

**Magyar Tudományos Akadémia
Bölcsészettudományi Kutatóközpont**

BELSŐ ELLENŐRZÉSI KÉZIKÖNYV

	Név, beosztás	Dátum	Aláírás
Készítette:	Oroszi Judit belső ellenőr	2012. 04. 01.	
Ellenőrizte:	Dr. Bognár Szabina jogi előadó	2012. 04. 01.	
Jóváhagyta:	Dr. Fodor Pál mb. főigazgató	2012. 04. 01.	

TARTALOM

1. BEVEZETÉS	4
2. A BELSŐ KONTROLLRENDSZER FOGALMA ÉS ELEMEI	4
2.1. IRÁNYMUTATÓ KONTROLLKOK	5
2.2. MEGELŐZŐ KONTROLLKOK	5
2.3. FELDERÍTŐ KONTROLLKOK	5
2.4. KORREKCIÓS KONTROLLKOK	5
3. A BELSŐ ELLENŐRZÉS HATÁSKÖRÉT, FELADATAIT ÉS CÉLJAIT MEGHATÁROZÓ BELSŐ ELLENŐRZÉSI ALAPSZABÁLYOK	6
3.1. A BELSŐ ELLENŐRZÉS CÉLJA ÉS FELADATA	6
3.1.1. Beszámolás	7
3.1.2. Függetlenség	7
3.1.3. Felelősség	7
3.2. JOGOK ÉS KÖTELEZETTSÉGEK	8
3.2.1. A belső ellenőr jogai és kötelezettségei	8
3.2.2. A belső ellenőrökre vonatkozó szakmai etikai kódex	9
3.2.3. A belső ellenőrzési tevékenység irányítása	11
4. A BELSŐ ELLENŐRZÉS FOLYAMATA	12
4.1. TERVEZÉS	12
4.1.1. A belső ellenőrzés tervezésének alapelvei	12
4.1.2. A tervezés előkészítésének lépései	13
4.1.3. Stratégiai ellenőrzési terv	17
4.1.4. Éves ellenőrzési terv és összefoglaló éves ellenőrzési jelentés	18
4.2. AZ ELLENŐRZÉS VÉGREHAJTÁSA	18
4.2.1. Az ellenőrzésre való felkészülés	18
4.2.2. Az ellenőrzési program elkészítésének menete	19
4.2.3. Adminisztratív felkészülés	21
4.2.4. Az ellenőrzés lefolytatása	21
4.2.5. Alapvető vizsgálati eljárások, technikák	25
4.2.6. A bizonyítékok beszerzése, nyilvántartása és a teljességi nyilatkozat	35
4.2.7. Súlyos hiányosság gyanúját rögzítő jegyzőkönyv	36
4.3. JELENTÉSEK	36
4.3.1. A belső ellenőrzési jelentés elkészítése	36
4.3.2. A belső ellenőrzési jelentés elkészítéséért felelős személy	37
4.3.3. A belső ellenőrzési jelentés tartalmi követelményei	37
4.3.4. A jelentéstervezet megküldése egyeztetésre	38
4.3.5. A jelentés lezárása	38
4.3.6. A belső ellenőrzést értékelő éves jelentések	38
4.4. AZ ELLENŐRZÉSEK NYOMON KÖVETÉSE	39
4.4.1. Az intézkedési terv	39
4.4.2. Az ellenőrzések nyomon követése	39
4.4.3. Az intézkedési terv végrehajtásának nyomon követése	39
4.4.4. Utóvizsgálat	39
4.4.5. Az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság feltárása esetén alkalmazandó eljárás	40
5. A BELSŐ ELLENŐRZÉSI TEVÉKENYSÉG MINŐSÉGÉT BIZTOSÍTÓ SZABÁLYOK	44
5.1. FOLYAMATOS MINŐSÉGBIZTOSÍTÁS	44
5.2. A BELSŐ ELLENŐRZÉSI TEVÉKENYSÉG ÉRTÉKELÉSE	44
5.2.1. A belső ellenőrzés teljesítményének értékelése	45
5.2.2. Tájékoztató az eredményekről	47

6. AZ ELLENŐRZÉSI DOKUMENTUMOK	47
6.1. AZ ELLENŐRZÉSI DOKUMENTUMOK FORMAI KÖVETELMÉNYEI, A DOKUMENTUMOK MEGŐRZÉSI RENDJE.....	47
6.2. AZ ELLENŐRZÉSI IRATOKHOZ VALÓ HOZZÁFÉRÉS, ADAT- ÉS TITOKVÉDELEM	48
6.2.1. Az ellenőrzési iratokhoz való hozzáférés.....	48
6.2.2. Adat- és titokvédelem	49
7. VONATKOZÓ JOGSZABÁLYOK	49
8. NYOMTATVÁNYOK	49

1. Bevezetés

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

A Magyar Tudományos Akadémia Bölcsészettudományi Kutatóközpont (továbbiakban: kutatóközpont) a belső ellenőrzést jelen Belső Ellenőrzési Kézikönyvében (továbbiakban: Kézikönyv) szabályozza. A kutatóközpontban a belső ellenőrzési feladatokat főállású belső ellenőr látja el.

A Belső Ellenőrzési Kézikönyv hatálya és a belső ellenőr hatásköre, feladatellátása a kutatóközpont egészére egyaránt kiterjed. A Kézikönyvet a főigazgató hagyja jóvá.

A kutatóközpont Belső Ellenőrzési Kézikönyve az Áht., a Ber., illetve a belső ellenőrzés nemzetközi és hazai gyakorlati tapasztalataira alapozva, valamint a Nemzetgazdasági Minisztérium által közzétett útmutató és a mindenkor hatályos jogszabályok figyelembevételével készült azzal a céllal, hogy megfeleljen a hazai és a nemzetközi követelményeknek.

2. A belső kontrollrendszer fogalma és elemei

A kutatóközpont belső kontrollrendszeréért a kutatóközpont főigazgatója felelős, aki köteles biztosítani – a kutatóközpont minden szintjén érvényesülő – a megfelelő kontrollkörnyezetet, a kockázatkezelési rendszert és a kontrolltevékenységeket.

Kontrollkörnyezet

A kontrollkörnyezet adja meg egy szervezet felső szintű, az egész szervezetre kiható „hozzáállását”, a vezetők és alkalmazottak belső kontrollokhoz való viszonyát. A kontrollkörnyezet magában foglalja az integritást, az etikai értékeket, az érintettek szakmai kompetenciáját, a kutatóközpont vezetésének filozófiáját és stílusát, a felelősségi körök kijelölésének, a beszámoltatásnak, valamint teljesítményértékelésnek a módszereit, továbbá a vezetők irányítási tevékenységének minőségét. A kontrollkörnyezet az alapja a belső kontrollok összes többi elemének, amely biztosítja a fegyelmet és a rendet a kutatóközpontban.

Kockázatkezelési rendszer

A kockázatkezelési rendszer olyan mechanizmus, amely lehetővé teszi a kutatóközpont tevékenysége alapján kialakított célokra ható negatív hatások vagy elszalasztott lehetőségek felismerését, elemzését és kezelését. A kockázatok forrását tekintve minden szervezet külső és belső kockázatokkal szembesül. A kockázatkezelés feltétele, hogy ismertek legyenek a

szervezeti célok, amelyekre vonatkozóan a releváns kockázatokat meg lehet állapítani, mérni, és a válaszlépéseket meg lehet határozni.

Kontrolltevékenységek

A kontrolltevékenységek felölelik mindazokat az eljárásokat, amelyek biztosítják, hogy a vezetés által megfogalmazott célok és elvárások végrehajtásra kerüljenek, az azokat veszélyeztető kockázatokat a tevékenység során a kutatóközpont kezelje. A kontrolltevékenységek tehát alapvetően a kockázatok kezelésének eszközei. A kontrolltevékenységek a szervezeti hierarchia minden szintjén és minden működési területén megjelennek. Minden szervezet sajátos célokkal, folyamatokkal és kockázatokkal rendelkezik, ezért a kontrolltevékenységek is specifikusakká válnak.

Az egyes kontrolltevékenységek nem foglalhatók bele egy generikus rendszerbe, azok elemzésére és értékelésére külön eljárások szükségesek szervezetenként és folyamatonként is, ugyanakkor általában négy különböző típusú kontrolltevékenységet különböztetünk meg:

2.1. Iránymutató kontrollok

Ezek a kontrollok egy bizonyos, kívánt következmény elérését biztosítják. Általában egy tevékenység vagy tevékenységcsoport konkrét lépéseit, időbeni ütemezésüket tartalmazzák. Hasznos lehet a kutatóközpont korábbi, hasonló tevékenységeiből nyert tapasztalatainak beépítése az ilyen jellegű kontrollokba, amely ugyancsak biztosítékként szolgálhat a kívánt cél eléréséhez.

2.2. Megelőző kontrollok

Ezek a kontrollok korlátozzák egy nem kívánt következménnyel járó kockázat realizálódásának lehetőségét. A kutatóközponton belül működő belső kontrollok többsége ehhez a kategóriához tartozik.

2.3. Felderítő kontrollok

Ezek a kontrollok azt a célt szolgálják, hogy fényt derítsenek olyan esetekre, amikor nem kívánt események következtek be. Mivel csak az esemény bekövetkezése után fejtik ki hatásukat, ezért csak abban az esetben használhatók, amennyiben lehetőség van a kár vagy veszteség elfogadására.

2.4. Korrekciós kontrollok

Ezek a kontrollok a realizálódott, nem kívánt kockázat következményeit korrigálják, úgy, hogy kiegészítő megoldást nyújtanak a kár vagy veszteség csökkentésére.

Információs és kommunikációs rendszer

Az információ és kommunikáció a teljes kontrollrendszert átszövi. Ez az elem biztosítja:

- mind a fentről lefelé történő kommunikációt (célok és elvárások, értékelés, feladatok kijelölése, kontroll felelősök megnevezése stb.),
- mind az alulról felfelé történő kommunikációt (kockázatok beazonosítása, hiányosságok és csalások bemutatása, beszámolás a működésről és a pénzügyekről stb.),
- mind a horizontális információáramlást.

A kommunikációs rendszertől elvárás, hogy minden olyan adat és információ megjelenjen és feldolgozódjon benne, amely alapvetően szükséges a kutatóközpont irányítása és ellenőrizhetősége szempontjából. Az információ és az azt áramoltató kommunikációs csatornák és eszközök egymást

kiegészítő tényezők. Bármelyikben meglévő gyengeség vagy hiányosság negatívan hat a másik minőségére.

Monitoringrendszer

A monitoringmechanizmusok teszik lehetővé, hogy a belső kontrollrendszer folyamatos monitoring (nyomon követés) és értékelés alatt álljon, így a kutatóközpont kontrollrendszere rugalmasan tudjon reagálni a változó külső és belső körülményekhez. A monitoringot támogatva ugyan megjelennek a kutatóközpont vezetésétől elkülönített funkciók is, mint például a belső ellenőrzés, belső audit, azonban a monitoring biztosítása és napi működtetése az operatív vezetés feladata marad.

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

3.1. A belső ellenőrzés célja és feladata

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

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

- a kutatóközpont célkitűzéseinek elérését veszélyeztető kockázatokat a kockázatkezelési rendszere képes felismerni és azokat megfelelően kezelni;
- az egyes vezetők közötti együttműködés megfelelő;
- a pénzügyi, irányítási és operatív működésre vonatkozó adatok, információk és beszámolók pontosak, megbízhatóak és a megfelelő időben rendelkezésre állnak;
- az alkalmazottak tevékenysége megfelel a jogszabályokban és szabályzatokban foglalt rendelkezéseknek (beleértve mind a hazai, mind az EU-jogszabályok által előírt beszámolási kötelezettséget is), valamint összhangban van a nemzetközileg elfogadott standardokkal, és a nemzetgazdasági miniszter által közzétett iránymutatásokkal és módszertani útmutatókkal;
- az eszközökkel és forrásokkal gazdaságosan, hatékonyan és eredményesen gazdálkodnak, valamint a vagyon megóvásáról megfelelően gondoskodnak;
- a kidolgozott programok, tervek és célkitűzések megvalósulnak;
- a kutatóközpont munkafolyamataiban a belső kontrollrendszer minősége megfelelő és folyamatos korszerűsítése biztosított;
- a rendszerek és eljárások – beleértve a fejlesztés alatt állókat is – teljesek és biztosítják, hogy az ellenőrzések megfelelő védelmet nyújtsanak a hibák, szabálytalanságok és egyéb veszteségek elkerülésére, valamint, hogy az eljárások összhangban vannak a kutatóközpont átfogó céljaival és célkitűzéseivel;
- a kutatóközpont az őt érintő jogszabályok, illetve egyéb kötelező érvényű szabályok változásaira időben és megfelelően reagál.

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

A belső ellenőrzés ellenőrzési hatóköre kiterjed mind a központilag kiadott jogszabályok, irányelvek és eljárások pontos betartásának ellenőrzésére (beleértve azokat is, amelyek Magyarország által vállalt nemzetközi kötelezettségből és/vagy valamilyen nemzetközi szervezeti tagságból erednek), mind a költségvetési bevételek és kiadások, valamint a kutatóközpont tevékenysége gazdaságosságának, hatékonyságának és eredményességének vizsgálatára az államháztartási gazdálkodás megbízhatósága és átláthatósága érdekében.

3.1.1. Beszámolás

A belső ellenőrzési vezető köteles a kutatóközpont főigazgatója számára:

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

3.1.2. Függetlenség

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

3.1.3. Felelősség

A belső ellenőrzési vezető felelősségi körébe tartozik:

- annak biztosítása, hogy minden, a belső ellenőrzés hatókörébe tartozó ellenőrzés a Kézikönyv előírásainak megfelelően ténylegesen végrehajtásra kerüljön;
- a belső ellenőrzés eredményes vezetése és fejlesztése/végzése a szükséges szakmai, technikai és operatív iránymutatás megadásával, a nemzetközi belső ellenőrzési standardoknak, útmutatóknak és gyakorlatnak megfelelően;
- a kockázatelemzésen alapuló stratégiai és éves ellenőrzési tervet kidolgozni, melynek elkészítésekor a vezetés által feltárt kockázati tényezőket is figyelembe kell venni. Az

ellenőrzési terveket és az azok módosítására irányuló javaslatokat az ellenőrzési vezető köteles a kutatóközpont főigazgatójának jóváhagyásra benyújtani;

- a jóváhagyott éves ellenőrzési tervet végrehajtani, ideértve a főigazgató felkérésére végzett soron kívüli feladatokat is (kapacitás és lehetőség szerint);
- szakmailag képzett ellenőröket alkalmazni, akik megfelelő szakértelemmel és tapasztalattal rendelkeznek a Kézikönyvben foglalt követelmények teljesítéséhez;
- évente beszámolót készíteni a főigazgató számára, amelyben összegzi az ellenőrzések megállapításait;
- a kutatóközpont főigazgatóját tájékoztatni a belső ellenőrzési tevékenység mérhető célkitűzéseiről és az azokhoz mérten elért eredményekről;
- a más szervezetek által végzett ellenőrzések és a jogalkotók munkáját figyelemmel kísérni annak érdekében, hogy a belső ellenőrzés a kutatóközpont működését – ésszerű költségkihatás mellett – optimálisan lefedje.

3.2. Jogok és kötelezettségek

3.2.1. A belső ellenőr jogai és kötelezettségei

A belső ellenőrzés hatásköri felhatalmazását az Államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról szóló 368/2011., és a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 31.) Korm. rendeletek határozzák meg.

A belső ellenőrzési vezető, illetve a belső ellenőr hatásköre kiterjed az alábbiakra:

- korlátlan hozzáféréssel rendelkezik a kutatóközpont valamennyi tevékenységéhez, nyilvántartásához, vagyontárgyához;
- a kutatóközpont főigazgatójához bármikor közvetlenül is fordulhat;
- az ellenőrzési célok elérése érdekében gazdálkodik a rendelkezésére álló erőforrásokkal, meghatározza az ellenőrzések gyakoriságát, az ellenőrzések tárgyát és kiterjedését, valamint kiválasztja az alkalmazott ellenőrzési módszereket;
- az ellenőrzések végrehajtásához jogosult a kutatóközpont bármely dolgozójától információt kérni, illetve speciális szakértelmet igénylő esetekben az ellenőrzési tevékenység lefolytatásához más szervezeti egységtől vagy szervezettől szakértő segítségét igénybe venni.

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

- a kutatóközpont bármely végrehajtási vagy irányítási tevékenységében való részvételre;
- pénzügyi tranzakciók kezdeményezésére vagy jóváhagyására a belső ellenőrzésre vonatkozókon kívül;
- a kutatóközpont bármely alkalmazott munkatársa tevékenységének irányítására, kivéve ha ez a munkatárs megbízást kapott arra, hogy részt vegyen az ellenőrzésben vagy más egyéb módon segítse a belső ellenőrt.

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

A belső ellenőrnek képesnek kell lennie arra, hogy a saját és a kutatóközpont jogait és kötelességeit világosan, egyértelműen, a hatályos jogi szabályozásnak megfelelően a kutatóközpont vezetésével is megismertesse.

A belső ellenőr csak regisztrált személy lehet, aki részt vesz az előírt, rendszeres továbbképzéseken.

3.2.2. A belső ellenőrökre vonatkozó szakmai etikai kódex

3.2.2.1. Feddhetetlenség

A belső ellenőr feddhetetlensége megalapozza a szakvéleménye iránti bizalmat.

A belső ellenőr:

- a) munkáját becsülettel, a tőle elvárható tisztességgel, szakmai gondossággal, hozzáértéssel és felelősséggel végzi;
- b) a vonatkozó jogszabályoknak és szakmai követelményeknek megfelelően végzi munkáját, alakítja ki szakvéleményét;
- c) tartózkodik minden olyan tevékenységtől, amely jogszabályellenes vagy belső szabályzatot sért, illetve nem méltó a belső ellenőrzési szakmához;
- d) tiszteletben tartja a kutatóközpont céljait, hozzájárul azok megvalósulásához, illetve munkáját a közérdek szem előtt tartásával végzi.

3.2.2.2. 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 kutatóközponttól, illetve az egyéb külső érdekcsoportoktól. A belső ellenőr minden lényeges és jelentős körülményt mérlegelve értékeli, véleménye kialakításakor nem befolyásolja saját vagy harmadik fél érdeke.

A belső ellenőr:

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

3.2.2.3. Titoktartás

A belső ellenőr bizalmasan kezel minden, az ellenőrzés során tudomására jutott szakmai, személyes vagy egyéb adatot és információt. Megfelelő felhatalmazás nélkül ezeket az információkat nem

hozhatja nyilvánosságra, harmadik személy(ek) tudomására, kivéve amennyiben az információ közlése jogszabályi vagy szakmai kötelessége.

A belső ellenőr:

- a) a tevékenysége során tudomására jutott információkat körültekintően kezeli, azok megfelelő védelméről folyamatosan gondoskodik;
- b) a tudomására jutott adatokat, információkat személyes (ideértve a Polgári Törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvényben (Ptk.) szerinti közvetlen hozzátartozókat is) célokra, haszonszerzésre; a jogszabályi előírásokkal ellentétes módon, más intézmények, illetve személyek javára vagy kárára, a kutatóközpont, illetve annak dolgozói érdekeit és a közérdeket sértő módon nem használhatja fel;
- c) a médiát a munkakörével összefüggésben szerzett információkról (legyenek azok szerkesztetlen vagy szerkesztett, tervezett vagy végleges anyagok, vagy azok bármely részei) sem közvetett, sem közvetlen formában, még bármiféle beazonosításra alkalmatlan formában sem tájékoztathatja, az interneten semmilyen formában nem teheti közzé;
- d) szakmai előadásként vagy szakmai publikáció részeként felhasználni kívánt adatokat – akár feldolgozott adatként is – előzetesen be kell mutatnia engedélyezésre a főigazgatónak.

3.2.2.4. Szakértelem

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

A belső ellenőr:

- a) kizárólag olyan ellenőrzést vagy tanácsadást végez, amelyhez rendelkezik a szükséges ismeretekkel, szakértelemmel és tapasztalattal, vagy gondoskodik megfelelő külső szolgáltató bevonásáról;
- b) a belső ellenőrzési tevékenységet a Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezetének standardjain alapuló iránymutatásokkal, ajánlásokkal és módszertani útmutatókkal összhangban végzi;
- c) törekszik szakmai ismereteit, tevékenysége hatékonyságát és minőségét folyamatosan fejleszteni.

3.2.2.5. Együttműködés

A belső ellenőr köteles olyan magatartást tanúsítani, amely elősegíti az együttműködést és a jó kapcsolatok kialakítását.

3.2.2.6. Összeférhetetlenség

Az egyes vizsgálatok ellenőri erőforrásának tervezésénél, valamint az ellenőrzések végrehajtása során kiemelt figyelmet kell fordítani az összeférhetetlenségi szabályok betartására.

A belső ellenőrnek a *BEK-1 Belső ellenőri összeférhetetlenségi nyilatkozat* formanyomtatványt kell kitöltenie a vizsgálat előtt.

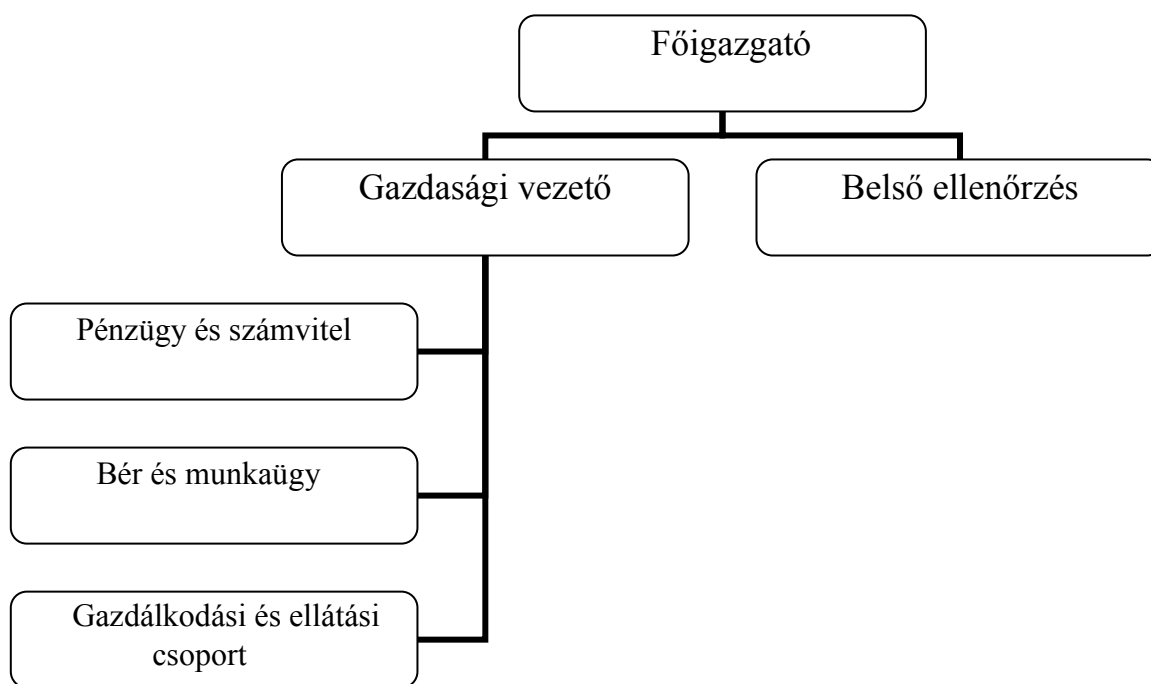
Amennyiben a belső ellenőr a kutatóközpont számára ellenőrzési tevékenységet végez, biztosítani kell, hogy e tevékenységek ne vezessenek összeférhetetlenséghez.

A belső ellenőr:

- a) ellenőrzési tevékenység keretében nem vehet át a kutatóközpont hatáskörébe tartozó felelősséget;
- b) függetlenségét megőrzi és elkerüli az összeférhetetlenség minden lehetséges formáját azáltal is, hogy elutasít minden ajándékot vagy juttatást, amely befolyásolja vagy befolyásolhatja függetlenségét és feddhetetlenségét;
- c) elkerül minden olyan kapcsolatot a vizsgált szervezeti egység vezetésével és alkalmazottaival, valamint harmadik féllel, amely befolyásolhatja vagy veszélyeztetheti függetlenségét;
- d) nem használhatja fel hivatalos pozícióját magáncélra, és elkerüli az olyan kapcsolatokat, amelyek a korrupció veszélyét hordozzák magukban, vagy amelyek kétséget ébreszthetnek objektivitásával és függetlenségével kapcsolatban.

3.2.2.7. A belső ellenőrzés funkcionális függetlensége

A funkcionális függetlenség a szervezeti ábra részletén is látható:



3.2.2.8. A belső ellenőr folyamatos továbbképzése

A belső ellenőr köteles minden évben egyéni képzési tervet készíteni, melyben a tervezett képzéseket és az arra fordított időt is meg kell határoznia.

3.2.3 A belső ellenőrzési tevékenység irányítása

A belső ellenőrzés a működési folyamatokat elemzi abból a szempontból, hogy a belső kontrollrendszer, ezen belül is kiemelten a vezetők által létrehozott, a kockázatok kezelésére szolgáló kontrollok megfelelőségét értékeli. A belső ellenőrzés a működési, tevékenységi

folyamatokból indul ki, miközben önmaga is – a belső kontrollrendszer részeként – egy kontrollfolyamatot képez a kutatóközpont belső kontrollrendszerében.

4. A belső ellenőrzés folyamata

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

1. tervezés (előkészítés, kockázatelemzés, stratégiai és éves ellenőrzési tervek elkészítése),
2. végrehajtás (ellenőrzésre való felkészülés, ellenőrzés lebonyolítása),
3. jelentés (jelentéstervezet elkészítése, egyeztetés, jelentés lezárása, megküldése),
4. nyomon követés (intézkedési tervek véleményezése, intézkedések végrehajtásának nyomon követése, utóellenőrzés).

4.1. Tervezés

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

A kockázatelemzést megelőző előkészítés során a belső ellenőrzés:

- elemzi a külső és belső kontrollkörnyezetet annak érdekében, hogy azonosítsa az ellenőrzési tervezés során figyelembe veendő változásokat;
- azonosítja a folyamatokat és a folyamatgazdákat, a kutatóközpont főigazgatójával egyeztet az egyes folyamatok – a kutatóközpont célkitűzéseire viszonyított – fontosságáról;
- megismeri és egyeztet a kutatóközpont vezetőjével, a belső ellenőrzéssel kapcsolatos elvárásokat;
- értelmezi a kutatóközpont célkitűzéseit;
- a kutatóközpont vezetőjével közösen meghatározza a belső ellenőrzési fókuszot.

4.1.1. A belső ellenőrzés tervezésének alapelvei

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

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

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

- **A tervezésnek a jövőbe kell tekintenie**

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

- **A tervezésnek folyamatosnak kell lennie**

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

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

Az ellenőrzések tervezésének a szervezetre ható változásokhoz igazodnia kell. Előfordulhat, hogy azok a területek, amelyek egy adott időpontban jelentős kockázatúnak minősültek, a továbbiakban

már nem lesznek azok és fordítva. Ezért a kutatóközpont kockázati struktúráját évente értékelni és az ellenőrzési terveket ennek megfelelően módosítani kell.

4.1.2. A tervezés előkészítésének lépései

4.1.2.1. Általános felmérés

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

A környezet változásának elsődleges forrásai:

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

Ezek a változások a kutatóközpont folyamataiban rejlő kockázatok azonosítása szempontjából kiemelten fontosak, ezért a belső ellenőrzésnek arra kell törekednie, hogy összegyűjtsön minden információt a kutatóközpont vezetőségétől és a szervezeti egységek vezetőitől.

Az általános felmérés nem azt jelenti, hogy valamilyen rendszerességgel kifejezetten általános felmérési vizsgálatokat végez a belső ellenőrzés, hanem sokkal inkább azt, hogy a kutatóközpont belső kontrollkörnyezetéről folyamatosan szerzi be a naprakész információkat. Ennek az a célja, hogy munkájához megismerje annak a területnek a legfőbb jellegzetességeit, amit majd a tervezéskor az ellenőrzési feladatok közé vagy a konkrét belső ellenőrzés során az elvégezendő feladatai közé kell besorolnia, illetve a konkrét belső ellenőrzésnél vizsgálnia kell. Az általános felmérés eredményeként a költségvetési szerv legalapvetőbb működési kérdéseinek így „nyitott könyvként” kell a belső ellenőrzés rendelkezésére állniuk.

4.1.2.2. A folyamatok és folyamatgazdák azonosítása

Különösen fontos a tervezés során figyelembe venni a kutatóközpont működési folyamatait és azonosítani a folyamatgazdákat, vagyis azokat a személyeket a kutatóközponton belül, akik elsődlegesen felelősek az adott folyamat végrehajtásáért, működtetéséért.

A folyamatok és folyamatgazdák azonosítását, valamint a folyamatok fontosságának 1–5-ig terjedő skálán történő elemzését lehetőleg a főigazgatóval közösen kell elvégezni. Ez történhet interjú, munkamegbeszélés keretében, illetve az elkészült folyamatlista észrevételezésre történő megküldésével is. A kialakított ellenőrzési nyomvonalak segítenek a kutatóközpont folyamatainak azonosításában, megértésében.

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

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

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

A folyamatok és folyamatgazdák azonosítása eredményeképpen egy folyamatlista készül (*BEK-2 Folyamatlista belső ellenőrzéshez nyomtatvány*), amely tartalmazza a folyamatok listáját, a folyamatgazdák megnevezését és a folyamat fontosságát.

A kutatóközpont folyamatait főfolyamatok mentén kell csoportosítani (pl.: humánerőforrás-gazdálkodás), amelyek rész- vagy alfolyamatokra oszthatók (pl.: munkaerő-felvétel; képzés, oktatás stb.). A kialakított ellenőrzési nyomvonalak segítenek a kutatóközpont folyamatainak azonosításához, megértéséhez. Az ellenőrzési nyomvonal és a működési folyamatok nem ugyanazt jelentik, nem egymás szinonimái. Az ellenőrzési nyomvonal elkészítése feltételezi, hogy a működési folyamatok már pontosan és teljes mértékben feltárásra kerültek.

4.1.2.3. A belső ellenőrzési fókusz kialakítása

A belső ellenőrzési fókusz a belső ellenőrnek és a kutatóközpont vezetőjének közös nézetét, elképzeléseit jelenti, hogy a belső ellenőrzésnek elsősorban mely területekre kell irányítania erőforrásait. A belső ellenőrzési fókusz a belső ellenőrzést segíti a magas kockázatúnak tekintett folyamatok rangsorolásában, illetve az ellenőrzött tevékenységek és egységek közötti erőforrás-allokáció meghatározásában, azaz a belső ellenőrzéssel szemben támasztott vezetői elvárások azonosításában. A belső ellenőrzési fókusz a kutatóközpont célkitűzéseinek és a főigazgatónak belső ellenőrzésre vonatkozó speciális elvárásainak figyelembevételével kell kialakítani.

a) A kutatóközpont célkitűzései

A belső ellenőrzési vezetőnek a kutatóközpont vezetőjével meg kell vitatnia és értelmeznie kell a kutatóközpont stratégiai időtávú (4–7 éves) és rövid távú, éves célkitűzéseit annak érdekében, hogy ellenőrzési erőforrásait ezen célok elérésének támogatására mozgósítsa. Míg egyes célkitűzések hosszabb ideig változatlanok maradhatnak (pl. az EU működési irányelveinek való megfelelés), addig új célkitűzések is felmerülhetnek minden évben (pl. az adatfeldolgozáshoz használatos új rendszer zökkenőmentes bevezetése). A célkitűzések megvalósítása szempontjából kritikus tényezőket szintén meg kell vitatni a kutatóközpont vezetőjével és a folyamatgazdákkal.

b) A vezető elvárásai

A kutatóközpont vezetőjének elvárása alatt annak meghatározása értendő, hogy milyen kérdésköröket, feladatokat illetően számít a belső ellenőrzés bizonyosságot adó, illetve tanácsadó tevékenységére.

Ezeket az elvárásokat az éves ellenőrzési terv elkészítése során figyelembe kell venni.

Az intézményvezető azon elvárásai, hogy az ellenőrzési erőforrásokat egyedileg kiválasztott ellenőrzésekre használja fel, megegyezés tárgyát képezik. Emellett az intézményvezető olyan elvárásai tekintetében, melyek a belső ellenőrzés alapvető működési rendjét célozzák, szintén megegyezés szükséges.

c) A belső ellenőrzési fókusz kialakítása

A kutatóközpontban az elfogadott célkitűzések és egyeztetett vezetői elvárások alapján a belső ellenőrzési fókusz a belső ellenőrzésnek és a kutatóközpont vezetőjének közösen kell kialakítania. A belső ellenőrzési fókusz megadja azokat a főbb elemeket, amelyek mentén az ellenőr a

kockázatokat elemezni fogja és amelyekre a belső ellenőrzés a feladatainak ellátása érdekében koncentrálni fog (*BEK-3 Belső ellenőrzési fókusz*).

A kutatóközpont vezetőjével a kutatóközpont célkitűzéseinek, a vezetés elvárásainak és a belső ellenőrzési fókusz kialakítása érdekében lefolytatott interjúhoz támogatást nyújt a *BEK-4 Interjú kérdőív a vezetés elvárásainak megismerésére* nyomtatvány.

4.1.2.4. Kockázatelemzés

A kockázatelemzési folyamat célja, hogy azonosítsa, elemezze, rangsorolja és dokumentálja a kutatóközpont folyamataiban és a szervezeti egységeinél létező kockázatokat. A kockázatelemzés az első lépés ahhoz, hogy az éves ellenőrzési tevékenységet a kutatóközpont vezetőjével 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 végzi.

A kockázatelemzés első lépése a kutatóközpont valamennyi, az elemzésbe bevont fő- és alfolyamatainak meghatározása. A folyamatokban rejlő főbb kockázatok azonosításának első lépéseként a belső ellenőrzésnek meg kell értenie a főbb folyamatokat. Ennek érdekében a folyamatok felelőseivel (folyamatgazdákkal), illetve amennyiben szükséges, a folyamatba bevont kulcsfontosságú személlyel interjúkat és munkamegbeszéléseket kell tartani. Ennek dokumentálására a *BEK-5 Kockázatfelmérési kérdőív folyamatgazdákhöz* nyomtatványt kell használni.

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

- *a folyamat célja és tárgya*

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

- *a folyamat általános jellemzése*

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

- *kulcsfontosságú teljesítménymutatók (KTM), különös tekintettel az alábbiakra:*

- ✓ a KTM-eket használják a folyamatnak a meghatározott kritikus sikertényezők és szervezeti célok szempontjából történő monitoringjához;
- ✓ eljárások a kedvezőtlenül alakuló KTM-ek esetén;
- ✓ a KTM-ek külső és belső összehasonlítása (benchmarking) a folyamat teljesítményének folyamatos fejlesztése érdekében.

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

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

- *a belső ellenőrzési fókusz minden elemének relatív fontosságától (pl. mi a legfontosabb célkitűzés);*

- *a folyamatok relatív fontosságától (pl. ez a folyamat kritikus-e a célkitűzés elérése szempontjából).*

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

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

A fő- és alfolyamatok belső ellenőrzési fókuszhoz viszonyított relatív fontosságának elemzését a *BEK-6 Kockázati térkép belső ellenőrzéshez* nyomtatvány alkalmazásával kell elkészíteni.

4.1.2.5. Kockázati tényezők és a főbb kontrollpontok azonosítása, elemzése

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

Kockázatnak minősül minden olyan esemény, tevékenység vagy tevékenység elmulasztása, ami befolyásolhatja a kutatóközpont működését, céljai elérését. Minden kockázatnak két lényeges jellemzője van:

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

A jelentős kockázatok azonosításában segítenek a következő kérdésekre adott válaszok:

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

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

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

Fontos megemlíteni, hogy ez a kockázatelemzési módszertan az elemzés teljes szubjektivitását nem tudja kiszűrni.

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

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

Ezután a belső ellenőrzés összesítheti a hatások és valószínűségek értékelését a folyamatokhoz rendelt egyedi kockázatokra vonatkozóan. Ennek alapján egy átfogó besorolást ad az adott folyamat kockázatosságának. (Lásd *BEK-7 Folyamatok kockázata és a kontrollpontok azonosítása.*)

4.1.2.6. A kockázatelemzés végeredményének kialakítása

A kockázatelemzés végeredményének kialakításához a belső ellenőrzésnek össze kell vetnie az egyes folyamatok átfogó kockázatelemzését (*BEK-7 A folyamatok kockázata és a kontrollpontok azonosítása*) a működési folyamatok jelentősége feltérképezésének és elemzésének eredményeivel.

Ennek során két összetevőt kell bemutatni:

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

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

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

A kockázatelemzés végeredményének kialakításához a *BEK-8 Kockázatelemzés összesítése* nyomtatvány használandó.

Fontos, hogy a belső ellenőrzés saját szakmai ítélőképességére (pl. eddigi ellenőrzési tapasztalataira) támaszkodjon a kockázatelemzés végleges összeállításánál. A végleges kockázatelemzést meg kell vitatni a főigazgatóval és a legfontosabb folyamatokért felelős személyekkel annak érdekében, hogy a felmérés logikai alapja közös értelmezést nyerjen, illetve a kockázatelemzés eredményére vonatkozóan konszenzus alakuljon ki. Erre az egyik legmegfelelőbb fórum a fókuszmegbeszélések, legalább éves rendszerességgel a tervezés időszakában.

A kockázatelemzés végeredményének szemléletes ábráját, az ún. kockázati térképet a *BEK-6 Kockázati térkép belső ellenőrzéshez* kitöltött nyomtatvány tartalmazza. A kockázati térkép alkalmas lehet arra, hogy áttekinthetően bemutassa a kockázatelemzés végeredményét, az egyes folyamatok végső kockázati besorolásának megfelelően.

4.1.3. Stratégiai ellenőrzési terv

A stratégiai ellenőrzési tervet – összhangban a Ber. rendelkezéseivel és a belső ellenőrzési alapszabályban foglaltakkal – a főigazgató hagyja jóvá.

Amennyiben a kutatóközpont rendelkezik a hosszú távú célokat is kijelölő stratégiával vagy feladattervvel, akkor a belső ellenőrzésnek ezt a stratégiai ellenőrzési terv elkészítéséhez figyelembe kell vennie. Amennyiben a kutatóközpont nem rendelkezik formalizált, írott és a

főigazgató által jóváhagyott stratégiával, feladattervvel, akkor a belső ellenőrzésnek a kockázatelemzés megalapozására lefolytatott interjúk keretében kell felmérnie a hosszú távú szervezeti célokat. A szervezeti célok azonosítása és elemzése kijelöli a belső ellenőrzés számára, hogy hosszú távon mely területekre, folyamatokra koncentrálja az ellenőrzési erőforrásokat.

A stratégiai ellenőrzési terv nem konkrét ellenőrzési feladatokat, hanem a belső ellenőrzés átfogó céljaira, a folyamatok kockázataira és a belső ellenőrzés fejlesztésének irányára vonatkozó megállapításokat tartalmaz. A stratégiai ellenőrzési tervet a *BEK-9* nyomtatványon kell elkészíteni.

4.1.4. Éves ellenőrzési terv és összefoglaló éves ellenőrzési jelentés

4.1.4.1. Erőforrások elosztása

A külső szolgáltató biztosítja a tervezett és a soron kívüli ellenőrzésekhez szükséges személyi feltételeket. (Soron kívüli az az ellenőrzés, amelynek tárgya konkrétan nem határozható meg előre, de a tervben kapacitás van rá tervezve. Az az ellenőrzés, ami a tervezett és a soron kívüli kapacitáson felül valósul meg, terven felülinek minősül.)

Az éves belső ellenőrzési tervet a *BEK-10* nyomtatványon kell elkészíteni.

4.1.4.2. Az éves ellenőrzési terv módosítása

Az éves ellenőrzési tervet a belső ellenőrzési vezető a főigazgató jóváhagyásával módosíthatja. Az éves ellenőrzési terv módosításának két legtipikusabb esete az ellenőrzés elhagyása, illetve új ellenőrzés felvétele. Nem szükséges az éves ellenőrzési terv módosítása:

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

4.2. Az ellenőrzés végrehajtása

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

Az ellenőrzéseket a belső ellenőr végzi, aki felelősséget vállal az elvégzett ellenőrzési munka minőségéért és teljességéért.

4.2.1. Az ellenőrzésre való felkészülés

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

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

4.2.2. Az ellenőrzési program elkészítésének menete

4.2.2.1. A rendelkezésre álló háttér-információk összegyűjtése

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

- a kockázatelemzés és az ellenőrzés tervezése során az egyes folyamatok vonatkozásában azonosított kockázatok;
- vonatkozó törvények, rendeletek, külső szabályzatok és útmutatók;
- ellenőrzési nyomvonalak;
- működési kézikönyvek és más írott eljárásrendek, belső szabályzatok;
- szervezeti stratégia, rövid és hosszú távú feladattervek;
- munkaköri leírások;
- az ellenőrizendő folyamatokat, tevékenységeket érintő elemzések, értékelések;
- mások munkájának felhasználása:
 - ✓ korábbi évek belső ellenőrzési dokumentumai;
 - ✓ külső ellenőrzést végzők (Állami Számvevőszék, Európai Számvevőszék) vagy más szervezet által korábban végzett ellenőrzések ellenőrzési jelentései (Európai Bizottság ellenőrei, Kormányzati Ellenőrzési Hivatal stb.).

4.2.2.2. Az ellenőrzés célkitűzéseinek véglegesítése

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

4.2.2.3. Az ellenőrzés tárgyának véglegesítése

Az ellenőrzés tárgyának véglegesítése során a belső ellenőrzési vezető meghatározza, hogy az ellenőrzés mit foglaljon magában, mely fő- és alfolyamatokra, tevékenység(eleme)kre irányuljon az ellenőrzés. Ez a kockázatelemzés során nyert folyamatismeret, a háttér-információk és az ellenőrzési cél segítségével határozható meg. Az ellenőrzés tárgyának figyelembe kell vennie minden vonatkozó és fontos rendszert, folyamatot, nyilvántartást, alkalmazottat és fizikai vagyontárgyat stb., melyek a tevékenységhez kapcsolódnak. Az ellenőrzés tárgyának rögzítése során meg kell határozni, hogy az ellenőrzés melyik szervezeti egységekre terjed ki. Az ellenőrzés tárgyának meghatározása akkor megfelelő, ha biztosítja, hogy az ellenőr az azonosított

kockázatokat kezelni hivatott kontrollok megfelelőségéről megalapozott véleményt tud alkotni, és ahhoz kapcsolódóan megfelelő bizonyítékot tud szolgáltatni.

4.2.2.4. Az ellenőrizendő időszak meghatározása

Az ellenőrzés végrehajtásának tervezése során ki kell jelölni, hogy az adott ellenőrzés mekkora időszakot ölel fel. A belső ellenőrzés jellemzően utólagos bizonyosságot adó tevékenység. Az ellenőrizendő időszak meghatározása során figyelemmel kell lenni az adott ellenőrizendő folyamat, tevékenység azonosított kockázataira, hiszen ezek jellemzői és mértéke határozzák meg, hogy mekkora időszakot szükséges átfognia az ellenőrzésnek.

4.2.2.5. Az erőforrások helyes meghatározása

A belső ellenőr ismételt elvégzi az éves ellenőrzési tervben az adott ellenőrzéshez hozzárendelt erőforrásbecslést, figyelembe véve különösen a konkrét ellenőrzési célokat, az ellenőrzés tárgyát és az ellenőrizendő időszakot, így megbizonyosodva arról, hogy a szükséges erőforrások elegendőek-e a meghatározott célok eléréséhez.

Az ellenőrzés módszereinek meghatározása

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

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

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

4.2.2.6. Az ellenőrzési program írásba foglalása

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

Az ellenőrzési programot a *BEK-II* nyomtatványon kell elkészíteni.

4.2.3. Adminisztratív felkészülés

4.2.3.1. A megbízólevél elkészítése

Mivel a kutatóközpontban főállású belső ellenőrt alkalmaznak, aki a belső ellenőrzési vezetői munkakört is ellátja, megbízólevél elkészítése nem szükséges. A munka alapja a tárgyévvel vonatkozó ellenőrzési terv, illetve a főigazgató egyéb megbízása. Az ellenőrzési munka elkezdésekor a belső ellenőr objektivitásának megnyilvánulásaként összeférhetetlenségi nyilatkozatot is tesz a *BEK-1 Belső ellenőri összeférhetetlenségi nyilatkozat* alkalmazásával.

4.2.3.2. Az ellenőrzött szervezeti egység vezetőjének értesítése

A helyszíni vizsgálatot annak megkezdése előtt legalább három munkanappal megelőzően szóban vagy írásban jelzi az ellenőr a 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 – megghiúsíthatja az ellenőrzés eredményes lefolytatását. Az előzetes bejelentés elhagyásáról a belső ellenőr belső ellenőrzési vezetőként dönt.

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

4.2.3.3. Az ellenőrzés időszükségletének nyilvántartása

Az adott vizsgálatot töltött ellenőri napok számát a belső ellenőrzési vezető vezeti a *BEK-12 Belső ellenőrzés időszükségletének nyilvántartása* nyomtatványon.

4.2.4. Az ellenőrzés lefolytatása

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

A helyszíni munka főbb feladatai a következők:

- a folyamatok és tevékenységek részletes megismerése, megértése a folyamatgazdákkal folytatott interjúk, valamint az egyéb vizsgálati technikák, módszerek alapján;
- a kockázatok és azokhoz kapcsolódó kontrollok részletes, alapos megismerése, megértése, illetve a vizsgálati eljárások során azonosított további kockázatok felmérése;
- a kontrolltevékenységek elemzése, tesztelése és értékelése;
- az ellenőrzési célkitűzéshez kapcsolódó ésszerű bizonyosság beszerzése az ellenőrzési megállapítások levonása érdekében;
- az ellenőrzött vezetővel a folyamatos kommunikáció fenntartása és értesítése az ellenőrzés megállapításairól, javaslatairól.

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

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

4.2.4.1. Nyitó megbeszélés

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

A nyitó megbeszélés főbb céljai a következők:

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

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

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

4.2.4.2. Kommunikáció az ellenőrzöttel

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

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

4.2.4.3. Az ellenőrzés megszakítása, felfüggesztése

A súlyos hiányosság gyanújának észlelése már önmagában megállapítás tárgya lehet.

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

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

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

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

4.2.4.4. Ellenőrzési munkalapok használata

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

Munkalapokra vonatkozó követelmények

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

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

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

a) már meglévő, rendelkezésre álló dokumentumok

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

b) a belső ellenőr által készített munkalapok

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

Az ellenőr által elkészített munkalapok (pl. a vizsgálati eljárás elvégzését dokumentáló munkalap, megbeszélések jegyzőkönyvei stb.) összegzik az ellenőrzési programban foglalt minden egyes lépés teljesítéséhez kapcsolódó kulcsfontosságú információkat.

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

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

Minden munkalap számozott, így lehetővé válik a munkalapok rendszerezése:

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

A munkalapok felülvizsgálata

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

A (vezetői) felülvizsgálatnak a munkalapok lezárása után lehetőleg azonnal, de legalább egy héten belül meg kell történnie. A felülvizsgáló észrevételeit a munkalapon kell rögzíteni, vagy ahhoz kell

csatolni felülvizsgálati megjegyzésként. Amennyiben a munkalapot felülvizsgálati megjegyzéssel látják el, akkor a munkalap nem tekinthető teljesnek mindaddig, amíg a felülvizsgáló személy által felvetett kérdéseket nem rendezik és a rendezés tényét a munkalapon nem dokumentálják.

A felülvizsgálatnak meg kell határoznia, hogy:

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

4.2.5. Alapvető vizsgálati eljárások, technikák

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

4.2.5.1. Az ellenőrzés megközelítési módja

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

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

a) A rendszeralapú megközelítés

A rendszeralapú ellenőrzési megközelítési mód alkalmazása azt jelenti, hogy a szükséges ellenőrzési bizonyosság megszerzéséhez az ellenőr az ellenőrzött belső kontrollrendszere, kontroll eljárásai megbízhatóságának vizsgálatára és értékelésére támaszkodik, és csak a minimálisan szükséges közvetlen, részletes vizsgálatokat végzi el.

A rendszeralapú megközelítési mód alkalmazása a következő lépéseken keresztül történik:

- a vonatkozó kulcsfontosságú belső kontrollfunkciók azonosítása (meghatározása) és mélyreható vizsgálata, értékelése, annak eldöntéséhez, hogy milyen mértékben lehet bízni a létrehozott belső irányítási, szabályozási és ellenőrzési rendszerben (belső kontrollrendszerben) és annak működésében;
- a kulcsfontosságú kontrolleszközök vizsgálata annak megállapításához, hogy azok a vizsgált időszak egészében eredményesen működtek-e;

- a kulcsfontosságú kontrolleszközök vizsgálata eredményének kiértékelése annak megállapításához, hogy a tapasztalt megbízhatósági szint elfogadható-e;
- meghatározott számú, mintavétellel kiválasztott tranzakció részletes vizsgálata, pl. annak meghatározása érdekében (az ellenőrzés céljához kapcsolódóan), hogy az ellenőrzött éves költségvetési beszámolója pontos és teljes, a benne foglalt tranzakciók törvényesek és szabályosak voltak-e és/vagy a gazdaságossági, hatékonysági, eredményességi kritériumok teljesültek-e.

A rendszeralapú megközelítés alkalmazhatóságának feltétele, hogy a kontrollrendszer vagy a vonatkozó kontroll eljárások az ellenőr által felhasználható meghatározott bizonyossági szintet biztosítsanak. Amennyiben a kontroll kockázatokat előzetesen közepes vagy alacsony szintűnek értékelték, elviekben lehetséges a rendszeralapú megközelítés alkalmazása.

b) A közvetlen vizsgálati megközelítés

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

A végső döntés tehát annak a mérlegelésétől függ, hogy melyik megközelítés gazdaságosabb és hatékonyabb az ellenőrzési feladat egészének elvégzése, azon belül egyes céljainak elérése szempontjából. A döntéshez figyelembe kell venni azt az alapvető követelményt is, hogy a rendszeralapú megközelítés alkalmazása esetén a kontrollok részletes tesztelése mellett a magas szintű ellenőrzési bizonyosság eléréséhez mindenképpen el kell végezni bizonyos mennyiségű közvetlen vizsgálatot is.

4.2.5.2. Elemző eljárások

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

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

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

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

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

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

Az elemző eljárások legfontosabb lépései általában az alábbiak:

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

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

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

a) Dokumentumok vizsgálata, elemzése

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

Az ellenőr – egyebek közt – jellemzően a következő dokumentumokat vizsgálja:

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

A dokumentumokból való információgyűjtésnek rendszerezettnek kell lennie és az ellenőrzés megállapításainak alátámasztását kell szolgálnia.

b) Esettanulmányok

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

c) Összehasonlító elemzés

Az összehasonlító elemzés célja annak megállapítása, hogy lehetséges-e a kutatóközpont egyes folyamatai működésének vagy teljesítményének javítása más szervezetek bevált gyakorlataival történő összehasonlítások alapján. Összehasonlítás végezhető a szervezeten belüli más egységekkel kapcsolatban, vagy más releváns külső szervezetekkel az országon belül vagy külföldön. A cél annak megállapítása, hogy a máshol bevált gyakorlattal összehasonlítva lehetséges-e egy adott folyamat, tevékenység fejlesztése, javítása. Ez a módszer segítheti a gazdaságosság, hatékonyság és eredményesség javítását, és a megtakarításokat szolgáló lehetőségek azonosítását.

Átfogó, nem részletkérdésekre koncentráló összehasonlítás végezhető oly módon, hogy azonos funkciót ellátó szervezetek adatait vetik össze.

d) Költség–haszon-elemzés

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

e) Tételes tesztelés (vagy közvetlen, részletes vizsgálatok)

A tételes tesztelés a kutatóközpont kimutatásaiban, könyvelésében – területenként – összesített egyedi adatok, tranzakciók súlypontosított ellenőrzési kritériumok szerinti vizsgálatát jelenti.

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

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

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

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

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

f) Egyedi (szubsztantív) tesztelés

Az egyedi (szubsztantív) tesztelés mint vizsgálati technika alkalmazása.

g) Statisztikai elemzés

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

4.2.5.3. Mintavételi eljárások

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

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

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

Az eljárások két fő típusa:

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

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

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

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

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

a) Kérdésfelvetés (interjú, tájékoztatás, kérdőívek, felmérések, fókuszcsoport-interjú)

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

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

A tájékoztatáskérés speciális, de kiemelten fontos esetei a szervezeti egység vezetőjétől bekért teljességi nyilatkozat és a szükséges tanúsítványok.

Az ellenőr a folyamatgazdákkal és a folyamatban részt vevő más munkatársakkal interjúkat készít a folyamatok és kockázatok elemzése céljából. Az interjúknak az a célja, hogy elmélyítsék ismereteiket a folyamatokról, tevékenységekről, kockázatokról és vonatkozó ellenőrzési pontokról (*BEK-13 Nyomtatvány interjúkészítéshez*). Az interjú alapján az ellenőr a folyamatot leírhatja szöveges magyarázatok vagy különböző folyamatábrák használatával, majd ismereteit bővítheti a folyamatok részletes átvizsgálása során, amikor:

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

A hatékonyság érdekében fontos, hogy az ellenőr feljegyezzen és felmérjen minden olyan, az interjúk és/vagy folyamatvizsgálatok során feltárt, beazonosított kockázatot és ellenőrzési pontot

vagy folyamatot (kontrollt), amely az eredeti kockázatelemzésben még nem vagy nem kellő részletességgel szerepelt.

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

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

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

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

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

A **fókuszcsoport-interjú** mint ellenőrzési technika olyan embercsoport – gyakran egy szervezet szakértő munkavállalóinak, de előfordulhat, hogy a szervezet ügyfeleinek csoportja –, akiket egy meghatározott téma vagy probléma megvitatására választanak ki. Leginkább olyan típusú információk gyűjtése során és olyan eredmények megalapozására alkalmazható technika, amelyek esetén a válaszadók véleményüknek saját megfogalmazásukkal adnak hangot.

A fókuszcsoportok ugyanakkor általában nem számszerűsíthető adatokat, információt szolgáltatnak, éppen ezért speciális elemzői és a vizsgált területre vonatkozó tárgyi tudás szükséges a válaszok értelmezéséhez, hasznosításához.

b) Folyamatábrák

Folyamatábrák révén egy szervezeten belül konkrét folyamatokról vagy tevékenységekről gyűjthető információ. A folyamatábra vizuális segédeszköz a tranzakciók folyamatában az egymást követő lépések leképezéséhez egy szervezeten vagy eljáráson belül. Egy folyamat különböző

részfolyamatainak, illetve egy tevékenység résztevékenységeinek folyamatábrán történő megjelenítése lehetővé teszi, hogy a kizárólag a folyamat, tevékenység főbb jellemzőire, lépéseire összpontosíthassunk oly módon, hogy ezeket külön-külön és egymással való összefüggésükben is vizsgálhatjuk. A folyamatábrák szintén segítik az ellenőrzés során alkalmazandó módszertan megtervezését, így például annak eldöntését, hogy melyek a folyamat kritikus (kockázatos), kontrollokat igénylő elemei, és hogy ezeket vizsgálva alkalmazzon-e a belső ellenőr például felmérést vagy összehasonlító módszereket.

c) A belső kontrollok tesztelése

A belső kontrollok, illetve a kockázatok megismerésére alapozva az ellenőr értékeli, hogy az egyes kontrollok milyen hatékonyan csökkentik vagy eredményesen kezelik az adott kockázatokat. Ebben a tekintetben az ellenőr feladata különösen:

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

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

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

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

Az adatok, tranzakciók mintavétellel történő tételes vizsgálatának eredményességét nagymértékben elősegíti a belső kontrollok tesztelése. Az ellenőrzési eljárások kombinált alkalmazásával állapítható meg az egyes hibák, szabálytalanságok, valamint a gyenge teljesítmény és a belső

kontrollrendszer hiányosságai közötti közvetlen, ok-okozati összefüggés. Ez lehetőséget nyújt a kutatóközpont belső kontrollrendszere javítására javaslatot adni, amely kedvező hatást gyakorolhat a működés szabályszerűségére és a teljesítményekre.

Ha az ellenőrzés közvetlen célja a belső kontrollrendszer működésének értékelése, a kontrolleljárások tesztelése ellenőrzési bizonyítékot szolgáltat arra, hogy a kontrolleljárások nem előzik meg vagy nem tárják föl a működés hiányosságait. Ezeknél az ellenőrzéseknél a belső kontrollrendszer gyengeségeinek hatására a vonatkozó ellenőrzési bizonyíték megszerzéséhez szükség lehet az alapvető, részletes vizsgálati eljárások (tétéles tesztelés vagy mintavételezés) lefolytatására is.

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

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

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

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

Bármely tesztelés elvégzése során az ellenőrnek elegendő és megbízható bizonyítékot kell szereznie annak igazolására, hogy a kontrollok a szándékoltnak megfelelően működnek-e. A dokumentációnak megfelelő bizonyítékkal kell szolgálnia ahhoz, hogy a munkalapokat felülvizsgáló meghatározhassa, hogy mit teszteltek és a tesztelésnek mi volt az eredménye.

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

- A kontrolltevékenység gyengesége, hiányossága jellegének vizsgálata.
- Az adott kontrollért felelős személlyel egyeztetni kell a kontrolleljárásokkal szembeni kifogásokat, a hiba jellegének megértése érdekében. (Vajon az egész sokaságot vagy csak annak egy bizonyos részét érinti-e, pl. egyes egységeket vagy osztályokat), a hiba időhorizontjának megértése érdekében (pl. a hó végi folyamatok során), illetve azért, hogy az ellenőr megfelelő ismeretekkel rendelkezzen a kifogással kapcsolatosan, arról összességében véleményt tudjon alkotni.

- Minden olyan kontrolleljárást figyelembe kell venni, amely a kifogásolt kontroll által érintett kockázatot célozza, a kifogásolt kontrollt helyettesíti vagy hatással van rá.

d) Tesztelési technikák

A főbb tesztelési technikák – amelyek alkalmazhatók mind a rendszeralapú, mind a közvetlen vizsgálati megközelítések esetében egyaránt – a következők:

- **Bizonylatolás** (dokumentumok átvizsgálása): a tételek végigkövetése az alapidokumentumig a kontrolleljáráások működésének bizonyításához.
- **Újraértékelés**: a meglévő kontrolleljáráások újbóli értékelése, az ellenőrzés eredményeinek, illetve az alkalmazottak által elért eredmények és a vezetők által megtett intézkedések összehasonlítása.
- **Számítás** (átszámítás, újraszámítás): az alapidokumentumok és a könyvelési nyilvántartások számszaki felülvizsgálatából áll (pl. a forrásadatok és a számveteli nyilvántartások aritmetikai helyességének ellenőrzése), vagy pedig önálló számítások elvégzését jelenti. Ez a részletes ellenőrzési eljárások egyik legfőbb módszere, minthogy az ezzel szerzett bizonyíték általában megbízható.
- **Megfigyelés**: valamely, mások által végrehajtott tevékenység, eljárás figyelemmel kísérését jelenti (pl. a szervezet által végrehajtott leltározáson való részvétel).
Ezzel a módszerrel az ellenőr egyrészt a fizikai formában létező dologról, másrészt a működő eljárásokról, folyamatokról szerezhet be információt, valamint segítséget nyújt az arra vonatkozó adatok beszerzéséhez az is, hogy a dolgozók a megfelelő eljárásokat követik-e. Az ellenőrök pontos megfigyelés révén első kézből próbálnak meg véleményt alkotni a vizsgált tevékenységről vagy viselkedésről. A folyamatok működés közbeni megfigyelése elegendő és hiteles ismeretet biztosít az ellenőrök számára a problémáknak az ellenőrzött területtel történő megvitatásához. Figyelembe kell azonban venni, hogy egyetlen megfigyelés alapján nem vonható le következtetés hosszabb időszak során bekövetkezett eseményekre vonatkozóan.
- A tevékenységek közvetlen megfigyelése során a következőket kell figyelembe venni:
 - ✓ A megfigyelést a józan ész alapján kell végezni azzal a céllal, hogy a gyakorlatban ténylegesen tapasztalható tényeket állapítsuk meg és rögzítsük; s nem azzal a céllal, hogy valamilyen előzetes elméleti jellegű feltevést igazoljunk vagy elvessünk.
 - ✓ A közvetlenül érintett dolgozóknak történő bemutatáskor az ellenőr körültekintően magyarázza el, hogy mit próbál elérni a tevékenység megfigyelésével.
 - ✓ Az ellenőrnek törekednie kell arra, hogy a napi munkavégzést, illetve a dolgozók tevékenységét ne zavarja meg, ne akadályozza. A megfigyelők megpróbálják megérteni a folyamat résztvevőinek szerepét, és a tevékenységről belső ismereteket szerezni méghozzá úgy, hogy közben objektív megfigyelő szerepüket megőrzik.
 - ✓ Minden megfigyelést gondosan dokumentálni kell, mivel kulcsfontosságú információként szolgálhat.
 - ✓ Vegyük figyelembe a dolgozók által azt követően tett informális megjegyzéseket, hogy az ellenőrök megnyerték bizalmukat (de vigyázzunk arra az esetre, ha egyszerűen panaszkodnak). A megszerzett információkat alapos elemzés alá kell vetni.

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

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

- **Analitikus eljárások:** a felhasznált adatokra való rákérdezés technikája nagyon hatékonyan használható nagy mennyiségű tranzakció és adat esetében; használható trendek, statisztikai irányvonalak meghatározására, hatáselemzésre és a minta kiválasztáshoz, illetve a végrehajtott kontroll, valamint a tesztelési folyamat hatékonyságának igazolására.
- **Szemle** (szemrevételezés): irányulhat dokumentumra, bizonylatra, nyilvántartásra vagy egyéb tárgyasult eszközökre (építményekre, készletekre). A bizonyíték megszerzésének egyik legáltalánosabban alkalmazható eszköze, amit egyaránt jól lehet használni a belső kontrollok tesztelésénél és a részletes tartalmi vizsgálatoknál. A tárgyi eszközök szemrevételezése nyújtja például a leginkább megbízható ellenőrzési bizonyítékot azok létezéséről.
- **Visszaigazolás:** a kutatóközpont nyilvántartásaiban található információk megerősítésére szolgál. Például az ellenőr a követelések visszaigazolását kéri az adósokkal történő közvetlen kommunikáció útján. Visszaigazolással ellenőrzési bizonyíték szerezhető, pl. a vevői és a szállítói egyenlegeknek, a bankszámlaegyenlegeknek és hitelállományoknak, egyes szerződések tartalmának, idegen helyen tárolt készletek meglétének vagy a peres ügyek állásának megerősítésére. A visszaigazolás széles körben, ugyanakkor nagy körültekintés mellett alkalmazható eszköz. Alkalmazása esetén az ellenőrnek különös figyelmet kell fordítania arra, ha a szervezeten kívüli külső felekkel kommunikál, hiszen a belső ellenőrzés alapesetben nem terjed ki a szervezet üzletfeleinek, partnereinek ellenőrzésére. Ilyen esetben a kommunikáció csak információkérés, tájékozódás lehet.
- **Összehasonlítás:** két vagy több dokumentum, fizikálisan létező tétel, illetve adat közötti azonosságok és eltérések vizuális vagy elektronikus eszközökkel történő meghatározása. Tipikus formája a pénzügyi adatok egymás közötti vagy a pénzügyi és a nem pénzügyi adatok, tételek közötti összefüggések elemzése. Az összehasonlítás révén szerzett bizonyíték megbízhatósága döntően a vizsgált összefüggés valószínűségétől és a felhasznált adatokra vonatkozó kontrolleszközök létezésétől, illetve megfelelő működésétől függ.
- **Rovancsolás:** az ellenőrzést végző személy jelenlétében a felelős személy valamit megszámol. Legtipikusabb példája a pénztárrovancs.
- **Kísérlet:** valamilyen mesterséges folyamat tudatos előidézése ellenőrzési célból. Műszaki jellegű ellenőrzéseknél jellemző.

4.2.6. A bizonyítékok beszerzése, nyilvántartása és a teljességi nyilatkozat

Közös jegyzőkönyvet lehet készíteni olyan megállapítás igazolására, amelyről nincs okirat, de mindkét fél aláírásával igazolja. A közös jegyzőkönyv iratmintáját a *BEK-21.* számú melléklet tartalmazza.

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

- egy független, tájékozott személy ugyanazon következtetést vonja le belőle, mint amit az ellenőr tett (elégséges);

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

A teljességi nyilatkozat megtétele a *BEK-14* nyomtatványon történik.

4.2.7. Súlyos hiányosság gyanúját rögzítő jegyzőkönyv

Amennyiben a belső ellenőr vizsgálata során olyan súlyos hiányosság gyanúját észleli, amelynek alapján jelentős negatív hatással fenyegető kockázat bekövetkezése valószínűsíthető, akkor a főigazgatót késlekedés nélkül informálnia kell. Ha a jelentéstervezet befejezésének időszükséglete meghaladja a 24 órát, úgy a súlyos hiányosság gyanújának észlelése esetén a belső ellenőrnek célszerű azonnal jegyzőkönyvet felvennie a *BEK-15* nyomtatvány használatával.

Ilyen súlyos hiányosságok többek között a

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

gyanúja.

4.3. Jelentések

4.3.1. A belső ellenőrzési jelentés elkészítése

A belső ellenőrzést végző a jogszabályoknak és belső szabályzatoknak való megfelelést, valamint a gazdaságosságot, hatékonyságot és eredményességet vizsgálva, a belső ellenőrzési folyamat legfontosabb termékeként, megállapításokat, következtetéseket és javaslatokat fogalmaz meg a főigazgató, valamint a kutatóközpont azon tagjai számára, akik közreműködése a belső ellenőrzés által feltárt hiányosságok, hibák megszüntetéséhez, korrigálásához elengedhetetlen.

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

Az ellenőrzési jelentésben foglalt megállapításoknak a következőknek kell megfelelniük:

- **kritérium** – utal a folyamatok és kontrollok elvárt működésének szempontjaira (mi kellene, hogy legyen);
- **valós tények** – a vizsgálat során a belső ellenőr által azonosított tényszerű bizonyítékokon alapulnak (mi van);

- **ok** – az elvárt és valós feltételek közti eltérés okát felfedik (miért van eltérés);
- **hatás** – a kockázat, illetve kockázati kitettség bemutatása. A szervezet ezzel a kockázattal szembesül amiatt, mert az adott feltétel nem áll összhangban a saját kritériumában szereplő elvárással (az eltérés hatása).

Minden ügyet, megállapítást és következtetést meg kell beszélni az ellenőrzött szervezeti egység vezetőjével, 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.

4.3.2. A belső ellenőrzési jelentés elkészítéséért felelős személy

Kutatóközpontunkban a belső ellenőr felelőssége az ellenőrzési jelentéstervezet, majd az ellenőrzési jelentés elkészítése. Át kell tekintenie a munkalapokon szereplő, az ellenőrzés során tett megállapításokat, majd ezekre alapozva kell elkészítenie az ellenőrzési jelentés tervezetét. Az ellenőrzési jelentéstervezetnek tartalmaznia kell az ellenőrzött szervezeti egység vezetőjének minden olyan válaszát, válaszára tett módosítást, amelyben az ellenőrzés során már megegyeztek. Következő lépésként a belső ellenőrzési vezetőnek felül kell vizsgálnia az ellenőrzési jelentés tervezetét és az annak alapjául szolgáló munkalapokat, hogy megbizonyosodjon arról: minden megállapítás és következtetés pontos és bizonyítékokkal megfelelően alátámasztott.

4.3.3. A belső ellenőrzési jelentés tartalmi követelményei

A **kísérőlevél** tájékoztatja a címzetteket az ellenőrzés végrehajtási szakaszának lezárásáról, az ellenőrzési jelentéstervezet, illetve az ellenőrzési jelentés elkészítéséről és megküldéséről (*BEK-16 Kísérőlevél ellenőrzési jelentés/-tervezet megküldéséhez*).

Az áttekinthetőség érdekében a *BEK-17 Belső ellenőrzési jelentés/-tervezet* minden rovatát értelemszerűen ki kell tölteni.

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

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

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

A megállapításokat azok folyamatokra gyakorolt hatása alapján kell sorba rendezni, beleértve a belső kontrollrendszer hatékonyságára és eredményességére gyakorolt hatásukat is. A megállapítások rangsorolásának a megállapításra vonatkozó kockázat rangsorolásához kell igazodnia. Az ellenőrzési jelentésben megfogalmazott megállapításoknak és következtetéseknek a folyamatokra és a kutatóközpont célkitűzéseire gyakorolt lehetséges kockázatát/hatását ugyancsak célszerű röviden ismertetni a jelentésben.

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

Az ellenőrzési jelentéstervezet végén **záradékban** kell felhívni az ellenőrzöttek figyelmét arra, hogy a jelentéstervezet címzettjei kötelesek észrevételeiket a jelentéstervezet kézhezvételétől számított 10 munkanapon belül megküldeni a belső ellenőrzést végző részére.

4.3.4. A jelentéstervezet megküldése egyeztetésre

A belső ellenőrzési jelentéstervezetet a belső ellenőr – kutatóközpontunkban egyben a belső ellenőrzési vezető – küldi meg, lehetőség szerint elektronikus formában a szervezeti egység(ek) vezetőjének egyeztetésre, illetve a kutatóközpont főigazgatójának. A belső ellenőrzési jelentéstervezetben annak lezárásáig fel kell tüntetni a „Tervezet” szót.

Amennyiben a belső ellenőrzési jelentéstervezetet az érintettek vitatják, akkor a Ber. vonatkozó szabályai alapján egyeztető megbeszélést kell tartani.

Amennyiben az egyeztető (záró) megbeszélés nem vezet az ellenőrzött szervezeti egység vezetője és a belső ellenőrzés közötti egyetértésre, azaz az egyeztető megbeszélést követően nézeteltérés marad valamely lényeges témában, akkor a vezetői összefoglalóban be kell mutatni az ellenőrzött szervezeti egység vezetője és a belső ellenőrzés álláspontját is a fontosnak ítélt vitás kérdésben.

4.3.5. A jelentés lezárása

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

Minden ellenőrzési jelentést meg kell küldeni:

- a kutatóközpont vezetőjének, aki felelős az intézkedési terv elkészítéséért és elrendeléséért;
- az ellenőrzött szervezeti egység vezetőjének.

4.3.6. A belső ellenőrzést értékelő éves jelentések

Az éves (és éves összefoglaló) ellenőrzési jelentés tartalmazza a kutatóközpont tárgyévi belső ellenőrzési tevékenységét, az ellenőrzési tervek teljesítését, valamint a belső ellenőrzési tevékenység által tett megállapítások hasznosítását. A belső ellenőrzést értékelő éves jelentést a belső ellenőrzési vezető, egyben belső ellenőr készíti elő, és a kutatóközpont főigazgatója küldi meg az MTA Titkárság Belső Ellenőrzési Főosztályának, legkésőbb tárgyév március 15-ig.

4.4. Az ellenőrzések nyomon követése

4.4.1. Az intézkedési terv

A belső ellenőrzési vezető (belső ellenőr) az ellenőrzési jelentés kísérelésében, illetve az ellenőrzési jelentés záradékában – a határidő megjelölésével – felhívhatja a kutatóközpont főigazgatójának figyelmét az intézkedési terv készítésének kötelezettségére.

4.4.2. Az ellenőrzések nyomon követése

Az ellenőrzések nyomon követése az a folyamat, amelynek keretében a belső ellenőrzés értékeli, hogy – az ellenőrzött szervezeti egység vezetője által – az ellenőrzési jelentésben foglalt megállapítások, következtetések és javaslatok kapcsán végrehajtott intézkedései megvalósultak-e, mennyire voltak megfelelőek, hatékonyak és időszerűek. Az ellenőrzési megállapítások nyomon követésének elsődleges eszközei:

- az intézkedési terv végrehajtásának figyelemmel kísérése;
- utóvizsgálat.

4.4.3. Az intézkedési terv végrehajtásának nyomon követése

Az ellenőrzött szervezeti egység vezetőjének az intézkedési tervben foglaltak megvalósításáról tájékoztatnia kell a belső ellenőrzési vezetőt (belső ellenőrt). Az intézkedési tervben foglalt feladatok végrehajtásának nyomon követésére szolgál a kitöltött *BEK-18 Intézkedések nyilvántartása* nyomtatvány.

4.4.4. Utóvizsgálat

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

Az utóvizsgálatra indokolt esetben általában azt követően kerül sor, amikor az intézkedési tervben foglalt utolsó határidő lejár. Előfordulhat ugyanakkor, hogy a belső ellenőrzési vezető úgy ítéli meg, hogy még az intézkedési tervben rögzített határidők lejárta előtt szükséges az utóvizsgálatot lefolytatni (pl. ha az intézkedések végrehajtása egyértelműen veszélyeztetve van). Az utóvizsgálat lefolytatásának célja, hogy a belső ellenőrzés megbizonyosodhasson az elfogadott intézkedések megfelelő végrehajtásáról, vagy arról a tényről, hogy ha az ellenőrzött szervezeti egység vezetője nem, vagy nem megfelelően hajtja végre az intézkedéseket.

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

- az alapellenőrzés jelentésének megállapításait, következtetéseit és javaslatait át kell tekinteni annak meghatározása érdekében, hogy az utóvizsgálat mire terjedjen ki;
- az intézkedés értékeléséhez használt ellenőrzési tesztelést és eljárást megfelelően meg kell tervezni;

- szükség szerint helyszíni ellenőrzést kell végezni, és az elvégzett ellenőrzési munkát dokumentálni kell;
- a végrehajtás esedékességi dátumát igazolni kell, és ha szükséges, felül kell vizsgálni.

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

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

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

A **szabálytalanság** a Kézikönyv értelmezésében valamely létező szabálytól (jogsabályi rendelkezés, belső szabály, szabályzati előírás) való eltérést jelent. A szabálytalanságok tekintetében két csoportot különböztethetünk meg:

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

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

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

A szabálytalanságok megakadályozása érdekében a legfontosabb teendő a belső kontrollrendszer kiépítése és működtetése, amelynek elsődleges felelőssége a kutatóközpont főigazgatóját terheli. Emellett azonban – a kutatóközpont vezetőjének a szabálytalanságok megakadályozására tett erőfeszítéseinek támogatása érdekében – a belső ellenőrnek értékelnie kell, hogy:

- a hivatali környezet elősegíti-e a tudatos kontrolltevékenységeket, valamint a belső ellenőrzést?
- reális szervezeti célokat és célkitűzéseket állítottak-e fel?
- léteznek-e írott eljárásrendek, amelyek meghatározzák a jogellenes tevékenységeket és a szükséges intézkedéseket, amennyiben ezen előírások megszegését feltárták?
- a tranzakciók jóváhagyására vonatkozó eljárásrendet kialakították-e és betartják-e?
- léteznek-e irányelvek, eljárások, jelentési rendszerek és egyéb mechanizmusok a tevékenységek nyomon követésére és az eszközök megóvására, főként a magas kockázatú területeken?
- az információs csatornák ellátják-e a vezetést megfelelő és megbízható információval?
- működnek-e költséghatékony kontrollok a jogellenes tevékenységek megakadályozására?
- kialakítottak-e megfelelő kontrollrendszert és azt hatékonyan működtetik-e?

- ahol szükséges, ott érvényesül-e a „négy szem” elve?
- a kutatóközponton belül megvalósul-e a feladat- és hatáskörök megfelelő elkülönítése?

A fenti kérdéskörök folyamatos értékelésével a belső ellenőrnek javaslatokat és ajánlásokat kell megfogalmaznia a kutatóközpont hatékonyabb kontrollrendszerének működése érdekében. A kontrollrendszer megfelelő kiépítése, folyamatos javítása azonban a főigazgató kötelezettsége, annak érdekében, hogy a kutatóközponton belüli eljárások és szabályzatok minél hatékonyabban akadályozzák meg a szabálytalanságok bekövetkezését, illetve minimalizálják azok bekövetkezésének lehetőségét.

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

- **a személy elleni bűncselekmények** kategóriájában a szabadság és az emberi méltóság elleni bűncselekmények között leggyakrabban előforduló esetek: magántitok megsértése; visszaélés személyes adattal; visszaélés közérdekű adattal; levéltitok megsértése; rágalmazás; becsületsértés;
- **az államigazgatás, az igazságszolgáltatás és a közélet tisztasága elleni bűncselekmények** kategóriájában:
 - ✓ *az államtitok és a szolgálati titok megsértése* keretében előforduló esetek: államtitoksértés; szolgálati titok-sértés; államtitoksértés feljelentésének elmulasztása;
 - ✓ *a hivatali bűncselekmények* keretében leggyakrabban előforduló súlyos eset a hivatali visszaélés;
 - ✓ *a közélet tisztasága elleni bűncselekmények* keretében leggyakrabban előforduló súlyos 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 keretében előforduló esetek:* lopás; sikkasztás; csalás; hűtlen kezelés; hanyag kezelés; szerzői vagy szerzői joghoz kapcsolódó jogok megsértése; szerzői vagy szerzői joghoz kapcsolódó jogok védelmét biztosító műszaki intézkedés kijátszása.

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

A kutatóközpont gazdálkodásával kapcsolatosan a lopás, sikkasztás, hűtlen kezelés, valamint a hanyag kezelés bűncselekmények elkövetésének lehetőségére kell kiemelt figyelmet fordítani.

A belső ellenőrzés meghatározó szerepet játszik abban, hogy a fenti cselekmények elkövetésére utaló jelek azonosításra kerüljenek, azonban az nem várható el tőle, hogy olyan szaktudással rendelkezzen, mint azok a személyek, illetve hatóságok, akiknek elsődleges feladata a szabálytalanságok feltárása és kivizsgálása.

4.4.5.1. Általános elvárások

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

A belső ellenőrzés meghatározó szerepet játszik abban, hogy a szabálytalanságra utaló jelek azonosításra kerüljenek. A külső szolgáltató belső ellenőrnek kiemelt figyelmet kell fordítania a szabálytalanságokon belül a csalások elkövetésére utaló jelekre. A belső ellenőrnek megfelelő ismeretekkel kell rendelkeznie a szabálytalanságok és csalások jeleinek felismeréséhez.

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

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

4.4.5.3. A belső ellenőr tanácsadói tevékenysége

A Ber. 370/2011. (XII. 31.) kormányrendelet 21. § 4. pontja alapján tanácsadói tevékenységet végezhet különösen az alábbi témákban:

1. A tevékenységek kapcsán a különböző lehetőségek számbavételénél azok elemzésével, vizsgálatával, kockázatainak becslésével a vezetőket támogathatja a döntés meghozatalában.
2. Pénzügyi, tárgyi, informatikai és humán erőforrás-kapacitásokkal való ésszerűbb és hatékonyabb gazdálkodásra irányuló tanácsadás.

3. A vezetőség szakértői támogatása a kockázatkezelési, szabálytalanságkezelési és teljesítményértékelő rendszer kialakításában és folyamatos továbbfejlesztésében.

4. Tanácsadás a szervezeti struktúrák racionalizálásához.

5. Konzultációs és tanácsadói tevékenység a vezetés részére a szervezeti stratégia elkészítésében.

6. Javaslatok megfogalmazása a költségvetési szerv működése eredményességének növelése és a belső kontrollrendszerek javítása, továbbfejlesztése érdekében a költségvetési szerv belső szabályzatainak tartalmát, szerkezetét illetően.

Ezek nyilvántartásához és megvalósításának dokumentálásához a *BEK-22.* sorszámú mellékletek szolgálnak.

4.4.5.4. Kapcsolódó jogszabályi rendelkezések

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

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

A szabálysértésekről szóló 1999. évi LXIX. törvény 1. § (1) szerint szabálysértés az a jogellenes, tevékenységben vagy mulasztásban megnyilvánuló cselekmény, melyet törvény, kormányrendelet vagy önkormányzati rendelet szabálysértésnek nyilvánít, s amelynek elkövetőit az e törvényben meghatározott joghátrány fenyegeti. A törvény második része foglalkozik részletesen a *szabálysértési eljárással*, a 82. § (1) bekezdése kimondja, hogy szabálysértési eljárás feljelentés, illetőleg a szabálysértési hatóság részéről eljáró személy észlelése vagy tudomása alapján indulhat meg.

A Polgári Törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény 339. § (1) bekezdése 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* rendelkezései (elsősorban a VIII. [általános] és XXIII. [speciális] fejezet, a munkaviszonyból és a munkaviszony jellegű jogviszonyból származó perek) az irányadók.

Kártérítési felelősség tekintetében irányadók továbbá *a közalkalmazottak jogállásáról szóló 1992. évi XXXIII. törvény* (Kjt.) megfelelő rendelkezései.

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

5. A belső ellenőrzési tevékenység minőségét biztosító szabályok

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

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

A számonkérhetőség biztosítása érdekében a belső ellenőrzési vezetőnek a minőséget biztosító eljárások eredményeit ismertetnie kell a belső ellenőrzés érintettjeivel és a főigazgatóval.

5.1. Folyamatos minőségbiztosítás

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

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

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

A belső ellenőrzési vezető teljes körűen felel a folyamatos minőségbiztosításért. A folyamatos minőségbiztosításnak a mindennapi belső ellenőrzési folyamatokba beépülő, rutinjellegű tevékenységgé kell válnia.

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

5.2. A belső ellenőrzési tevékenység értékelése

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

- az (egyéni) teljesítmény értékelése (év végén);
- a rendszeres időközönként (általában évente egyszer, az éves ellenőrzési jelentés elkészítésével párhuzamosan) végzett önértékelés (csoport szintű értékelés);

- a rendszeres időközönként (legalább 5 évente) végzett külső minőségértékelés;
- az államháztartásért felelős miniszter azon tevékenysége, eljárása, melynek keretében figyelemmel kíséri és vizsgálja a jogszabályok, irányelvek, módszertani útmutatók, valamint a belső ellenőrzésre vonatkozó nemzetközi standardok alkalmazását és végrehajtását (eseti jellegű értékelés).

5.2.1. A belső ellenőrzés teljesítményének értékelése

A belső ellenőrzési vezető feladata a belső ellenőrzési teljesítmény mérése, melynek eredményét be is kell mutatnia az éves ellenőrzési jelentésben. Az értékelés arról ad információt, hogy:

- mennyire fogadhatóak el a belső ellenőrzés megállapításai;
- mennyire hatékony és eredményes a belső ellenőrzés működése;
- milyen szinten képes a belső ellenőrzés bizonyossággal szolgálni a kutatóközpont vezetése számára;

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

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

5.2.1.1. A teljesítményértékelés elsődleges eszközei/módszerei

A teljesítményértékelés elsődleges eszközei:

- a) az ellenőrzést követő felmérő lapok (*BEK-19 nyomtatvány*), illetve
- b) a kulcsfontosságú teljesítménymutatók alkalmazása (*BEK-20 nyomtatvány*).

a) Az ellenőrzést követő felmérő lap

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

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

A felmérő lapok rávilágítanak a belső ellenőrzés és a belső ellenőr elfogadottságára, megítélésére, és hosszabb időtávon keresztül alkalmazva megfelelően objektív képpel szolgálhatnak.

b) Kulcsfontosságú teljesítménymutatók

A kulcsfontosságú teljesítménymutatók (KTM) olyan teljesítmény-mérőszámok, amelyek lehetővé teszik a belső ellenőrzési vezető számára, hogy mennyiségi méréseket végezzen, és a belső ellenőrzés teljesítményét erre alapozva értékelje. A teljesítménymutatók elemzése, pl. felhasznált munkaidő (napok), elfogadott javaslatok száma, az ellenőrzési terv végrehajtása stb. segíti a belső ellenőrzési vezetőt abban, hogy összehasonlítást végezzen a belső ellenőrzés adott időszakra

vonatkozó teljesítményével kapcsolatosan, és azonosítsa azon területeket, ahol fejlődésre van szükség.

A KTM-eket az éves ellenőrzési tervben meghatározott alapvető információk és az ellenőrzési nyilvántartásban szereplő ellenőrzési információk felhasználásával lehet kiszámolni. A belső ellenőrzés által használt KTM-ek listája a *BEK-21 nyomtatványon* található.

c) Rendszeres időközönként végzett önértékelés

A belső ellenőrzési vezető felelőssége, hogy *évente minimum egyszer* elvégezze az önértékelést.

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

A fentiekén kívül az önértékelés elkészítéséhez a belső ellenőrzési vezető felhasználhatja a jelentés évében végzett folyamatos minőségbiztosítási ellenőrzési listákat, azok eredményeit, illetve szükség szerint a teljesítményértékelés egyéb munkaanyagait (pl. a kulcsfontosságú teljesítménymutatók alakulását, az ellenőrzések nyilvántartását – az átlagos időráfordítások elemzésére). Az éves önértékelésbe célszerű bevonni a munkatársak képzésének és fejlesztésének értékelését is.

d) Külső minőségértékelés

Az 1312. számú IIA norma kimondja, hogy a külső értékelést ötévente legalább egyszer szükséges elvégezni.

A belső ellenőrzési tevékenység külső minőségértékelését úgy kell elvégezni, hogy ennek alapján a belső ellenőrzési tevékenység és a Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezete Standardjainak és Gyakorlati Útmutatóinak összhangjáról véleményt lehessen alkotni. A standardoknak megfelelő vagy éppen nem megfelelő belső ellenőrzési tevékenység értékelése mellett a külső minőségértékelésnek lehetőség szerint fejlesztési javaslatokat is tartalmaznia kell az ellenőrzési tevékenység eredményesebb és hatékonyabb végzésének szándékával. Ezek a külső minőségértékelések különösen értékesek lehetnek a belső ellenőr számára. A külső minőségértékelőknek meg kell felelniük a velük szemben támasztott szakmai előírásoknak és egyéb követelményeknek.

A belső ellenőrzési vezető dönthet úgy, hogy a rendszeres külső minőségértékelést az *ún. független külső jóváhagyással végzett önértékelés* módszerével végezze el. A független jóváhagyással végzett önértékelés legfőbb jellemzői az alábbiak:

- átfogó és részletesen dokumentált önértékelési folyamat;
- egy képzett minőségértékelő által végzett független helyszíni jóváhagyás;
- gazdaságos idő- és erőforrás-szükséglet.

Ebben az esetben a belső ellenőrzési vezető által vezetett csoportnak kell elvégeznie az önértékelést. Egy képzett, független értékelő megvizsgálja az önértékelést annak érdekében, hogy jóváhagyja az eredményeket, s ugyanakkor kifejezze véleményét a tevékenységnek a Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezete Standardjainak való megfeleléséről.

5.2.2. Tájékoztatás az eredményekről

A külső minőségértékelést közölni kell a kutatóközpont főigazgatójával. Indokolt esetben az irányító szervet is tájékoztatni kell a külső minőségértékelés eredményeiről. A tájékoztatásnak a következőket kell tartalmaznia:

- egy strukturált értékelési folyamat alapján megfogalmazott véleményt a belső ellenőrzési tevékenység standardoknak való megfelelésére vonatkozóan. A „Standardoknak megfelelő” kifejezés azt jelenti, hogy a belső ellenőrzési tevékenység gyakorlata, egészében véve, eleget tesz az IIA Standardokban foglalt követelményeknek. Hasonlóképpen, a „nem a Standardoknak megfelelő” kifejezés azt jelenti, hogy a belső ellenőrzési tevékenység gyakorlatában tapasztalt hiányosságok hatása olyan jelentős és annyira súlyos, hogy veszélyezteti a belső ellenőrzési tevékenység feladatainak ellátását. A külső értékelés eredményeire vonatkozó vélemény megfogalmazása megbízható ítéletalkotást, feddhetetlenséget és kellő szakmai gondosságot feltételez;
- mind az értékelés alatt megfigyelt, mind pedig a tevékenységben esetleg használható legjobb gyakorlat alkalmazásának felmérését és értékelését;
- fejlesztési javaslatokat, ahol ez lehetséges;
- a belső ellenőrzési vezető választát, amely egy intézkedési tervet tartalmaz és megjelöli a végrehajtási határidőket.

6. Az ellenőrzési dokumentumok

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

A belső ellenőrnek az elvégzett ellenőrzési munkáról minden fontos információt és adatot fel kell jegyeznie, dokumentálnia kell, amelyek bizonyítékkul szolgálnak a megállapítások és következtetések, a vélemények alátámasztásához, valamint igazolják, hogy az ellenőrzést a Ber. által előírt követelményekkel összhangban végezte el. Az ellenőrzési munka dokumentálása a belső ellenőr által az ellenőrzési munka végrehajtásáról készített, illetve az ellenőrzési munka során szerzett és megőrzött írásos és/vagy elektronikus feljegyzésekben, dokumentumokban és más adatformátumokban történik, amelyeket összefoglalóan munkadokumentumoknak nevezünk. Az így elkészült iratok, feljegyzések, dokumentumok másolatai stb. a kutatóközpont tulajdonát képezik.

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

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.

A **Konkrét ellenőrzési mappát** az adott feladatért felelős belső ellenőr kezeli, a munkalapok mappában történő elhelyezésével. A munkalapokat a helyszíni ellenőrzés elvégzését követően kell elkészíteni. A mappa tartalmának tanulmányozása alapján bárki meggyőződhet arról, hogy az ellenőrzést megfelelően hajtották-e végre. A mappának általában a következőket kell tartalmaznia:

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

Az **Általános belső ellenőrzési mappa** háttér-információval szolgál az ellenőrnek a kutatóközpont szervezeti egységeiről, folyamatokról, a belső kontrollrendszeréről, a vonatkozó stratégiai és operatív tervekről, jogszabályokról és belső szabályzatokról, módszertanokról, az esetleges egyéb ellenőrzések eredményeiről, vagyis a rendszerről. Tartalmi elemei a következők:

- stratégiai és operatív tervek;
- szerződések, együttműködési dokumentumok;
- a szervezet tevékenységeinek, folyamatainak leírása;
- jogszabályi háttér, belső szabályzatok, módszertanok;
- a belső kontrollrendszer egyes elemeit alátámasztó dokumentumok, pl. ellenőrzési nyomvonal, folyamatábrák, kockázatkezelési szabályzat, szabálytalanságkezelési szabályzat, vezetői elszámoltathatóság dokumentumai, számviteli eljárások szabályai stb.;
- szervezeti ábra a felelős személyek beosztásának és neveinek megjelölésével, valamint a felelősségi körök bemutatásával;
- korábbi ellenőrzési jelentések;
- egyéb hasznos adminisztratív információk.

6.2. Az ellenőrzési iratokhoz való hozzáférés, adat- és titokvédelem

6.2.1. Az ellenőrzési iratokhoz való hozzáférés

Az ellenőrzési mappa, beleértve az ellenőrzési munkalapokat, általában a belső ellenőrzés birtokában maradnak mind az ellenőrzés végrehajtása során. Biztosítani kell, hogy a belső ellenőrzési vizsgálatok irataihoz való hozzáférés illetéktelen személyek számára ne legyen lehetséges.

A **Konkrét ellenőrzési mappát** a vizsgálat befejezését követően a kutatóközpont titkárságán kell elhelyezni, akár elektronikus, akár papíralapú formátumú. Az **Általános ellenőrzési mappát** a tárgyévi utolsó ellenőrzést követően kell leadni.

Az ellenőrzési iratokat mindvégig biztonságos és védett helyen kell tárolni.

6.2.2. Adat- és titokvédelem

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

Eredeti irat csak kivételesen indokolt esetben és a kutatóközpont vezetőjének engedélyével vihető el a vizsgálat időtartama alatt, a visszaszállítás kötelezettségével. Az ellenőrzéshez – lehetőség szerint – az iratok, szabályzatok elektronikus változatát kell használni (pl. munkapéldány), és mindvégig gondoskodni kell arról, hogy illetéktelenek ne férhessenek hozzá.

A belső ellenőrzési jelentések nem nyilvánosak, a kötelező eseteket leszámítva (pl. ÁSZ-ellenőrzés esetén) kizárólag a kutatóközpont vezetőjének áll jogában úgy dönteni, hogy a jelentéseket nyilvánosságra vagy külső fél tudomására hozza.

A belső ellenőrzés során keletkezett iratokat az *Iráttári terv*ben foglaltak szerinti ideig kell megőrizni.

7. Vonatkozó jogszabályok

- 1952. évi III. törvény a polgári perrendtartásról
- 1959. évi IV. törvény a Polgári Törvénykönyvről
- 1978. évi IV. törvény a Büntető Törvénykönyvről
- 1992. évi XXXIII. törvény a közalkalmazottak jogállásáról
- 1998. évi XIX. törvény a büntetőeljárásról
- 1999. évi LXIX. törvény a szabálysértésekről
- 2011. évi CXCV. törvény az államháztartásról
- 18/2009. (X. 6.) PM rendelet a költségvetési szervnél belső ellenőrzési tevékenységet végzők nyilvántartásáról és kötelező szakmai továbbképzéséről
- 370/2011. (XII. 31.) kormányrendelet a költségvetési szervek ellenőrzéséről

8. Nyomtatványok

BEK-1	Belső ellenőri összeférhetlenségi nyilatkozat
BEK-2	Folyamatlista belső ellenőrzéshez
BEK-3	Belső ellenőrzési fókusz
BEK-4	Interjú-kérdőív a vezetés elvárásainak megismerésére
BEK-5	Kockázatfelmérési kérdőív folyamatgazdákhoz
BEK-6	Kockázati térkép belső ellenőrzéshez
BEK-7	A folyamatok kockázata és a kontrollpontok azonosítása
BEK-8	Kockázatelemzés összesítése
BEK-9	Stratégiai ellenőrzési terv
BEK-10	Éves belső ellenőrzési terv

BEK-11	Belső ellenőrzési program
BEK-12	Belső ellenőrzés időszükségletének nyilvántartása
BEK-13	Nyomtatvány interjúkészítéshez
BEK-14	Teljességi nyilatkozat belső ellenőrzéshez
BEK-15	Súlyos hiányosság gyanúját rögzítő jegyzőkönyv
BEK-16	Kísérőlevél belső ellenőrzési jelentés/-tervezet megküldéséhez
BEK-17	Belső ellenőrzési jelentés/-tervezet
BEK-18	Intézkedések nyilvántartása
BEK-19	Belső ellenőrzést követő felmérő lap
BEK-20	Kulcsfontosságú teljesítménymutatók (KTM)
BEK-21	Közös jegyzőkönyv
BEK-22	Tanácsadói feladat elvégzéséről szóló jelentés