekmények keretében előforduló esetek: jogosulatlan gazdasági előny megszerzése, a számvitel rendjének megsértése, számítástechnikai rendszer és adatok elleni bűncselekmény,

pénzmosás, a pénzmosással kapcsolatos bejelentési kötelezettség elmulasztása, az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek megsértése.

- **A vagyon elleni bűncselekmények:** A vagyon elleni bűncselekmények, keretében előforduló esetek: lopás, sikkasztás, csalás, hűtlen kezelés, hanyag kezelés, szerzői vagy szerzői joghoz kapcsolódó jogok megsértése, szerzői vagy szerzői jogokhoz kapcsolódó jogok védelmét biztosító műszaki intézkedés kijátszása.

A belső ellenőrzés meghatározó szerepet játszik abban, hogy a fenti cselekmények elkövetésére utaló jelek azonosításra kerüljenek. A Hivatal belső ellenőreinek megfelelő ismeretekkel kell rendelkezni ezen jelek felismeréséhez, azonban az nem várható el tőlük, hogy olyan szaktudással rendelkezzenek, mint azok a személyek, illetve hatóságok, akiknek elsődleges feladata a szabálytalanságok feltárása és kivizsgálása

Általános elvárások

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

A szabálytalanságok megakadályozása érdekében a legfontosabb teendő a kontroll rendszer kiépítése és működtetése, amelynek elsődleges felelőssége a jegyzőt terheli. Emellett azonban a csalások és szabálytalanságok megakadályozására tett erőfeszítések támogatása érdekében, a belső ellenőröknek értékelniük kell, hogy:

- A szervezeti környezet elősegíti-e a tudatos ellenőrzést?
- Valóságos szervezeti célokat és célkitűzéseket állítottak-e fel?
- Léteznek-e írott eljárásrendek, amelyek meghatározzák a jogellenes tevékenységeket és a szükséges intézkedéseket, amennyiben ezen előírások megszegését feltárták?
- A tranzakciók jóváhagyására vonatkozó eljárásrendet kialakították-e és betartják-e?
- Léteznek-e irányelvek, eljárások, jelentési rendszerek és egyéb mechanizmusok a tevékenységek nyomon követésére és az eszközök megóvására, főként a magas kockázatú területeken?
- A információs csatornák ellátják-e a vezetést megfelelő és megbízható információval?
- Működnek-e költséghatékony kontrollok a jogellenes tevékenységek megakadályozására?
- Kialakítottak-e megfelelő irányítási és ellenőrzési rendszert és azt hatékonyan működtetik-e?
- Érvényesül-e a „négy szem" elve?
- A szervezeten belül megvalósul-e a feladat- és hatáskörök megfelelő elkülönítése?

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

A belső ellenőrzés szerepe a szabálytalanságok észlelése esetén

- Amennyiben a belső ellenőr ellenőrzési tevékenysége során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság (azaz összefoglaló néven szabálytalanság) gyanúját észleli, haladéktalanul köteles értesíteni a belső ellenőrzési vezetőt (Bkr. 22. § (1) e) pont)
- A belső ellenőr, illetve a saját maga által észlelt szabálytalanság gyanújának esetén a belső ellenőrzési vezető köteles az érintett költségvetési szerv vezetőjét (a Hivatal esetében a jegyzőt), az érintett költségvetési szerv vezetőjének illetve a jegyző érintettsége esetén, a *képviselő-testületet* haladéktalanul tájékoztatni (Bkr. 22. § (1) e) pont)
- A jegyzőnek (illetve a jegyző érintettsége esetén a képviselő-testület) kötelessége gondoskodni a megfelelő intézkedések meghozataláról, illetve az eljárások megindításáról
- A belső ellenőrzésnek feladata továbbá a költségvetési szerv vezetője által tett intézkedések nyomon követése (Bkr. 22. § (2) f) pont).

További szabályok:

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

Az éves ellenőrzési jelentés, illetve éves összefoglaló ellenőrzési jelentés tartalmazza az ellenőrzések során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanúja kapcsán tett jelentések számát.
Az Európai Unió Strukturális Alapjai és a Kohéziós Alap támogatásainak fogadásához kapcsolódó pénzügyi lebonyolítási, számviteli és ellenőrzési rendszerek kialakításáról szóló 233/2003. (XII. 16.) Korm. rendelet tartalmazza az Alapok felhasználása során elkövetett szabálytalanságok kezelésének speciális szabályait.

Kapcsolódó jogszabályi rendelkezések

A Büntető Törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény szerint bűncselekmény az a szándékosan vagy - ha a törvény a gondatlan elkövetést is bünteti - gondatlanságból elkövetett cselekmény, amely veszélyes a társadalomra, és amelyre a törvénybüntetés kiszabását rendeli.
A büntetőeljárásról szóló 1998. évi XIX. törvény (a továbbiakban Be.) 6. § (1) bekezdése kimondja, hogy a bíróságnak, az ügyésznek és a nyomozó hatóságnak kötelessége a törvényben megállapított feltételek megléte esetén büntetőeljárást megindítani.
A Be. 171. § (2) bekezdése előírja, hogy a hivatalos személy köteles a hatáskörében tudomására jutott bűncselekményt feljelenteni. A feljelentéshez csatolni kell a bizonyítási eszközöket, ha ez nem lehetséges, a megőrzésükről kell gondoskodni.

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. Szabálysértés miatt az vonható felelősségre, akinek a cselekménye szándékos vagy gondatlan, kivéve, ha a szabálysértést meghatározó jogszabály csak a szándékos elkövetést bünteti.

A szabálysértésekről, a szabálysértési eljárásról és a szabálysértési nyilvántartási rendszerről szóló 2012. évi II. törvény szerint szabálysértési eljárást a cselekmény elbírálásakor hatályban lévő törvény eljárási szabályai szerint kell lefolytatni. A szabálysértési hatóság és a bíróság az e törvényben megállapított feltételek fennállása esetén köteles a szabálysértési eljárást lefolytatni.

A Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény kimondja, hogy aki másnak jogellenesen kárt okoz, köteles azt megtéríteni. Mentesül a felelősség alól, ha bizonyítja, hogy úgy járt el, ahogy az adott helyzetben általában elvárható.

A **kártérítési eljárás** megindítására a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény rendelkezési (elsősorban a XXIII. 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
- a Közszolgálati tisztviselőkről szóló törvény a 2011. évi CXCIX. törvény
-a közalkalmazottak jogállásáról szóló 1992. évi XXXIII. törvény (Kjt.) megfelelő rendelkezései.

Fegyelmi eljárás, illetve felelősség tekintetében a fenti törvények megfelelő rendelkezései az irányadók.

IV.9. Az ellenőrzési dokumentumok formai követelményei, a dokumentumok megőrzési rendje

Iktatási követelmények, megőrzés

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

- Az állandó mappa olyan kronológiai sorrendbe rendezett általános érvényű szervezési, pénzügyi és jogi dokumentumokat, nyilvántartásokat tartalmaz.
- Az adott ellenőrzésre vonatkozó mappát az összes munkalap és más fontos, az adott ellenőrzésre vonatkozó adat meghatározott elrendezésben történő lefűzésére használják (lásd *D/2. számú iratminta*: Ellenőrzési mappa minta).

A belső ellenőrzési vezető kialakítja az ellenőrzésekhez kapcsolódó iratok iratmegőrzési szabályait, amelyeknek összhangban kell lenniük a Hivatal belső szabályzataival és egyéb szabályokkal.

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

A személyes adat, valamint a személyes adatok kezelésével összefüggő fogalmak értelmezésére a személyes adatok védelméről és a közérdekű adatok nyilvánosságáról szóló 2011. évi CXII. törvény rendelkezései az irányadóak.
A Bkr. 22. § (2) b) pontja alapján a belső ellenőrzési vezető gondoskodni a belső ellenőrzések nyilvántartásáról, valamint az ellenőrzési dokumentumok megőrzéséről, illetve a dokumentumok és az adatok biztonságos tárolásáról.

Nyilvántartás

A Hivatal belső ellenőrzési vezetője nyilvántartást vezet az elvégzett ellenőrzésekről és gondoskodik az ellenőrzési dokumentumok megőrzéséről. Az ellenőrzések nyilvántartását ún. ellenőrzési mappákban tárolja. A mappáknak tartalmuk jellege alapján két fajtája van: az egyik az ún. *Egy konkrét ellenőrzés mappája*, a másik pedig az *Általános belső ellenőrzési mappa*, Az előbbi az aktuális ellenőrzés munkalapjait tartalmazza, míg az utóbbi a korábbi belső ellenőrzésekre és a kontroll rendszerre vonatkozó releváns információkat tartalmazza.

A Konkrét ellenőrzési mappát a felelős belső ellenőr kezeli, a munkalapok mappában történő elhelyezésével. A munkalapok az ellenőrök birtokában vannak, és fontosságuk miatt biztonságos őrzésükről, valamint tartalmuk bizalmas kezeléséről nekik kell gondoskodniuk. A

munkalapokat a helyszíni ellenőrzés elvégzését követően kell elkészíteni. A mappa tartalmának tanulmányozása alapján bárki meggyőződhet arról, hogy az ellenőrzést megfelelően hajtották-e végre. A mappának a következőket kell tartalmaznia:

- az ellenőrzés tervezése, ellenőrzési program, határidők,
- megbeszélések jegyzőkönyvei, kivonatai,
- a belső ellenőrzési jelentés,
- az elvégzett tesztek és igazolások munkalapjai,

Az Általános belső ellenőrzési mappa háttér információval szolgál az ellenőr számára a költségvetési szervről, folyamatról vagy kontrollokról, vagyis a *rendszerről*. Ezt a mappát minden évben felül kell vizsgálni és aktualizálni. Tartalmi elemi a következők:

- szerződések, együttműködési dokumentumok,
- a szervezet tevékenységeinek, folyamatainak leírása,
- adminisztratív és kontroll elemek, ellenőrzési nyomvonal, folyamatábrák, számviteli eljárások szabályai,
- szervezeti ábra a felelős személyek beosztásának és neveinek megjelölésével, valamint a felelősségi körök bemutatásával,
- korábbi ellenőrzési jelentések,
- hasznos adminisztratív információk,

V. Módszertani útmutatók

A bizonyosságot adó tevékenységek ellenőrzési módszerei:

➢ Szabályszerűségi ellenőrzés:
A Bkr. 21. §. (3) a.) pontja alapján az ellenőrzés arra irányul, hogy az adott szervezet vagy szervezeti egység működése, illetve tevékenysége megfelelően szabályzott-e, és érvényesülnek-e a hatályos jogszabályok, belső szabályzatok és vezetői rendelkezések előírásai érvényesülnek-e.

➢ Pénzügyi ellenőrzés:
A Bkr. 21. §. (3) b.) pontja alapján az ellenőrzés arra irányul, hogy egy adott szervezet, program vagy feladat pénzügyi elszámolásainak, valamint az ezek alapjául szolgáló számviteli nyilvántartások ellenőrzése.

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

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

➢ Informatikai ellenőrzése
A Bkr. 21. §. (3) e.) pontja alapján az informatikai ellenőrzés a költségvetési szervnél működő informatikai rendszerek megfelelősségére, megbízhatóságára, valamint a rendszerben tárolt adtok teljességére, szabályosságára és védelmére irányul.

VI. Záró rendelkezések

Jelen Belső Ellenőrzési Kézikönyv 2014.05.26. lép hatályba és visszavonásig érvényes.
Az érvényes Belső Ellenőrzési Kézikönyv előírásait valamennyi érintettnek be kell tartani.

Kelt: Bonyhád, 2014.május 26.

Jóváhagyja és hatályba lépteti:

BONYHÁDI KÖZÖS ÖNKORMÁNYZATI HIVATAL JEGYZŐJE

.....
Címzetes főjegyző