

NEMZETGAZDASÁGI MINISZTERIUM

A MAGYARORSZÁGI ÁLLAMHÁZTARTÁSI BELSŐ KONTROLLRENDSZER BEMUTATÁSA

1. Tájékoztató a jelenlegi belső kontrollrendszer előzményeiről

Magyarországon **1989-re nyúlnak vissza az államháztartási ellenőrzés szabályozásának gyökerei**, ekkor jött létre az Állami Számvevőszék. Az államháztartás gazdálkodási rendszerének korszerűsítésében alapvető változásokat hozó lépés volt az 1992-ben elfogadott államháztartási törvény (1992. évi XXXVIII. törvény, a továbbiakban: régi Áht.), amely meghatározta a költségvetési rendszer kereteit. Fontos eljárási szabályokat fogalmazott meg a költségvetés tervezése és végrehajtása, a költségvetési intézmények létrehozása, irányítása, működése és gazdálkodása tekintetében. Nem hozott azonban változást az intézményi pénzellátás gyakorlatában, fenntartotta a decentralizált pénzgazdálkodást. Az államháztartás külső finanszírozási szükségletének csökkentése, a költségvetési pénzfelhasználás áttekinthetőbbé tétele érdekében 1995 közepén a Parlament, az államháztartási törvény módosításával, az állami költségvetés pénzügyi végrehajtásával kapcsolatos feladatok ellátására, létrehozta a Magyar Államkincstárt.

A csatlakozási tárgyalások hatására történt jogszabály alkotási, illetve módosítási folyamat részeként a régi Áht. szűkszavúan (csupán három bekezdésben), de már rendelkezett az akkor még ún. költségvetési ellenőrzésről, amelynek végrehajtását a 15/1999. (II. 5.) Korm. rendelet szabályozta. A szabályozás kiterjedt a kormányzati és a felügyeleti ellenőrzésre, valamint a költségvetési szervek belső ellenőrzési rendszerére. A költségvetési szervek belső ellenőrzési rendszere 3 összetevőből állt: vezetői ellenőrzés, munkafolyamatba épített ellenőrzés és függetlenített belső ellenőrzés. A szabályozás ebben a stádiumában még nem felelt meg maradéktalanul az Európai Bizottság által támasztott elvárásoknak. **2000-ben** létrejött az akkori Pénzügyminisztériumban a Pénzügyi Ellenőrzési Főosztály, amelynek alapjain épült fel a későbbi központi harmonizációs egység.

Az **új terminológia** szerinti államháztartási belső pénzügyi ellenőrzési (ÁBPE) rendszer kialakítása az Európai Bizottság – a csatlakozási tárgyalások 28. Pénzügyi Ellenőrzés fejezete keretében tett – ajánlásain és az érintett magyar ellenőrzési szervezetek javaslatain alapult. A kidolgozott stratégia (Policy Paper) a következő legfontosabb EU dokumentumok pénzügyi ellenőrzésre vonatkozó részeit tekintette kiindulási pontnak: az EU közös álláspontja (CONF-H 30/00/, 2000. június 7.), a 2002-es Csatlakozási Partnerség (2002/87/EC tanácsi határozat), valamint a 2001. és 2002. évi Éves Jelentések. A Kormány 2003-ban elfogadta **az államháztartási belső pénzügyi ellenőrzési rendszer fejlesztési stratégiáját (Policy Paper)**. Megtörtént az államháztartási belső ellenőrzési rendszer fejlesztéséért felelős **központi harmonizációs egység megerősítése**, vezetőként miniszteri biztos kinevezésével és a létszám bővítésével, valamint külső humán erőforrások bevonásával. A belső ellenőrzési módszertan kidolgozásába a Pénzügyminisztérium külső szakértői segítséget is bevont (Twinning program keretében). Ennek eredményeképpen megtörtént a rendszer három elemének [1. financial management control (FM/C) = folyamatba épített, előzetes, utólagos és vezetői ellenőrzés (FEUVE); 2. internal audit = belső ellenőrzés; 3. central harmonization unit = központi harmonizációs egység] szabályozása. Fontos lépés volt továbbá, hogy 2003-ban **a pénzügyminiszter az IIA standardok közzétételével bevezette azok alkalmazását a közszférában**. Az **ÁBPE területén a jogharmonizáció teljes körűen megvalósult**, a módszertani útmutatók nagy része kidolgozásra és 2004-ben közzétételre került a Pénzügyminisztérium honlapján, illetve a Pénzügyi Közlönyben. Az önkormányzati alrendszerre vonatkozóan is kidolgozásra került törvényi szintű (Ötv.) speciális szabályozás, ami 2005-ben lépett hatályba.

Az **államháztartási belső kontrollrendszer koncepciója 2009-ben továbbfejlődött**, amely az időközben bekövetkezett hazai és nemzetközi szakmai fejlődés eredményeképpen vált aktuálissá. A változások irányát a **COSO modell** megközelítésének átültetése jelentette a költségvetési szervek belső kontrollrendszerébe, amely – a COSO modellnek megfelelően – öt elemből tevődik össze. Ennek a megközelítésnek a lényege, hogy a belső kontrollrendszer elemei lefedik a költségvetési szerv valamennyi tevékenységét, az azokat szabályozó jogszabályi környezetet és belső előírásokat (*kontrollkörnyezet*); a tevékenységek végrehajtása során azok szabályos és hatékony végrehajtását veszélyeztető tényező felmérését (*kockázatkezelés*); a szabályos működését biztosító intézkedések meghozatalát (*kontrolltevékenység*); az előbbi tevékenységekkel kapcsolatos folyamatos kommunikációs feladatokat (*információ és kommunikáció*), valamint a költségvetési szerv tevékenységeinek folyamatos nyomon követését és belső ellenőrzését (*monitoring*). A törvényi és kormányrendeleti szinten is szabályozott belső kontrollrendszer, a pénzügyi ellenőrzéseken túl – a nemzetközi gyakorlattal összhangban, az INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions), a COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway

Commission) ajánlásaira is alapozva –, **már magában foglalja a korszerű felelős szervezetirányítás elemeit is.**

2010. július 1-jétől a Kormányzati Ellenőrzési Hivatal (a továbbiakban: KEHI) a Kormányzati Ellenőrzési Hivatalról szóló 312/2006. (XII. 23.) Korm. rendeletben előírt egyéb európai uniós és nemzetközi támogatásokkal, valamint európai uniós és nemzetközi támogatásokkal kapcsolatos ellenőrzési feladatait és a nemzetközi szerződés vagy megállapodás alapján a nemzetközi és európai uniós támogatások tekintetében a szerződésben vagy megállapodásban meghatározott szervezettel végezhető közös ellenőrzéseket az Európai Támogatásokat Auditáló Főigazgatóság, mint külön ellenőrző szerv végzi, az Európai Támogatásokat Auditáló Főigazgatóságról szóló 210/2010. (VI. 30.) Korm. rendelet alapján.

2010. augusztus 15-étől a régi Áht. kibővült a kincstári biztosokra, önkormányzati biztosokra vonatkozó előírásokkal „A költségvetési szervek működése és gazdálkodása fejezeti kezelésű előirányzatok kezelése” című VII. fejezetbe „A költségvetési szervek előirányzatai felhasználásáról való rendelkezés” új alcím került; továbbá a régi Ámr. kiegészült a „A költségvetési főfelügyelő, költségvetési felügyelő és a biztosok” című IX. fejezetével a régi Áht. alapján a Kormány részére – a költségvetési (fő)felügyelőkkel kapcsolatos részletes szabályok megállapítására – adott felhatalmazás alapján.

Az államháztartási kontrollrendszer **2011. január 1-jét követően külső ellenőrzésből, kormányzati ellenőrzésből és a költségvetési szervek szintjén megvalósuló államháztartási belső kontrollrendszerekből épült fel.**

2012. január 1-jétől a szabályozási háttér teljes mértékben megújult, a régi törvényeket és kormányrendeleteket újak váltották fel. Az államháztartásról szóló 1992. évi XXXVIII. törvény (rég. Áht.) helyébe a 2011. évi CXCV. törvény (továbbiakban: új Áht.) lépett, melynek kialakítása egyszerűbb, átláthatóbb, keretjellegű szabályozást alkalmaz. Egységesen, immáron nem az alrendszerekre, hanem a folyamatokra tekintettel lévő törvényi szerkezetet képvisel.

A fent említett törvényi változás a vonatkozó kormányrendeletek átalakulását is szükségessé tette. Az új Áht. egyszerűsítési folyamata több, eddig törvényi szinten megfogalmazott szabályozást, kormányrendeleti szintre delegált. Ezért 2012. január 1-jétől az eddigi államháztartás működési rendjéről szóló 292/2009. (XII. 19.) Korm. rendeletet (Ámr.) váltotta fel az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról szóló 368/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet (Ávr.).

Az új Áht. VIII. fejezetében a 61. §. (1)-(4) bekezdéseiben rendelkezik az államháztartás ellenőrzési rendszeréről. Ezek végrehajtási- és részletszabályait az eddigi államháztartás működési rendjéről szóló 292/2009. (XII. 19.) Korm. rendeletet (Ámr.) és a költségvetési szervek belső ellenőrzéséről szóló 193/2003. (XI. 26.) Korm. rendeletet (Ber.) 2012. január 1-jével leváltó – egységes jogszabály – **a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet (Bkr.)** összesíti.

A 2011-ben bevezetett hármas felosztás továbbfejlesztésre került, melynek értelmében 2012. január 1-től **az államháztartási kontrollok három szintjét különböztetjük meg: külső (törvényhozói), kormányzati szintű és szervezeti szintű.** A külső (törvényhozói) ellenőrzést az Állami Számvevőszék végzi. Az államháztartás kormányzati szintű ellenőrzése a kormányzati ellenőrzési szerv, az európai támogatásokat ellenőrző szerv és a kincstár által valósul meg. Szervezeti szinten az államháztartás belső kontrollrendszere a költségvetési szervek belső kontrollrendszere – beleértve a belső ellenőrzést – keretében valósul meg.

2. Az államháztartási belső kontrollkörnyezet

Az államháztartási kontrollok rendszerének elemeit **törvényi szinten az új Áht. határozza meg, amely az államháztartás valamennyi** (mely 2012. január 1-jétől a központi és önkormányzati alrendszert jelenti) **alrendszerére kiterjed.** Az új Áht. felhatalmazása alapján az államháztartási kontrollok rendszere elemeire vonatkozó részletszabályokat törvény, kormányrendeletek tartalmazzák, amelyeket különböző módszertani útmutatók, kézikönyvek egészítenek ki a gyakorlati megvalósítás segítése érdekében. Az államháztartási kontrollok részét képező államháztartási belső kontrollrendszernek – amely magában foglalja az ÁBPE-t is – központilag – az Állami Számvevőszék véleményének kikérésével – harmonizált, a nemzetközi standardokkal összhangban fejlesztett, szabályozott, koordinált végrehajtása, valamint a szakmai egyeztető fórumok

működtetése és a kötelező továbbképzések szervezése az államháztartásért felelős miniszter feladata, amelyet a Nemzetgazdasági Minisztérium Államháztartási Belső Kontrollok Főosztálya lát el.

Az államháztartás **külső ellenőrzésével** kapcsolatos feladatokat az **Állami Számvevőszék** (továbbiakban: ÁSZ) látja el, melynek feladatait, hatáskörét és szervezetét a 2011. évi LXVI. törvény (továbbiakban: új ÁSZ tv.) állapítja meg. Az ÁSZ az **Országgyűlés legfőbb pénzügyi és gazdasági ellenőrző szerve**, amely csak az Országgyűlésnek van alárendelve. Az ÁSZ jogállását és hatáskörét Magyarország Alaptörvénye (a továbbiakban: Alaptörvény) és az új ÁSZ tv. határozza meg. Az Állami Számvevőszék ellenőrzési tevékenysége során minden más szervezettől független. Az ÁSZ az új ÁSZ tv.-ben meghatározott feladatkörében ellenőrzi a központi költségvetés végrehajtását, az államháztartás gazdálkodását, az államháztartásból származó források felhasználását és a nemzeti vagyon kezelését. Az ÁSZ ellenőrzéseit törvényességi, célszerűségi és eredményességi szempontok szerint végzi. Az ÁSZ jelentései nyilvánosak.

A **kormányzati ellenőrzést** a kormány által erre kijelölt szerv látja el, amely szervezet tevékenységét kormányrendelet szabályozza. A kormányzati ellenőrzés **szabályszerűségi és célszerűségi** ellenőrzéseket foglal magában. A **KEHI** hatásköre kiterjed a kormánydöntések végrehajtásának ellenőrzésére, a központi költségvetés, az elkülönített állami pénzalapok, a társadalombiztosítás pénzügyi alapjai, a központi költségvetési szervek kormányzati ellenőrzésére, valamint a gazdálkodó szervezeteknek, a közalapítványoknak, a köztestületeknek, az alapítványoknak, a kistérségi, megyei, térségi és regionális területfejlesztési tanácsoknak és a társadalmi szervezeteknek a központi költségvetésből meghatározott célra ingyenesen juttatott vagyon felhasználásának ellenőrzésére. A **2012. január 1-én hatályba lépett** az új, a Kormányzati Ellenőrzési Hivatalról szóló 355/2011. (XII. 30.) Korm. rendelet (új KEHI rendelet), mely **alapján a KEHI eljárásai különváltak a belső ellenőrzésre vonatkozó eljárási szabályoktól.**

A **költségvetés tervezését** az államháztartásért felelős miniszter irányításával a minisztériumok és a költségvetési törvény mellékletében nevesített szervezetek (fejezetek) látják el. A költségvetési törvény tervezetét a Kormány nyújtja be az Országgyűlés elé, amely azt az adott év december végéig fogadja el. Az adott év költségvetésének végrehajtásáról a minisztériumok (és a fejezetek) a **zárszámadás** keretében számolnak be.

Az államháztartási belső kontrollkörnyezet fontos eleme a **Magyar Államkincstár**, melynek tevékenysége a költségvetés végrehajtásának pénzügyi lebonyolításában **folyamatba épített kontrollokat testesít meg**, valamint egyes támogatási formákhoz kapcsolódva **utólagos ellenőrzéseket** végez. A Kincstár küldetése a **közpénzek takarékos, átlátható és ellenőrzött felhasználásának hatékony támogatása**. Ennek érdekében a Kincstár végzi a költségvetés pénzügyi lebonyolításának feladatait, amely során – a tevékenység természetéből fakadóan – kontrolltevékenységeket is megvalósít.

A Kincstár által ellátott ellenőrzési funkció sokféle, céljában és jellegében eltérő tevékenységet foglal magában. A Kincstár ellenőrzési tevékenységének legfontosabb területét a **költségvetés végrehajtásának pénzügyi lebonyolításában** és az ehhez kapcsolódó nyilvántartási feladatok ellátásában foglalt ellenőrzési funkciók jelentik. Ide soroljuk a kifizetéseket megelőzően végzett, a bejelentett kötelezettségvállalásra, az előirányzati és likviditási fedezet meglétére vonatkozó ellenőrzéseket, a hazai és az uniós támogatások lebonyolítása keretében ellátott ellenőrzési funkciókat. Ellenőrzési célt szolgál a **köztartozás-figyelési és kötelezettségvállalás nyilvántartási tevékenység** ellátása is. A **Kincstári Monitoring Rendszer** a támogatási alapadatok nyilvántartásával és közzétételével alkalmazható a támogatás halmozódások kiszűrésére. A Kincstár ellenőrzési tevékenységének másik nagy területe a területi igazgatóságok által végzett, **hatósági jellegű** ellenőrzések az önkormányzatok, a humánszolgáltatást nyújtó nem állami fenntartók, a családtámogatási ellátást, a gázár támogatást igénybevevők tekintetében.

Az államháztartásért felelős miniszter – a nem a Kormány irányítása vagy felügyelete alá tartozó költségvetési szerv esetén a Kormány kezdeményezésére az Országgyűlés – **kincstári biztost** jelöl ki az államháztartás központi alrendszerébe tartozó költségvetési szervhez, ha annak elismert, az esedékességet követő hatvan napon túli tartozásállománya meghaladja az éves eredeti kiadási előirányzatának 3,5%-át vagy az ötvenmillió forintot. A tartozásállomány fennállásáig a pénzügyi ellenjegyzés és az érvényesítés szabályain felül csak a kincstári biztos ellenjegyzésével vállalható kötelezettség, és rendelhető el utalványozás. A kincstári biztos a költségvetési szerv szervezeti felépítését, működési folyamatát, és gazdálkodását érintő racionalizálási javaslatokat tehet, intézkedéseket kezdeményezhet.

Az államháztartási kontrollrendszer 2010-ben létrehozott új eleme a költségvetési felügyelői tevékenység, amely preventív államháztartási kontrollokat érvényesít a Kormány döntése alapján. A felügyelők az adott intézménynél előzetesen véleményezik a Kormány rendeletében meghatározott, gazdálkodással összefüggő intézkedéseket, valamint a tervezett kötelezettségvállalásokat, és indokolt esetben javaslatot tehetnek azok felfüggesztésére. Költségvetési felügyelőt a Kormány rendelhet ki. Az államháztartásért felelős miniszter gondoskodik a felügyelők megbízásáról és megbízásuk visszavonásáról, valamint ellátja tevékenységük szakmai irányítását. A felügyelők felett a munkáltatói jogokat a Magyar Államkincstár elnöke gyakorolja.

Az **Európai Támogatásokat Auditáló Főigazgatóság** (továbbiakban: EUTAF) a közösségi jogszabályokban, illetve nemzetközi szerződésekben meghatározott ellenőrzési hatóság feladatait látja el, amely kizárólag az uniós és egyéb nemzetközi támogatásból finanszírozott projektek megvalósítását vizsgálja, tevékenysége a hazai támogatásokra nem terjed ki. Az EUTAF az államháztartásért felelős miniszter irányítása alá tartozó önállóan működő költségvetési szerv, melynek tevékenységére vonatkozó szabályokat az Európai Támogatásokat Auditáló Főigazgatóságról szóló 210/2010. (VI. 30.) Korm. rendelet tartalmazza. Az EUTAF ellátja:

- az Európai Regionális Fejlesztési Alapból, az Európai Szociális Alapból és a Kohéziós Alapból származó támogatások tekintetében az ellenőrzési hatósági feladatokat;
- az egyéb európai uniós és nemzetközi támogatások Kormány által meghatározott ellenőrzési feladatait.

A **csalás, illetve korrupció ellenes küzdelemben** minden egyes állami szerv – saját vagy akár összkormányzati szinten – részt vesz. A korrupció elleni fellépés melletti elkötelezettség kinyilvánítása céljából 2011. november 18-án az ÁSZ, a Legfelsőbb Bíróság, a Legfőbb Ügyész, a közigazgatási és igazságügyi miniszter közös nyilatkozatot írt alá. A Kormány 2012-ben egy, a **korrupció elleni kormányzati intézkedésekről és a Közigazgatási Korrupció-megelőzési Programjának elfogadásáról szóló 1104/2012. (IV. 6.) Kormányhatározatot** fogadott el, amelynek célja, hogy jelentős mértékben és a lakosság és a vállalkozások által jól érezhetően csökkenjen az államszervezetben belüli korrupció mértéke, továbbá alakuljon ki és erősödjön meg az állami szervek korrupcióval szembeni ellenálló-képessége. A Közigazgatási és Igazságügyi Minisztérium a kormányhatározat végrehajtása érdekében **Antikorrupciós Munkacsoportot** hozott létre.

3. Az államháztartási belső kontrollok koncepciója

A magyarországi államháztartási belső kontrollok (ÁBK) szabályozásának leírására jelen nyilatkozat keretein belül, a könnyebb érthetőség érdekében egy szintekre épülő struktúrát vázolunk fel. Ez a megközelítés átláthatóan mutatja be az ÁBK rendszer szabályozásának lépcsőit.



A belső kontrollrendszerek (és ezen belül, ezzel párhuzamosan a belső ellenőrzés) szabályozásának koncepciója tehát egy háromszintű struktúrában vázolható fel. Ez tulajdonképpen egy „szabályozási piramis”, amelyen keresztül, felülről lefelé haladva, egyre bővebben kerülnek kibontásra az egyes belső kontroll elemek, ahol tehát a törvényi (új Áht.) szabályozástól kiindulva, a kormányrendeleti (Ávr. és Bkr.) szinten keresztül fokozatosan jut el a gyakorlati útmutatókig.

A belső kontrollrendszer lényege, hogy a szervezetre irányítás elválaszthatatlan eszközeként, magában foglalja mindazon szabályokat, eljárásokat, gyakorlati módszereket és szervezeti struktúrákat, amelyeket arra a célra terveztek, hogy segítséget nyújtson a vezetésnek a céljai eléréséhez. A célok elérését akadályozó eseményeket

pedig megelőzze vagy feltárja és korrigálja. Azonban a költségvetési szerv vezetőjének döntésén múlik, hogy a standardoknak a szabályzatok kialakítására vonatkozó ajánlásainak a már meglévő szabályzatok felhasználásával, esetleges korszerűsítésével milyen módon, formában és tartalommal tesz eleget.

❖ 1. szint – törvényi szint:

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

- a költségvetési szerv a működése és gazdálkodása során a tevékenységeket (műveleteket) szabályszerűen hajtsa végre,
- teljesítse az elszámolási kötelezettségeket, és
- megvédje a szervezet erőforrásait a veszteségektől (károktól) és a nem rendeltetésszerű használatától.

A költségvetési szerv belső kontrollrendszeréért a költségvetési szerv vezetője felelős, aki köteles - a szervezet minden szintjén érvényesülő - megfelelő

- kontrollkörnyezetet,
 - kockázatkezelési rendszert,
 - kontrolltevékenységeket,
 - információs és kommunikációs rendszert, és
 - nyomon követési (monitoring) rendszert (melynek része a független belső ellenőrzés)
- kialakítani, működtetni és azok megfelelő működését folyamatosan nyomon követni, vizsgálni.

❖ 2. szint – kormányrendeleti szint:

A Bkr. vonatkozó előírásai az új Áht. rendelkezéseivel kapcsolódva konkrétan fogalmazzák meg a belső kontrollrendszer kiépítésével és működtetésével kapcsolatos feladatokat.

A **költségvetési szerv vezetője** a költségvetési szerv működésének folyamatára és sajátosságaira tekintettel **köteles kialakítani, működtetni és fejleszteni a szervezet belső kontrollrendszerét, valamint az annak részét képező belső ellenőrzést.** A belső kontrollok kialakítása során a költségvetési szerv vezetője figyelembe veszi az államháztartásért felelős miniszter által közzétett államháztartási belső kontroll standardokban, valamint módszertani útmutatókban foglaltakat. A belső kontrollrendszer tartalmazza mindazon elveket, eljárásokat és belső szabályzatokat, melyek alapján a költségvetési szerv érvényesíti a feladatai ellátására szolgáló előirányzatokkal, létszámmal és a vagyonnal való szabályszerű, gazdaságos, hatékony és eredményes gazdálkodás követelményeit. A belső kontrollrendszer fejlesztése során figyelembe kell venni az államháztartási külső ellenőrzést és belső ellenőrzést végző szervek által megfogalmazott ajánlásokat és javaslatokat.

1. Kontrollkörnyezet:

A költségvetési szerv vezetője köteles olyan kontrollkörnyezetet kialakítani, amelyben:

- világos a szervezeti struktúra,
- egyértelműek a felelősségi, hatásköri viszonyok és feladatok,
- meghatározottak az etikai elvárások a szervezet minden szintjén,
- átlátható a humán erőforrás-kezelés.

A költségvetési szerv vezetője köteles olyan szabályzatokat kiadni, folyamatokat kialakítani és működtetni a szervezeten belül, amelyek biztosítják a rendelkezésre álló források szabályszerű, szabályozott, gazdaságos, hatékony és eredményes felhasználását. A költségvetési szerv vezetője köteles elkészíteni és rendszeresen aktualizálni a költségvetési szerv **ellenőrzési nyomvonalát**, amely a költségvetési szerv működési folyamatainak szöveges vagy táblázatba foglalt, vagy folyamatábrákkal szemléltetett leírása, amely tartalmazza különösen a felelősségi és információs szinteket és kapcsolatokat, irányítási és ellenőrzési folyamatokat, lehetővé téve azok nyomon követését és utólagos ellenőrzését. A költségvetési szerv vezetője köteles szabályozni a **szabálytalanságok kezelésének eljárásrendjét**.

A költségvetési szerv vezetőjének felelőssége érvényre juttatni a költségvetési szerv működésében a szakmai felkészültség, a pártatlanság és elfogulatlanság, az erkölcsi fedhetetlenség értékeit, valamint biztosítani a közérdekek előtérbe helyezését az egyéni érdekekkel szemben (**integritás**).

2. Kockázatkezelés:

A költségvetési szerv vezetője köteles kockázatkezelési rendszert működtetni, melynek során fel kell mérni és meg kell állapítani a költségvetési szerv tevékenységében, gazdálkodásában rejlő kockázatokat, valamint meg kell határozni az egyes kockázatokkal kapcsolatban szükséges intézkedéseket, valamint azok teljesítésének folyamatos nyomon követésének módját.

3. Kontrolltevékenységek:

A költségvetési szerv vezetője köteles a szervezeten belül kontrolltevékenységeket kialakítani, melyek biztosítják a kockázatok kezelését, hozzájárulnak a szervezet céljainak eléréséhez. A kontrolltevékenység részeként minden tevékenységre vonatkozóan biztosítani kell a folyamatba épített, előzetes, utólagos és vezetői ellenőrzést (FEUVE), különösen az alábbiak vonatkozásában:

- a pénzügyi döntések dokumentumainak elkészítése (ideértve a költségvetési tervezés, a kötelezettségvállalások, a szerződések, a kifizetések, a támogatásokkal való elszámolás, a szabálytalanság miatti visszafizettetések dokumentumait is),
- a pénzügyi kihatású döntések célszerűségi, gazdaságossági, hatékonysági és eredményességi szempontú megalapozottsága,
- a költségvetési gazdálkodás során az előzetes és utólagos pénzügyi ellenőrzés, a pénzügyi döntések szabályszerűségi szempontból történő jóváhagyása, illetve ellenjegyzése,
- a gazdasági események elszámolása (a hatályos jogszabályoknak megfelelő könyvvezetés és beszámolás) kontrollja.

A költségvetési szerv vezetője köteles a költségvetési szerv belső szabályzataiban legalább az alábbiakat szabályozni:

- engedélyezési és jóváhagyási eljárások,
- az információkhoz való hozzáférés,
- fizikai kontrollok (hozzáférés az eszközökhöz),
- beszámolási eljárások.

4. Információ és kommunikáció:

A költségvetési szerv vezetője köteles olyan rendszereket kialakítani és működtetni, melyek biztosítják, hogy a megfelelő információk a megfelelő időben eljuttatnak az illetékes szervezethez, szervezeti egységhez, illetve személyhez. Az információs rendszerek keretében a beszámolási rendszereket úgy kell működtetni, hogy azok hatékonyak, megbízhatóak és pontosak legyenek, a beszámolási szintek, határidők és módok világosan meg legyenek határozva.

5. Monitoring:

A költségvetési szerv vezetője köteles olyan monitoring rendszert működtetni, mely lehetővé teszi a szervezet tevékenységének, a célok megvalósításának nyomon követését. A költségvetési szerv monitoring rendszere az operatív tevékenységek keretében megvalósuló folyamatos és eseti nyomon követésből, valamint az operatív tevékenységektől függetlenül működő belső ellenőrzésből áll.

A belső ellenőrzés kiemelt feladata tevékenységén keresztül elősegíteni a belső kontrollrendszerek minőségének javítását. A költségvetési szervek belső ellenőrzéséről külön kormányrendelet rendelkezik.

❖ 3. szint – útmutatók szintje:

Ezen szabályozási szinten találhatóak az államháztartásért felelős miniszter által közzétett standardok és útmutatók (pl. Belső Kontroll Kézikönyv). A magyarországi standardok kidolgozásánál nemzetközileg elismert szervek, mint a COSO és az INTOSAI által alkalmazott megközelítés került alapulvételre. Ezek a standardok is csupán fő irányvonalakat határoznak meg, a gyakorlati megvalósítás részletei szervezetről szervezetre változhatnak.

A rendszer egyes elemein belül a kontrollok mennyiségének, minőségének, szigorúságának meghatározása a költségvetési szerv vezetőjének joga és kötelezettsége, a jogszabályok csak egyes elemek kötelezőségét írják elő, a 3. szintű útmutatók javaslatokat tesznek a további elemekre. A kontrollok, kontrollpontok formájában előzetes,

folyamatba épített és utólagos jelleggel kerülnek alkalmazásra. Fontos megjegyezni, hogy a standardok által említett különféle szabályzatok kialakítása nem minden esetben jelenti, hogy a költségvetési szervnél újakat kell létrehozni, ez sok esetben már léteznek valamilyen formában, akár önállóan akár dokumentumba építve (alapító okirat, SzMSz). Az, hogy az egyes elemeket hová és milyen formában illesztik a költségvetési szerv belső kontrollrendszerébe, a költségvetési szerv vezetőjének döntése és felelőssége.

A rendeleti szinten részletezett 5 elemhez kapcsolódó standardok az alábbiak szerint kerültek kifejtésre ezen a szinten:

- ❖ *Kontrollkörnyezet*
 - Célok és szervezeti felépítés
 - Belső szabályzatok
 - Feladat-, és felelősségi körök
 - A folyamatok meghatározása és dokumentálása
 - Humán-erőforrás
 - Etikai értékek és integritás
- ❖ *Kockázatkezelés*
 - A kockázatok meghatározása és felmérése
 - A kockázatok elemzése
 - A kockázatok kezelése
 - A kockázatkezelés teljes folyamatának felülvizsgálata
 - Csalás, korrupció
- ❖ *Kontrolltevékenységek*
 - Kontroll stratégiák és módszerek
 - Feladatkörök szétválasztása
 - A feladatvégzés folytonossága
- ❖ *Információ és kommunikáció*
 - Információ-, és kommunikációs szabályozás
 - Iktatási rendszer
 - Hiányosságok, szabálytalanságok, korrupció jelentése
- ❖ *Nyomon követési rendszer (monitoring)*
 - A szervezeti célok megvalósításának monitoringja
 - A belső kontrollok értékelése
 - Belső ellenőrzés (internal audit)

A belső ellenőrzésre vonatkozó standardokról és útmutatókról a belső ellenőrzésre vonatkozó részben (3.2. pontban) található leírás.

A Belső Kontroll Kézikönyv (*továbbiakban: kézikönyv*) az államháztartásért felelős miniszter által kiadott a belső kontroll standardokat részletesen kifejtő dokumentum. Elősegíti a törvényi és egyéb jogszabályi előírások helyes, azonos módon való értelmezését, a rugalmas alkalmazkodást, színvonalasabb munkavégzést. A kézikönyvben foglaltak elsősorban ajánlások, gyakorlati útmutatók, amelyek segítenek a költségvetési szerv vezetőjének a jogszabályi előírásoknak megfelelő belső kontrollrendszer létrehozásában és annak lehető leghatékonyabb működtetésében. Az egyes standardok kifejtése után ellenőrző kérdések találhatók benne, melyek segítségével egyfajta önértékelés végezhető arról, hogy a belső kontrollrendszer megfelel-e a jogszabályi rendelkezéseknek, illetve a standardok által megkívánt előírásoknak. A kézikönyv segítséget nyújt a vezetőknek annak felmérésében, hogy az általuk irányított költségvetési szervezetben vagy szervezeti egységekben milyen szinten szabályozottak a belső kontrollfolyamatok.

Az államháztartás területén előforduló szabálytalanságok kiemelt kockázatot jelentenek. Ezek a minősített eseteit – a szándékosan elkövetett szabálytalanságok (pl. csalás, korrupció) – pedig rendkívül veszélyességük, kárt okozó jellegük és tartalmuk miatt kiemelten kell kezelni. A szabálytalanságok kezelésével a kézikönyv több standard keretein belül, valamint az arra vonatkozó eljárásrenddel is foglalkozik.

3.1. Vezetői elszámoltathatóság / felelősség

A közzsférában a közpénzek védelme miatt kiemelt fontosságú a **vezetők elszámoltathatósága**, ennek érdekében a vezetői elszámoltathatóság alapját képező szabályozás az eddig bemutatott jogforrásokon kívül egyéb jogforrásokban is megvalósul.

A költségvetési szerv vezetője felelős az alapító okiratban előírt tevékenységek jogszabályban, költségvetésben foglaltaknak és az irányító szerv által meghatározott követelményeknek és feltételeknek megfelelő ellátásáért. Felelős továbbá a gazdaságosság, hatékonyság, eredményesség követelményeinek érvényesítéséért a költségvetési szerv működésében, valamint a szervezet vagyonkezelésébe, használatába adott és tulajdonában lévő vagyonnal kapcsolatos vagyonkezelői, tulajdonosi jogok rendeltetésszerű gyakorlásáért. A költségvetési szerv vezetője felelős a belső kontrollrendszer kialakításáért, működtetéséért és fejlesztéséért. A költségvetési szerv vezetője a feladatokat és a felelősségi köröket a Szervezeti és Működési Szabályzatban, illetve belső utasításokban delegálhatja a szervezeti hierarchia alacsonyabb szintjére, amelyet részletesebben a munkaköri leírások tartalmazzanak. A vezetők felelősséget vállalnak a hozzájuk tartozó szervezeti egység(ek)ben dolgozók munkájáért. A vezetők beszámolási kötelezettséggel és beszámoltatási joggal rendelkeznek. A felelősségvállalás szabályait külön törvények rögzítik.

A fejezetet irányító szerv beszámoltatja az irányítása alá tartozó költségvetési szervek vezetőit a belső kontrollrendszer működtetéséről, valamint jogszabályban meghatározott módon beszámol az államháztartásért felelős miniszternek az irányítása alá tartozó költségvetési szerv belső kontrollrendszerének és az annak részét képező ellenőrzés működéséről. Az irányító szerv és az irányítása alá tartozó költségvetési szervek beszámolása érdekében készül egy, a költségvetési szerv vezetője által kitöltendő **nyilatkozat**, amelynek mintája a Bkr. 1. mellékletét képezi. A nyilatkozatban a vezető értékeli a belső kontrollok működését, majd megküldi az irányító szervnek. Az irányító szerv a saját nyilatkozatát a költségvetési szervek nyilatkozatai alapján készített összefoglaló jelentéssel együtt továbbítja az államháztartásért felelős miniszternek.

A **nyilatkozat tartalma** szerint, a vezető jogi felelősségének tudatában kijelenti miszerint az általa irányított költségvetési szervnél gondoskodott a belső kontrollrendszerek szabályszerű, gazdaságos, hatékony és eredményes működéséről. Továbbá gondoskodott:

- a költségvetési szerv vagyonkezelésébe, használatába adott vagyon rendeltetésszerű igénybevételéről, az alapító okiratban előírt tevékenységek jogszabályban meghatározott követelményeknek megfelelő ellátásáról,
- a rendelkezésre álló előirányzatoknak a célnak megfelelő felhasználásáról,
- a költségvetési szerv tevékenységében a hatékonyság, eredményesség és a gazdaságosság követelményeinek érvényesítéséről,
- a tervezési, beszámolási, információszolgáltatási kötelezettségek teljesítéséről, azok teljességéről és hitelességéről,
- a gazdálkodási lehetőségek és a kötelezettségek összhangjáról,
- az intézményi számviteli rendről.

Kijelenti, hogy:

- a benyújtott beszámolók a jogszabályi előírások szerint a valóságnak megfelelően, átláthatóan, teljes körűen és pontosan tükrözik a szóban forgó pénzügyi évre vonatkozó kiadásokat és bevételeket,
- olyan rendszert vezetett be, ami megfelelő bizonyosságot nyújt az eljárások jogszerűségére és szabályszerűségére vonatkozóan, biztosítja az elszámoltathatóságot, továbbá megfelel a hazai és közösségi szabályoknak,
- a szervezeten belül jól körülhatárolt volt a felelősségi körök meghatározása, működtetése, a vezetők a szervezet minden szintjén tisztában voltak a célokkal és az azok elérését segítő eszközökkel annak érdekében, hogy végre tudják hajtani a kitűzött feladatokat és értékelnik tudják az elért eredményeket. E tevékenységről a vezetői beszámoltatás rendszerén keresztül folyamatos információval rendelkezett, a tevékenységet folyamatosan értékelte.

A vezető továbbá röviden összefoglalja, hogy a belső kontrollokkal kapcsolatos előírásoknak az 5. elem szerint miként tett eleget. Felvázolja, hogy az általa vezetett szervezetenél a belső kontrollok milyen területeken igényelnek fejlesztést, illetve igazolja, hogy a költségvetési szervek gazdasági vezetői eleget tettek a tárgyre vonatkozó belső kontrollokkal kapcsolatos továbbképzési kötelezettségüknek.

2011-től a központi államigazgatási szervekről, valamint a Kormány tagjai és az államtitkárok jogállásáról szóló 2010. évi XLIII. törvény 61. § (1) bekezdésének megfelelően a minisztérium hivatali szervezetét a miniszter irányítása alatt a közigazgatási államtitkár vezeti. A közigazgatási államtitkár felelős a költségvetési szerv belső kontrollrendszerének kialakításáért és a szervezeti egységek vezetőinek számonkéréséért.

Az elszámoltathatóság fontos eleme a **nyilvánosság**. Ezt támogatja az információs önrendelkezési jogról és az információszabadságról szóló 2011. évi CXII. törvény, amelynek célja az adatok kezelésére vonatkozó alapvető szabályok meghatározása annak érdekében, hogy a természetes személyek magánszféráját az adatkezelők tiszteletben tartsák, valamint a közügyek átláthatósága a közérdekű és a közérdekből nyilvános adatok megismeréséhez és terjesztéséhez fűződő jog érvényesítésével megvalósuljon. Közérdekű adatnak minősül az állami vagy helyi önkormányzati feladatot, valamint jogszabályban meghatározott egyéb közfeladatot ellátó szerv vagy személy kezelésében lévő és tevékenységére vonatkozó vagy közfeladatának ellátásával összefüggésben keletkezett, a személyes adat fogalma alá nem eső, bármilyen módon vagy formában rögzített információ vagy ismeret, függetlenül kezelésének módjától, önálló vagy gyűjteményes jellegétől, így különösen a hatáskörre, illetékességre, szervezeti felépítésre, szakmai tevékenységre, annak eredményességére is kiterjedő értékelésére, a birtokolt adatfajtákra és a működést szabályozó jogszabályokra, valamint a gazdálkodásra, a megkötött szerződésekre vonatkozó adat.

3.2. Belső ellenőrzés

A Bkr. alapján a **belső ellenőrzés** a nemzetközileg elfogadott standardok definíciójának megfelelően olyan független, tárgyilagos bizonyosságot adó és tanácsadó tevékenység, amelynek célja, hogy az ellenőrzött szervezet működését fejlessze és eredményességét növelje, az ellenőrzött szervezet céljai elérése érdekében rendszerszemléletű megközelítéssel és módszeresen értékeli, illetve fejleszti az ellenőrzött szervezet irányítási és belső kontrollrendszerének hatékonyságát.

A belső ellenőrzés koncepciója a belső kontrollrendszerével azonos felépítésű, ahogy azt a 3. pontban kifejtettük, melynek belső ellenőrzési vonatkozásait ebben az alpontban mutatjuk be. A már említett törvényi és kormányrendeleti szinteket standardok és útmutatók egészítik ki, melyek felépítése a következő:

- 1000 A belső ellenőrzési tevékenység célja, hatásköre és feladata
- 2000 Függetlenség és tárgyilagosság (objektivitás)
- 3000 Szakértelem és kellő szakmai gondosság
- 4000 A belső ellenőrzési vezető feladatai
- 5000 Tervezés
- 6000 Végrehajtás
- 7000 Jelentés
- 8000 Minőségbiztosítás
- 9000 Nyomon követés

A belső kontrollrendszerhez hasonlóan a belső ellenőrzéssel kapcsolatosan is több **útmutató** került közzétételre, ezek közül a legfontosabbak:

- Belső Ellenőrzési Kézikönyv minta;
- Belső ellenőrökre vonatkozó etikai kódex;
- Magyarországi államháztartási belső ellenőrzési standardok;
- Teljesítmény-ellenőrzési módszertan;
- Rendszerellenőrzési módszertan;
- Terv-Beszámoló útmutató.

A költségvetési szerv vezetője köteles biztosítani a belső ellenőrök **funkcionális (feladatköri és szervezeti) függetlenségét**, a belső ellenőr önállóan jár el, különösen az alábbiak tekintetében:

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

Magyarországon az láthat el költségvetési szerv esetében belső ellenőrzési tevékenységet, aki rendelkezik az államháztartásért felelős miniszter engedélyével. Az államháztartásért felelős miniszter a belső ellenőrzési tevékenység folytatására engedéllyel rendelkező személyekről nyilvántartást vezet. **A belső ellenőrök szakmai**

továbbképzéseinek szabályait az Áht., a Bkr. és a költségvetési szervnél belső ellenőrzési tevékenységet végzők nyilvántartásáról és kötelező szakmai továbbképzéséről, valamint a költségvetési szervek vezetőinek és gazdasági vezetőinek belső kontrollrendszer témájú továbbképzéséről szóló 28/2011. (VIII. 3.) NGM rendelet tartalmazza. A **belső ellenőrök kötelesek kétévente szakmai továbbképzésen részt venni**, melyre minden évben február 28-ig kell jelentkezni. A belső ellenőrök kötelező szakmai továbbképzése az Államháztartási Belső Pénzügyi Ellenőrzés Módszertani és Képzési Központban (ÁBPE MKK) történik. Az ÁBPE MKK kialakítása és működtetése, valamint szakmai irányítása is az államháztartásért felelős miniszter feladata, amelyben közreműködik a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Képzési, Egészségügyi és Kulturális Intézete. A belső ellenőrök a nyilvántartásba vétel iránti kérelmük benyújtását követő évben kötelezettek az „ÁBPE-továbbképzés I.” (3 kötelező modul), melyhez vizsga is kapcsolódik, majd ezt követően kétévente kötelesek az „ÁBPE-továbbképzés II.” (további 13-ból 1 szabadon választott modul) elvégzésére. Azt a belső ellenőrt, aki nem teljesíti a kötelező képzési kötelezettségét törlik a nyilvántartásból.

Az ÁBPE-továbbképzés I. tananyagának felépítése a következő:

Bevezető általános modul

1. Államháztartás
2. Az Európai Unió és Magyarország
3. Ellenőrzés a közigazgatásban

Az általános belső ellenőrzési modul

1. A költségvetési szervek belső ellenőrzéséről rendelkező jogszabályok
2. PM által kiadott, belső ellenőrzésre vonatkozó útmutatók
3. A belső ellenőrzési standardok és gyakorlati útmutatók
4. Új ellenőrzési módszertanok a belső ellenőrzés területén

Államháztartási belső kontrollrendszer modul

1. A felelős szervezeti irányítás
2. A COSO modell
3. A magyarországi államháztartási belső kontrollrendszer
4. A vezetői elszámoltathatóság

Emellett a közszolgálati tisztviselői jogviszonnyal rendelkező belső ellenőröknek **közigazgatási alap-, illetve szakvizsgát** is kell tenniük a kinevezéstől számított három éven belül. Itt szeretnénk megemlíteni, hogy a Bkr. rendelkezései értelmében nem csak a belső ellenőrök, hanem 2010. január 1-től a költségvetési szervek gazdasági vezetői, illetve 2011. január 1-től a költségvetési szervek vezetői is kétévente kötelesek továbbképzésen részt venni a belső kontrollrendszerek témakörében.

A jogszabályoknak és belső szabályzatoknak való megfelelést, valamint a gazdaságosságot, hatékonyságot és eredményességet vizsgálva a belső ellenőrzés megállapításokat és ajánlásokat fogalmaz meg a költségvetési szerv vezetője részére. A belső ellenőrzést végző személy vagy szervezet tevékenységét **a költségvetési szerv vezetőjének közvetlenül alárendelve végzi**, jelentéseit közvetlenül a költségvetési szerv vezetőjének küldi meg. A jelentés elkészítéséért, a levont következtetésekért a vizsgálatvezető, a megállapítások valóságáért és alátámasztásáért a vizsgálatot végzők a felelősök. A bizonyosságot adó belső ellenőrzési tevékenység során szabályszerűségi, pénzügyi, rendszer- és teljesítmény-ellenőrzéseket, illetve informatikai ellenőrzéseket, valamint tanácsadó tevékenységet kell végezni.

Egy adott ellenőrzés akkor tekinthető lezártnak, ha az **ellenőrzési jelentést** (vagy annak kivonatát) az ellenőrzést végző költségvetési szerv vezetője megküldte az ellenőrzött részére (illetve annak, akire vonatkozóan megállapítást vagy javaslatot tartalmaz). Amennyiben az ellenőrzés során büntető-, szabálysértési, kártérítési, illetve fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság gyanúja merül fel, a költségvetési szerv vezetőjének, érintettsége esetén az irányító szerv vezetőjének feladata a szükséges intézkedések megtétele, ez azonban a belső ellenőrzés lezárását nem befolyásolja.

Belső ellenőrzés esetén az intézkedési terv elkészítéséért, végrehajtásáért és a megtett intézkedésekről történő beszámolásért az ellenőrzött, valamint a javaslattal érintett szerv, illetve szervezeti egység vezetője felelős. Az intézkedési tervet a szükséges intézkedések végrehajtásáért felelős személyek és a vonatkozó határidők

megjelölésével kell elkészíteni. Az intézkedési tervben az egyes feladatokhoz kapcsolódó határidőket úgy kell meghatározni, hogy azok számon kérhetőek legyenek. Az intézkedési tervet a lezárt ellenőrzési jelentés kézhezvételétől számított 8 napon belül kell elkészíteni és megküldeni a költségvetési szerv vezetője és a belső ellenőrzési vezetője részére, majd annak jóváhagyásáról a költségvetési szerv vezetője - a belső ellenőrzési vezető véleményének kikérésével - dönt. Az ellenőrzött szervezeti egység vezetője az intézkedési tervben meghatározott egyes feladatok végrehajtására, legfeljebb egy alkalommal - a határidő lejártát megelőzően - határidő, illetve feladat módosítást kérhet a költségvetési szerv vezetőjétől. A kérelem elfogadásáról vagy elutasításáról a költségvetési szerv vezetője - a belső ellenőrzési vezető véleményének kikérésével - dönt, és erről tájékoztatja az ellenőrzött szervezeti egység vezetőjét és a belső ellenőrzési vezetőt is. Az ellenőrzött szervezeti egység vezetője az intézkedési tervben meghatározott egyes feladatok végrehajtásáról az intézkedési tervben meghatározott legutolsó határidő lejártát követő 8 napon belül írásban beszámol a költségvetési szerv vezetője részére, és ezen beszámolót egyúttal tájékoztatásul megküldi a belső ellenőrzési vezetője részére is. A beszámoló tartalmazza a megtett intézkedések rövid leírását, a végre nem hajtott intézkedések okát és esetlegesen a határidő, illetve feladat módosítási kérelmet. A belső ellenőrzési vezető ezen tájékoztatás alapján éves bontásban nyilvántartást vezet, amellyel a belső ellenőrzési jelentésekben tett megállapításokat, javaslatokat, a vonatkozó intézkedési terveket és azok végrehajtását nyomon követi. A nyilvántartásnak tartalmaznia kell az ellenőrzési jelentésben szereplő javaslatot, az elfogadott intézkedési tervet, az intézkedési terv alapján végrehajtott intézkedések rövid leírását, és a végre nem hajtott intézkedések okát.

Külső ellenőrzés esetén az intézkedési terv elkészítéséért, végrehajtásáért és a megtett intézkedésekről történő beszámolásért az ellenőrzött, valamint a javaslattal érintett szerv, illetve szervezeti egység vezetője felelős. Az intézkedési terv tartalmára vonatkozóan a belső ellenőrzésre vonatkozóan megállapított rendelkezések irányadóak. Irányító szerv által végzett ellenőrzés esetén az intézkedési terv elkészítésére és egyeztetésére vonatkozóan a belső ellenőrzésre vonatkozó szabályokat kell megfelelően alkalmazni. Az ellenőrzött, valamint a javaslattal érintett szerv, illetve szervezeti egység vezetője a külső ellenőrzést végzők részére a külön jogszabályban vagy annak hiányában az általuk meghatározott módon és határidőre számol be az intézkedési tervben meghatározott egyes feladatok végrehajtásáról. Irányító szerv által végzett ellenőrzés esetén az ellenőrzött szerv, szervezeti egység vezetője az intézkedési tervben meghatározott egyes feladatok végrehajtására, legfeljebb egy alkalommal - a határidő lejártát megelőzően - határidő, illetve feladat módosítást kérhet az ellenőrzést végző költségvetési szerv vezetőjétől. A kérelem elfogadásáról vagy elutasításáról az ellenőrzést végző költségvetési szerv vezetője - a belső ellenőrzési vezető véleményének kikérésével - dönt, és erről tájékoztatja az ellenőrzött szerv, szervezeti egység vezetőjét, az ellenőrzött szerv belső ellenőrzési vezetőjét és az ellenőrzést végző szerv belső ellenőrzési vezetőjét is. Külső ellenőrzés esetében a költségvetési szerv vezetője gondoskodik a külső ellenőrzések koordinációjáról és éves bontásban nyilvántartást vezet a külső ellenőrzések javaslatai alapján készült intézkedési tervek végrehajtásáról a belső ellenőrzés esetében meghatározott tartalommal. A költségvetési szerv vezetője ezt a feladatot átruházhatja bármely szervezeti egység vezetője részére. Az irányított költségvetési szerv vezetője e nyilvántartás alapján a tárgyévét követő év január 31-ig beszámol a fejezetet irányító költségvetési szerv vezetőjének és a fejezetet irányító szerv belső ellenőrzési vezetőjének.

Az **éves ellenőrzési jelentés**, illetve összefoglaló éves ellenőrzési jelentés az alábbiakat kell, hogy tartalmazza:

- a) a belső ellenőrzés által végzett tevékenység bemutatása önértékelés alapján az alábbiak szerint:
 - aa) az éves ellenőrzési tervben foglalt feladatok teljesítésének értékelése;
 - ab) a bizonyosságot adó tevékenységet elősegítő és akadályozó tényezők bemutatása;
 - ac) a tanácsadó tevékenység bemutatása;
 - b) a belső kontrollrendszer működésének értékelése ellenőrzési tapasztalatok alapján az alábbiak szerint:
 - ba) a belső kontrollrendszer szabályszerűségének, gazdaságosságának, hatékonyságának és eredményességének növelése, javítása érdekében tett fontosabb javaslatok;
 - bb) a belső kontrollrendszer öt elemének értékelése;
 - c) az intézkedési tervek megvalósítása.

3.2.1 *A belső ellenőrzés és a külső ellenőrzés viszonya*

Az **Állami Számvevőszék** és a belső ellenőrzés együttműködik és támaszkodik egymás munkájára. Egy költségvetési szervnél történő külső ellenőrzés során az ÁSZ gyakran felhasználja a belső ellenőrzési jelentéseket is. A belső ellenőrzés a költségvetési szerv vezetőjének döntése függvényében koordinálja a költségvetési szerv külső ellenőrzéseit. Az ÁSZ tanácskozási joggal részt vesz az ÁBK Munkacsoport több témacsoportjának munkájában is. Az ÁSZ az ellenőrzést követő év január 31-ig beszámoltatja az ellenőrzött szervezeteket az ÁSZ által tett javaslatok megvalósításáról, hasznosulásáról.

3.2.2 Ellenőrzési testületek és ellenőrzési bizottságok

Magyarországon az államháztartásért felelős miniszter feladata az államháztartási belső kontrollrendszer fejlesztése, szabályozása, koordinációja és harmonizációja, szakmai egyeztető fórumok működtetése. Tevékenysége támogatására szakmai egyeztető fórumként létrehozta az **Államháztartási Belső Kontroll Munkacsoportot**, melynek feladata az államháztartási belső kontrollrendszer fejlesztési feladatainak áttekintése, a tárcák által végzett feladatok összehangolása, harmonizációja, koordinációja, illetve a szükséges további fejlesztések előkészítése. Ennek keretében az alábbi feladatokat látja el, témacsoportjain keresztül:

1. A miniszter támogatása
 - a) az államháztartási belső kontrollrendszer működésének áttekintése, továbbá a rendszer szabályozása, koordinációja és harmonizációja terén,
 - b) a feladat- és hatáskörébe tartozó, a közösségi jogszabályokban meghatározott stratégiák, éves tervek és jelentések véleményezésében,
2. az államháztartási belső kontrollrendszer továbbfejlesztésére és működtetésére vonatkozó javaslatok tétele, ezen belül:
 - a) a belső ellenőrzésre vonatkozó jogszabály tervezetek, módszertani útmutatók, hazai és nemzetközi belső ellenőrzési standardok tervezetének véleményezése,
 - b) a belső ellenőrzésre vonatkozó jogszabályok, módszertani útmutatók, hazai és nemzetközi belső ellenőrzési standardok alkalmazásának és végrehajtásának figyelemmel kísérése,
 - c) a belső kontrollokra vonatkozó jogszabály tervezetek módszertani útmutatók, hazai és nemzetközi standardok tervezetének véleményezése,
 - d) a belső kontrollokra vonatkozó jogszabályok, módszertani útmutatók, az államháztartási belső kontroll standardok alkalmazásának és végrehajtásának figyelemmel kísérése,
 - e) az Európai Unió strukturális alapjai (ESZA, ERFA), Kohéziós Alapja, továbbá egyéb uniós és nemzetközi támogatások felhasználásának ellenőrzési feladataival összefüggő feladatok koordinálásának támogatása és folyamatos figyelemmel kísérése,
 - f) a belső ellenőrök funkcionális függetlenségének értékelése és támogatása,
 - g) az államháztartási belső kontrollrendszer, ezen belül a belső ellenőrzés továbbfejlesztésének elősegítése az önkormányzati alrendszer specialitásainak megfelelően.
3. a kormányzati ellenőrzések tervezésének és végrehajtásának koordinálása, összehangolása,
4. az önkormányzati alrendszer specialitásainak megfelelő dokumentumok kidolgozása,
5. állásfoglalás kialakítása a miniszter, továbbá a költségvetési szervek képviselői által feltett egyedi kérdésekben,
6. évente a Kormány számára benyújtásra kerülő az államháztartási belső kontrollrendszer helyzetéről és működéséről szóló jelentés megtárgyalása.

3.3. A belső kontrollok koordinációja

A belső kontrollrendszer fejlesztése, szabályozásának előkészítése, koordinációja és harmonizációja az államháztartás alrendszerei tekintetében az **államháztartásért felelős miniszter** feladata. A miniszter koordinálja és összehangolja a költségvetési, illetve nemzetközi források kontrollrendszereit, valamint javaslatokat tesz az ezekhez kapcsolódó jogszabályok kialakítására. Megalkotja, közzéteszi és rendszeresen felülvizsgálja a belső kontrollrendszerrel kapcsolatos jogszabályokat, standardokat, módszertani útmutatókat. Ellátja az Államháztartási Belső Kontroll Munkacsoport felállításával, működtetésével és ügyrendjének megalkotásával kapcsolatos feladatokat. Szervezi a belső kontrollrendszerrel kapcsolatos továbbképzéseket. A központi harmonizációs egység szerepét a Nemzetgazdasági Minisztériumban **Államháztartási Belső Kontrollok Főosztály** tölti be, amely a fentiekben túl ellátja az alábbi feladatokat:

- az államháztartás valamennyi alrendszere belső ellenőrzési feladataihoz kapcsolódó koordinációs és harmonizációs feladatok ellátása;
- a költségvetési felügyelők rendszerének, eljárásrendjének, módszertanainak értékelése és továbbfejlesztése;
- az ellenőrzések tervezésére, végrehajtására és az azokról történő beszámolásra vonatkozó koncepciók és javaslatok kidolgozása;
- az éves ellenőrzési tervezés folyamatának koordinálása, illetve a fejezetet irányító szervek által a miniszter számára megküldött éves (összefoglaló) ellenőrzési tervek feldolgozása és elemzése;
- a miniszter számára megküldött éves ellenőrzési (összefoglaló) jelentések alapján a miniszter éves jelentésének előkészítése (ÁBK jelentés) az államháztartási belső kontrollrendszer helyzetéről és

működéséről, illetve annak részeként egyes előterjesztések előkészítése a belső ellenőrzésre vonatkozó jogszabályok módosítása tárgyában a belső kontrollrendszerek működéséről a Kormány részére;

- a Belső Ellenőrzési Tevékenységeket Támogató Informatikai (BETTI) rendszer szakmai felügyeletének ellátása;
- minőségértékelés keretében az államháztartási belső kontrollrendszer megvalósulása minőségének és megfelelőségének figyelemmel kísérése és vizsgálata, továbbá a jogszabályok, standardok, módszertani útmutatók, a belső ellenőrzésre és a belső kontrollokra vonatkozó nemzetközi standardok alkalmazásának és végrehajtásának értékelése;
- a vezetői elszámoltathatóság rendszere működésének koordinálása, továbbá a miniszter részére a fejezeteket irányító szervek által megküldött vezetői megbízhatósági nyilatkozatok feldolgozása és elemzése;
- a kapcsolódó képzési intézmények (pl. Államháztartási Belső Pénzügyi Ellenőrzési Módszertani és Képzési Központ) kialakítása, működtetése, szakmai irányítása és támogatása;
- a Belső Ellenőrök Magyarországi Fórumának (BEMAFOR) működtetése és felügyelete;
- a hazai szakmai szervezetekkel való kapcsolattartás;
- szakmai konferenciák előkészítése, szervezése és lebonyolítása;
- az európai uniós támogatások intézményrendszere belső kontrollrendszerének (beleértve a folyamatba épített és a belső ellenőrzéseket is) fejlesztése, a vonatkozó szabályozás és módszertani útmutatók kialakítása és továbbfejlesztése;
- az európai uniós támogatások intézményrendszerének belső kontrollrendszerére vonatkozásában szakmai vélemények, iránymutatások kidolgozása;
- az európai uniós támogatások intézményrendszerének belső kontrollrendszerére vonatkozó uniós előírások hazai jogrendbe történő adaptálása;
- részvétel az európai uniós és nemzetközi támogatásokhoz kapcsolódó ellenőrzések koordinációs és harmonizációs feladataiban;
- minőségértékelés keretében figyelemmel kíséri és vizsgálja az uniós támogatások lebonyolításában részt vevő szervezetek vonatkozásában a jogszabályok, módszertani útmutatók, nemzetközi ellenőrzési standardok alkalmazását és végrehajtását.

4. Pénzügyi felügyeleti ellenőrzés (financial inspection)

A kormányzati ellenőrzési szerv feladatát a KEHI látja el, melynek irányítását a miniszterelnök a Miniszterelnökségen működő jogi ügyekért felelős államtitkár útján látja el. A KEHI ellenőrzési jogköre kiterjed:

- a kormánydöntések végrehajtásának ellenőrzésére,
- a Kormány irányítása alá tartozó fejezetekbe sorolt központi kezelésű előirányzatok, fejezeti kezelésű előirányzatok, az elkülönített állami pénzalapok és a társadalombiztosítás pénzügyi alapjai felhasználásának, valamint a Kormány irányítása vagy felügyelete alá tartozó költségvetési szervek kormányzati ellenőrzésére,
- a gazdálkodó szervezeteknek, a közalapítványoknak, a köztestületeknek, az alapítványoknak, a térségi fejlesztési tanácsoknak és az egyesületeknek nyújtott költségvetési támogatások és az államháztartás központi alrendszeréből nyújtott más támogatások – ideértve a nemzetközi szerződések alapján kapott támogatásokat és segélyeket is –, és az említett szervezetek részére meghatározott célra ingyenesen juttatott állami vagyon felhasználásának ellenőrzésére,
- a nemzetgazdasági szempontból kiemelt jelentőségű nemzeti vagyonba tartozó és állami tulajdonban álló, valamint az olyan gazdasági társaságok – ide nem értve a Magyar Nemzeti Bankot – ellenőrzésére, amelyekben az állam többségi befolyással rendelkezik,
- azon alapítványok, közalapítványok ellenőrzésére, amelyek felett az alapítói jogokat a Kormány irányítása vagy felügyelete alá tartozó költségvetési szerv gyakorolja, vagy az államháztartás központi alrendszeréből támogatásban részesülnek,
- az állami kezesség vállalása és beváltása jogosságának ellenőrzésére, ideértve a központi költségvetés, valamint a tartozás eredeti kötelezettjénél és jogosultjánál a kezességi szerződés feltételei betartásának ellenőrzését,
- a magánnyugdíjról és a magánnyugdíjpénztárakról szóló 1997. évi LXXXII. törvény (a továbbiakban: Mpt.) 24. § (11) bekezdése alapján a magánnyugdíjpénztárak által a Nyugdíjreform és Adósságcsökkentő Alapnak átadott portfóliókkal kapcsolatos gazdálkodás jogszerűségének ellenőrzése céljából az Mpt. hatálya alá tartozó magánnyugdíjpénztárak és szervezetek portfólióátadást megelőző működésének,

gazdálkodásának – beleértve az általuk közvetlenül vagy közvetve kezelt portfóliót képező eszközöket is – ellenőrzésére,

- az előbbi pontokban foglaltakkal összefüggésben létrejött jogviszonyokra, valamint azon szerződő felekre is, amelyek a jogviszony teljesítésében közvetlen vagy közvetett módon közreműködnek, és
- az Összefogás az Államadósság Ellen Alap gazdálkodása jogszerűségének ellenőrzésére.

Az új Áht. rendelkezései alapján a KEHI **szabályszerűségi, illetve célszerűségi ellenőrzéseket folytat** le a költségvetés végrehajtása, a hazai és nemzetközi támogatások felhasználása, az állami tulajdonú ingatlanok hasznosítása, az állami tulajdonú gazdálkodó szervezetek működtetése, a közbeszerzések lebonyolítása és a kormányzati döntések végrehajtása kapcsán. A KEHI a korábbiakban ellenőrzési tevékenysége során a költségvetési szervek belső ellenőrzésére vonatkozó szabályok szerint járt el, azonban 2012. január 1. óta a kormányzati ellenőrzésekre vonatkozó külön jogszabály szerint látja el tevékenységét. Az új KEHI rendelet alapján a kormányzati ellenőrzés az ellenőrzött szerv szervezetétől függetlenül működő, elsősorban a közpénzek felhasználását, a nemzeti vagyonnal való gazdálkodást, annak megóvását, a közfeladatok hatékony, gazdaságos és eredményes ellátását vizsgáló tárgyilagos, tényfeltáró, következtetéseket levonó és javaslatokat megfogalmazó ellenőrzési vagy tanácsadó tevékenység. Az új KEHI rendelet 11. § (1) - (4) bekezdései értelmében az ellenőrzési tevékenységét alapvetően az éves ellenőrzési terv alapján végzi, de kormánydöntés, a miniszterelnök, illetve a Miniszterelnökségen működő jogi ügyekért felelős államtitkár utasítása alapján a KEHI elnöke rendkívüli (az ellenőrzési tervben nem szereplő) ellenőrzés lefolytatását rendelheti el. Az ellenőrzés kezdeményezésére a vonatkozó előírások alapján arra bárki (bejelentés megtételével az állampolgárok is) jogosult, de az állampolgári bejelentéseknek nincsen kötelező ellenőrzési következménye. A KEHI a vonatkozó jogszabályi rendelkezések alapján többnyire utólagos (ex-post) ellenőrzéseket végez, de törekszenek a megelőző-feltáró jellegű (ex-ante) ellenőrzések végzésére is. Jelentéseit a Kormány, vagy a jogszabály által kijelölt személy/szerv kapja meg. A KEHI és a minisztériumok belső ellenőrzési egységei a 3.2.2 pontban már említett Államháztartási Belső Kontroll Munkacsoport Kormányzati Ellenőrzési Témacsoportján keresztül koordinálják ellenőrzéseiket és osztják meg tapasztalataikat, amelynek a központi harmonizációs egység is tagja.

5. Folyamatban lévő és / vagy jövőbeni reformok

A Nemzetgazdasági Minisztérium Államháztartási Belső Kontrollok Főosztályának az államháztartási belső kontrollok továbbfejlesztési irányai között szerepel:

- a belső kontrollrendszer folyamatos továbbfejlesztése, a vezetői elszámoltathatóság erősítése;
- adminisztrációs terhek csökkentése;
- a Bkr. vonatkozó kormányrendelet hatályának kiterjesztése a köztulajdonban álló gazdasági társaságok belső ellenőrzésére;
- a Magyar Államkincstár ellenőrzési tevékenységének és a költségvetési szervek kontrolltevékenységének erősítése;
- részvétel az Antikorrupciós Munkacsoport munkájában;
- a központi harmonizáció fokozottabb érvényesítése a helyi önkormányzatok vonatkozásában, célzott útmutatók, kézikönyvek kidolgozásával;
- folyamatos módszertani fejlesztés a belső kontrollrendszerekkel kapcsolatban (pl. útmutatók felülvizsgálata, ill. új útmutatók közzététele);
- javaslatok kidolgozása a képzési rendszer továbbfejlesztésére, szükség szerint az akkreditációs eljárásokban való részvétel;
- ÁBPE oktatók pályázattal rendszerének működtetése, az oktatók képzése, továbbképzése;
- a belső ellenőrzés, mint szakma felsőoktatásban történő elismertetésének szakmai felügyelete és végrehajtása;
- együttműködés erősítése az ellenőrzési szervezetekkel (ÁSZ, KEHI, Kincstár, EUTAF) és szakmai szervezetekkel (BEMSZ, ISACA, MPGEKE, MKVK), a szakmai kapcsolatok új alapokra helyezése.

Budapest, 2012. július 2.