

Dormán István Zoltán – Görgényi Gábor – Horváth Margit

A belső kontrollrendszer működésének értékelése a központi költségvetési szerveknél

ÖSSZEFOGLALÓ: A 2011. évi zárszámadás ellenőrzése során a belső kontrollok működéséről az Állami Számvevőszék (ÁSZ) egy különálló jelentésben számolt be, amelynek szakmai háttérét és eredményeit dolgozza fel a jelen tanulmány. A belső kontrollrendszer működésének felmérése egy közel 400 kérdésből álló kérdőív segítségével történt, amelyet egy egyedi fejlesztésű algoritmus értékelt ki, megadva a belső kontrollrendszer egészének és részelemeinek minőségét.

Az eredmények összesítése és értékelése alapján megállapítást nyert, hogy a központi költségvetési szervek belső kontrollrendszerének kialakítása és működtetése 2011-ben alapvetően betöltötte funkcióját. A belső kontrollok működése a vizsgált 28 intézménynél, valamint fejezeti kezelésű előirányzatoknál 85 százalékos arányban bizonyult részben vagy egészben megfelelőnek. Az értékelés során bebizonyosodott, hogy ha az ellenőrzött költségvetési szerveknél a belső kontrollokat nem vagy nem megfelelően építették ki, akkor a működésükből fakadó hiányosságok összefüggésbe hozhatók a költségvetési beszámolóikban talált hibákkal, továbbá összefüggés mutatható ki a belső ellenőrzési tevékenység minősége és a belső kontrollrendszer működésének megfelelősége között.

KULCSSZAVAK: belső kontroll, kontrollrendszer, belső ellenőrzés, költségvetési beszámoló, Állami Számvevőszék

JEL-KÓD: H10, H3, H60

Az INTOSAI (Legfőbb Ellenőrző Intézmények Nemzetközi Szervezete) Belső Kontroll Standardok Albizottság¹ jelenlegi, 2010–2013-ra vonatkozó akciótervében szereplő feladatokat határozott meg. Céljai között szerepel a belső kontrollrendszer egységes mérőszámainak kidolgozása, az INTOSAI GOV (az INTOSAI jó kormányzással kapcsolatos irányelvei) belső kontrollal és kockázatkezeléssel kapcsolatos koncepciójának ISSAI-kba (INTOSAI standardok) történő integrálása, dokumentum kidolgozása a belső kontrollokról szóló jelentéskészítésről, valamint e-platform kialakítása.

Az albizottság ülésén döntés született arról, hogy a tagállamok körében két területen (a

kockázatkezelés szerepe, fontossága az intézményeknél és a belső kontroll működéséről szóló beszámolók, jelentések készítése) felmérést végeznek.

Az Állami Számvevőszék működéséről szóló törvény feladatául² szabta a számvevőszéknek, hogy az államháztartás belső kontrollrendszerének működését értékelje. Az értékelés segítséget nyújthat az ellenőrzött szerveknél a belső kontrollrendszerrel kapcsolatos hiányosságok megszüntetéséhez, a belső kontrollrendszer és a belső ellenőrzés jogi szabályozásának korszerűsítéséhez, továbbá lehetőséget ad a belső kontrollrendszernek a költségvetési beszámolóra gyakorolt hatásának felmérésére.

A mindenkori költségvetés végrehajtásának (zárszámadás) ellenőrzési során az ÁSZ évente értékeli az ellenőrzött intézmények bel-

Levelezési e-cím: dormaniz@asz.hu

ső kontrollrendszereinek működését, ennek eredménye határozza meg ugyanis a költségvetési beszámolók ellenőrzéséhez kapcsolódó mintaméret nagyságát.

Az elmúlt években a Magyar Köztársaság mindenkorai költségvetése végrehajtásának ellenőrzéséről készült jelentésekben külön pontban jelent meg az államháztartás központi szervei belső kontrollmechanizmusainak értékelése. A 2009. évi jogszabályi változások indokolták egy szélesebb körű felmérést, egy önálló jelentés készítését, amely megfelel a hazai jogszabályi környezetnek, valamint a nemzetközi standardoknak. Mindezek következtében 2012-ben a 2011. évi zárszámadás ellenőrzése során, ahhoz szorosán kapcsolódva, a belső kontrollok működéséről az ÁSZ egy különálló jelentésben³ számolt be, amelynek szakmai háttérét és eredményeit dolgozza fel jelen tanulmány. A zárszámadás ellenőrzésétől a költségvetési szervek belső kontrollrendszerei működésének ellenőrzése nem választható el, mert ez utóbbi eredménye határozza meg az ellenőrzési mintaméret nagyságát.

Korábban az ÁSZ a 2001. év során végzett felmérést a központi költségvetés 20 fejezetére és azon belül 651 költségvetési intézményre kiterjedően – ebből 40 intézménynél helyszíni ellenőrzés keretében – annak érdekében, hogy a belső kontrollmechanizmusok működéséről és az azokban rejlő kockázatokat, illetve kockázatok mértékét meghatározzák. A feladat elvégzéséről önálló jelentés készült.⁴

A TANULMÁNY CÉLKITŰZÉSE

„Elsődleges célkitűzésünk, hogy javuljon az államháztartás belső kontrollrendszereinek minősége, és így javuljon a közpénzfelhasználás minősége, hatékonysága és eredményessége” (Domokos László, 2012)⁵

A tanulmány megírásának jelentőségét a bevezetésben említett jogszabályi változásokon túl

annak felismerése mutatja, hogy a belső kontrollrendszerek megfelelő kialakítása és működtetése nagymértékben hozzájárul a hatékony és eredményes közpénzfelhasználáshoz.

A belső kontrollokról szóló ÁSZ-jelentés szakmai jellege alapján a tanulmány megírásával kapcsolatos célkitűzésünk az volt, hogy az ellenőrzés eredményeit tudományosan feldolgozzuk, a mélyebb szakmai összefüggések ismertetése révén. Mivel az ÁSZ-jelentések jellegükből és terjedelmükből eredően nem tartalmazzák a megállapításokat megalapozó szakmai háttérmunka bemutatását ezért indokolt a téma tudományos igényű feldolgozása.

A belső kontrollrendszerrel kapcsolatos ellenőrzést az ÁSZ a 2011. évi zárszámadás ellenőrzéséhez kapcsolódóan önálló ellenőrzésként végezte. Az ellenőrzés lehetővé tette, hogy az ÁSZ önálló jelentés keretében, átfogó képet adjon az Országgyűlés és a kormány részére a központi költségvetési szervek – ideértve az általuk kezelt fejezeti kezelésű előirányzatokat is – belső kontroll- és belső ellenőrzési rendszere minőségéről, ezen belül arról, hogy a jogszabályi előírásoknak megfelelően szabályozták-e a belső kontrollrendszert és a belső ellenőrzést, valamint a szabályok érvényesültek-e a gyakorlatban. Az ellenőrzés megállapításai segítséget nyújtottak az ellenőrzött szervezeteknek a belső szabályozási hiányosságok megszüntetéséhez, továbbá a belső kontrollrendszer és a belső ellenőrzés jogi szabályozása korszerűsítéséhez.

A lefolytatott ellenőrzés típusa szabályszerűségi ellenőrzés volt, amelynek végrehajtására vonatkozó előírásokat az ÁSZ Ellenőrzési Kézikönyve,⁶ az ISSAI 100-as, az ISSAI 300-as és az ISSAI 4200-as standardok előírásai tartalmazzák azzal, hogy a szabályszerűségi (pénzügyi) ellenőrzés esetében a vizsgálat és az értékelés többnyire azokra a kontrollokra terjed ki, amelyek elősegítik a vagyon és az erőforrások védelmét, valamint biztosítják a számviteli nyilvántartások pontosságát és teljességét.⁷

A tanulmány célja továbbá – az ÁSZ ellenőrzés adataira támaszkodva – a belső kontrollrendszernek a költségvetési beszámolóra gyakorolt hatásának felmérése, a következő hipotézis igazolásával, amely szerint, amennyiben a belső kontrollrendszer – ezen belül a belső ellenőrzés – szabályozott és jól működik, a beszámoló megbízható, illetve amennyiben a belső kontrollrendszer rosszul működik, az kihat a költségvetési beszámoló megbízhatóságára (minősített záradék).

A tanulmányban a belső kontrollrendszer összetevőinek ismertetése és a szakirodalmi áttekintést követően bemutatjuk a belső kontrollrendszer felmérésének módszerét, technikai megoldásait, illetve eredményeit. Következtetéseinket a belső kontrollrendszerek felmérésének eredményei alapján az ÁSZ-jelentésben megtett megállapítások szakmai alátámasztása alapján vonjuk le.

BELSŐ KONTROLL, BELSŐ KONTROLLRENDSZER

A belső kontroll/belső kontrollrendszer nem egy esemény vagy körülmény, hanem műveletek sora, amelyek beleszövődnek a szervezet minden tevékenységébe, folyamatosan végbemennek azokban. Szerves részét képezik annak, ahogyan a vezetés a szervezetet működteti. A belső kontroll fogalma tehát eltér egyes személyek nézőpontjától, akik azt a szervezet tevékenységeinek valamilyen kiegészítőjeként vagy valamilyen szükséges terheként fogják fel. A belső kontrollrendszer összefonódik a szervezet tevékenységeivel, és akkor a leghatékonyabb, ha teljesen beépül a szervezet infrastruktúrájába és szerves részét képezi a szervezet lényegének.

A belső kontrollrendszer lényege, hogy a szervezeten belüli elválaszthatatlan eszközként, magában foglalja azokat a 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. A költségvetési szerv vezetőjének döntésén múlik azonban, hogy a standardoknak a szabályzatok kialakítására vonatkozó ajánlásainak a már meglévő szabályzatok felhasználásával, esetleges korszerűsítésével milyen módon, formában és tartalommal tesz eleget. (Guidelines for Internal Control Standards for Public Sector, p. 6)

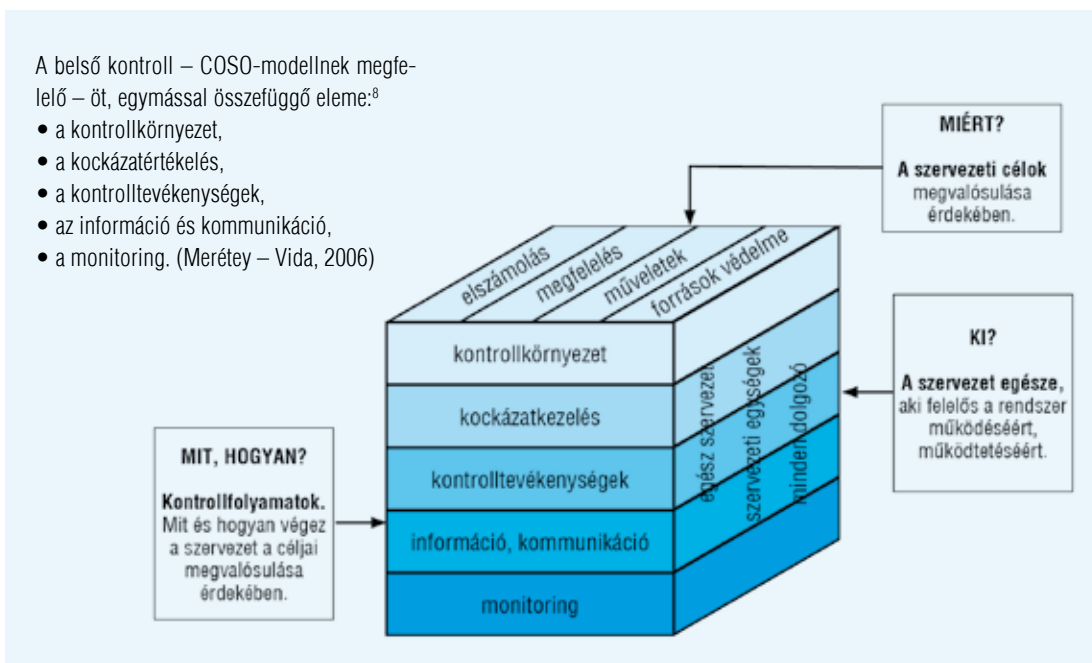
Egy eredményes belső kontrollrendszer, függetlenül attól, hogyan van kialakítva és miként működik, csak ésszerű – nem abszolút – biztosítékot adhat a vezetés számára a szervezet céljainak eléréséhez. Egy hatásos kontrollrendszer csökkenteni annak a valószínűségét, hogy a szervezet nem éri el a céljait. Ugyanakkor mindig létezni fog annak kockázata, hogy a belső kontroll kialakítása gyengén sikerül és nem a szándéknak megfelelően fog működni. (Kovács, 2009) *(Lásd 1. ábra)*

A belső kontrollrendszerek jelenlegi hazai szabályozása egy háromszintű struktúrában vázolható fel. A „szabályozási piramis”, amely az egyes belső kontrollelemeket felülről lefelé haladva mutatja egyre bővebben kibontva. A legfelső szint a törvényi szabályozás, amelyből kiindulva a kormányrendeleti szinten keresztül fokozatosan jut el a gyakorlati útmutatókig.

A hazai „szabályozási piramis” meghatározza a belső kontrollrendszer tartalmi elemeit és egyértelműen rendezi kialakításának és működtetésének felelősségi kérdését. *(Lásd 2. ábra)*

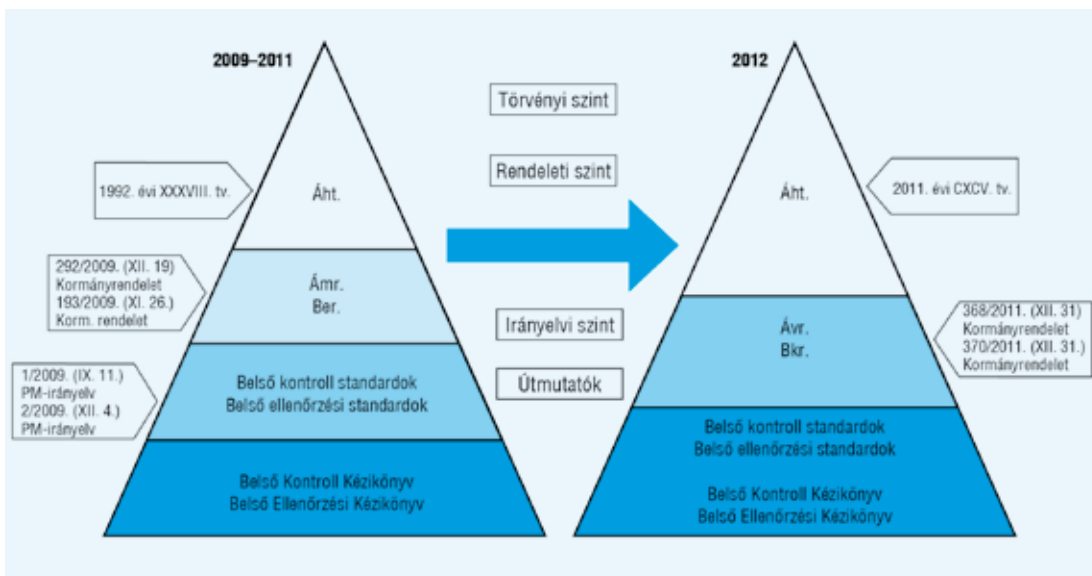
A kontrollkörnyezet kialakítása keretében a szervezet vezetésének a feladatok és célok teljesítéséhez, a megfelelő működés biztosításához meg kell határozni és szabályozni kell minden szükséges folyamatot és azok összetevőit, továbbá ki kell alakítani a folyamatok ellátását leghatékonyabban támogató szervezeti struktúrát, a szükséges materiális és humán erőforrásokat, a képzettségi, képességi és etikai

A BELSŐ KONTROLL 3 DIMENZIÓS MÁTRIXA (FŐ ALKOTÓELEMEK)



Source: COSO: Internal Control – Integrated Framework, www.coso.org.

A BELSŐ KONTROLLRENDSZEREK HAZAI SZABÁLYOZÁSA HÁROMSZINTŰ STRUKTÚRÁJA („SZABÁLYOZÁSI PIRAMIS”)



Source: saját szerkesztés az NGM, A Magyarországi Államháztartási Belső Kontrollrendszer bemutatása 2011, 2012 dokumentumok felhasználásával

követelményeket, valamint a külső kapcsolatokat. (Gyüre, 2012)

A kockázatkezelés során fel kell mérni a tevékenységek, folyamatok, műveletek megfelelő teljesítésének belső kockázatait és a kockázatvállalás szintjét. Az értékelés alapján megfelelő válaszintézkedéseket kell kidolgozni és érvényesíteni a kockázatok mérséklésére.⁹

A kontrolltevékenységek azok az eszközök, eljárások, mechanizmusok, amelyeket a szervezet vezetése annak érdekében hoz létre, hogy elősegítse a szervezet célkitűzéseinek elérését. Ezek az eljárások magukban foglalhatják az egyeztetések előkészítését és vezetői felülvizsgálatát, olyan eljárások és felelősségi körök kialakítását, amelyek biztosítják a kulcsszerepet képező beosztások elhatárolását, szétválasztását, korlátozzák a vagyonelemekhez és számviteli nyilvántartásokhoz való fizikai hozzáférést.¹⁰

Az információ és kommunikáció magában foglalja a vonatkozó és megbízható információ meghatározását és megszerzését, továbbá az alkalmazottak és vezetők számára megfelelő formában és időben történő eljuttatását, hogy az lehetővé tegye kötelezettségeik – beleértve a belső kontrollal kapcsolatos kötelezettségeik – teljesítését.¹¹

A monitoring a szervezet tevékenységének a célok megvalósításának nyomon követését biztosítja. A belső kontrollok monitoringja pedig magába foglalja a vezetés rendszeres felügyeletet gyakorló tevékenységét, valamint más műveleteket, amelyeket az alkalmazottak hajtanak végre feladatuk ellátása keretében. A belső ellenőrzés egyik alapvető funkciója, hogy segítséget nyújtson a vezetésnek a belső kontroll eredményességének monitoringjához.¹²

A belső kontroll megvalósításában a szervezet minden dolgozója fontos szerepet játszik, ugyanakkor a vezetés viseli az átfogó felelősséget a belső kontrollrendszer kialakításáért, megvalósításáért, megfelelő működésének és karbantartásának felügyeletéért és dokumentálásáért.

A belső kontrollrendszer léte önmagában nem nyújt megfelelő garanciát a szervezet hatékony működésére. A külső és belső kockázatok vagy éppen a lehetőségek beazonosítása kapcsán felmért hatások megfelelő értéken belül tartására hozott kockázati válaszokat, illetve az azokat megvalósító kontrollintézkedések eredményeit tekintjük az adott szervezet céljai hatékony elérése biztosítékainak. (Ivanyos – Roóz, 2010)

MÓDSZEREK AZ ÁSZ-JELENTÉSBEN ALKALMAZOTT FELMÉRÉS TECHNIKAI MEGOLDÁSAI

A belső kontrollrendszer minőségértékelési eljárásának kialakítása az uniós és a nemzetközi gyakorlatok, valamint az egyes évek tapasztalatai alapján alakította ki az ÁSZ.

A 2001-ben és az azt követő években az értékelési eljárás során alkalmazott munkalapok témakörök szerinti tagolásban tartalmazták a pénzügyi szabályszerűségi ellenőrzés területeit átfogó eldöntendő kérdéseket. (A hét terület: az intézmény szabályozottság, a Kincstár munkafolyamatba épített ellenőrzési funkciója, a függetlenített belső ellenőrzés működése, a számviteli tevékenység szabályozottsága, a számviteli tevékenység informatikai támogatottsága, az informatikai környezet szabályozottsága, az informatikai rendszer működése.) Az eldöntendő kérdésekre adott válaszok alapján a feldolgozást támogató rendszer területenként és (a területeket reprezentáló munkalapokat eltérő súllyal) összesítve is értékelte a kockázatot.

Az elmúlt tíz esztendő során, összefüggésben a jogszabályi környezet változásaival és a vizsgálatok során szerzett tapasztalatokkal – az alapelvek változatlanul hagyása mellett – folyamatosan módosítások történtek a felmérést szolgáló munkalapokon. Ennek során – eltérő mértékben – megváltoztak a munkalapok struktúrái, bővültek, illetve cserélődtek a kérdések, több esetben módosultak a kérdésekhez

kapcsolódó kockázati pontok, továbbá változtak egyes munkalapok súlyai is.

A belső kontrollrendszerek ellenőrzése kiterjedt a kontrollrendszer mind az öt komponensének (kontrollkörnyezet, kockázatkezelés, kontrolltevékenység, információ és kommunikáció, monitoring) vizsgálatára. A belső ellenőrzés értékelésére két szinten – a belső kontrollrendszer értékelése keretében és önálló elemként – került sor.

A központi költségvetési szervek belső kontrollrendszere és a belső ellenőrzése vizsgálatának végrehajtását a 2011. évben a belső kontrollrendszer öt elemére, valamint külön a belső ellenőrzés értékeléséhez kidolgozott munkalapok támogatták. A munkalapok kétféle típusú – eldöntendő és Likert-skála típusú – kérdéseket tartalmaztak. A felmérés összesen 398 kérdésen¹³ alapult. A munkalapok kiértékelését egy, a jogszabályi előírások, valamint a korábbi évek ellenőrzési tapasztalatai alapján kidolgozott szakértői modell, illetve a modell alapján kifejlesztett, a számításokat végző algoritmus segítségével hajtották végre Microsoft Office Excel környezetben. Az egyes kérdésekhez, kérdéscsoportokhoz, illetve belső kontrollrészterületekhez a szakértői modell alapján különböző súlyok tartoztak, amelyek a kontrollrészterületeket, illetve a kontrollrend-

szert egészének megfelelőségi szintjét a terület jellegétől függően az átlagosnál erősebben, illetve kisebb mértékben befolyásolták.

Például a kontrollkörnyezet-terület esetében, ha a költségvetési szerv nem rendelkezett egy adott belső szabályzattal, az több hibapontot jelentett, mintha rendelkezett vele, de sok hiányosság volt benne. Ez utóbbi esetben viszont a Likert-skála típusú kérdések segítségével az érintett szabályzat(ok) minősítését a gyakorlati tapasztalatok alapján tovább lehetett szigorítani, illetve enyhíteni a végső eredményt.

A kérdések megoszlását az 1. táblázat szemlélteti.

A munkalapok kitöltése során az alapvető vizsgálati eljárásokat (közvetlen részletes vizsgálat), az információkérést, az elemző eljárásokat és a tesztelést alkalmaztuk.

Az eldöntendő kérdéseknél az elemző eljárást, kismértékben az információkérést; míg a Likert-skála típusú kérdéseknél – ott, ahol a kérdés megválaszolása kontrollok teszteléséhez is kapcsolódott – az alapvető eljárások közül a tesztelést alkalmaztuk.

Az ellenőrzési bizonyíték jellege az eldöntendő kérdések esetében közvetlenül do-

1. táblázat

A BELSŐ KONTROLLRENDSZER ÉRTÉKELÉSÉNÉL ALKALMAZOTT KÉRDÉSEK MEGOSZLÁSA

| BELSŐ KONTROLLRENDSZER | Eldöntendő kérdés (db) | Likert-skála típusú kérdés (db) | Összes kérdésszám (db) | (%) | A kérdésekhez rendelt megfelelőségi pontszám |
|----------------------------|------------------------|---------------------------------|------------------------|-----|--|
| Kontrollkörnyezet | 222 | 17 | 239 | 60 | 315 |
| Kockázatkezelés | 13 | 1 | 14 | 4 | 17 |
| Kontrolltevékenységek | 102 | 11 | 113 | 28 | 106 |
| Információ és kommunikáció | 21 | 1 | 22 | 6 | 47 |
| Monitoring | 9 | 1 | 10 | 3 | 14 |
| Összesen | 367 | 31 | 398 | 100 | 499 |
| Belső ellenőrzés | 84 | 8 | 92 | – | 88 |

Source: Állami Számvevőszék

kumentált volt, míg a Likert-skála típusú kérdések megválaszolásánál a dokumentált ellenőrzési bizonyíték mellett – amennyiben szükséges – alkalmazható volt a szóbeli bizonyíték is, amelynek megbízhatóságát – az ellenőrzést végző döntésétől függően – jegyzőkönyv, illetve tanúsítvány felvételével támasztották alá.

A Likert-skála típusú kérdések megválaszolása során az ellenőrzést végzőnek 1–7-ig terjedő skálán minősíteni kellett a vizsgálat során szerzett szakmai tapasztalatai alapján a belső kontrollrendszer részelemeit.

Az eldöntendő és a Likert-skála típusú kérdésekhez megfeleléségi pontok voltak hozzárendelve. A munkalapok kérdéseire adott válaszok függvényében a belső kontrollrendszert felépítő öt elem, illetve az azokat alkotó részelemek, összesített megfeleléségi pontokat kaptak. A megfeleléségi pontok egyrészt az eldöntendő kérdésekre adott válaszokból, másrészt a Likert-skála típusú kérdésekre, az ellenőrzés során szerzett tapasztalatok alapján adott válaszokból generálódtak.

Az értékelő rendszer automatikusan kiszámította az eldöntendő kérdésekre adott válaszok alapján a kontrollrendszert alkotó elemek megszerzett és megszerzhető megfeleléségi pontjai százalékban kifejezett arányát és az ellenőrzést végző által az ellenőrzés során tapasztaltak alapján az Likert-skála típusú kérdésekre adott válaszok után kapott megfeleléségi pontok számának, a maximum 7 megfeleléségi ponthoz viszonyított százalékos arányát. A két jellemző százalék egyszerű számtani átlaga mutatta meg, milyen mértékben felelnek meg a kontrollrendszer elemeit alkotó részelemek a 100 százalékot jelentő kritériumnak. A megfeleléségi százalékát meghatározó mutató alapján az értékelő rendszer elvégezte a kontrollrendszer elemeit alkotó részelemek kategóriába történő besorolását a 2. táblázat szerint.

A belső kontrollrendszer egyes elemeinél a legalább „részben megfelelő” minősítés el-

A BELSŐ KONTROLLRENDSZER ELEMEINEK MEGFELELŐSÉGI ÉRTÉKELÉSE

| Megfeleléségi %-ának értéke | Belső kontrollrendszer adott eleme/részeleme minősítése |
|-----------------------------|---|
| ≥85% | „megfelelő” |
| ≥70% | „részben megfelelő” |
| <70% | „nem megfelelő” |

Source: Állami Számvevőszék

érésének lényeges feltétele volt, hogy az elért százalékos arány legalább 70 százalékos, míg a „megfelelő” minősítésnél legalább 85 százalékos legyen.

A belső kontrollrendszer összevont értékelése a belső kontrollrendszer öt elemének együttes minősítése alapján, számtani átlagolással történt. Az elemek közül kettő – a kontrollkörnyezet és a kontrolltevékenység – fontossága miatt dupla súllyal szerepelt. Az összevont értékelés elve hasonló, mint az egyes pillérek értékelésére vonatkozó elv, vagyis a „megfelelő” minősítés magas kontrollbizonyosságot, a „részben megfelelő” minősítés közepes kontrollbizonyosságot, míg a „nem megfelelő” minősítés alacsony kontrollbizonyosságot jelent.

EREDMÉNYEK

A központi költségvetési szervek belső kontrollrendszerének a kialakítása és működtetése 2011-ben alapvetően betöltötte funkcióját, ugyanakkor az egyes rendszerlemek több területén tárt fel az ÁSZ-ellenőrzés a kontrollok eredményes és hatékony működését kedvezőtlenül befolyásoló tényezőket. A belső kontrollrendszer és annak részeként a belső ellenőrzés értékelését 28 költségvetési szervre,¹⁴ továbbá 11 fejezetnél¹⁵ a fejezeti kezelésű előirányzatokra vonatkozóan végezte el az ÁSZ. Az ellenőrzés végrehajtása az e célra kialakított

módszer szerinti előzetes felmérés, valamint a helyszínen tapasztalt összevetésével és szintetizálásával történt.

A belső kontrollok működését az ellenőrzésbe bevont intézmények és a fejezeti kezelésű előirányzatok vonatkozásában 85 százalékos arányban minősítette az ÁSZ részben vagy egészben megfelelőnek, illetve 15 százalékban nem megfelelőnek. A belső kontrollrendszer egyes elemeinek összesített megfelelősége 70,9 százalékos eredményt mutatott. A „nem megfelelő” minősítés a fejezeti kezelésű előirányzatok esetében arányaiban magasabb (27 százalék) volt, míg az intézményeknél 10,7 százalék. A jelentős eltérést az okozta, hogy a fejezeti kezelésű előirányzatoknál valamennyi kontrolelem gyengébb volt. Ez különösen megmutatkozott a kontrollkörnyezet, valamint az információ- és kommunikációelemek esetében. (Lásd 3. ábra)

A belső kontrollrendszer összevont értékelése alapján a 28 intézmény közel fele (13 intézmény) „megfelelő”, 12 „részben megfe-

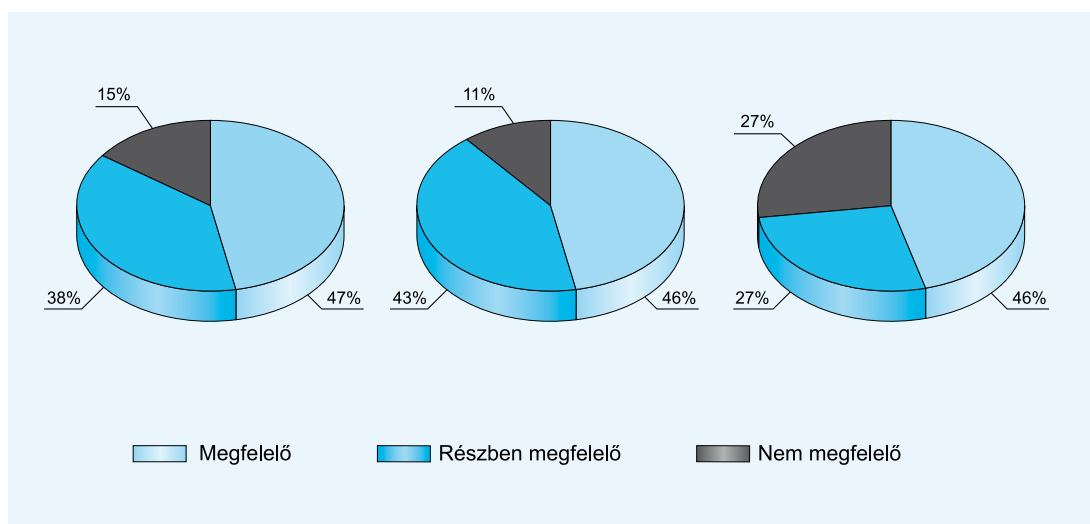
lelő”, míg három (Miniszterelnökség (ME), Vidékfejlesztési Minisztérium (VM), Nemzeti Erőforrás Minisztérium (NEFMI)), „nem megfelelő” minősítést kapott.

A 4. ábra szemlélteti az intézmények belső kontrollrendszerének értékelését. A legalacsonyabb megfelelőségi pontértéket az Szellemi Tulajdon Nemzeti Hivatala (SZTNH), a Pénzügyi Szervezetek Állami Felügyelete (PSZÁF), a Közbeszerzések Tanácsa (KBT) és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (NAV) kapta.

KONTROLLKÖRNYEZET A belső kontrollrendszer pilléreinek egyenkénti vizsgálatánál az értékelés alapján a legmagasabb megfelelőségi szint (92,9 százalék) a kontrollkörnyezetet jellemezte, amelyet a szervezeti struktúra, a belső szabályozottság és a humánerőforrás-kezelés határoz meg. Az intézmények szervezeti struktúrája, a felelősségi, hatásköri viszonyok és a feladatok meghatározása, valamint a belső szabályzatok a jogszabályoknak és a belső kontrollstandardoknak megfeleleltek. A belső szabályozottság javulást mutatott, ugyanak-

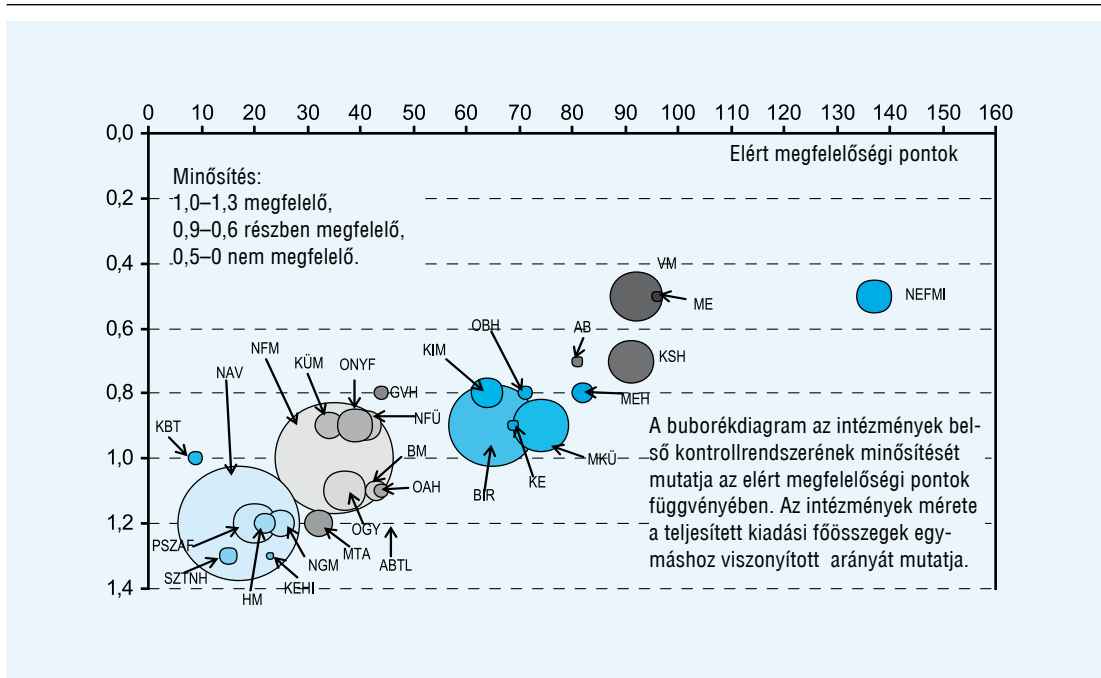
3. ábra

A BELSŐ KONTROLLRENDSZER ÖSSZEVONT MINŐSÍTÉSE AZ INTÉZMÉNYEKNÉL ÉS FEJEZETI KEZELÉSŰ IRÁNYZATOKNÁL



Source: 1298-as számú Jelentés a belső kontrollrendszer és a belső ellenőrzés szabályszerűségének a zárszámadási ellenőrzésbe bevont központi költségvetési intézményeknél lefolytatott ellenőrzéséről

MEGFELELŐSÉGI TÉRKÉP AZ INTÉZMÉNYEK BELSŐ KONTROLLRENDSZERÉNEK ÉRTÉKELÉSÉHEZ



Forrás: 1298-as számú Jelentés a belső kontrollrendszer és a belső ellenőrzés szabályszerűségének a zárszámadási ellenőrzésbe bevont központi költségvetési intézményeknél lefolytatott ellenőrzéséről, 32. oldal

kor a közbeszerzés és az információbiztonság szabályozása terén még mutatkoztak hiányosságok. Erre utal, hogy a közbeszerzési szabályzatok közel háromnegyedében (20 intézmény) nem határozták meg a közbeszerzés teljes folyamatát lefedő, azok ellenőrzését támogató, átfogó eljárásokat és az azokat támogató egyéb dokumentumokat, nyomonkövetési listákat. Az informatikai szabályzatok az intézmények ötödénél (6 intézmény) nem rendelkeztek működésfolytonossági vagy katasztrófaelhárítási tervvel. A kontrollkörnyezet területén a legjobb eredménnyel rendelkező szervezet a Kormányzati Ellenőrzési Hivatal (KEHI) volt, 97,8 százalékban megfelelt az előírásoknak. A legalacsonyabb értéket elérő Nemzeti Erőforrás Minisztérium (NEFMI) is 80 százalékos megfelelési szinten teljesített.

INFORMÁCIÓ ÉS KOMMUNIKÁCIÓ A minősítés szerint az információ és kommunikáció a második legmagasabb megfelelési szintű kontrollpillér (85,7 százalék). A belső szabályzatok az információ átadásának formáját meghatározták, az alkalmazottak a munkavégzéshez szükséges információkhoz időben hozzájutottak, a szabályzatok rendelkezésre álltak. Hiányosság volt, hogy 13 intézmény (46,4 százalék) nem rendelkezett kommunikációs stratégiával, emellett 4 intézmény (14,3 százalék) nem alakította ki a szabálytalanságok, valamint a korrupciógyanú-jelentés megfelelő eljárásrendjét.

KONTROLLTEVÉKENYSÉG Összességében megfelelően (71,4 százalék) működött az intézmények kontrolltevékenysége, amely többek között a szabályos működést biztosító intézke-

dések meghozatalát és azok betartását foglalja magában. A gazdálkodásban a négy szem elve érvényesült, a feladat- és hatáskörök szétválasztása megtörtént. Legnagyobb hiányosság a közbeszerzések ellenőrzése területén volt tapasztalható, ahol a kontrollok működését hét¹⁶ intézménynél nem támogatták megfelelően az ellenőrzési listák.

KOCKÁZATKEZELÉS A költségvetési szerveknél a kockázatkezelés – amely a tevékenységek szabályos és hatékony végrehajtását veszélyeztető tényezők felmérése alapján azok elhárítását szolgálja – a második legalacsonyabb megfelelőségi szintet elérő (42,9 százalék) kontrollpillér volt. Az összesített értékelés alapján öt¹⁷ intézmény a kockázatkezelése 100 százalékos megfelelőségi szintű volt, 13 intézmény nem érte el a 70 százalékot. A kockázatkezelési tevékenység szabályozásáról az intézmények nem gondoskodtak teljes körűen (60,7 százalékos megfelelőségi szint) és a gyakorlati alkalmazásban is voltak hiányosságok (42,9 százalékos megfelelőségi szint). A hiányosságokhoz hozzájárult, hogy nem értékelték a csalás, korrupció kockázatát, az elfogadható kockázati szintet, a kockázati reakciót és a válaszingtezkedéseket sem határozták meg.

MONITORING Összességében a legalacsonyabb megfelelőségi szintet (39,3 százalék) az intézmények monitoringtevékenysége érte el. Az intézmények eredményei között jelentős szóródás mutatkozik (25,0 százalék, 96,4 százalékos megfelelőségi szint), a legjobb teljesítést három¹⁸ intézmény érte el, viszont négy¹⁹ másik intézmény az 50 százalékos megfelelőségi szint alatt teljesített. Az alacsony minősítést az okozta, hogy a költségvetési szervek közel 40 százalékánál (11 intézmény) „nem megfelelő” a monitoringrendszer kialakítása és közel egyharmaduk (11 intézmény) nem alakított ki monitoringstratégiát. A belső kontrollrendszerek önértékelését az intézmények 42,9 százaléka (12 intézmény) nem végezte el, viszont az intézmények 75,0 százaléka (21 intézmény)

gondoskodott a belső ellenőrzés által feltárt hibák kijavításáról. A monitoringpillérhez tartozik a belső ellenőrzési tevékenység is, a belső kontrollrendszer működésének monitoringja, ezáltal a belső kontrollkeretrendszer fejlesztésének támogatása, a vezetés rendszeres felügyeletet gyakorló tevékenységének támogatása révén.

BELSŐ ELLENŐRZÉS A költségvetési szervek belső ellenőrzési tevékenységére vonatkozó összevont értékelés alapján annak szabályozottsága és működése az ellenőrzésbe bevont költségvetési szervek 82,1 százalékánál (23 intézmény) megfelelő volt. Ugyanakkor a belső ellenőrzési tevékenység értékelését negatívan befolyásolta, hogy az intézmények az ellenőrzési tevékenységük során nem, illetve nem kielégítő mértékben vizsgálták a belső kontrollrendszer kiépítését és működését, az erőforrásokkal – különös tekintettel, a vagyonnal – való gazdálkodást, az elszámolásokat, a költségvetési beszámolókat megbízhatóságát. További hiányosság, hogy a belső ellenőrök pénzügyi és szabályszerűségi ellenőrzésen túlmenően más típusú – rendszer-, teljesítmény-, illetve informatikai – ellenőrzést csak eseti jelleggel végeztek. Ennek következtében az ellenőrzési feladatok kiválasztása és végrehajtása csak 12 intézménynél (42,9 százalék) megfelelő.

A zárszámadási ellenőrzések során az ÁSZ már évek óta megállapította, hogy a belső ellenőrzés a kapacitásproblémák miatt nem tudja maradéktalanul ellátni feladatát. Ezt a megállapításunkat alátámasztotta az, hogy hét intézmény (25 százalék) külső erőforrással biztosította a belső ellenőrzési feladatok ellátását. Huszonöt intézmény (89,3 százalék) megfelelőnek ítélte a belső ellenőrzést végző szervezeti egységek ellenőri létszámát, amelynek ellentmond, hogy kapacitás hiányában nem végeztek el kiemelt fontosságú ellenőrzéseket.

A belső kontrollrendszer elemei közül az értékelő rendszer alapján a monitoring megfelelőségi szintje a legalacsonyabb. Az 5. ábrából

látható, hogy az értékelés szerint a belső kontrollrendszer és a belső ellenőrzés megfelelése az intézményeknél korrelációt mutatott a vizsgált évben. Azoknál az intézményeknél, ahol a belső ellenőrzési tevékenység nem működött megfelelően, ott a belső kontrollokban is hiányosságok figyelhetők meg.

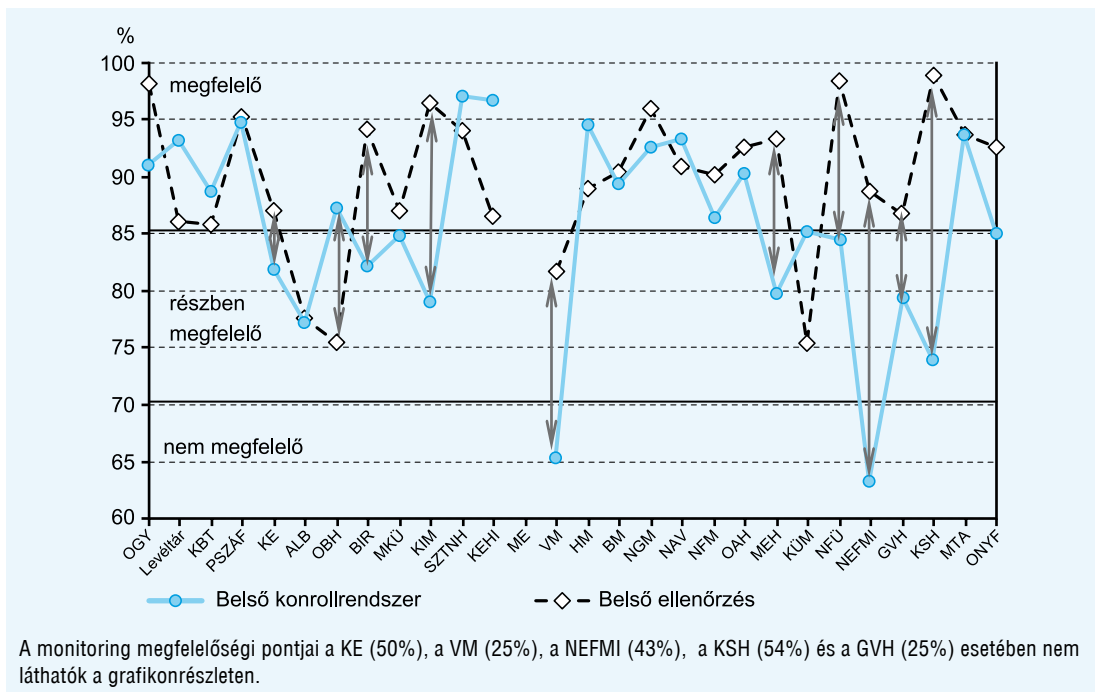
A belső ellenőrzés és a belső kontrollok korrelációját az intézmények túlnyomó többségénél igazolja az ábra, a vizsgált intézmények 85,7 százalékánál ugyanis 15 százalékpont alatti, 7,1 százaléknál 15 és 20 százalékpont közötti és mindössze két esetben 25 százalékpont feletti a belső kontrollrendszer és a belső ellenőrzés minősítésének különbségértéke. A magasabb különbségértékeket jellemzően egyedi tényezők okozták, így azokat a torzító hatásuk miatt nem célszerű a korrelációs együttható kiszámításába bevonni. Egyedi

tényezők nyolc intézménynél befolyásolták a korreláció erősségét, így a további 20 intézményre kiszámított korrelációs együttható $r = 0,56$ vagyis mérsékelten erős, illetve erős korreláció tapasztalható. Az ábrán 11²⁰ intézmény esetében kifejezetten jól látható a korreláció, mert a belső ellenőrzés és a belső kontrollok minősítésének értékei szinte egybeesnek, a megfelelési értékek különbsége 3 százalékpont alatti. A korrelációs együttható ebben az esetben $r = 0,78$ amely igen erős összefüggést jelent a belső kontrollrendszer és a belső ellenőrzési tevékenység működése között.

Az ábrában szereplő különbségvonalak (kétvégű nyilak) tíz²¹ intézménynél jelzik a belső kontrollrendszer, illetve a belső ellenőrzés megfelelési százaléka közötti különbséget, amennyiben a megfelelési szint nem ugyanabba a megfelelési tartományba esik.

5. ábra

A KÖLTSÉGVETÉSI SZERVEK BELSŐ KONTROLLRENDSZERÉNEK ÉS BELSŐ ELLENŐRZÉSÉNEK KAPCSOLATA A MEGFELELŐSÉG VONATKOZÁSÁBAN



Forrás: 1298-as számú Jelentés a belső kontrollrendszer és a belső ellenőrzés szabályszerűségének a zárszámadási ellenőrzésbe bevont központi költségvetési intézményeknél lefolytatott ellenőrzéséről

Ezekben az esetekben a belső kontrollrendszer és a belső ellenőrzés minősítése²² eltérő értéket kapott, mivel a minősítések értékei más sávhatárok közé estek.

A különbségvonalakkal jelzett eltérések három okra vezethetők vissza:

- szabályozottsági és működési hiányosság a belső kontrollrendszer, azon belül a monitoring területén;
- szabályozottsági és működési hiányosságok a belső kontrollrendszer más elemei területén;
- szabályozottsági és működési hiányosságok a belső ellenőrzés területén.

Az ellenőrzés során a belső kontrollrendszer és a belső ellenőrzés kapcsolatrendszerének feltárása mellett a már említett 28 intézmény és 11 költségvetési fejezet fejezeti kezelésű előirányzatai 2011. évi költségvetési beszámolójára adott véleményt vetettük össze a belső kontrollrendszerének minősítésével annak érdekében, hogy kimutatható-e összefüggés a belső kontrollrendszer bármely elemének működési hiányossága és a költségvetési beszámoló megbízhatósága között. A költségvetés végrehajtása során ellenőrzött beszámolók minősített záradékai és a belső kontrollrendszer kapcsolatát a 6. ábra szemlélteti.

Ahogy azt az ábra is mutatja, egyértelműen igazolható a belső kontrollrendszer minősítése és a költségvetési beszámolók minősített záradékai közötti összefüggés.

A kapcsolat egyúttal a belső kontrollrendszer megfelelő működtetésének fontosságára is utal, hiszen nagymértékben hozzájárul az adott költségvetési szerv szabályos működtetéséhez, illetve a fejezeti kezelésű előirányzatok szabályszerű és célnak megfelelő felhasználásához.

Az ellenőrzött szervezetek közül egynél, az Nemzeti Fejlesztési Ügynökségnél (NFÜ) az ÁSZ elutasító véleményt adott az Unió Fejlesztések (UF) fejezet fejezeti kezelésű előirányzatairól készített összesített beszámoló vonatkozásában, ahol a belső kontrollrendszer

működését is „nem megfelelőnek” minősítettük. Ugyancsak egyértelmű az összefüggés az elfogadó záradékkal és „megfelelő” minősítésű belső kontrollrendszerrel rendelkező szervezetknél,²³ ahol a megfelelően működtetett belső kontrollrendszer jelentősen hozzájárult az elfogadó záradék kiadásához.

A MINŐSÍTETT ZÁRADÉKKAL ELLÁTOTT VÉLEMÉNYEKNÉL a hibát és hiányosságot a belső kontrollrendszer több elemének nem megfelelő működése okozta. (Lásd 3. táblázat)

Az ① esetben az UF-fejezet fejezeti kezelésű előirányzatainál a minősített vélemény kiadását megalapozó hibák a számvitel területén a belső kontrolllok, valamint a számvitelt támogató informatikai rendszerekkel kapcsolatos belső kontrolllok nem megfelelő működésére vezethetők vissza, amelyek következtében a főkönyvi könyvelés és az analitikus nyilvántartás megfelelő kapcsolata, egyezősége nem volt biztosított.

A ② és a ③ esetben egyedi/egyszeri könyvelési tétel okozta a beszámoló minősítését. Ezeknél a belső kontrollrendszer nem tudta kezelni az egyedi gazdasági eseményekkel kapcsolatban a számviteli elszámolások folyamatát. A belső kontrollrendszer gyenge pontja azért sem került feltárásra, mert az NFÜ-nél és az Országos Nyugdíjbiztosítási Főigazgatóságnál (ONYF) a pénzügyi területen a vizsgált évben nem mérték fel (ONYF), illetve nem tudták azonosítani a releváns kockázatokat (NFÜ-, UF-fejezet fejezeti kezelésű előirányzatai), (kockázatkezelés). Az NFÜ-nél nem végezték el a belső kontrollrendszer önértékelését (monitoring).²⁴

„A közigazgatás hatékonyságának növelése érdekében a jó gyakorlatot közkinccsé teszi, az ellenőrzések eredményeként szerzett információkat és tudást átadja a közpénzfelhasználóknak.” (Állami Számvevőszék Stratégia, 2011–2015. 6. oldal)

A belső kontrolllok szerepének növelése érdekében fontos törekvés volt az ÁSZ részéről,

AZ ELLENŐRZÖTT BESZÁMOLÓK MINŐSÍTETT ZÁRADÉKAI ÉS A BELSŐ KONTROLLRENDSZER KAPCSOLATA

| Intézmények és fejezeti kez. előirányz. összesen | Intézmények száma | Fejezeti kezelésű előirányzatok száma | Rendszer elemek/Vizsgált költségvetési szervek | BELSŐ KONTROLLRENDSZER | | | | | | | | | | BESZÁMOLÓ | | | | | | | | | |
|--|-------------------|---------------------------------------|--|------------------------|---|---------------|---|---------------------|---|----------------------------|---|------------|---|------------------|---|---------------------|---|------------------|-----------------------------|-----------------------|-------------------|----------------|------------|
| | | | | Kontrollirányzat | | Kücsökkezelés | | Kontrolllevegységek | | Információ és kommunikáció | | Monitoring | | Belső ellenőrzés | | ÖSSZEVONT ÉRTÉKELÉS | | Nyitlakozatok | | Nem minősített | | Minősített | |
| | | | | e | m | e | m | e | m | e | m | e | m | e | m | e | m | Záradék elfogadó | Záradék figyelemfelhívással | Záradék kontrollozott | Záradék elutasító | Nem minősített | Minősített |
| 1 | 1 | | OGY | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |
| 2 | 2 | | Levélár | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |
| 3 | 3 | | KBT | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |
| 4 | 4 | | PSZÁF | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |
| 5 | 5 | | KE | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |
| 6 | 6 | | AB | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |
| 7 | 7 | | AJBH (OBH) | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |
| 8 | 8 | | BIR (OITH) | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |
| 9 | 9 | | MKÜ | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |
| 10 | 10 | | KIM igazgatása | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |
| 11 | 1 | | KIM fejez | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |
| 12 | 11 | | SZTNH | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |
| 13 | 12 | | KEHI | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |
| 14 | 13 | | ME igazgatása | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |
| 15 | 2 | | ME fejez | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |
| 16 | 14 | | VM igazgatása | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |
| 17 | 3 | | VM fejez | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |
| 18 | 15 | | HM igazgatása | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |
| 19 | 4 | | HM fejez | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |
| 20 | 16 | | BM igazgatása | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |
| 21 | 5 | | BM fejez | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |
| 22 | 17 | | NGM igazgatása | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |
| 23 | 6 | | NGM fejez | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |
| 24 | 18 | | NAV | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |
| 25 | 19 | | NFM igazgatása | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |
| 26 | 7 | | NFM fejez | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |
| 27 | 20 | | OAH | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |
| 28 | 21 | | MEH | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |
| 29 | 22 | | KÜM igazgatása | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |
| 30 | 8 | | KÜM fejez | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |
| 31 | 23 | | NFÜ intézmény | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |
| 32 | 9 | | UF fejez | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |
| 33 | 24 | | NEFMI igazgatása | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |
| 34 | 10 | | NEFMI fejez | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |
| 35 | 25 | | GVH | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |
| 36 | 26 | | KSH | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |
| 37 | 27 | | MTA igazgatása | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |
| 38 | 11 | | MTA fejez | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |
| 39 | 28 | | ONYF | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | |

■ "megtelő" minősítés
■ "részben megtelelo" minősítés
■ "nem megtelelo" minősítés
■ módosított minősítés a feljárt kontrollhibák kijevitását szolgáló már meglelt, illetve tervezett intézkedéseikről szóló nyilatkozatok figyelembe vételével

Forrás: saját szerkesztés a 1298-as számú a belső kontrollrendszer és a belső ellenőrzés szabályszerűségének a zárszámadási ellenőrzésbe bevont központi költségvetési intézményeknél lefolytatott ellenőrzéséről szóló jelentésben szereplő adatok alapján

ÖSSZEFÜGGÉS A KÖLTSÉGVETÉSI BESZÁMOLÓK MINŐSÍTETT ZÁRADÉKAI ÉS A BELSŐ KONTROLLRENDSZER KÖZÖTT

| Hivatkozás | Intézmény megnevezése | Belső kontrollrendszer összevont minősítése | Belső ellenőrzés minősítése | Minősített záradékkal ellátott vélemény | Minősítés kapcsolat a belső kontrollrendszer elemeivel | |
|------------|------------------------------------|---|-----------------------------|---|---|---|
| ① | UF-fejezeti kezelésű előirányzatok | „nem megfelelő” | „részben megfelelő” | elutasító | A számítélt támogató informatikai rendszerekből nyert analitikus nyilvántartások, a főkönyvi kivonat és a beszámoló adatainak egyezősége rendszerszerűen nem volt biztosított. Az NFÜ teljes körűen nem végezte el a követelések év végi egyeztetését. Az NFÜ számviteli politikájában és a leltározási és leltárkészítési szabályzatban, valamint a belső zárlati köriratban rögzített előírások a gyakorlatban nem teljes körűen érvényesültek. | „A kontrolltevékenység (vezetői ellenőrzés) (NFÜ), nem mérték fel (ONYP), illetve nem tudták azonosítani a releváns kockázatokat (NFÜ-, UF-fejezet fejezeti kezelésű előirányzatai), (kockázatkezelés). Az NFÜ esetében nem végezték el a belső kontrollrendszer önértékelését (monitoring).” |
| ② | NFÜ-intézmény | „részben megfelelő” | „részben megfelelő” | korlátozott | Az eszköznyilvántartó program a számviteli előírásoktól eltérő állományba vételi, azaz a járművek szabálytalan állományba vételét is lehetővé tette, amit a vezetői ellenőrzés, mint problémás tételt nem szűrt ki. | |
| ③ | ONYP | „részben megfelelő” | „megfelelő” | korlátozott | A nem rendszeres kifizetések esetében feltárt egyszeri könyvelési hiba volt az alapja a korlátozó záradéknak. Az aktuális számlarend (kontrollkörnyezet) nem tartalmazta a problémát okozó könyvelési tétel számviteli előírások szerinti elszámolását, a vezetői ellenőrzés (kontrolltevékenység), a négy szem elve ebben az esetben sem tudott érvényesülni. | |

Forrás: saját szerkesztés a 1298-as számú a belső kontrollrendszer és a belső ellenőrzés szabályszerűségének a zárszámadási ellenőrzésbe bevont központi költségvetési intézményeknél lefolytatott ellenőrzéséről szóló jelentésben szereplő adatok alapján

hogy az ellenőrzés lezárását követően lehetőséget biztosított az intézmények számára, hogy nyilatkozzanak az ÁSZ által feltárt kontrollhibák kijavítását szolgáló már megtett, illetve tervezett intézkedéseikről, amely a „jó gyakorlatok” kialakítását, illetve megerősítését szolgálja. A fejezetet irányító szervek vezetői a visszaküldött nyilatkozatukban vállalták a kontrollhibák kijavítását. A megtett nyilatkozatok alapján ismét elvégezték a belső kontrollrendszerek értékelését, amely alapján a kontroll pillérek összesített megítélése 31 százalékkal, 92,9 százalékos megfelelési szintre javult. (Lásd 7. ábra)

KÖVETKEZTETÉSEK

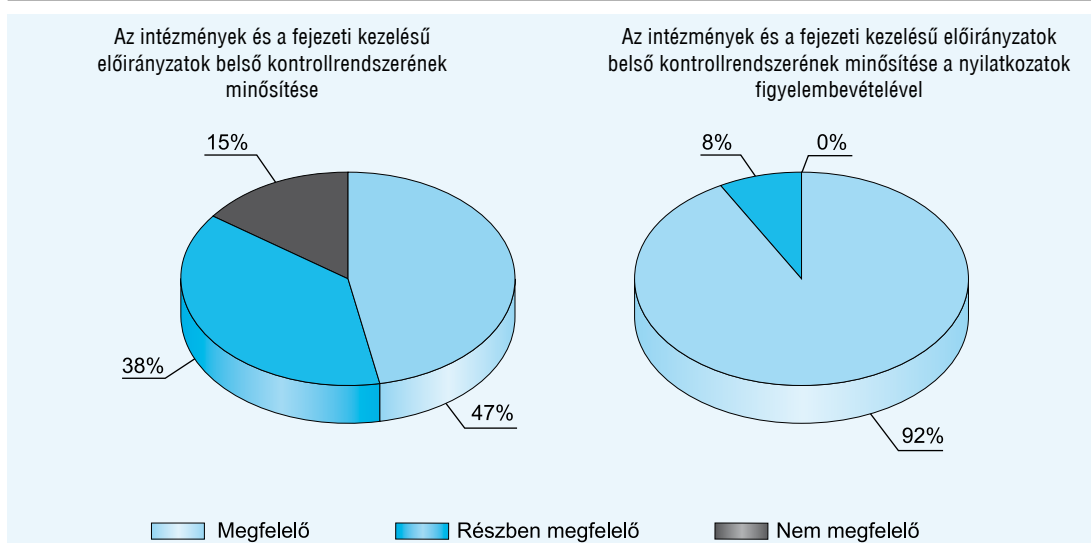
A belső kontrollrendszer 5 fő alkotóeleme (kontrollkörnyezet; kockázatkezelés; kontrolltevékenységek; információ és kommunikáció; monitoring) szoros összefüggésrendszert alkot.

A belső kontrollrendszer hatékony működésének alapvető kulcsát a vezetői elhivatottság (*tone at the top*), a hatékony kockázatmenedzsment (kockázatok előrejelzése, elkerülése, kezelése, viselése), valamint jól működő monitoringrendszer jelenti. Ez utóbbi miatt a belső ellenőrzés támogató szerepe is felértékelődik.

Az egyes fő kontrollelemek összefüggésrendszerének feltérképezése során a kontrollkörnyezetet célszerű adottságnak tekinteni, főleg a vezető elhivatottság miatt, ugyanis ennek hiányában sohasem lehet jól működő kontrollrendszer. Amennyiben adott egy jól kialakított kontrollkörnyezet, az önmagában még korántsem biztosíthatja a kontrollrendszer megfelelő működését. Nagyon fontos kontrollelem a kockázatkezelés, amely ha jól működik, hatással van az összes további kontrollelem, így a kontrolltevékenységek, az információ és kommunikáció, illetve a monitoring működésére. A monitoringtevékenység

7. ábra

A BELSŐ KONTROLLRENDSZER ÖSSZEVONT MINŐSÍTÉSÉNEK VÁLTOZÁSA A NYILATKOZATOK FIGYELEMBEVÉTELÉVEL AZ INTÉZMÉNYEKNÉL ÉS FEJEZETI KEZELÉSŰ IRÁNYZATOKNÁL



Forrás: 1298-as számú Jelentés a belső kontrollrendszer és a belső ellenőrzés szabályszerűségének a zárszámadási ellenőrzésbe bevont központi költségvetési intézményeknél lefolytatott ellenőrzéséről

pedig, amely magában foglalja a belső ellenőrzést is folyamatában, illetve utólagosan van hatással az öt sorban megelőző kontrollelemre.

Az intézmények belső kontrollrendszerére vonatkozó felmérés eredményei alapján megállapítható, hogy az intézmények felső vezetése számára elsősorban a kockázatkezelési tevékenység színvonalának emelése, a kbt²⁵ rendelkezéseinek betartását támogató kontrollok erősítése, a fejezeti kezelésű előirányzatokból pályázati úton nyújtott támogatások elszámolásainak alaposabb és gyakoribb ellenőrzése, a belső szabályzatok folyamatos aktualizálása jelentik a belső kontrollrendszer továbbfejlesztésének főbb irányait. Ehhez szorosán kapcsolódik, hogy az utóbbi években meggyengült a belső ellenőrzés súlya, szerepe, szakmai tevékenysége. A belső ellenőrzés nem végezte el a kontrollrendszer egészének ellenőrzését, így nem volt a vezetésnek arra vonatkozóan információja, hogy a belső kontrollrendszer vonatkozásában melyik területek fejlesztendők.

Az eredmények megerősítik azt a feltevésünket, hogy a belső ellenőrzést végző szervezeti egységeknek – a jogszabályi előírásoknak való megfelelés érdekében – a pénzügyi kontrollok szabályos működésének ellenőrzése mellett egyre nagyobb hangsúllyal szükséges ellenőrizniük a szervezet kockázatkezelésére, a működés gazdaságosságára, hatékonyságára, eredményességére, valamint a pénzügyi jelentések megbízhatóságára vonatkozó kontrolltevékenységeket is.

Nagyon fontos azonban különbséget tenni a belső kontrollrendszereiket jól működtető, illetve a még hiányosságokkal rendelkező intézmények között. Ez utóbbi esetben célszerű lehet felülvizsgálni a belső ellenőrzés létszámát és súlyát annak érdekében, hogy szélesebb körben legyenek biztosíthatók a belső kontrollrendszerre vonatkozó ellenőrzések, amelyek szükség esetén a belső ellenőrzési létszám növelését, illetve a szakmai kompetenciák fe-

lülvizsgálatát, fejlesztését követelhetik meg. A belső ellenőrzés tanácsadó szerepe ilyenkor a meglévő problémák kijavítására kényszerül szorítkozni, amely a körülményekhez történő alkalmazkodást jelenti. Amennyiben a kontrollrendszerek működése megfelelő, akkor a belső ellenőrzési tevékenység más értelmet nyerhet, csökkenthető a belső ellenőrök létszáma, illetve az ellenőrzések mellett magasabb súllyal jelenhetnek meg azon tanácsadó tevékenységek, amelyek a körülményekhez való igazodás helyett a jövőben esetleges felmerülő problémák előzetes elkerülésében, vagyis a körülmények befolyásolásában támogathatják az intézmény felső vezetését.

A tanulmány célja – a belső kontrollrendszernek a költségvetési beszámolóra gyakorolt hatásának felmérése és összefüggéseik igazolása – teljesült. A 28 költségvetési szervre, továbbá 11 fejezetenél a fejezeti kezelésű előirányzatokra vonatkozóan megállapítható volt a kapcsolat a belső kontrollrendszernek a beszámoló megbízhatóságára gyakorolt hatásában. Ez további támpontot nyújthat a vizsgálat kiterjesztésére további költségvetési szervekre, továbbá az eredmények felhasználásával javaslatot lehet tenni a következő évi zárszámadás ellenőrzése során azon költségvetési szervek vizsgálatból való kivonására, ahol a belső kontrollrendszer jól működik és ez a jó működés maga után vonja az éves költségvetési beszámoló megbízhatóságát is.

A Nemzetgazdasági Minisztérium (NGM) elkészítette a kormány részére az államháztartási belső kontrollrendszer 2011. évi helyzetéről és működéséről szóló jelentéstervezetet. A jelentéstervezetében az NGM külön kitér arra a felmérésére (Belső Kontrollrendszer Minőségértékelési Kérdőíve),²⁶ amelyet 188 költségvetési szerv bevonásával készített, azok belső kontrollrendszerének kialakításával kapcsolatban. Az ÁSZ véleményezésre megkapta a jelentés-tervezetet. A jelentéstervezet pozitív megerősítést adott arra vonatkozóan, hogy az

ÁSZ által kidolgozott módszertan alkalmas a belső kontrollrendszerek minőségértékelésére, a felmérés alapján a következtetések helytállóak.

További megerősítést kapott az ÁSZ a jelenésben tett észrevételekre a versenyszektorból. A 2012. évi Belső Ellenőrök Magyarországi Közhasznú Szervezetének²⁷ konferenciáján elhangzottak alapján a monitoring és a kockázatkezelés nem megfelelő működése nemcsak az államháztartás szereplőinél, hanem a versenyszektorban meghatározó tényezőként működő nagyvállalatoknál is problémát je-

lent. Nem véletlen, hogy a COSO²⁸ Bizottság véleményezés céljából 2012 szeptemberében²⁹ közreadta a 2012-ben kiadásra kerülő új Belső Kontroll – Integrált Keretrendszer tervezetét. Az új dokumentum felfrissíti az 1992-es eredeti keretrendszert, a 2004-ben kiadott COSO ERM és a 2006-os útmutató koncepcionális megközelítéseivel, valamint az elmúlt évtized irányítási tapasztalataival. Ez a közeljövőben értelemszerűen maga után vonja az INTOSAI-irányelv és a nemzeti standardok változását is.

JEGYZETEK

- ¹ Az INTOSAI (Legfőbb Ellenőrző Intézmények Nemzetközi Szervezete) Belső Kontroll Standardok Albizottsága a legrégebb óta működő csoport a szervezeten belül. Az albizottság 1984-es megalakulása óta aktív szakmai tevékenységet folytat a közszféra szervezetei belső kontrolljának területén. 1992–2001 között az Állami Számvevőszék látta el az albizottság elnöki feladatait, amelyeket a belga számvevőszéktől 2010-ben a lengyel számvevőszék vett át.
- ² Állami Számvevőszékről szóló 2011. évi LXVI. törvény 5. §-ának (6) bekezdése tartalmazza az ÁSZ azon feladatát, miszerint „Az Állami Számvevőszék ellenőrzése során értékeli az államháztartás számviteli rendjének betartását, az államháztartás belső kontrollrendszerének működését”.
- ³ JELENTÉS a belső kontrollrendszer és a belső ellenőrzés szabályszerűségének a zárszámadási ellenőrzésbe bevont központi költségvetési intézményeknél lefolytatott ellenőrzéséről (1298)
- ⁴ JELENTÉS a központi költségvetés területén működő, belső kontroll mechanizmusok ellenőrzéséről V-15-235/2000-01.
- ⁵ 2012. október 9-én a Magyar Pénzügyi Gazdasági Ellenőrök Közhasznú Egyesülete Államháztartás
- Ellenőrzési Szakosztálya és a Pest Megyei Szervezete Ellenőrzés és kontroll az államháztartásban címmel konferenciát rendezett. A konferenciát Domokos László, az Állami Számvevőszék elnöke nyitotta meg, amely során a kontrollók jelentőségéről, valamint a legfrissebb kapcsolódó ÁSZ-jelentés tapasztalatairól beszélt.
- ⁶ ÁSZ Ellenőrzési Kézikönyv, Negyedik könyv I.3.1. és Ötödik könyv I.1. pontjai
- ⁷ ISSAI 300 – Az ellenőrzés lefolytatásának standardjai a számvevőszéki ellenőrzésben standard 3. pontja szerint
- ⁸ Az INTOSAI XVII. Kongresszusán (Szöul, 2001) döntés született, hogy az 1992-es INTOSAI-irányelvet a belső kontrollokról a COSO belső kontrollokra kialakított egységes koncepciója alapján korszerűsítik.
- ⁹ az INTOSAI GOV 9100 irányelv, az áht, az ámr és a bkr alapján
- ¹⁰ az INTOSAI GOV 9100 irányelv, az áht, az ámr és a bkr alapján
- ¹¹ az INTOSAI GOV 9100 irányelv, az áht, az ámr és a bkr alapján

- ¹² az INTOSAI GOV 9100 irányelv, az áht., az ámr. és a bkr. alapján
- ¹³ A kérdéseket az INTOSAI GOV 9100 irányelv, az Áht., az Ámr., a Ber., az 1/2009. (IX. 11.) PM-irányelv az államháztartási belső kontrollstandardokról, a 2/2009. (XII. 4.) PM-irányelv az államháztartási belső ellenőrzési standardokról, Pénzügyminisztérium Belső kontroll kézikönyv 2010., Útmutató a költségvetési szervek monitoringrendszeréhez – Nemzetgazdasági Minisztérium, 2011. október – figyelembevételével állítottuk össze.
- ¹⁴ Országgyűlés (OGY), Állambiztonsági Szolgálatok Történeti Levéltára (Levéltár), Közbeszerzések Tanácsa (KBT), Pénzügyi Szervezetek Állami Felügyelete (PSZÁF), Köztársasági Elnökség (KE), Alkotmánybíróság (AB), Országgyűlési Biztos Hivatala (OBH), Bíróságok (BIR), Magyar Köztársaság Ügyészsége (MKÜ), Közigazgatási és Igazságügyi Minisztérium (KIM), Szellemi Tulajdon Nemzeti Hivatala (SZTNH), Kormányzati Ellenőrzési Hivatal (KEHI), Miniszterelnökség (ME), Vidékfejlesztési Minisztérium (VM), Honvédelmi Minisztérium (HM), Belügyminisztérium (BM), Nemzetgazdasági Minisztérium (NGM), Nemzeti Adó- és Vámhivatal (NAV), Nemzeti Fejlesztési Minisztérium (NFM), Országos Atomenergia Hivatal (OAH), Magyar Energia Hivatal (MEH), Külügyminisztérium (KÜM), Nemzeti Fejlesztési Ügynökség (NFÜ), Nemzeti Erőforrás Minisztérium (NEFMI), Gazdasági Versenyhivatal (GVH), Központi Statisztikai Hivatal (KSH), Magyar Tudományos Akadémia (MTA), Országos Nyugdíjbiztosítási Főigazgatóság (ONYF)
- ¹⁵ KIM, ME, VM, HM, BM, NGM, NFM, KÜM, UF, NEFMI, MTA fejezetek fejezeti kezelésű előirányzatai
- ¹⁶ PSZÁF, ALB, BIR, BM, NGM, KÜM, EMMI (NEFMI)
- ¹⁷ Levéltár, PSZÁF, SZTNH, BM, MTA
- ¹⁸ PSZÁF, KEHI, HM
- ¹⁹ ME, VM, EMMI (NEFMI), GVH
- ²⁰ OGY, KBT, PSZÁF, MKÜ, SZTNH, BM, NGM, NAV, OAH, MEH, MTA
- ²¹ KE, OBH, BIR, KIM, VM, MEH, NFÜ, EMMI (NEFMI), GVH, KSH
- ²² A belső ellenőrzés értékelésére két szinten – a belső kontrollrendszer értékelése keretében és önálló elemként – került sor. A belső ellenőrzés – mint a belső kontrollrendszer része – nem képvisel a belső kontrollrendszeren belül önálló elemet, az a monitoringrendszer része. A belső ellenőrzés a belső kontrollrendszer értékelése keretében alapvetően a kontrollrendszer vizsgálatára irányuló tevékenysége kapcsán került minősítésre. A belső ellenőrzés támogatja a belső kontrollrendszer működésének monitoringját, amelynek kiemelt feladatai közé tartozik a belső kontrollkeretrendszer fejlesztésének segítése.
- ²³ OGY, Levéltár, KBT, PSZÁF, BIR, MKÜ, KEHI, HM, NAV, OAH, KüM, MTA, HM fejezeti kezelésű előirányzatok, NFM fejezeti kezelésű előirányzatok
- ²⁴ A zárójelben azt a kontrollelemet tüntetjük fel, amelyet az adott hiba vagy hiányosság érint.
- ²⁵ 2003. évi CXXIX. törvény a közbeszerzésekről
- ²⁶ Az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény 62. §-a és a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 31.) kormányrendelet (bkr) 51. §-a (1) d) pontja értelmében a központi koordináció és harmonizáció keretében az államháztartásért felelős miniszter figyelemmel kíséri és vizsgálja a

jogszabályok, módszertani útmutatók, a nemzetközi, valamint az államháztartásért felelős miniszter által közzétett belső kontrollokra, valamint belső ellenőrzésre vonatkozó standardok alkalmazását és végrehajtását.

²⁷ 2012.09.19-21. BEMSZ Konferencia: Védelmi vonalak együttműködése a szervezetekben, elő-

adás: Kontrollok szerepének felértékelődése a közszférában

²⁸ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (a Treadway Bizottság Támogató Szervezeteinek Bizottsága)

²⁹ <http://www.ic.coso.org/>

IRODALOM

DOMOKOS L. (2012): Ellenőrzés és kontroll az államháztartásban, MPGEKE-konferencia megnyitóbeszéde

GYÜRE L.-NÉ (2012): Belső kontrollok kialakítása és működtetése az önkormányzati vagyongazdálkodás kockázatainak csökkentésére. *Pénzügyi Szemle*. 2. 183–193. oldal

IVANYOS J. – Roóz J. (2010): Új megközelítés a közszféra belső kontrollrendszerének értékelésére. 2. 368. oldal

KOVÁCS S. né (2009): Az államháztartási kontrollrendszer, belső kontroll, belső ellenőrzés a nemzetközi standardok és a vonatkozó jogszabályi változások tükrében. *Egészségügyi Gazdasági Szemle*. 3., 12–18. oldal

MERÉTEY-VIDA Zs. (2006): Belső kontrollrendszer különböző felfogások tükrében. Szakmai füzetek, BGF, 22. 90–98. oldal

1992. évi XXXVIII. törvény az államháztartásról (Áht.)

2011. évi CXCV. törvény az államháztartásról (Áht.)

292/2009. (XII. 19.) Kormányrendelet az államháztartás működési rendjéről (Ámr.)

370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről (Bkr.)

Állami Számvevőszék (2001): JELENTÉS a központi költségvetés területén működő, belső kontroll mechanizmusok ellenőrzéséről (0115)

Állami Számvevőszék (2008): Az Állami Számvevőszék Ellenőrzési Kézikönyve / A számvevőszéki ellenőrzés szakmai szabályai

Állami Számvevőszék (2010): Stratégia 2011–2015.

Állami Számvevőszék (2012): JELENTÉS a belső kontrollrendszer és a belső ellenőrzés szabályszerűségének a zárszámadási ellenőrzésbe bevont központi költségvetési intézményeknél lefolytatott ellenőrzéséről (1298)

COSO (1992): Internal Control – Integrated Framework

INTOSAI (2001): ISSAI 100 Basic Principles in Government Auditing, Online: [http://www.issai.org/media\(629,1033\)/ISSAI_100_E.pdf](http://www.issai.org/media(629,1033)/ISSAI_100_E.pdf)

INTOSAI (2001): ISSAI 300 Field Standards in Government Auditing, Online: [http://www.issai.org/media\(631,1033\)/ISSAI_300_E.pdf](http://www.issai.org/media(631,1033)/ISSAI_300_E.pdf)

INTOSAI (2004): INTOSAI GOV 9100 Guidelines for Internal Control Standards for Public Sector, Online: [http://www.issai.org/media\(574,1033\)/INTOSAI_GOV_9100_E.pdf](http://www.issai.org/media(574,1033)/INTOSAI_GOV_9100_E.pdf)

INTOSAI (2010): ISSAI 4200 Compliance Audit Guidelines, Compliance Audit Related to the Audit of Financial, Online: <http://www.issai.org/me->

[dia\(798,1033\)/ISSAI_4200_E_Endorsement_version_June.pdf](http://www.issai.org/media(798,1033)/ISSAI_4200_E_Endorsement_version_June.pdf)

Nemzetgazdasági Minisztérium (2012): A Magyarországi Államháztartási Belső Kontrollrendszer bemutatása

Pénzügyminisztérium (2010): Belső Kontroll Kézikönyv