

ÁLLAMHÁZTARTÁS KONTROLLRENDSZERE

ÉS A KÖNYVVIZSGÁLAT NAPJAINKBAN

MKVK KÖLTSÉGVETÉSI TAGOZAT

Szakmai nap, 2023. július 10.

Előadó: Dr. Printz János Károly
az MKVK Költségvetési Tagozatának elnöke

Témakörök

- Államháztartási kontrollok
- Az államháztartás belső kontrollrendszer
- A belső kontrollok, ezen belül ellenőrzés
- Belső kontrollok könyvvizsgálói megközelítésben

Államháztartási kontrollok - belső kontrollrendszer

Az államháztartás pénzeszközeivel és a nemzeti vagyonnal való gazdálkodás megfelelése a jogszabályoknak és a belső szabályzatoknak

- Szabályszerűsége
 - Szabályozottsága
 - Gazdaságosság
 - Hatékonyság
 - Eredményes gazdálkodás
 - Megbízható pénzügyi jelentések, beszámolók – megbízható és valós kép
- } teljesítmény

A Pénzügyminisztérium – fejlesztés, szabályozás, koordináció, harmonizáció (Áht. 62. §)



Az államháztartás kontrollja

„kiterjed az államháztartás valamennyi alrendszerére –

- *külső ellenőrzés és*
- *államháztartási belső kontrollrendszerek keretében történik.”*

Az államháztartási kontrollok szervezeti rendszere *(Áht. 61.§)*

- külső ellenőrzés: Állami Számvevőszék, az Áht.-ban meghatározott esetben a Kincstár
- kormányzati ellenőrzés: KEHI, EUTAF, Kincstár
- belső kontrollrendszer – beleértve a belső ellenőrzés

Külső ellenőrzés – *intézkedési tervekkel kapcsolatos előírások szerint (Bkr. 13. §)*

- Európai Számvevőszék
- Európai Bizottság
- ÁSZ
- KEHI
- EUTAF
- Magyar Államkincstár
- az irányító szerv,
- illetve az általuk más személyek által végzett ellenőrzés

A Parlament és az Állami Számvevőszék



Az Állami Számvevőszék központja





A Költségvetési Tanács

A Költségvetési Tanács az Országgyűlés törvényhozó tevékenységét támogató szerv, amely:

- vizsgálja a központi költségvetés megalapozottságát,
- a törvényben meghatározott módon közreműködik a központi költségvetésről szóló törvény előkészítésében - melynek elfogadásához a Tanács előzetes hozzájárulása szükséges.
- A Költségvetési Tanács **tagjai:** a **Tanács elnöke** (a köztársasági elnök nevezi ki hat évre), az **MNB elnöke** és az **ÁSZ elnöke**.

A Kormányzati Ellenőrzési Hivatal



KORMÁNYZATI ELLENŐRZÉSI HIVATAL



EUTAF



A Magyar Államkincstár



Belső kontrollok a kormányzati szektorba sorolt egyéb szervezeteknél

- *A Bkr. 2014. január 1-jétől kiterjesztésre került a kormányzati szektorba sorolt egyéb szervezetekre is. (1-10. §)*
- *Egyéb szervezetek besorolása: a 2009. május 25-ei 479/2009 EK tanácsi rendelet alapján – Áht. 1. § 12.*
- *A pénzügyminiszter közleménye a kormányzati szektorba (a központi kormányzat alszektorba és a helyi önkormányzatok alszektorba) tartozó egyéb szervezetekről a Hivatalos Értesítő 2015/66. számában..., 2022/68. számában*

Belső kontrollok a köztulajdonban álló gazdasági társaságoknál

- *A köztulajdonban álló gazdasági társaságok takarékosabb működéséről szóló 2009. évi CXXII. törvény (**Takarékos tv.**) 7/J. §-a alapján*
- *A köztulajdonban álló gazdasági társaságok belső kontrollrendszeréről szóló 339/2019. (XII. 23.) Korm. rendelet (**Gtbkr.**) szerint – alkalmazása 2021. január 1-től (határértékek – mérlegfőösszeg: 600 millió forint; éves nettó árbevétel: 1 200 millió forint; átlagosan foglalkoztatottak száma: 100 fő – legalább kettő meghaladása esetén, vagy a felügyelőbizottság javaslatára*
- *Irányelv a köztulajdonban álló gazdasági társaságok részére a belső kontrolrendszer kialakításához és működtetéséhez*

A felelős /vállalat/-irányítási rendszer három védelmi vonala

1. Mindennapi operatív működés, folyamatok és kockázatok menedzselése, **folyamatba épített kontrollok**
2. **Szervezeti szintű kontrollok** (szabályozottság, etika), integrált kockázatkezelés, megfelelés támogatás, informatika, kontrolling, monitoring, biztonság
3. **Belső ellenőrzés** (bizonyosság, független értékelés, javaslatok, tanácsadás)

Háromvonalas Modell

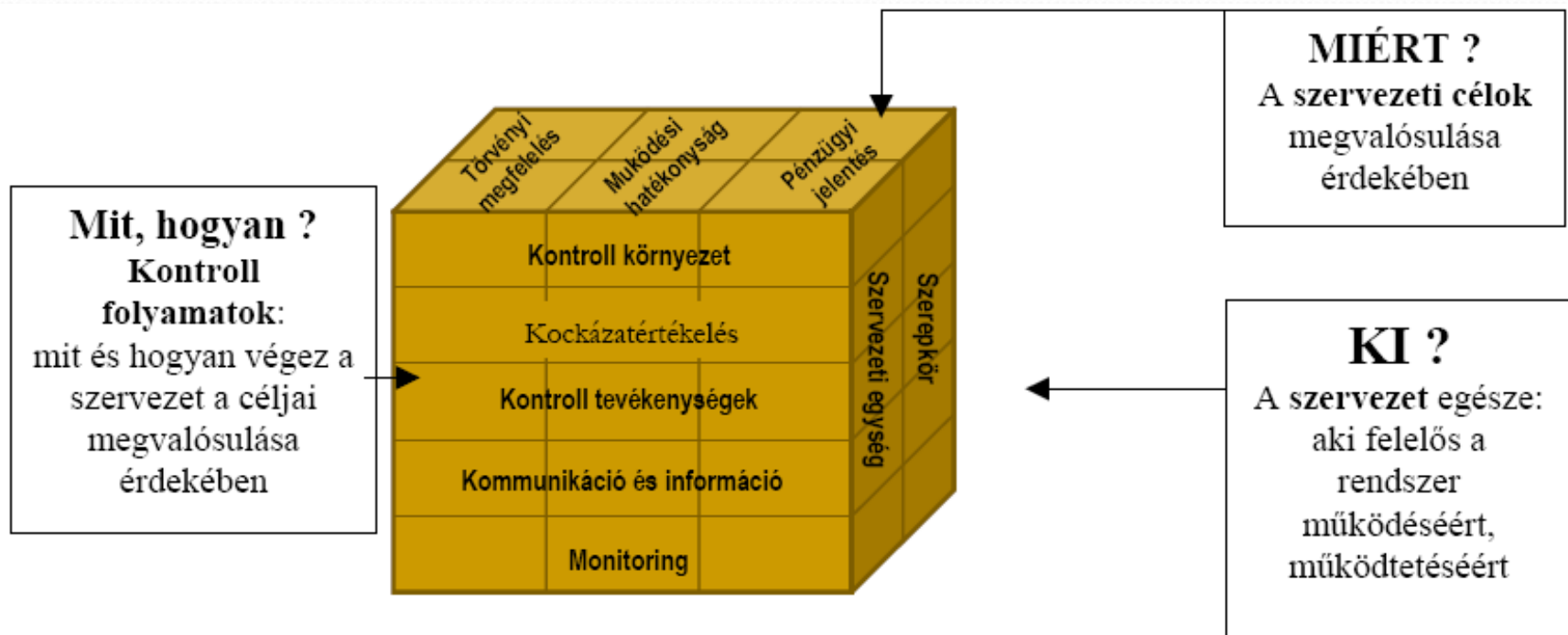
A kontrollrendszer elemei

A költségvetési szerv belső kontrollrendszerének keretében a költségvetési szerv vezetője felelős – a szervezet minden szintjén érvényesülő – megfelelő

- kontrollkörnyezet,
- integrált kockázatkezelési rendszer,
- kontrolltevékenységek,
- információs és kommunikációs rendszer, és
- nyomon követési (monitoring) rendszer

kialakításáért, működtetéséért és fejlesztéséért.

COSO-modell



COSO (Commite of Sponsoring Organisation of the Treadway Commission)
– modell



Belső kontrollok

Belső kontrollrendszer a szervezet által működtetett belső kontrollok teljes rendszere, ami arra irányul, hogy:

- a tevékenység rendben és eredményesen folyjon,
- a vezetői utasításokat, iránymutatásokat betartsák,
- az eszközök biztonságban legyenek,
- a nyilvántartások teljesek és pontosak legyenek.

Kontrollkörnyezet

/370/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről/

A költségvetési szerv vezetője köteles olyan kontrollkörnyezetet kialakítani, amelyben

- a) világos a szervezeti struktúra, a folyamatok átláthatóak,
- b) egyértelműek a felelősségi, hatásköri viszonyok és feladatok,
- c) meghatározottak, ismertek és elfogadottak az etikai elvárások a szervezet minden szintjén,
- d) átlátható a humánerőforrás-kezelés,
- e) biztosított a szervezeti célok és értékek irányában való elkötelezettség fejlesztése és elősegítése.

A kontrollkörnyezet szabályozása

- 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, táblázatokkal 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 – **folyamatgazdák** kijelölése.
- A költségvetési szerv vezetője köteles szabályozni a **szervezeti integritást sértő események eljárásrendjét**.

Ellenőrzési nyomvonal

A folyamatok meghatározása és dokumentálása

- *A költségvetési szerv fő folyamataira vonatkozóan az előírt ellenőrzési nyomvonalakat írásos formában is rögzíteni szükséges.*
- *Gondoskodni kell az ellenőrzési nyomvonalak naprakészen tartásáról, illetve a vonatkozó jogszabályokkal való összhangjáról.*
- *Biztosítani kell a megfelelő kontrolltevékenységek hozzárendelését az ellenőrzési nyomvonalakban meghatározott kontrollpontokhoz.*
- *(A költségvetési szerv vezetője rendszerezi a folyamatokat, kijelöli a résztvevő egységeket és folyamatgazdákat.)*

A szervezeti integritást sértő események fogalma

- Minden olyan esemény, amely a szervezetre vonatkozó **szabályoktól**, valamint a jogszabályi keretek között a költségvetési szerv vezetője és az irányító szerv által meghatározott **szervezeti célkitűzéseknek, értékeknek és elveknek megfelelő működéstől eltér.**

A szervezeti integritást sértő események kezelésének eljárásrendje

- a) a bejelentett kockázatok és események előzetes értékelésének módszertana,*
- b) a bejelentés kivizsgálásához szükséges információk összegyűjtésének módja,*
- c) az érintettek meghallgatásának eljárási szabályai,*
- d) a vonatkozó dokumentumok átvizsgálásának szabályai,*
- e) a szervezeti integritást sértő események elhárításához szükséges intézkedések,*
- f) az alkalmazható jogkövetkezmények,*
- g) a bejelentő szervezeten belüli védelmének, illetve elismerésének, valamint a vizsgálat eredményéről való tájékoztatás szabályai,*
- h) a szervezeti integritást sértő események megelőzésének eljárásai.*

Integrált kockázatkezelési rendszer

Folyamatalapú kockázatkezelési rendszer, amely

- *a szervezet minden tevékenységére kiterjed,*
- *egységes módszertan és eljárások alkalmazásával,*
- *a szervezet célkitűzéseire és értékeire figyelemmel **biztosítja:***
- *a szervezet kockázatainak teljes körű azonosítását,*
- *azok meghatározott kritériumok szerinti **értékelését,***
- *a kockázatok **kezelésére** vonatkozó **intézkedési terv elkészítését***
és
- *az abban foglaltak **végrehajtásának nyomon követését.***

A kockázatkezelés folyamata

- *A kockázatok meghatározása és felmérése;*
- *a kockázatok elemzése;*
- *a kockázatok kezelésének módjai (elfogadás, áthárítás, megszüntetés, kezelés).*
- *A kockázatkezelés teljes folyamatának rendszeres felülvizsgálata (kockázatok felmérése, elemzése, kezelése).*
- *Csalás, illetve korrupció, mint kiemelt kockázatok kezelése.*

Az integrált kockázatkezelési rendszer működtetése

- A költségvetési szerv vezetője köteles integrált **kockázatkezelési rendszert** működtetni, szabályozni annak **eljárásrendjét** (ágazati útmutatókra is figyelemmel).
- A költségvetési szerv vezetője az integrált kockázatkezelési rendszer **koordinálására szervezeti felelőst jelöl ki** (ez a belső ellenőr nem lehet, az integritási tanácsadó elláthatja a feladatot.)

Kontrolltevékenységek

- **Kontrolltevékenységek, melyek biztosítják a kockázatok kezelését, hozzájárulnak a szervezet céljainak eléréséhez, erősítik a szervezet integritását.**
- **A költségvetési szerv vezetője köteles a költségvetési szerv belső szabályzataiban a felelősségi körök meghatározásával legalább az alábbiakat szabályozni:**
 - **engedélyezési, jóváhagyási és kontrolleljárások,**
 - **a dokumentumokhoz és információkhoz való hozzáférés,**
 - **beszámolási eljárások.**

A kontrolltevékenységek lehetséges elemei

- *Előzetes, utólagos és vezetői kontrollok (pl. elszámolások, utalások ellenőrzése)*
- *Kijelölések (pl. vezetői, felülvizsgálati feladatokra)*
- *Jóváhagyások (pl. szerződések, utalások, tranzakciók, stb.)*
- *Jogosultságok (pl. hozzáférési és döntési jogosultságok)*
- *Igazolások*
- *Egyeztetések (pl. terv és tényadatok egyeztetése)*
- *Működési tevékenység áttekintése (pl. folyamatelemzés)*
- *Eszközök védelme (pl. fizikai védelem)*
- *Hozzáférési jogosultságok (pl. informatikai rendszerekhez)*
- *Feladatkörök szétválasztása (pl. utalványozó, ellenjegyző, jóváhagyó)*
- *Rendszerek biztonsága és integritása*

A belső kontrollrendszer működése

- A kontrolltevékenység részeként minden tevékenységre vonatkozóan biztosítani kell a **szervezeti célok elérését veszélyeztető kockázatok csökkentésére irányuló kontrollok kiépítését**, különösen az alábbiak vonatkozásában:
 - **a döntések dokumentumainak elkészítése** (ideértve a költségvetési tervezés, a kötelezettségvállalások, a szerződések, a kifizetések, a támogatásokkal való elszámolás, a szabálytalanság miatti visszafizettetések dokumentumait is),
 - **a döntések célszerűségi, gazdaságossági, hatékonysági és eredményességi szempontú megalapozottsága,**
 - **a döntések szabályszerűségi szempontból történő jóváhagyása, illetve ellenjegyzése,** valamint
 - **a gazdasági események elszámolása** (a hatályos jogszabályoknak megfelelő könyvvezetés és beszámolás).

/Hajdani FEUVE./

A költségvetési szerv vezetője köteles évente - az éves költségvetési beszámoló megküldésével együtt - **nyilatkozatban értékelni a költségvetési szerv belső kontrollrendszerének minőségét.**

Információ és kommunikáció

- A költségvetési szerv vezetője köteles olyan rendszereket kialakítani és működtetni, amelyek 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.

Iratkezelési szabályzat

- *az irat átvétele, érkeztetése,*
- *a postabontás,*
- *az irat iktatása,*
- *az irat intézése,*
- *az irat továbbítása,*
- *az irat elhelyezése az irattárba, irattári kezelés,*
- *az irat selejtezése, megsemmisítése.*

Nyomon követés - monitoring

- A költségvetési szerv vezetője köteles kialakítani a szervezet tevékenységének, a célok megvalósításának **nyomon követését biztosító rendszert**, amely az operatív tevékenységek keretében megvalósuló **folyamatos és eseti nyomon követésből**, valamint az operatív tevékenységektől függetlenül működő **belső ellenőrzésből áll**.

A belső ellenőrzés és a belső kontroll kapcsolata

A belső kontroll célja, hogy elősegítse a következőket:

- a vagyon biztonságának megteremtése,
- az információ minőség megteremtése,
- a szabályoknak való megfelelés,
- a források optimális felhasználása.

A belső ellenőrzés célja mindezek vizsgálatán túl magának a belső kontrollrendszernek a vizsgálata.

Belső ellenőrzés

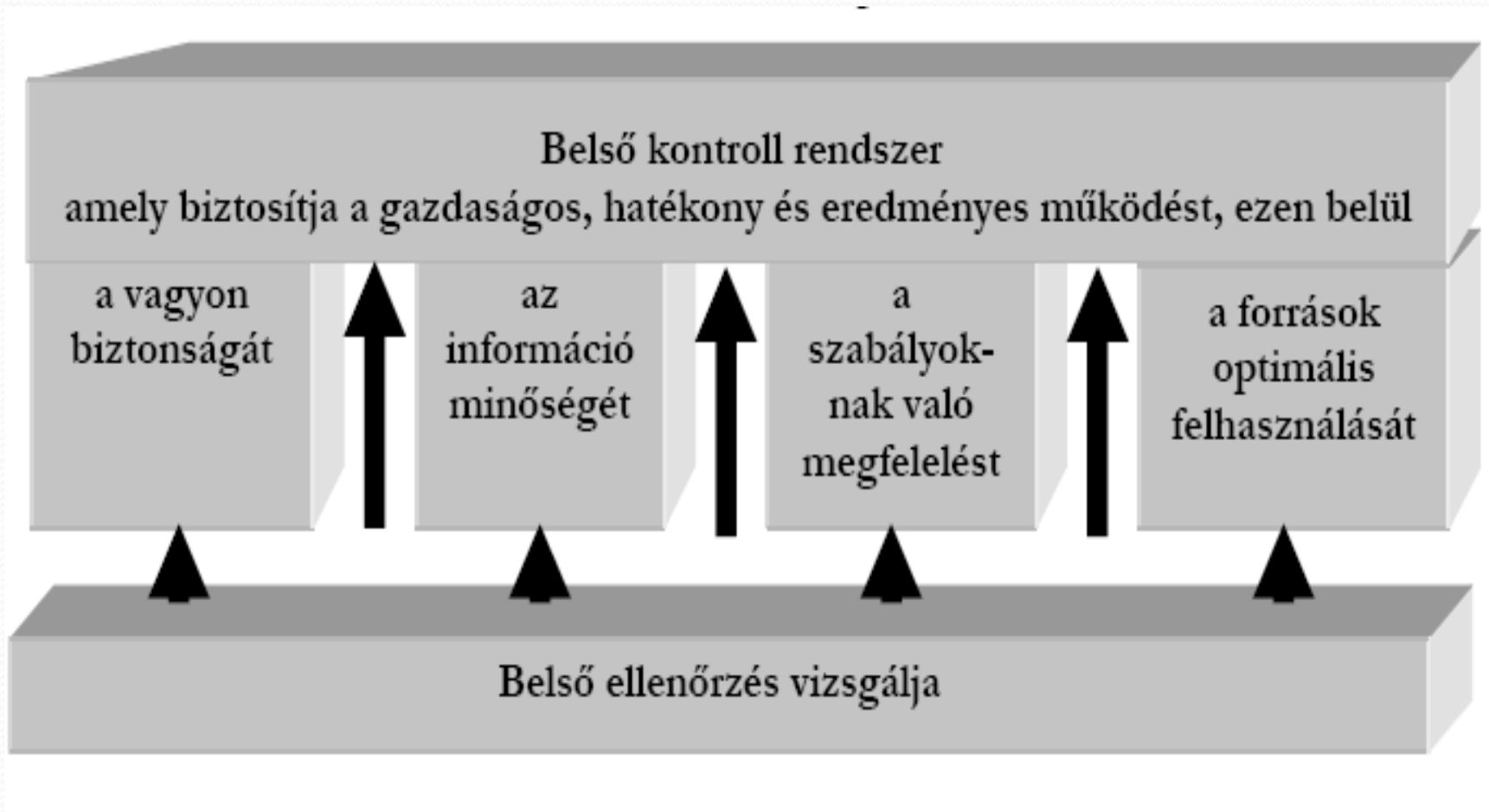
Bizonyosságot adó tevékenység: *belső ellenőrzési tevékenység, amelynek során a belső ellenőr objektív értékelést nyújt egy adott folyamatról, rendszerről, eljárásról, és az ellenőrzési program végrehajtása során tett megállapításokat, következtetéseket és javaslatokat ellenőrzési jelentésbe foglalja.*

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

370/2011. (XII. 31.) Korm. rend.

Magyarországi államháztartási belső ellenőrzési standardok (2012. június)

Belső ellenőrzési kézikönyv-minta



Belső kontrollok könyvvizsgálói megközelítésben

- A belső kontrollok kialakításának, működésének és kockázatainak felmérése az államháztartás szervezeteinél végzett könyvvizsgálatoknak is elmaradhatatlan feladata – utalások a könyvvizsgálói jelentésben (a vezetés és a könyvvizsgáló felelőssége).
- *250. témaszámú standard: A jogszabályok és jogi szabályozások figyelembevétele a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál (sajátos alkalmazás lehetséges az „állami szektorban”)*
- *265. témaszámú standard: A belső kontroll hiányosságainak kommunikálása az irányítással megbízott személyek és a vezetés felé (eltérhet az „állami szektorban”)*

Utalások a belső kontrollokra a független könyvvizsgálói jelentésmintákban (1.)

- „A **vezetés felelős**...olyan **belső kontrollokért**, amelyeket a vezetés szükségesnek tart ahhoz, hogy lehetővé váljon az akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állításoktól mentes *éves zárszámadási rendeletervezet/összevont (konszolidált) beszámoló/ éves költségvetési beszámoló* elkészítése.”
- „A csalásból eredő lényeges hibás állítás fel nem tárásának kockázata nagyobb,...mivel **a csalás magában foglalhat összejátszást, hamisítást, szándékos kihagyásokat, téves nyilatkozatokat, vagy belső kontroll felülírását.**”

Utalás a kontrollokra a független könyvvizsgálói jelentésmintákban (2.)

- „Megismerjük a könyvvizsgálat szempontjából releváns belső kontrollt annak érdekében, hogy olyan könyvvizsgálati eljárásokat tervezzünk meg, amelyek az adott körülmények között megfelelőek, de nem azért, hogy a belső kontrollok hatékonyságára vonatkozóan véleményt nyilvánítsunk.”
- „Az irányítással megbízott személy tudomására hozzuk...az Önkormányzat/Intézmény által alkalmazott belső kontrollok könyvvizsgálatunk során általunk azonosított jelentős hiányosságait is, ha voltak ilyenek.”

Vezetői nyilatkozat a belső kontrollrendszer működéséről (Bkr. 11. §)

- „A költségvetési szerv vezetője köteles az 1. melléklet szerinti nyilatkozatban értékelni a költségvetési szerv belső kontrollrendszerének minőségét.”
- „A költségvetési szerv vezetője a nyilatkozatot az éves költségvetési beszámolóval együtt küldi meg az irányító szervnek.”
- A fejezetet irányító szerv vezetője a tárgyévet követő év április 30-áig megküldi az általa vezetett költségvetési szervre vonatkozó nyilatkozatot és az irányítása vagy felügyelete alá tartozó költségvetési szervekre vonatkozó nyilatkozatok másolatát az államháztartásért felelős miniszternek.
- A helyi önkormányzatnál a nyilatkozato/ka/t a polgármester a zárszámadási rendelet tervezetével együtt terjeszti a képviselő-testület elé.
- Ha a megtett nyilatkozat és a zárszámadással kapcsolatban elvégzett ellenőrzések eredménye között ellentmondás áll fenn, a költségvetési szerv vezetője az ellentmondás okairól – az ellenőrzési jelentés kézhezvételétől számított harminc napon belül – írásban beszámol az irányító szerv vezetőjének, aki – ha a beszámolót nem tartja elfogadhatónak – a költségvetési szerv vezetőjét intézkedési terv elkészítésére kötelezi.

A vezetői nyilatkozat tartalma (1.)

(gondoskodott-e)

- a belső kontrollrendszer kialakításáról, szabályszerű, eredményes, gazdaságos és hatékony működéséről;
- olyan szervezeti kultúra kialakításáról, amely biztosítja az elkötelezettséget a szervezeti célok és értékek iránt, valamint alkalmas az integritás érvényesítésének biztosítására;
- a költségvetési szerv vagyonkezelésébe, használatába adott vagyon rendeltetészerű használatáról, az alapító okiratban megjelölt tevékenységek jogszabályban meghatározott követelményeknek megfelelő ellátásáról;
- a rendelkezésre álló előirányzatok célnak megfelelő felhasználásáról;
- költségvetési szerv tevékenységében a hatékonyság, eredményesség és a gazdaságosság követelményeinek érvényesítéséről;

A vezetői nyilatkozat tartalma (2.)

(gondoskodott-e)

- a gazdálkodási lehetőségek és a kötelezettségek összhangjáról;
- az intézményi számviteli rendről;
- olyan rendszer bevezetéséről, amely megfelelő bizonyosságot nyújt az előírások jogszerűségére és szabályszerűségére vonatkozóan, biztosítja az elszámoltathatóságot, továbbá megfelel a hazai és a közösségi szabályoknak;
- olyan szabályzatok kiadásáról, valamint szervezeten belül olyan folyamatok kialakításáról, amelyek biztosítják a rendelkezésre álló források eredményes felhasználását;
- a Bkr. 8. § (2) bekezdés b) pontjában előírtak szerint – a kontrolltevékenység részeként – minden tevékenységre vonatkozóan a szervezeti célok elérését veszélyeztető kockázatok csökkentésére irányuló kontrollok kiépítéséről, a döntések eredményessége céljából.

A vezetői nyilatkozat tartalma (3.)

(gondoskodott-e)

- arról, hogy a vezetők a szervezet minden szintjén tisztában legyenek a kitűzött célokkal és az azok elérését segítő eszközökkel, annak érdekében, hogy végre tudják hajtani a meghatározott feladatokat, és értékelni tudják az elért eredményeket, a tevékenységről a vezetői beszámoltatás rendszerén keresztül folyamatos információ álljon rendelkezésre, s biztosított legyen a tevékenység folyamatos értékelése.

A vezető nyilatkozatában értékeli a belső kontrollrendszerre, annak öt elemére vonatkozó előírások érvényesülését az általa vezetett költségvetési szervnél.

A vezető nyilatkozatában kijelenti, hogy a benyújtott beszámolók a jogszabályi előírások szerint a valóságnak megfelelően, átláthatóan, teljeskörűen és pontosan tükrözik a szóban forgó pénzügyi évre vonatkozó kiadásokat és bevételeket.

A belső kontrollrendszer a könyvvizsgálat mozgásterének fontos része és egyben – valamilyen szintű – kockázati tényezője.

Köszönöm a megtisztelő figyelmet!

PJK