

Nemzeti
Közzszolgálati Egyetem

ERDŐS ÉVA

Költségvetési szervek ellenőrzése



Budapest, 2014

A tananyag az ÁROP-2.2.19-2013-2013-0001 Elektronikus képzési és távoktatási anyagok készítése című projekt keretében készült el.



Nemzeti Fejlesztési Ügynökség
www.ujszechenyiterv.gov.hu
06 40 638 638



A projekt az Európai Unió támogatásával, az Európai Szociális Alap társfinanszírozásával valósul meg.

Szerző:

© Erdős Éva 2014

Kiadja:

© NKE, 2014

Felelős kiadó:

Patyi András
rektor

Tartalom

I. Az ellenőrzés, pénzügyi ellenőrzés lényege, elméleti alapvetés	4
1. Az ellenőrzés fogalma, fajtái	4
Önellenőrző kérdések	6
2. A pénzügyi ellenőrzési rendszer meghatározása, fajtái	7
Önellenőrző kérdések	9
II. A költségvetési szervekre vonatkozó államháztartási ellenőrzés rendszere	10
1. Az államháztartási ellenőrzési rendszer kialakulása, fejlődése	10
2. Az államháztartási ellenőrzés rendszere	11
Önellenőrző kérdések	12
3. A költségvetési szervek külső ellenőrzése: az Állami Számvevőszék	13
4. A kormányzati szintű ellenőrzés	15
Önellenőrző kérdések	18
III. A költségvetési szervek belső kontrollrendszere	19
1. Az államháztartás belső kontrollrendszerének meghatározása, jogforrásai	19
2. Az államháztartás belső kontrollrendszerének tartalma, elemei	20
Önellenőrző kérdések	23
IV. A költségvetési szervek belső ellenőrzése	24
1. A belső ellenőrzés lényege, a belső ellenőrzést végző szerv	24
2. A belső ellenőrzés feladata	24
3. A belső ellenőrzés tervezése, folyamata	25
4. Az éves ellenőrzési jelentés és az összefoglaló éves ellenőrzési jelentés	28
Önellenőrző kérdések	30
Fogalomtár a „Költségvetési szervek ellenőrzése” című tananyaghoz:	32
Irodalomjegyzék:	34
Jogszabályok jegyzéke:	34

I. AZ ELLENŐRZÉS, PÉNZÜGYI ELLENŐRZÉS LÉNYEGE, ELMÉLETI ALAPVETÉS

1. Az ellenőrzés fogalma, fajtái

A költségvetési szervek ellenőrzési rendszerének áttekintéséhez szükséges tisztáznunk néhány alapfogalmat, nevezetesen:

- mit jelent az ellenőrzés és milyen főbb fajtái ismeretesek a közigazgatásban,
- mit jelent a pénzügyi ellenőrzés, pénzügyi-gazdasági ellenőrzés.

Mivel a pénzügyi ellenőrzésre a közpénzekkel való gazdálkodás elszámoltathatósága és átláthatósága érdekében kerül sor, így az ellenőrzés fogalmának meghatározását nem a teljes társadalomhoz viszonyítva, hanem csupán a közszférán keresztül vizsgálom.

A pénzügyi ellenőrzés fogalmának meghatározásakor a közigazgatásban elfogadott ellenőrzési definícióból indulhatunk ki.

Az *ellenőrzés*¹ az irányítás általános jogosítványa, melynek lényege, hogy az irányító szerv információkat gyűjt az irányított szerv működéséről, vagyis arról, hogy az adott szerv milyen mértékben valósítja meg feladatait és társadalmi rendeltetését.

Az ellenőrzés formái a következők lehetnek: beszámoltatás, jelentéskérés, adatszolgáltatás kérése, helyszíni ellenőrzés. Az ellenőrzés eredménye a tények megállapítása, melyek alapján az irányító szerv intézkedéseket tehet.² Általánosan úgyis meghatározhatjuk az ellenőrzés fogalmát, miszerint az „ellenőrzés valakinek (személynek) vagy valamely szervezetnek, tevékenységnek az elbírálás, megítélés céljából történő megvizsgálása, figyelemmel kísérése.”³

Ebben az általános definícióban fellelhető az ellenőrzés három jellemző és kiemelendő eleme:

- tények megállapítása,
- ezek viszonyítása valamilyen szabályrendszerhez, vagy más mércéhez (ami lehet: jogszabály, terv, cél, stb.),
- majd a viszonyítás eredményének értékelése (a következtetések levonása).

Fayol a vezetésemélet egyik klasszikusa a vezetés egyik összetevőjeként említi az ellenőrzést: „Az ellenőrzés célja: jelezni a hibákat és kérdéseket, azok kijavítása, illetve megismétlésük elkerülése érdekében.”⁴

Az ellenőrzés célja a szabályszerűség vizsgálata, aminek nagyon fontos eleme a visszacsatolás, és a hiányosságok kiküszöbölése, a rendszer javítása. Éppen ezért – álláspontom szerint – mindenfajta ellenőrzés esetében az ellenőrzés fázisait tekintve elkülöníthetjük a célkitűzés, a megvalósítás, a problémafeltárás, a javaslat, a megismertetés, az észrevételezés, az intézkedés és a végrehajtás során tett intézkedéseket.

A közigazgatási ellenőrzés fajtái: Az egyes államokban a közigazgatási ellenőrzés az irányítás, felügyelet elemeként jelenik meg, ennek megfelelően az ellenőrzési rendszereket alapvetően két csoportba sorolhatjuk, a külső és a belső ellenőrzésre:⁵

Külső, azaz közigazgatáson kívüli ellenőrzés, melynek leglényegesebb mozzanatai, hogy ki ellenőrzi és mit vagy milyen szervet.

1 Ld. erről bővebben: Magyar közigazgatási jog Általános Rész (szerk.: Ficzer Lajos) OSIRIS Kiadó, Budapest, 1998. 242. o., valamint Közigazgatási jog Általános Rész (szerk.: Kalas Tibor) Virtuóz Kiadó, Budapest, 2001. 194-196. o.

2 Közigazgatási jog Általános Rész (szerk.: Kalas Tibor) Virtuóz Kiadó, Budapest, 2001. 196. o.

3 DR. NYIKOS László: Kísérlet a pénzügyi-gazdasági ellenőrzési rendszer definiálására. In: Számvitel és Könyvvizsgálat 1994/11. 500. o. Ld. a témához az 500-506. o. és lásd még: Nyikos László: Közpénzek ellenőrzése I., Perfekt Kiadó, 2002. 95. o.

*DR. ERDŐS Éva PhD. tanszékvezető egyetemi docens, Miskolci Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar, Pénzügyi Jogi Int. Tanszék
4 H. FAYOL: Ipari és általános vezetés, Közigazgatási és Jogi Könyvkiadó, Budapest, 1984. 169. o., In: Nyikos László: Kísérlet a pénzügyi-gazdasági ellenőrzési rendszer definiálására. In: Számvitel és Könyvvizsgálat 1994/11. 500.

5 a felsorolt csoportosítást lásd: Magyar közigazgatási jog (szerk.: Kalas Tibor) Virtuóz Kiadó, Budapest, 2001. 242. o. (Kalas 1996. 326. o.)

Belső, azaz közigazgatáson belüli ellenőrzés, melynek leglényegesebb szempontjai:

<i>Ki végzi az ellenőrzést</i>	<i>Kit ellenőriz</i>
Kormány	valamennyi közigazgatási szervet
Minisztérium	alárendelt szervek, önkormányzatokat
Megyei, regionális dekoncentrált szerv	alárendelt szervet, önkormányzatokat
Önkormányzati testület	saját szerveket
Polgármester, jegyző	saját hivatalt
Belső szervezeti egység	vezetett egységet, kivéve belső ellenőrzési egység esetében, mivel a belső ellenőrzés az egész szervezetet ellenőrizheti

A közigazgatási meghatározás szerint az ellenőrzés az irányítás általános jogosítványa, melynek lényege, hogy az irányító szerv információkat gyűjt az irányított szerv működéséről, pontosabban arról, hogy társadalmi rendeltetését és feladatait milyen mértékben valósítja meg. Az ellenőrzés megjelenési formái az alábbiak lehetnek: beszámoltatás, jelentéskérés, adatszolgáltatás kérés, helyszíni ellenőrzés. Az ellenőrzés eredménye a tények megállapítása, melynek alapján az irányító szerv további intézkedéseket tehet. Az ellenőrzési jog általában korlátlanul kiterjed a szerv teljes tevékenységére.⁶

A fenti fogalmi meghatározások visznek közelebb bennünket a pénzügyi ellenőrzés definíciójához.

⁶ Közigazgatási jog I. Magyar közigazgatási jog Általános rész, (szerk.: prof. Dr. Torma András) Miskolci Egyetemi kiadó, 2013. 203. o.

Önellenőrző kérdések:

1. *Melyek az ellenőrzés általános fogalmi elemei?*

.....

.....

.....

.....

2. *Melyek az ellenőrzés megjelenési formái?*

.....

.....

2. A pénzügyi ellenőrzési rendszer meghatározása, fajtái

A *pénzügyi ellenőrzés fogalmának meghatározására* tett kísérletünket azzal a megállapítással vezethetjük be, hogy mindenfajta ellenőrzés kulcskérdése: „a ki, mit, hogyan és milyen célból” kérdése, és az e kérdésekre adott válasz, valamint a következmények számbavétele.

A pénzügyi ellenőrzésénél lényeges annak tisztázása, hogy:

- ki végezheti az ellenőrzést – avagy ki az ellenőrzés alanya,
- kit vagy milyen területet ellenőrizhet, azaz milyen hatáskörrel rendelkezik az ellenőrzés alanya és
- milyen módszerrel, milyen jogosítványokkal, kötelezettségekkel rendelkezik az ellenőrzés alanya és az ellenőrzött az ellenőrzés során.

Fontos az ellenőrzés következményeinek a vizsgálata is, azaz az eredmények, következtetések levonása és a jogkövetkezmények számbavétele, valamint a visszacsatolás, az intézkedési terv készítése és végrehajtása.

Ennek megfelelően az **ellenőrzés folyamata** a következő elemekből áll: célkitűzés (ellenőrzési terv, program) – megvalósítás, megismerés (az ellenőrzés lefolytatása) – probléma feltárás – javaslat (a problémák kiküszöbölésére) – megismertetés (a javaslaté) – észrevétel – intézkedés – visszacsatolás – utóellenőrzés.

A pénzügyi ellenőrzés a közpénzek kezelése, azaz az államháztartási rendszer pénzeszközei és vagyona kezelésének törvényessége, átláthatósága és elszámolhatósága, a gazdaságosság és az eredményesség szempontjából bír jelentőséggel. A pénzügyi ellenőrzés alapvető célja számot adni arról, hogy az államháztartási pénzekkel, vagyonnal, szabályszerűen, gazdaságosan, hatékonyan és eredményesen gazdálkodnak-e.

Áhány pénzügyi rendszer, annyiféle pénzügyi ellenőrzésről beszélhetünk, ugyanis a pénzügyi ellenőrzésnek nincs egyezményesen elfogadott definíciója.⁷

A pénzügyi ellenőrzés jelen van az államhatalmi ágban: az Országgyűlés törvényalkotó funkciójával egyenrangú az ellenőrzési tevékenysége, ami a Kormány tevékenységére, törvények, határozatok végrehajtására irányul és a politikai vitanapokban, bizottsági meghallgatásokban, interpellációban ölt testet.⁸

A pénzügyi ellenőrzés ugyanakkor jelen van az államháztartásban, a helyi önkormányzatoknál, a társadalombiztosítási önkormányzatoknál, a költségvetési szerveknél és az államháztartáson kívül is, azoknál az alanyoknál, amelyek közpénzt használnak fel.

A pénzügyi ellenőrzés fő csoportjai:

Fő csoportjait tekintve több csoportot is alkothatunk a pénzügyi-gazdasági ellenőrzésre, és a pénzügyi ellenőrzés fajtái is változnak az európai előírásoknak megfelelően.

A pénzügyi ellenőrzés – a teljes alanyi szférát tekintve és nemcsak az államháztartási szférában – lehet pld.: számvétség ellenőrzés, kormányzati ellenőrzés, belső ellenőrzés, kincstári ellenőrzés, felügyelőbizottsági ellenőrzés, könyvvizsgálói ellenőrzés⁹, európai uniós támogatások ellenőrzése, adóellenőrzés.

A **jelenleg hatályos szabályok szerint az államháztartási kontroll területébe** három ellenőrzési típus tartozik, **a külső ellenőrzés, azaz a számvétség ellenőrzés, a kormányzati szintű ellenőrzés, és a költségvetés szervek szintjén megvalósuló államháztartási belső kontrollrendszer.**

„Megállapíthatjuk, hogy az ellenőrzés különféle elhatárolásai „...” tartalmi, szakmai szempontból pénzügyi-gazdasági ellenőrzésnek nevezhetők. Ebben integrálódnak a különféle ellenőrzési szempontok: *szabályszerűség, célszerűség, törvényesség, hatékonyság, eredményesség.*

A pénzügyi gazdasági ellenőrzés alatt tehát olyan vizsgálatokat értünk, amelyek az ellenőrzött szerv gazdálkodásának törvényességét, szabályszerűségét minősítik (financial audit) és/vagy az ellenőrzött feladat, tevékenység, szolgáltatás, funkció (szervezet) ellátásának (működésének) célszerűségét és eredményességét állapítják meg (performance audit)¹⁰

A pénzügyi ellenőrzés fajtáit a fentiekén kívül még másfajta szempontok szerint is csoportosíthatjuk.

7 Ez a vélemény NYIKOS Lászlótól, az ÁSZ volt alelnökétől származik, és e véleményt osztja jelen tananyag szerzője is. Ld. Nyikos László: Közpénzek ellenőrzése I. Szabályozás és gyakorlat Magyarországon és az Európai Unióban Múlt-jelen-jövő, Perfekt Kiadó, 2002. 95. o.

8 NYIKOS László: Kísérlet a pénzügyi-gazdasági ellenőrzési rendszer definiálására, In: Számvitel és Könyvvizsgálat 1994/11. 501-505. o. A szerző összefoglalja a pénzügyi ellenőrzés szféráit: 1. államhatalmi ágban, 2. államigazgatási ágban, 3. helyi önkormányzatoknál, 4. tb. önkormányzatoknál, 5. államháztartáson kívül

9 NYIKOS László: Kísérlet a pénzügyi-gazdasági ellenőrzési rendszer definiálására, In: Számvitel és Könyvvizsgálat 1994/11. 505. o. A fenti felsoroláshoz hozzátehetjük az adóellenőrzést is, ami ugyan hatósági ellenőrzésnek minősül de használja a pénzügyi ellenőrzés módszereit, és a közpénzek befizetésére, felhasználására vonatkozik. Lásd még: Nyikos László: Közpénzek ellenőrzése I., Perfekt Kiadó, 2002. 94. o.

10 NYIKOS László: Kísérlet a pénzügyi-gazdasági ellenőrzési rendszer definiálására, In: Számvitel és Könyvvizsgálat 1994/11. 505. o.

A belső kontrollrendszer a kockázatok kezelése és tárgyilagos bizonyosság megszerzése érdekében kialakított folyamatrendszer, amely az alábbi célt szolgálja:

- a) a működés és gazdálkodás során a tevékenységeket szabályszerűen, gazdaságosan, hatékonyan, eredményesen hajtják végre,
- b) az elszámolási kötelezettségeket teljesítik, és
- c) megvédik az erőforrásokat a veszteségektől, károktól és nem rendeltetésszerű használatától.

A pénzügyi ellenőrzés típusainak további csoportosítása:

a) *Az ellenőrző és ellenőrzött szerv, személy, tevékenység szempontjából megkülönböztethetünk külső és belső ellenőrzést.*

a.1. *Külső ellenőrzésről* beszélünk, amikor az ellenőrzést a szervezeten kívüli, *független* személy, vagy szervezet végzi. A hangsúly az ellenőrzés függetlenségén van, mivel az ellenőrzést végző és az ellenőrzött személy vagy szerv elkülönülése, függetlensége teszi alkalmassá az ellenőrt az elfogulatlan, objektív véleményalkotásra.

Jogállamban a független (külső) pénzügyi ellenőrzés feladata a közpénzekkel és a közvagyonnal való elszámoltatás elősegítése, és a folyamatok átláthatóságának biztosítása. Célja a káros folyamatok megelőzése, jogszabályok betartása, és célja az is, hogy a külső ellenőrzés az erőforrások hatékony felhasználását tanácsokkal, javaslatokkal támogassa.¹¹

A külső ellenőrzés legfőbb szerve Magyarországon a Kormánytól, minisztériumoktól független Állami Számvevőszék¹², amelyet az Országgyűlés hozott létre, az Országgyűlés legfőbb pénzügyi és gazdasági ellenőrző szerve. Az ÁSZ elsődlegesen a törvényhozó hatalom megbízásából végez ellenőrzést a végrehajtó hatalom gazdálkodása felett, a törvényesség, célszerűség és eredményesség elvének szem előtt tartásával. Az Állami Számvevőszék az állami ellenőrzés legfőbb szerve, mely csak az Országgyűlésnek és a törvényeknek van alárendelve.

A külső ellenőrzés *másik esete a független könyvvizsgálói ellenőrzés*, mely leginkább a vállalkozási szférák pénzügyi ellenőrzését jellemzi.¹³ Az államháztartási törvény ugyan nem sorolja ebbe a körbe, de maga az államháztartási szabályozás már csak kevés esetben írja elő a könyvvizsgálói ellenőrzést.

a.2. *A belső ellenőrzés* a szervezeten belüli ellenőrzést jelenti, a szervezet önszabályozásához tartozik, célja a szervezet saját tevékenységének megismerése a szervezeti célok elérése érdekében.

b) *A pénzügyi ellenőrzés fajtái az ellenőrzés ideje szerint*

- előzetes (a priori) és
- utólagos (a posteriori)
- folyamatba épített ellenőrzés.

Bár az ellenőrzéshez fogalmilag első olvasatra csak az utólagos ellenőrzés tartozna, mivel a tények vagy azok elmaradása megelőzik az ellenőrzést, mégis egyre nagyobb jelentősége van – és főként az Európai Unióban – az *előzetes ellenőrzésnek* is.

Amennyiben az ellenőrzött cselekmény részcselekményekből áll, akkor ezek ellenőrzésére is sor kerülhet, és ha ez a cselekménysor befejezése előtt történik, akkor előzetes ellenőrzésről beszélhetünk.¹⁴

„Feladata ennek az ellenőrzésnek különösen megvizsgálni azt, hogy a tervezett intézkedéssel kapcsolatban a jövőben felmerülő kiadásoknak, vagy a már esedékessé vált és utalványozandó kiadásoknak a törvényhozás által megállapított költségvetésben. ... van e megfelelő fedezetük, hogy a költségvetési hiteleket rendeltetésüknek megfelelően használhatnák-e fel, hogy a tervezett intézkedés, vagy az utalványozott kiadás nem olyan természetű-e, amely hitel-tülpést, vagy előirányzat nélküli kiadást vonhat maga után...”¹⁵

c) *A pénzügyi ellenőrzés módszerét tekintve beszélhetünk:*

- törvényességi
- eredményességi
- célszerűségi ellenőrzésről.

11 NYIKOS László: Közpénzek ellenőrzése I. Perfekt Kiadó, 2002. 97. o., Lásd még Pénzügyi jog első kötet (szerk.: Földes Gábor) KJK KERSZÖV, Budapest, 2001. 109. o.

12 rövidítve: ÁSZ, jogszabálya: 2011. évi LXVI. tv. az Állami Számvevőszékről

13 A független könyvvizsgálói ellenőrzést a gazdasági társaságokról szóló 1988. évi VI. tv. (Gt.) vezette be. A magyar jogban több helyen találkozhatunk – így a költségvetési ellenőrzés körében is – de a legismertebb fajtáját a hatályos Gazdasági társaságokról szóló törvény tartalmazza. Ld. a gazdasági társaságokról szóló 2006. évi IV. törvény 40.§-át, a tv. értelmében meghatározott gazdasági társaság a számviteli törvény szerinti beszámoló valóságát és jogszabályszerűségét könyvvizsgálóval köteles ellenőriztetni. Emellett a könyvvizsgáló a gazdasági társaság legfőbb szerve elé terjesztett minden lényeges üzleti jelentést köteles megvizsgálni abból a szempontból, hogy az valós adatokat tartalmaz-e, illetve megfelel-e a jogszabályi előírásoknak.

14 Pénzügyi jog első kötet (szerk. Földes Gábor) KJK KERSZÖV, Budapest, 2001. 109. o.

15 TEGHZE-GERBER Ferenc: Az államháztartás ellenőrzésének irányai a világháború után. Közgazdasági Szemle, 1935. 1-2. sz. 5. o., In: Nyikos László: Közpénzek ellenőrzése I. Perfekt Kiadó, 2002. 97-98. o.

Önellenőrző kérdések:

1. *Határozza meg az ellenőrzés és a pénzügyi ellenőrzés szakaszait!*

.....

.....

.....

.....

2. *Az állambáztartási kontrollrendszernek milyen elemei vannak?*

.....

.....

.....

.....

3. *Sorolja fel a pénzügyi ellenőrzés fajtáit!*

.....

.....

.....

4. *Határozza meg a pénzügyi - gazdasági ellenőrzés fogalmát!*

.....

.....

.....

.....

5. *Ismertesse az ellenőrzés folyamatát!*

.....

.....

.....

.....

II. A KÖLTSÉGVETÉSI SZERVEKRE VONATKOZÓ ÁLLAMHÁZTARTÁSI ELLENŐRZÉS RENDSZERE

1. Az államháztartási ellenőrzési rendszer kialakulása, fejlődése

Az államháztartási ellenőrzés alapjait az 1989-ben az Állami Számvevőszékről szóló törvény teremtette meg, valamint változást jelentett az 1992-ben elfogadott államháztartási törvény elfogadása és bevezetése is. A rendszerváltás idején egy állami szervektől független, önálló ellenőrzési szerv bevezetése óriási előrelépést jelentett az állami pénzeszközök ellenőrzésében. Az államháztartásról szóló törvény megteremtette a költségvetési rendszer kereteit, fontos eljárási szabályokat fogalmazott meg a költségvetés tervezése, végrehajtása, az állam pénzügeit és gazdálkodását illetően. Nem hozott azonban változást az intézményi pénzellátás gyakorlatában ugyanis fenntartotta a decentralizált gazdálkodást.¹⁶ A költségvetési pénzfelhasználás áttekinthetőbbé tétele érdekében 1995 közepén az állami költségvetés pénzügyi végrehajtásával kapcsolatos feladatok ellátására létrehozták a Magyar Államkincstárt. A kezdeti szabályozást több módosítás követte, amely az európai uniós előírások és ellenőrzési módszerek, standardok átvételével járt együtt. Az államháztartás belső pénzügyi ellenőrzési rendszere (ÁBPE) már a csatlakozási tárgyalások ajánlásain és a magyar ellenőrzési szervek javaslatain alapult. A Kormány 2003-ban elfogadta az államháztartási rendszer fejlesztési stratégiáját, és megtörtént a központi harmonizációs egység megerősítése. A költségvetési szervek belső ellenőrzésében új elemek jelentek meg, mint a folyamatba épített előzetes és utólagos vezetői ellenőrzés (FEUVE), a belső ellenőrzés, és a központi harmonizációs egység szabályozása. Az államháztartás belső pénzügyi ellenőrzési rendszerét tekintve 2004-re a jogharmonizáció teljes körűen megvalósult.¹⁷ Az államháztartási belső kontrollrendszer koncepciója 2009-ben továbbfejlődött, a változások irányát a COSO modell átültetése jelentette a költségvetési szervek ellenőrzési rendszerébe, amely egyben a nemzetközi gyakorlat átvételét is jelentette az INTOSAI¹⁸ ajánlásaira alapozva. Ez az ellenőrzési rendszer már magában foglalja a korszerű, felelős szervezeten irányítás elemeit.

2010-től a Kormányzati Ellenőrzési Hivatalból (KEHI) kiváltak az uniós támogatások ellenőrzési hatósági feladatait ellátó szervezeti egységek, így ezen feladatokat a külön ellenőrzési szervként létrehozott Európai Támogatásokat Auditáló Főigazgatóság végzi.

2010-től az Államháztartási törvény kibővült a kincstári biztosokra, önkormányzati biztosokra, költségvetési felügyelőkre és biztosokra vonatkozó szabályokkal, 2012. január 1-jétől pedig az ellenőrzés szabályozási rendszer teljesen megújult. A régi 1992. évi XXXVIII. államháztartási törvényt felváltotta az új államháztartási törvény, a 2011. évi CXCV. törvény (Áht.), az Állami Számvevőszékről szóló új 2011. évi LXVI. törvény, a Kormányzati Ellenőrzési Hivatalról szóló 355/2011. (XII. 30.) Korm. rendelet, és „A költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről” is új jogszabályt fogadott el a Kormány a 370/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet (Bkr.) formájában. Az új jogszabályok továbbfejlesztették a közpénzek ellenőrzésének és a költségvetési szervek 2011-ben bevezetett kontrollrendszerének hármas szintjét, az ellenőrzés három pillérét: a külső ellenőrzés, azaz a törvényhozói szintű ellenőrzés, a kormányzati szintű ellenőrzés, és a szervezeti szintű ellenőrzés, azaz a költségvetési szervek szintjén megvalósuló államháztartási kontrollrendszer.

16 Nemzetgazdasági Minisztérium, A Magyarországi államháztartási belső kontrollrendszer bemutatása, <http://www.kormany.hu>, 2012.- letöltés ideje: 2013.09.10.

17 Nemzetgazdasági Minisztérium, A Magyarországi államháztartási belső kontrollrendszer bemutatása, <http://www.kormany.hu>, 2012.- letöltés ideje: 2013.09.10.

18 INTOSAI: International Organization of Supreme Audit Institutions, COSO : Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). Nemzetgazdasági Minisztérium, A Magyarországi államháztartási belső kontrollrendszer bemutatása, <http://www.kormany.hu>, 2012.- letöltés ideje: 2013.09.10.

2. Az államháztartási ellenőrzés rendszere

Az államháztartási ellenőrzés rendszerét az Alaptörvény „A közpénzek” című fejezete, az Államháztartási törvény VIII. fejezete, az Államháztartási törvény végrehajtásáról szóló kormányrendelet és a Költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló Kormányrendelet szabályozza.

Az **államháztartási kontroll**ok célja az államháztartás pénzeszközeivel és a nemzeti vagyonnal történő szabályszerű, gazdaságos, hatékony és eredményes gazdálkodás biztosítása. Az államháztartási kontrollok kiterjednek az államháztartás valamennyi alrendszerére és az azok szerveire, az ellenőrzési tevékenység valamennyi költségvetési szervezetre vonatkozik, tehát az adott rendszeren belül **általános ellenőrzésé**ként van jelen.

Az ellenőrzési tevékenység **általánossága** azt is jelenti, hogy az ellenőrzés érinti az államháztartás egészének, valamennyi költségvetési szervnek a tevékenységét, nemcsak a gazdálkodását és vagyongazdálkodását. Az államháztartási rendszer működésével kapcsolatos ellenőrzési tevékenység általános abban az értelemben is, hogy felöleli az állami ellenőrzések mindkét alaptípusát: mind a törvényességi, jogszerűségi, szabályszerűségi ellenőrzést, mind pedig a célszerűségi – gazdaságossági – eredményességi ellenőrzést.

Az **államháztartás külső (törvényhozói) ellenőrzésével** kapcsolatos feladatokat az **Állami Számvevőszék** látja el.

Az államháztartás alrendszereibe tartozó költségvetési szervek működésének, gazdálkodásának, pénzügyi elszámolásainak külső ellenőrzése azt jelenti, hogy az ellenőrzött szervtől egy teljesen elkülönült, független szervezet végzi az ellenőrzést.

Az ellenőrzés ezen típusát **globális ellenőrzésnek** hívjuk, fő célja egyrészt, hogy biztosítsa a közpénzek kezelésének megbízhatóságát és átláthatóságát, másrészt célja a hatékonyság, eredményesség elérése is.

Az államháztartás ellenőrzési rendszere (az államháztartási kontrollok rendszere) áll:

- **A törvényhozói ellenőrzési szint az államháztartás külső ellenőrzési szintjéből, amit az Állami Számvevőszék lát el,**
- **A kormányzati szintű ellenőrzésből,** a kormányzati ellenőrzési szerv (KEHI), az európai támogatásokat ellenőrző szerv (EUTAF, az Európai Támogatásokat Auditáló Főigazgatóság) és a kincstár (MÁK, Magyar Államkincstár) által valósul meg,
- **A szervezeti szinten: az egyes költségvetési szervek belső kontrollrendszerének összessége.**

A belső kontrollrendszer a kockázatok kezelése és tárgyilagos bizonyosság megszerzése érdekében kialakított folyamatrendszer, amely az alábbi célt szolgálja:

- a) a működés és gazdálkodás során a tevékenységeket szabályszerűen, gazdaságosan, hatékonyan, eredményesen hajtják végre,
- b) az elszámolási kötelezettségeket teljesítik, és
- c) megvédik az erőforrásokat a veszteségektől, károktól és nem rendeltetésszerű használatától.

A belső kontrollrendszer létrehozásáért, működtetéséért és fejlesztéséért a költségvetési szerv vezetője felelős az államháztartásért felelős miniszter által közzétett módszertani útmutatók figyelembevételével.

A belső kontrollrendszer tartalmazza mindazon elveket, eljárásokat és belső szabályzatokat, melyek biztosítják, hogy:

- a) a költségvetési szerv valamennyi tevékenysége és célja összhangban legyen a szabályszerűséggel, szabályozottsággal, valamint a gazdaságossággal, hatékonysággal és eredményességgel követelményeivel,
- b) az eszközökkel és forrásokkal való gazdálkodásban ne kerüljön sor pazarlásra, visszaélésre, rendeltetésellenes felhasználásra,
- c) megfelelő, pontos és naprakész információk álljanak rendelkezésre a költségvetési szerv működésével kapcsolatosan, és
- d) a belső kontrollrendszer harmonizációjára és összehangolására vonatkozó jogszabályok végrehajtásra kerüljenek a módszertani útmutatók figyelembevételével.

Önellenőrző kérdések:

1. *Melyek az állambáztartási ellenőrzés rendszerének főbb jogszabályai?*

.....
.....

2. *Mi az állambáztartási kontroll célja?*

.....
.....
.....
.....

3. *Sorolja fel a költségvetési szervek állambáztartási ellenőrzésének pilléreit és szerveit!*

.....
.....
.....
.....
.....

3. A költségvetési szervek külső ellenőrzése: az Állami Számvevőszék

Az államháztartás **külső ellenőrzését**, azaz a végrehajtó hatalomtól független, külső szerv által ellátott ellenőrzést a költségvetési szervekre vonatkozóan is az **Állami Számvevőszék** látja el. Az Állami Számvevőszék az Országgyűlés legfőbb pénzügyi és gazdasági ellenőrző szerve, amely csak az Országgyűlésnek és a törvényeknek alárendelve látja el a feladatát, ellenőrzése során minden más szervezettől független. Az Állami Számvevőszék általános hatáskörrel végzi a közpénzekkel és az állami és önkormányzati vagyonnal való felelős gazdálkodás ellenőrzését.¹⁹

Függetlenségének biztosítása a szervezeti és a szervezeti vezetők személyi függetlenségét garantáló szabályok, mint:

- az ÁSZ kizárólag a törvényeknek, az Országgyűlésnek van alárendelve,
- az ÁSZ kizárólag az országgyűlésnek tartozik felelősséggel,
- az ÁSZ a központi költségvetés szerkezetében önálló fejezetet alkot,
- az ÁSZ szervezeti felépítését és éves költségvetését az Országgyűlés hagyja jóvá, az ÁSZ elnökét az Országgyűlés választja 2/3-os többséggel,
- az ÁSZ elnökét mentelmi jog illeti meg,
- az ÁSZ elnöke tanácskozási joggal vesz részt az Országgyűlés és bizottságainak ülésein.

Az Állami Számvevőszék feladata:

- ellenőriz,
- jogszabálytervezetek véleményez,
- elemzéseket és tanulmányokat készít,
- egyéb feladatokat lát el (mint például véleményező, szakértői tevékenység).

a) Az ÁSZ ellenőrzési tevékenysége, feladata:

Az Állami Számvevőszék:

- az Országgyűlés döntése alapján köteles ellenőrzést lefolytatni,
- a Kormány felkérésére ellenőrzést végezhet,
- az Európai Unió, a NATO, vagy más olyan nemzetközi szervezet, amelynek Magyarország a tagja, felkérésére ellenőrzést folytathat, szakértői tevékenységet végezhet.

a.1. Az Állami Számvevőszék ellenőrzését az alábbi csoportokba rendezhetjük:

Az Állami Számvevőszék ellenőrzi:

- az államháztartás gazdálkodását,
- az államháztartási források felhasználását,
- a nemzeti vagyonnal való gazdálkodást, a nemzeti vagyon kezelését,
- a központi költségvetésről készített zárszámadást, azaz a költségvetés végrehajtásáról szóló beszámolót, és
- egyéb feladatai körében ellenőrzi:
 - az állami adóhatóság és a helyi önkormányzatok adóztatási és egyéb bevételszerző tevékenységét,
 - a vámhatóság tevékenységét,
 - a Magyar Nemzeti Bank gazdálkodását,
 - pártok gazdálkodását,
 - egyházak részére, továbbá az általuk működtetett intézmények részére az államháztartásból nem hitéleti célra juttatott támogatás felhasználását,
 - a nemzetbiztonsági szolgálatok speciális működési költségkeretének felhasználását.

Az ÁSZ az államháztartási gazdálkodás keretében ellenőrzi:

- a költségvetési javaslat megalapozottságát,
- a bevételi előirányzatok teljesíthetőségét,
- az állami kötelezettségvállalással járó beruházási előirányzatok felhasználásának törvényességét és célszerűségét,
- a központi költségvetési fejezetek működését,

19 2011. évi LXVI. törvény az Állami Számvevőszékről 1. §

- a társadalombiztosítás pénzügyi alapjainak a felhasználását,
- az elkülönített állami pénzalapoknak a felhasználását,
- a helyi önkormányzatok és társulásaik gazdálkodását.

Az ÁSZ az államháztartási források felhasználására vonatkozóan ellenőrzi:

- a központi költségvetésből gazdálkodó szervezeteket,
- az államháztartásból nyújtott állami támogatások felhasználását a helyi önkormányzatoknál, a nemzetiségi önkormányzatoknál, a közalapítványoknál, köztestületeknél, közhasznú szervezeteknél, gazdálkodó szervezeteknél, egyesületeknél, alapítványoknál.

Az ÁSZ a nemzeti vagyon kezelése körében ellenőrzi:

- az államháztartás körébe tartozó vagyon kezelését, vagyonnal való gazdálkodást, az állami tulajdonban, rész tulajdonban és az önkormányzati tulajdonban, rész tulajdonban lévő gazdálkodó szervezetek vagyontérték megőrző és vagyongyarapító tevékenységét,
- az államháztartás körébe tartozó vagyon elidegenítésére és megterhelésére vonatkozó szabályok betartását,
- ellenőrizheti az állami vagy önkormányzati tulajdonban lévő gazdálkodó szervezetek vagyongazdálkodását.

Az Állami Számvevőszék a fenti ellenőrzési feladataival összefüggésben ellenőrizheti:

- az államháztartás alrendszeréből finanszírozott beszerzéseket és a vagyont érintő szerződéseket a megrendelőnél, valamint a teljesítésért felelős szervnél is.
- az **ÁSZ ellenőrzése során értékeli** az államháztartás számviteli rendjének betartását, az **államháztartás belső kontrollrendszerének** működését.

Az ÁSZ jogszabálytervezeteket véleményező tevékenysége:

- Az ÁSZ elnöke részt vesz az Állami Számvevőszék jogállását, feladatkörét érintő,
- az államháztartás működési rendjéről és a költségvetési szervek belső ellenőrzéséről szóló,
- az államháztartás számviteli rendjével kapcsolatos jogszabályok előkészítésében.

Az Állami Számvevőszék ellenőrzésének módszere:

Az Állami Számvevőszék **törvényességi szempontok** szerint ellenőrzi:

- a pártok gazdálkodását,
- a pártok országgyűlési képviselőcsoportjai számára az Országgyűlés által folyósított hozzájárulás felhasználását,
- egyházak részére, továbbá az általuk működtetett intézmények részére az államháztartásból nem hitéleti célra juttatott támogatás felhasználását,
- a nemzetbiztonsági szolgálatok speciális működési költségkeretének felhasználását.

Az Állami Számvevőszék **célszerűségi és eredményességi** szempontú ellenőrzéseket is végez.

Az Állami Számvevőszék elnöke az Országgyűlés számára készített **éves beszámolójában** tájékoztatást ad az ÁSZ előző évi ellenőrzési tevékenységéről, működéséről, gazdálkodásáról, valamint az ellenőrzési megállapítások alapján tett intézkedésekről.

Az ÁSZ jelentései **nyilvánosak**. A nyilvánosság törvény által államtitok védelme érdekében korlátozható.

Az ÁSZ ellenőrzésének eredményei:

Az ÁSZ ellenőrzése **jelentéssel** zárul. A jelentéseit az Országgyűlésnek bemutatja, nyilvánosságra hozza.

Az ellenőrzés során a számvevő iratokba, dokumentumokba betekinthez, helyszíni ellenőrzést tarthat, iratokat foglalhat le. Büntető vagy fegyelmi eljárást kezdeményezhet, ha indokolt és az iratok, adatok megváltoztatásától, megsemmisülésétől lehet tartani.

Az ellenőrzés eredményeiről, megállapításairól az ÁSZ az ellenőrzött szerv vezetőjét értesíti, aki 15 napon belül észrevételeket tehet a vizsgálati anyagról készült dokumentumra. Az Állami Számvevőszék az észrevételre a beérkezésétől számított 30 napon belül írásban válaszol. A figyelembe nem vett észrevételeket köteles a jelentésében feltüntetni és megindokolni, hogy azokat miért nem fogadta el. Az ellenőrzött szerv vezetője köteles intézkedési tervet készíteni, és azt az ÁSZ jelentésének kézhezvételétől számított 30 napon belül az Állami Számvevőszék részére megküldeni. Az állami Számvevőszék az intézkedési tervet póthatáridő kizűzésével visszaküldheti kijavításra, kiegészítésre az ellenőrzött szerv vezetőjének, amennyiben az intézkedési tervben megjelölt intézkedések hiányosak vagy nem elfogadhatóak. Amennyiben az ellenőrzött szerv vezetője nem küld a határidőig, vagy nem elfogadható intézkedési tervet küld, akkor ellene büntető eljárás vagy fegyelmi eljárás megindítása is kezdeményezhető. Az intézkedési tervben foglaltak megvalósítását az Állami Számvevőszék utóellenőrzés keretében ellenőrizheti.

Az Állami Számvevőszék ellenőrzésének szankciói:

Nem bírságot, de az ÁSZ a következő szankciókkal élhet:

- **felhívja** az ellenőrzött szerv vezetését a **jogszabálysértésekre** és azok **megszüntetésére** (figyelemfelhívó levél). A szerv vezetője a figyelemfelhívó levélben foglaltakat 15 napon belül köteles elbírálni, a megfelelő intézkedéseket megtenni, és erről az ÁSZ elnökét értesíteni.
- **büntető vagy fegyelmi eljárást kezdeményezhet**, ügyészségnél, bíróságnál, amennyiben az ellenőrzött szerv vezetője nem küldi meg határidőben az intézkedési tervet, vagy továbbra sem elfogadható intézkedési tervet küld.
- **pénzeszközöket zárolhat:**

A munkabér kivételével felfüggesztheti bármilyen költségvetésből történő pénz kifizetését, tétel finanszírozását. Pénzeszközök **zárolására** akkor kerülhet sor, ha az ellenőrzés rendeltetésellenes, pazarló gazdálkodást tárt fel, vagy a pénzeszközök kezelésének szabályait súlyosan megsértették, és ezzel kárt okoztak.

- kezdeményezheti az illetékes hatóságnál az ellenőrzött szervezetet megillető állami támogatások vagy juttatások folyósításának, illetve a **személyi jövedelemadó 1%-ából** történő felajánlásokból való **részesedés felfüggesztését**.
- Ha ezek az intézkedések nem vezetnek eredményre, az Állami Számvevőszék elnöke kezdeményezheti, hogy az **Országgyűlés illetékes bizottsága tárgyalja meg a jelentést**, és annak megállapításait és **hallgassa meg az ellenőrzött szerv vezetőjét**.
- **Nyilvánosságra hozza** az ellenőrzésről készült jelentést, a vizsgálat eredményeit.

4. A kormányzati szintű ellenőrzés

Az államháztartás kontrollrendszerének második szintjét a kormányzati szintű ellenőrzés jelenti, amely **a kormányzati ellenőrzési szerv, az európai támogatásokat ellenőrző szerv és a kincstári ellenőrzéseit foglalja magában**.

A kormányzati ellenőrzést a kormány által erre a célra kijelölt szerv, a Kormányzati ellenőrzési Hivatal (KEHI) látja el, amelyet kormányrendelet szabályoz.²⁰

A kormányzati ellenőrzés az ellenőrzött szervezettől függetlenül működő, elsősorban a közpénzek felhasználását, a nemzeti vagyonnal való gazdálkodást, annak megővését, a közfeladatok hatékony, gazdaságos és eredményes ellátását vizsgáló tárgyilagos, tényfeltáró, következtetéseket levonó és javaslatokat megfogalmazó ellenőrzési vagy tanácsadó tevékenység.

a) A kormányzati ellenőrzési szerv, a KEHI ellenőrzési jogköre

A KEHI ellenőrzési jogköre kiterjed:²¹

- a kormánydöntések végrehajtásának ellenőrzésére,
- a központi költségvetés, az elkülönített állami pénzalapok, a társadalombiztosítás pénzügyi alapjainak felhasználására, valamint a Kormány irányítása, felügyelete alá tartozó költségvetési szervek kormányzati ellenőrzésére,
- a gazdálkodó szervezeteknek, közalapítványoknak, köztestületeknek, alapítványoknak, a térségi fejlesztési tanácsoknak nyújtott költségvetési támogatások felhasználásának ellenőrzésére,
- a kiemelt jelentőségű nemzetgazdasági vagyonba tartozó és állami tulajdonban álló gazdasági társaságok – kivéve a Magyar nemzeti Bankot – ellenőrzésére,
- állami kezesség vállalásának és beváltása jogosságának ellenőrzésére.

A KEHI hatásköre nem terjed ki: többek között az Országgyűlés, Köztársasági Elnökség, Alkotmánybíróság, Állami Számvevőszék, Bíróságok, a Magyar Köztársaság Ügyészsége, Gazdasági Versenyhivatal, Magyar Tudományos Akadémia, és ezen költségvetési fejezetbe sorolt költségvetési szervek és a Magyar Nemzeti Bank ellenőrzésére.

A kormányzati ellenőrzés elsősorban **szabályszerűségi és célszerűségi ellenőrzéseket** foglal magában.

Az ellenőrzés során a kormányzati ellenőrzési szerv adatokat ismerhet meg, dokumentumokba, iratokba betekinthez, az ellenőrzött szerv bármely helyiségébe beléphet, hozzáférhet informatikai adatállományhoz. Az ellenőrzött szerv vezetője, alkalmazottja adatszolgáltatásra, és együttműködésre köteles. Az ellenőrzéshez kapcsolódó együttműködési vagy az ellenőrzés végrehajtását elősegítő kötelezettség felróható megszegése esetén az

²⁰ Lásd a 355/2011. (XII.30.) Korm. rendeletet a Kormányzati Ellenőrzési Hivatalról

²¹ 2011. évi CXCV. tv. az államháztartásról 63. § (1) bek.

érintett személy **eljárási bírsággal** sújtható. Az **eljárási** bírság határozatban szabható ki. A kormányzati ellenőrzési szerv kezdeményezheti az adóhatóságnál az ellenőrzött szerv adószámának felfüggesztését.

A kormányzati ellenőrzés szankciói:

Amennyiben a kormányzati ellenőrzés során a kormányzati ellenőrzési szerv a közpénzek vagy az állami vagyon jogszabálysértő, rendeltetésellenes, vagy pazarló felhasználását, károkozást, vagy ennek veszélyét állapítja meg:

- a munkabérek és közterhei kivételével az ellenőrzött szerv fizetési számláit zárolják,
- felfüggesztik az államháztartás központi alrendszeréből nyújtott költségvetési támogatások folyósítását,
- a személyi jövedelemadó 1%-ából folyó részesedést felfüggesztik,
- az ellenőrzött szerv részére visszatérítendő általános forgalmi adó folyósítását felfüggesztik.

A fenti intézkedések megtétele érdekében a megkeresett szervezet köteles a megkeresés kézhezvételétől számított 15 napon belül aszükséges intézkedéseket megtenni, és erről a kormányzati ellenőrzési szervnek írásban értesíteni.

b) *Az európai támogatásokat ellenőrző szerv*²² ellenőrzési jogköre kiterjed a kormányrendeletben meghatározott forrásokból (például Európai Unió forrásokból, Norvég Alapból) nyújtott költségvetési támogatásokkal kapcsolatos ellenőrzésekre a lebonyolításban érintett szervezetnél, a kedvezményezetteknél, és a költségvetési támogatásokból megvalósított beszerzésekre, szerződésekre, szerződő felekre. Ezt a feladatot az **Európai Támogatásokat Auditáló** Főigazgatóság látja el, amely az uniós jogforrásokban, és nemzetközi szerződésekben meghatározott ellenőrzési hatóság. Az EUTAF az államháztartásért felelős miniszter irányítása alá tartozó önálló költségvetési szerv, mely ellátja:

- az Európai Regionális Fejlesztési Alapból, az Európai Szociális Alapból, a Kohéziós Alapból folyósított támogatásokkal kapcsolatos ellenőrzési hatósági feladatokat,
- az egyéb európai uniós és nemzetközi támogatások ellenőrzési feladatait.

Ennek során az EUTAF ellátja

- a) a „Szolidaritás és a migrációs áramlások igazgatása” általános program keretében a 2007-2013-as időszakra a harmadik országok állampolgárainak beilleszkedését segítő európai alap létrehozásáról szóló 2007/435/EK határozatában,
- b) a „Szolidaritás és a migrációs áramlások igazgatása” általános program keretében a 2008-2013-as időszakra az Európai Menekültügyi Alap létrehozásáról és a 2004/904/EK tanácsi határozat hatályon kívül helyezéséről szóló 2007/573/EK határozatban,
- c) a „Szolidaritás és a migrációs áramlások igazgatása” általános program keretében a 2007-2013-as időszakra a Külső Határok Alap létrehozásáról szóló 2007/574/EK határozatban, valamint
- d) a „Szolidaritás és a migrációs áramlások igazgatása” általános program keretében a 2008-2013-as időszakra az Európai Visszatérési Alap létrehozásáról szóló 2007/575/EK határozatban meghatározott ellenőrzési hatósági feladatokat.

A Főigazgatóság az egyéb európai uniós és nemzetközi támogatások ellenőrzési feladatai körében elvégzi különösen

- a) a 2004-2006 közötti programozási időszak tekintetében a strukturális alapokkal, a Kohéziós Alappal és az EQUAL Közösségi Kezdeményezés programmal kapcsolatos ellenőrzéseket;
- b) az európai uniós előcsatlakozási eszközök és Átmeneti Támogatás felhasználásának ellenőrzését;
- c) a Schengen Alaptámogatásai felhasználásának ellenőrzését és a költségnyilatkozatok igazolását;
- d) az INTERREG III Közösségi Kezdeményezés programokkal kapcsolatos ellenőrzéseket;
- e) az európai területi együttműködési programokkal kapcsolatos ellenőrzéseket;
- f) a Norvég Finanszírozási Mechanizmussal, illetve az EGT Finanszírozási Mechanizmussal kapcsolatos ellenőrzéseket;
- g) a Svájci-Magyar Együttműködési Programmal kapcsolatos ellenőrzési feladatokat,
- h) az Európai Unió Szolidaritási Alapjával kapcsolatos ellenőrzési feladatokat.

c) *A Magyar Államkincstár* a költségvetési támogatásokkal kapcsolatosan gyakorol ellenőrzési tevékenységet. Ellenőrzése a folyamatba épített kontrollt testesíti meg, és a támogatásokhoz kapcsolódóan utólagos ellenőrzéseket végez. Feladata a költségvetés végrehajtásának pénzügyi lebonyolításában és az ehhez kapcsolódó nyilvántartások vezetésében van. Ilyen ellenőrzési feladata a bejelentett kötelezettségvállalásokhoz kapcsolódó likviditási fedezet

22 Az Európai Támogatásokat Auditáló Főigazgatóság (EUTAF) végzi ezt a feladatot. Lásd: 210/2010. (VI. 30.) Korm. rend.

ellenőrzése, valamint a hazai és uniós támogatások lebonyolítása keretében ellátott ellenőrzési funkció. Ellenőrzési célt szolgál a köztartozás figyelés, a kötelezettségvállalás nyilvántartása, a Kincstári Monitoring Rendszer.²³

Az államháztartásért felelős miniszter **kincstári biztost** jelöl ki az államháztartás központi alrendszerébe tartozó költségvetési szervhez, ha annak elismert, az esedékességet követő 60 napon túli tartozásállománya meghaladja az éves kiadási előirányzatának 3,5%-át, vagy az 50 millió forintot. A kincstári biztos a költségvetési szerv szervezeti felépítését, működését, gazdálkodását is érintő racionalizálási javaslatokat tehet, intézkedéseket kezdeményezhet.

Az államháztartási kontrollrendszer fontos eleme a **költségvetési felügyelő** intézménye, amely preventív államháztartási kontrollokat érvényesít a kormány döntése alapján. A költségvetési felügyelőt a Kormány rendelheti ki, az államháztartásért felelős miniszter gondoskodik a költségvetési felügyelő megbízásáról, és tevékenységük szakmai irányításáról. A költségvetési felügyelők felett a munkáltatói jogokat a MÁK elnöke gyakorolja.

A költségvetési felügyelő feladata az előzetes véleményezése az adott szerv gazdálkodással összefüggő intézkedéseinek, a kötelezettségvállalások előzetes engedélyezése, a kiadási előirányzatok figyelemmel kísérése. A költségvetési felügyelő indokolt esetben javaslatot tehet a tervezett kötelezettségvállalás felfüggesztésére.

23 Nemzetgazdasági Minisztérium: A magyarországi államháztartási belső kontrollrendszer bemutatása, <http://www.kormany.hu>, 2012.- letöltés ideje: 2013. 09. 10. 3.o.

Önellenőrző kérdések:

1. *Csoportosítsa az ÁSZ ellenőrzési jogköreit!*

.....

.....

.....

.....

2. *Hol helyezkedik el a költségvetési szervek ellenőrzésében az Állami Számvevőszék?*

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

3. *Mi a biztosítéka az ÁSZ ellenőrzési függetlenségének?*

.....

.....

.....

.....

4. *Mi az ÁSZ ellenőrzési módszere?*

.....

5. *Milyen szankciója van az ÁSZ ellenőrzésének?*

.....

.....

.....

.....

III. A KÖLTSÉGVETÉSI SZERVEK BELSŐ KONTROLLRENDSZERE

1. Az államháztartás belső kontrollrendszerének meghatározása, jogforrásai

A belső kontrollrendszer nem egy esemény vagy körülmény, hanem műveletek egymást követő sora, amelyek átszövik egy szervezet tevékenységét. A belső kontrollrendszer lényege, hogy a szervezetirányítás elválaszthatatlan eszközeként magában foglalja azokat a szabályokat, eljárásokat, gyakorlati módszereket, amelyeket arra a célra terveztek, hogy segítséget nyújtsanak a vezetésnek a céljai eléréséhez.²⁴

a) *A belső kontrollrendszer fogalma, célja:*

A **belső kontrollrendszer** a kockázatok kezelése, a tárgyilagos bizonyosság megszerzése érdekében kialakított **folyamatrendszer**, melynek **célja, hogy:**

- a költségvetési szervek működése és gazdálkodása során a tevékenységeket szabályszerűen, gazdaságosan, hatékonyan és eredményesen hajtás végre,
- teljesítsék az elszámolási kötelezettségeket,
- és megvédjék a szervezet erőforrásait az esetleges veszteségektől, károktól és a nem rendeltetésszerű használatától.

A belső kontrollrendszer nemcsak a szigorúan vett pénzügyi ellenőrzéseket jelenti, annál tágabb, egy folyamatrendszer, amely tartalmazza azokat az elveket, eljárásokat és belső szabályzatokat, amelyeket a költségvetési szervezetnek kell kialakítania és működtetnie, abból a célból, hogy tevékenysége szabályszerű legyen, összhangban a gazdaságosság, hatékonyság és eredményesség követelményeivel.²⁵ A belső kontroll tehát a költségvetési szerv céljaihoz kapcsolódó, a vezetés által használt eszköz. Bármilyen legyen egy szervezet feladata, annak teljesítése mindig kockázattal jár, a belső kontroll pedig segítséget nyújthat a kockázatok mérsékléséhez, és biztosítékot jelenthet a kitűzött célok eléréséhez.²⁶

A belső kontrollrendszer létrehozásáért, működtetéséért a költségvetési szerv vezetője a felelős, az államháztartásért felelős miniszter által közzétett módszertani útmutatók figyelembevételével.

b) *A költségvetési szervek belső kontrollrendszerének jogforrási szintje:*

A költségvetési szervek belső kontrollrendszerének három jogforrási szintje van:²⁷

- az első szint: a törvényi szint, az államháztartási törvény (Áht. 2011. évi CXCV. törvény VIII. fejezete)
- a második szint: a rendeleti szint, Ávr. (368/2011. (XII. 30.) Korm. rend. az államháztartási törvény végrehajtásáról) és a Bkr. (370/2011. (XII. 30.) Korm. rend. a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről)
- a harmadik szint: a gyakorlati útmutatók szintje: a belső kontroll standardok, a belső ellenőrzési standardok, belső kontroll kézikönyv, belső ellenőrzési kézikönyv stb.

A belső kontrollrendszerek és ezen belül a belső ellenőrzés szabályozásának koncepciója egy háromszintű lefelé bővülő piramisként vázolható fel. A három szint nemcsak a jogforrások hierarchikus rendszerét foglalja magában és jelenti, de azt is, hogy lefelé haladva egyre bővebben kerülnek kifejtésre a szabályok, az egyes belső kontroll elemek. A szabályozási szint a törvényi szabályozástól kiindulva (Áht, Állami Számvevőszékről szóló

24 DORMÁN István Zoltán - Görgényi Gábor - Horváth Margit: A belső kontrollrendszer működésének értékelése a központi költségvetési szerveknél. Pénzügyi Szemle, 2013/2. szám 202. o.

25 Kovács Árpád: Az ellenőrzés rendszere és módszerei. Perfekt Kiadó, Budapest 2007. hivatkozva: Gyüre Lajosné: Belső kontrollok kialakítása és működtetése az önkormányzati vagyongazdálkodás kockázatainak csökkentése Pénzügyi Szemle, 2012/2. 184. o.

26 GYÜRE Lajosné: Belső kontrollok kialakítása és működtetése az önkormányzati vagyongazdálkodás kockázatainak csökkentése. Pénzügyi Szemle, 2012/2. 184.-185. o.

27 Nemzetgazdasági Minisztérium: A magyarországi államháztartási belső kontrollrendszer bemutatása. <http://www.kormany.hu>, 2012.- letöltés ideje: 2013.09.10., lásd még: Dormán István Zoltán - Görgényi Gábor- Horváth Margit: A belső kontrollrendszer működésének értékelése a központi költségvetési szerveknél. Pénzügyi Szemle, 2013/2. szám 203. o.

törvény) a kormányrendeleti szinten (Ávr. és Bkr. és a 355/2011. (XII. 30.) Korm. rend.) keresztül fokozatosan jut el a gyakorlati alkalmazást segítő útmutatókig.

Az államháztartási kontrollok rendszerének elemeit törvényi szinten az államháztartási törvény (Áht.) határozza meg, amely az államháztartás valamennyi központi és alrendszeri szintjére is kiterjed. Az új Áht. felhatalmazása alapján az ellenőrzés részletszabályait törvény, kormányrendeletek tartalmazzák, amelyet különböző módszertani útmutatók, kézikönyvek egészítenek ki a gyakorlati alkalmazás elősegítése céljából. Az államháztartási kontrollrendszer részét képező belső kontrollrendszernek – amely magában foglalja az államháztartási belső pénzügyi ellenőrzést – központilag harmonizált, a nemzetközi standardokkal összhangban fejlesztett, koordinált végrehajtása és a kötelező továbbképzések szervezése az államháztartásért felelős miniszter feladata.²⁸

2. Az államháztartás belső kontrollrendszerének tartalma, elemei

a) A belső kontrollrendszer tartalmi elemei:

A költségvetési szerv belső kontrollrendszeréért a költségvetési szerv vezetője a felelős, aki működtetni köteles:

1. a kontrollkörnyezetet,
2. a kockázatkezelési rendszert,
3. a kontrolltevékenységeket,
4. információs és kommunikációs rendszert,
5. nyomon követési (monitoring) rendszert.

Az említett folyamatok jelentik a belső kontrollrendszer öt összetevőjét.

A belső kontrollrendszer tartalmazza mindazon elveket, eljárásokat, és belső szabályzatokat, amelyek biztosítják, hogy:

- a költségvetési szerv valamennyi tevékenysége és célja összhangban legyen a szabályszerűséggel, szabályozottsággal, és a gazdaságossággal, hatékonysággal és eredményességgel követelményeivel,
- az eszközökkel és a forrásokkal való gazdálkodás során ne kerüljön sor pazarlásra, visszaélésre, rendeltetésellenes felhasználásra,
- megfelelő és pontos információk álljanak rendelkezésre a költségvetési szerv működésével kapcsolatban,
- a belső kontrollrendszer harmonizációjára, összehangolására vonatkozó jogszabályok végrehajtásra kerüljenek a módszertani útmutatók figyelembevételével.

b) A belső kontrollrendszer tartalmi elemeinek lényege:

1. Kontrollkörnyezet kialakítása jelenti: a világos szervezeti struktúra kialakítását, amelyekben egyértelműek a felelősségi, hatásköri viszonyok és feladatok, meghatározottak az etikai elvárások, és átlátható a humán-erőforrás kezelés.

Ennek érdekében a költségvetési szerv vezetője köteles:

- olyan szabályzatokat kiadni és olyan folyamatokat működtetni a szervezeten belül, amelyek biztosítják a rendelkezésre álló források szabályszerű, gazdaságos, hatékony és eredményes felhasználását,
- elkészíteni és aktualizálni a költségvetési szerv ellenőrzési nyomvonalát,
- szabályozni a szabálytalanságok kezelésének eljárásrendjét.
- A költségvetési szerv vezetőjének felelőssége a költségvetési szerv működésében érvényre juttatni a szakmai felkészültséget, a pártatlanságot, az erkölcsi feddhetetlenség értékeit, és biztosítani a közérdek előtérbe helyezését az egyéni érdekekkel szemben.

2. Kockázatkezelési rendszer:

A költségvetési szerv vezetője köteles:

- kockázatkezelési rendszert működtetni,

²⁸ Ezt a feladatot 2013-ban a Nemzetgazdasági Minisztérium Államháztartási Belső Kontrollok Főosztálya látja el. Nemzetgazdasági Minisztérium: A magyarországi államháztartási belső kontrollrendszer bemutatása. <http://www.kormany.hu>, 2012.- letöltés ideje: 2013. 09. 10.

- melynek során fel kell mérni, és meg kell állapítani a költségvetési szerv tevékenységében, gazdálkodásában rejlő kockázatokat,
- meg kell határozni az egyes kockázatokkal kapcsolatban szükséges intézkedéseket,
- meg kell határozni az intézkedések nyomon követésének módját.

3. Kontrolltevékenységek:

A költségvetési szerv vezetője köteles:

- a szervezeten belül kontrolltevékenységeket kialakítani, melyek biztosítják a kockázatok kezelését, és elősegítik a szerv céljainak elérését.
- A kontrolltevékenység részeként biztosítani kell minden tevékenységre vonatkozóan a folyamatba épített előzetes és utólagos vezetői ellenőrzést (FEUVE).

A folyamatba épített előzetes és utólagos vezetői ellenőrzést különösen az alábbi területeken kell biztosítani (a FEUVE kiemelt területei):

- pénzügyi döntések dokumentumainál (költségvetési tervezésnél, kötelezettségvállalásnál, szerződések, kifizetések, a támogatásokkal való elszámolás, a szabálytalanság miatti visszafizetéseknel)
- pénzügyi döntések célszerűségi, gazdaságossági, hatékonysági, eredményességi szempontú megalapozottsága,
- a költségvetési gazdálkodás során az előzetes és utólagos pénzügyi ellenőrzés,
- a pénzügyi döntések szabályszerűségi szempontból történő jóváhagyása, ellenjegyzése,
- a gazdasági események elszámolása (könyvelés és beszámolás) kontrollja.

Ezen folyamatok biztosítása érdekében **belső szabályzatban** kell szabályozni az alábbiakat:

- engedélyezési és jóváhagyási eljárások,
- információkhoz való hozzáférés,
- beszámolási eljárások szabályai.

4. Információs és kommunikációs rendszer működtetése:

A költségvetési szerv vezetője köteles:

- olyan rendszert működtetni, amelyben biztosítva van, hogy az információk a megfelelő időben eljutnak az illetékes szervezethez, szervezeti egységhez, személyekhez.
- A beszámolási rendszereket úgy kell működtetni, hogy azok hatékonyak, megbízhatóak és pontosak legyenek,
- a beszámolási szintek, határidők, és a beszámolási módok világosak legyenek.

5. Nyomon követési rendszer (monitoring):

A költségvetési szerv vezetője köteles:

- olyan monitoring rendszert működtetni, amely lehetővé teszi a szervezet tevékenységének, a célok megvalósításának nyomon követését.
- A monitoring rendszer operatív tevékenységek keretében megvalósuló folyamatos és eseti nyomon követésből, valamint az operatív tevékenységektől független belső ellenőrzésből áll.

c) *A gyakorlati útmutatók szintje (standardok):*²⁹

A Magyarországi államháztartási belső kontroll standardok az alábbiakat tartalmazzák³⁰:

1. Kontrollkörnyezet:

- Célok és szervezeti felépítés
- Belső szabályzatok
- Feladat- és felelősségi körök
- A folyamatok meghatározása és dokumentálása
- Humán erőforrás
- Etikai értékek és integritás

2. Kockázatkezelési rendszer:

- A kockázatok meghatározása és felmérése
- A kockázatok elemzése
- A kockázatok kezelése
- A kockázatkezelés teljes folyamatának felülvizsgálata
- Csalás, korrupció

²⁹ Nemzetgazdasági Minisztérium: A magyarországi államháztartási belső kontrollrendszer bemutatása. <http://www.kormany.hu>, 2012.- letöltés ideje: 2013. 09. 10. 7. o.

³⁰ Nemzetgazdasági Minisztérium: A magyarországi államháztartási belső kontroll standardok, 2012 <http://www.kormany.hu/download/3/84/c0000/bkstand12k%C3%B6zz%C3%A9.pdf>

3. Kontrolltevékenységek:

- Kontrollstratégiák és -módszerek
- Feladatkörök szétválasztása
- A feladatvégzés folytonossága

4. Információs és kommunikációs rendszer:

- Információ és kommunikáció
- Iktatási rendszer
- Hiányosságok, szabálytalanságok, korrupció jelentése

5. Nyomom követési rendszer (monitoring):

- A szervezeti célok megvalósításának nyomon követése
- A belső kontrollok értékelése
- Belső ellenőrzés

A Belső Kontroll Kézikönyv az államháztartásért felelős miniszter által kiadott olyan belső ellenőrzést segítő dokumentum, amelyben a belső kontrollrendszerre vonatkozó standardok részletesen kifejtésre kerülnek.

d) Vezetői nyilatkozat

A közpénzekkel való gazdálkodás során különösen fontos a vezetők elszámoltathatósága, és ennek érdekében a költségvetési szerv vezetőjének nemcsak a belső kontrollrendszert kell kialakítani és működtetni, hanem azt értékelnie kell és arról nyilatkoznia is kell.

A költségvetési szerv vezetője a nyilatkozatot az éves költségvetési beszámolóval együtt küldi meg az irányító szervnek. A fejezetet irányító szerv vezetője a tárgyévet követő április 30-áig küldi meg az államháztartásért felelős miniszternek a fejezethez tartozó költségvetési szervekre vonatkozó nyilatkozatokat.

A vezetői nyilatkozat kitöltéséhez nyújt támogatást a következő dokumentum: http://www.kormany.hu/download/5/dc/01000/Vezet%C5%91i%20nyilatkozat%20%C3%BAmutar%C3%B3_k%C3%B6zz%C3%A9telre.docx.

Önellenőrző kérdések:

1. *Mi a belső kontrollrendszer fogalma?*

.....

.....

.....

.....

2. *Ismertesse a belső kontrollrendszer jogforrási szintjeit!*

.....

.....

.....

.....

3. *Mi a kontrolltevékenységek jelentősége?*

.....

.....

.....

.....

4. *Milyen tartalmi elemei vannak a belső kontrollrendszernek?*

.....

.....

.....

5. *Milyen elveket, eljárásokat és belső szabályzatokat kell tartalmaznia a belső kontrollrendszernek?*

.....

.....

.....

.....

IV. A KÖLTSÉGVETÉSI SZERVEK BELSŐ ELLENŐRZÉSE

1. A belső ellenőrzés lényege, a belső ellenőrzést végző szerv

A **belső ellenőrzés** a belső kontrollrendszer részét képező független, tárgyilagos, bizonyosságot adó és tanácsadó tevékenység, amelynek célja, hogy az ellenőrzött szerv működését fejlessze és eredményességét növelje. A belső ellenőrzés azért, hogy elősegítse a az ellenőrzött szervezet céljainak elérését, rendszerszemléletű megközelítéssel, módszeresen értékeli és fejleszti az ellenőrzött szervezet irányítási és belső kontrollrendszerének hatékonyságát.

Az irányító szerv belső ellenőrzést végezhet:

- az irányítása alá tartozó költségvetési szervnél,
- a saját vagy a felügyelete alá tartozó költségvetési szerv vagyongazdálkodásába adott nemzeti vagyonnal való gazdálkodás tekintetében
- az irányító szerv által nyújtott költségvetési támogatások felhasználásával kapcsolatban a kedvezményezettknél és a lebonyolítóknál,
- az irányítása alá tartozó bármely köztulajdonban álló gazdasági társaságnál.

A belső ellenőrzést végző személy vagy szervezet a költségvetési szerv vezetőjének közvetlenül alárendelve végzi, jelentéseit közvetlenül neki küldi meg.

A belső ellenőrzést végző személy a munkáját a standardok, útmutatók figyelembevételével, valamint a belső ellenőrzési vezető által kidolgozott belső ellenőrzési kézikönyv szerint végzi.

A belső ellenőrzési kézikönyv tartalmazza:

- a bizonyosságot adó és a tanácsadó eljárásokra vonatkozó eljárási szabályokat,
- a belső ellenőrzés hatáskörét, feladatait, céljait meghatározó belső alapszabályt,
- a tervezés megalapozásához szükséges kockázatelemzési módszertan leírását,
- az ellenőrzési dokumentumokat,
- az ellenőrzési megállapítások hasznosításának nyomon követését,
- az ellenőrzés során büntető, szabálysértési, kártérítési és fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény, mulasztás vagy hiányosság feltárása esetén alkalmazandó eljárást.

A költségvetés szerv vezetője köteles biztosítani a **belső ellenőrök funkcionális függetlenségét**, különösen az alábbiak tekintetében:

- az éves ellenőrzési terv kidolgozása,
- ellenőrzési program készítése,
- ellenőrzési módszerek kiválasztása,
- következtetések és ajánlások kidolgozása,
- ellenőrzési jelentés készítése,
- a belső ellenőr bizonyosságot adó ellenőrzési standardokkal összhangban álló tanácsadási tevékenység.

Ennek megfelelően a belső ellenőrök függetlenségének másik biztosítója, hogy a belső ellenőr nem vehet részt a költségvetési szerv operatív működésével kapcsolatos feladatok ellátásában. A belső ellenőrnek a tevékenysége során függetlennek, külső befolyástól mentesnek, pártatlannak és tárgyilagosnak kell lennie.

2. A belső ellenőrzés feladata

A belső ellenőrzés feladata az ellenőrzött költségvetési szerv teljes, általános ellenőrzése.

A belső ellenőrzés kiterjed a költségvetési szerv teljes tevékenységére, különösen:

- a költségvetési bevételek és kiadások tervezésének, felhasználásának és elszámolásának vizsgálatára, valamint
- az eszközökkel és forrásokkal való gazdálkodás vizsgálatára.

A **bizonyosságot adó belső ellenőrzési** tevékenység során szabályszerűségi, pénzügyi, rendszer- és teljesítmény ellenőrzéseket, informatikai ellenőrzéseket, és tanácsadó tevékenységet kell végezni.

A bizonyosságot adó tevékenységek körében elvégzendő belső ellenőrzési feladatok az alábbiak:

- **elemezni, vizsgálni** és értékelni kell a belső kontrollrendszer kiépítésének és működésének a jogszabályoknak való megfelelését, a működés hatékonyságát, gazdaságosságát, eredményességét,
- **vizsgálni, elemezni kell** az erőforrásokkal való gazdálkodást, a vagyongazdálkodást, a beszámolókat valódiságát, az elszámolásokat megfelelőségét,

- a vizsgált folyamatokkal kapcsolatban **javaslatokat, következtetéseket** kell megfogalmazni a kockázati tényezők, hiányosságok, a szabálytalanságok megszüntetésére,
- **nyilvántartani és nyomon követni** a belső ellenőrzési jelentések alapján megtett intézkedéseket.³¹

A bizonyosságot adó tevékenységet az alábbi ellenőrzési típusok szerint kell ellátni:

- *szabályszerűségi ellenőrzés* arra irányul, hogy az adott szervezet működése, tevékenysége megfelelően szabályozott-e, és érvényesülnek-e a hatályos jogszabályok, belső szabályzatok és a vezetői rendelkezések előírásai,
- *a pénzügyi ellenőrzés* célja az adott szervezet, program, vagy feladat pénzügyi elszámolásainak, valamint az ezek alapjául szolgáló számviteli nyilvántartások ellenőrzése,
- *rendszerellenőrzés* keretében az egyes rendszerek kialakításának, illetve működésének átfogó vizsgálatát kell elvégezni,
- *a teljesítmény-ellenőrzés* célja annak megállapítása, hogy az adott szervezet által végzett tevékenységek, programok egy jól körülhatárolható területén a működés, illetve forrásfelhasználás gazdaságosan, hatékonyan és eredményesen valósul-e meg,
- *az informatikai ellenőrzés* az informatikai rendszerek megfelelőségére, megbízhatóságára, biztonságára, és a rendszerben tárolt adatok teljességére, megfelelőségére, szabályosságra és védelmére irányul.

A költségvetési szervek belső ellenőrzése során a belső ellenőr tanácsadó tevékenységet is ellát.

A tanácsadó tevékenység keretében ellátható feladatok:

- vezetőik támogatása az egyes megoldási lehetőségek elemzésével, kockázatának becslésével,
- pénzügyi, tárgyi, informatikai és humán-erőforrás kapacitásokkal való ésszerűbb és hatékonyabb gazdálkodásra irányuló tanácsadás,
- a vezetőség szakértői támogatása a kockázatkezelési és szabálytalanságkezelési rendszerek kialakításában, továbbfejlesztésében,
- a szervezeti struktúrák racionalizálására vonatkozó tanácsadás,
- konzultáció és tanácsadás a vezetés részére a szervezeti stratégia elkészítésében,
- javaslatok megfogalmazása a költségvetési szerv működése eredményességének növelése, a belső kontrollrendszerek javítása érdekében,
- javaslatok megfogalmazása a belső szabályzatok tartalmára, szerkezetére vonatkozóan a szerv működésének eredményesebbé tétele érdekében.

A belső ellenőrzésre komoly szakmai előírások és továbbképzési kötelezettségek vonatkoznak, költségvetési szervnél belső ellenőrzési tevékenységet csak az államháztartásért felelős miniszter engedélyével rendelkező személy végezhet.

A belső ellenőrzési tevékenység ellátásához szükséges engedély szakmai feltételeinek az felel meg, aki legalább két éves ellenőrzési, költségvetési, pénzügyi, számviteli, vagy az adott költségvetési szerv tevékenységi körébe tartozó területen szerzett szakmai gyakorlattal és a Bkr-ben rögzített szakirányú szakképzettségének valamelyikével rendelkezik.

3. A belső ellenőrzés tervezése, folyamata

a) A belső ellenőrzés tervezése

A belső ellenőrzés a **tervezéssel** indul, a belső ellenőrzési vezető kockázatelemzés alapján **stratégiai ellenőrzési tervet** és éves ellenőrzési tervet készít.

A **stratégiai terv** összhangban van a szervezet hosszú távú céljaival, és ebben a belső ellenőrzési vezető meghatározza a belső ellenőrzésre vonatkozó **stratégiai fejlesztéseket 4 évre**. **A stratégiai terv tartalmazza:** a hosszú távú célkitűzéseket, stratégiai célokat, a költségvetési szerv belső kontrollrendszerének általános értékelését, a kockázati tényezőket, a belső ellenőrzésre vonatkozó fejlesztési és képzési tervet, a szükséges erőforrások felmérését a létszám, a képzettség, és a tárgyi feltételek tekintetében, az ellenőrzési prioritásokat, és az ellenőrzés gyakoriságát.

Az éves ellenőrzési tervet is a belső ellenőrzési vezetőnek kell elkészítenie, a tárgyévet követő évre.

Az éves ellenőrzési tervnek tartalmaznia kell: a magas kockázatúnak minősített területeket, a tervezett ellenőrzések tárgyát, célját, az ellenőrizendő időszakot, a rendelkezésre álló és a szükséges ellenőrzési kapacitás meghatározását, az ellenőrzések típusát, a tervezett ellenőrzések ütemezését, az ellenőrzött szervezeti egységek megnevezését, a tanácsadó tevékenység kapacitását, a soron kívüli ellenőrzések kapacitását, a képzésekre tervezett kapacitást, és egyéb tevékenységeket.

31 Bkr. 21. §

Tanácsadói tevékenységet illetve soron kívüli ellenőrzést a költségvetési szerv vezetője, illetve a belső ellenőrzési vezető kezdeményezhet. A jóváhagyást követően a költségvetési szerv vezetője a tárgyévre vonatkozó éves ellenőrzési tervet megküldi a fejezetet irányító költségvetési szerv belső ellenőrzési vezetőjére minden év november 15-ig.

Helyi önkormányzati költségvetési szerv esetén a belső ellenőrzési vezető a tárgyévre vonatkozó éves ellenőrzési tervet a jegyzőnek küldi meg a tárgyévet megelőző november 30-ig.

b) A belső ellenőrzés folyamata

A belső ellenőrzés folyamatát az alábbi legfontosabb, kiemelt tartalmi elemek alkotják.

Éves ellenőrzési terv – ellenőrzési program – megbízólevél – ellenőrzésről értesíteni az ellenőrzött szerv, szervezeti egység vezetőjét (szóban vagy írásban) – *helyszíni ellenőrzés, adatbekérés, belső kontrollrendszer értékelése – adatok összegyűjtése, megismerés – teljességi nyilatkozat – problémafeltárás, javaslatok, következtetések, ellenőrzési jelentés – jelentéstervezet egyeztetése – ellenőrzött szerv vezetőjének észrevételei (esetleg egyeztető megbeszélés kezdeményezése) – intézkedési terv – intézkedési tervek végrehajtásának nyomon követése – utóellenőrzés.*

A belső ellenőrzés az éves ellenőrzési terv alapján az **ellenőrzési programmal** kezdődik. Ez azt jelenti, hogy a belső ellenőrzési vezető minden egyes ellenőrzés lefolytatásához megbízólevél aláírásával kijelöli a vizsgálatvezetőt és az ellenőrzést lefolytató belső ellenőröket.

Az ellenőrzési program tartalmazza:

- az ellenőrzést végző szerv, szervezeti egység megnevezését,
- az ellenőrzött szerv, szervezeti egység megnevezését,
- az ellenőrzés típusát (szabályszerűségi ellenőrzés, pénzügyi ellenőrzés, rendszerellenőrzés, teljesítményellenőrzés, informatikai ellenőrzés)
- az ellenőrzés tárgyát, célját,
- az ellenőrizendő időszakot,
- az ellenőrzés tervezett időtartamát, a jelentés elkészítésének határidejét,
- az ellenőrök megnevezését, megbízólevelük számát, a feladatmegosztást,
- dátumot, belső ellenőrzési vezető aláírását.
- Az éves ellenőrzési program végrehajtását a belső ellenőrzési vezető felügyeli.

A megbízólevél:

A belső ellenőrzési program alapján a belső ellenőrzést végző személyt **megbízólevéllel** kell ellátnia a belső ellenőrzési vezetőnek. A megbízólevél tartalmazza az ellenőr nevét, regisztrációs számát, az ellenőrzött szerv megnevezését, az ellenőrzés típusát, ellenőrzés tárgyát, célját, az ellenőrzésre vonatkozó jogszabályi felhatalmazást, a megbízólevél érvényességi idejét, aláírást, pecsétet.

A megbízólevél átadása szükséges az ellenőrzött szerv vezetőjére részére.

A bizonyosságot adó ellenőrzés lefolytatása:

Az ellenőrzés megkezdéséről szóban vagy írásban értesíteni kell az ellenőrzött szerv, vagy szervezeti egység vezetőjét. Ennek keretében a belső ellenőrzési vezető tájékoztatást ad az ellenőrzés céljáról, formájáról, jogszabályi felhatalmazásról, az ellenőrzés időtartamáról.

A helyszíni ellenőrzés szabályai:

Az ellenőrzés a **helyszínen** vagy adatbekérés útján valósul meg a dokumentációk alapján a belső kontrollrendszer értékelésével, az ellenőrzési programban meghatározott ellenőrzési módszer céljainak megfelelően.

A helyszíni ellenőrzést annak megkezdése előtt legalább 3 nappal be kell jelenteni – szóban vagy írásban – az ellenőrzött szerv vezetőjének.

A helyszíni ellenőrzés megkezdésekor a belső ellenőr köteles bemutatni a megbízólevelét az ellenőrzött szerv vezetőjének. A vizsgálatvezető gondoskodik az ellenőrzés összehangolt, ütemezés szerinti végrehajtásáról.

Az ellenőrzés során az ellenőrzött szerv vezetője köteles a belső ellenőr kérésére teljességi nyilatkozatot adni. A **teljességi** nyilatkozatban az ellenőrzött szerv vezetője igazolja, hogy az ellenőrzött feladattal összefüggő, felelősségi körökbe tartozó valamennyi okmányt, illetve információt hiánytalanul az ellenőr rendelkezésére bocsátotta.

Az ellenőrzést végző belső ellenőr jogai és kötelezettségei:

A belső ellenőr jogosult: az ellenőrzött szerv helyiségeibe belépni, iratokba betekinteni (beleértve a minősített adatokat is), azokról másolatot, kivonatot, tanúsítványt készíttetni, a szerv vezetőjétől, alkalmazottaitól írásban vagy szóban információt kérni, az ellenőrzött szerv (szervezeti egység) gazdálkodásával, működésével összefüggő kérdésekben információt kérni más szervektől, a vizsgálatba szakértő bevonását kezdeményezni.

A belső ellenőr köteles: az ellenőrzési programban foglaltakat végrehajtani, az ellenőrzött szervezet tájékoztatni az ellenőrzés megkezdéséről, a megbízólevelet bemutatni, a dokumentumokat megvizsgálni, a megállapításait, javaslatait a valóságnak megfelelően írásba foglalni, és azokat elegendő bizonyítékokkal alátámasztani.

Amennyiben büntető, szabálysértési, kártérítési vagy fegyelmi eljárás megindítására okot adó cselekmény vagy mulasztás gyanúja merül fel, haladéktalanul köteles jelentést tenni a belső ellenőrzési vezetőnek. A belső ellenőr köteles az ellenőrzési jelentéstervezetet az ellenőrzött szerv vezetőjével egyeztetni, ellenőrzési jelentést készíteni és a lezárt jelentést a belső ellenőrzési vezetőnek átadni, és köteles az ellenőrzést dokumentálni.

Az ellenőrzött szerv, szervezeti egység jogai és kötelezettségei:

Az ellenőrzött szerv vezetője, alkalmazottai jogosultak: az ellenőr személyazonosságának bizonyítására alkalmas okirat, a megbízólevél bemutatását kérni, az ellenőrzés megállapításait megismerni, azokra észrevételeket tenni és az észrevételekre választ kapni.

Az ellenőrzött szerv vezetője, alkalmazottai kötelesek: együttműködni, az ellenőrzés végrehajtását elősegíteni, tájékoztatást adni, nyilatkozatot adni, dokumentációkba betekintést biztosítani. Kérés esetén az eredeti dokumentumokat határidőre átadni, a végrehajtásért felelősöket és a végrehajtás határidejét tartalmazó intézkedési tervet készíteni, az intézkedéseket határidőig megtenni, arról a költségvetési szerv vezetőjét és a belső ellenőrzési vezetőt tájékoztatni, az ellenőrök számára megfelelő munkakörülményeket biztosítani.

Ellenőrzési jelentés:

A belső ellenőr a megállapításait, következtetéseit és javaslatait az **ellenőrzési jelentésben** foglalja össze. Több témájú ellenőrzési jelentés alapján összefoglaló jelentést kell készíteni. **Az ellenőrzési jelentésnek tartalmaznia kell:** az ellenőrzésre vonatkozó adatokat (ellenőrzést végző szerv, ellenőrzött szerv megnevezését, jogszabályi felhatalmazást, ellenőrzés típusát, ellenőrzés tárgyát, célját, időszakát, a helyszíni ellenőrzés kezdetét és végét, az alkalmazott ellenőrzési módszereket és eljárásokat), vezetői összefoglalót, az ellenőrzési megállapításokat, következtetéseket és javaslatokat, a közöttük fennálló összefüggéseket, az ellenőrzött területekért felelős vezetők nevét, a jelentés dátumát, belső ellenőrök aláírását.

Az ellenőrzési jelentésben foglaltakat elegendő, megbízható, érdemi és hasznos ellenőrzési bizonyítékokkal kell alátámasztani. Az ellenőrzési jelentés vezetői összefoglalójában az ellenőrzés eredményéről és a feltárt hiányosságról is összefoglaló értékelést kell adni.

A jelentéstervezet egyeztetése:

A belső ellenőrzési vezető a jelentés tervezetét, annak kivonatát egyeztetés céljából megküldi az ellenőrzött szerv vezetőjének, és annak, akire a tervezet megállapítást vagy javaslatot tartalmaz (érintettek). Az érintettek a jelentéstervezet kézhezvételétől számított **8 napon belül** kötelesek észrevételeiket megküldeni a belső ellenőrzési vezető részére. (Indokolt esetben ez a határidő 30 nap is lehet.)

A határidő elmulasztása egyetértésnek tekintendő és a nemleges választ is jelezni kell határidőn belül, és az észrevételek megküldésével egyidejűleg lehetőség van egyeztető megbeszélés kezdeményezésére is. Az egyeztetésnek két következménye lehet:

- Amennyiben az érintettek, (az ellenőrzött szerv vezetője) nem tesznek érdemi észrevételt a jelentéstervezetre, a nemleges válaszzal együtt már az intézkedési tervet is elkészíthetik és elküldhetik az ellenőrzést végző szerv részére a megadott véleményezési határidőn belül.
- Amennyiben a jelentéstervezetet észrevételezik az érintettek, ebben az esetben az észrevétel elfogadásáról vagy elutasításáról a vizsgálatvezető dönt, és döntéséről az észrevételezési határidő lejártától számított **8 napon belül** az érintetteknek írásbeli tájékoztatást ad, és egyben indokolja az el nem fogadott észrevételeket, vagy egyeztető megbeszélés összehívását kezdeményezi.

Az elfogadott észrevételeket a vizsgálatvezető átveteti az ellenőrzési jelentéstervezeten.

Egyeztető megbeszélést akkor kell tartani, ha azt bármelyik fél kéri és az érintettek részéről a megállapításokat vitatják. Az egyeztető megbeszélésről jegyzőkönyvet kell készíteni, amely tartalmazza a résztvevőket és a megbeszélés eredményét.

Indokolt esetben a belső ellenőrzési vezető az észrevételek átvezetése után a jelentéstervezetet az érintetteknek ismételt megküldheti visszamutatás céljából 5 napos határidővel.

Az ellenőrzési jelentést a belső ellenőrzési vezető hagyja jóvá, és megküldi a költségvetési szerv vezetője részére.

A költségvetési szerv vezetője az ellenőrzési jelentést megküldi:

- Irányított, illetve felügyelt költségvetési szerv ellenőrzése esetén az ellenőrzött szerv vezetőjének,
- annak, akire az ellenőrzési jelentés megállapítást, vagy javaslatot tartalmaz, és felkéri az **intézkedési terv** elkészítésére az ellenőrzött szerv vezetőjét.

Az ellenőrzési jelentést nyilvánosságra lehet hozni, az adatvédelemre vonatkozó jogszabályok betartásával.

Az intézkedési terv:

Az intézkedési terv elkészítéséért, végrehajtásáért és a megtett intézkedésekről történő beszámolásért az ellenőrzött szerv (szervezeti egység) vezetője felelős. Az intézkedési tervet a szükséges intézkedések végrehajtásáért felelős személyek megnevezésével és a 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 vezető részére.

A költségvetési szerv vezetője az intézkedési terv kézhezvételétől számított **8 napon belül dönt az intézkedési terv jóváhagyásáról**, a belső ellenőrzési vezető véleményének kikérésével együtt. Az ellenőrzött szervezeti egység vezetője az intézkedési tervben meghatározott feladatok végrehajtására legfeljebb egy alkalommal határidő, illetve feladat módosítást kérhet a költségvetési szerv vezetőjétől.

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, a beszámolót egyben megküldi a belső ellenőrzési vezetőnek is. A beszámoló tartalmazza a megtett intézkedések leírását, a végre nem hajtott intézkedések okát, az esetleges határidő, vagy feladatmódosítási kérelmet.

Amennyiben az ellenőrzött szerv, szervezeti egység vezetője az intézkedési tervben meghatározott egyes feladatok végrehajtásáról határidőn belül (az intézkedési tervben meghatározott legutolsó határidő lejártát követő 8 napon belül) nem számol be, és határidő hosszabbítást sem kért, a költségvetési szerv vezetője, vagy a belső ellenőrzési vezető **utóellenőrzést** kezdeményezhet.

A belső ellenőrzési vezető éves bontásban nyilvánartartást vezet, amellyel a belső ellenőrzési jelentésekben tett megállapításokat, javaslatokat, az intézkedési terveket és azok végrehajtását **nyomon követi**. A nyilvánartartásnak 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. Tulajdonképpen az intézkedések végrehajtásával és azok nyomon követésével éri el a belső ellenőrzés a célját.

4. Az éves ellenőrzési jelentés és az összefoglaló éves ellenőrzési jelentés

Az éves ellenőrzési, illetve az összefoglaló éves ellenőrzési jelentés tartalmazza:

- a) A belső ellenőrzés által végzett tevékenység bemutatását önértékelés alapján:
 - az éves ellenőrzési tervben foglalt feladatok teljesítésének értékelését,
 - a bizonyosságot adó tevékenységet elősegítő és akadályozó tényezők bemutatását,
 - a tanácsadó tevékenység bemutatását.
- b) A belső kontrollrendszer működésének értékelését:
 - A belső kontrollrendszer szabályszerűségének, gazdaságosságának, hatékonyságának és eredményességének növelése és javítása érdekében tett javaslatokat,
 - A belső kontrollrendszer öt elemének³² értékelését.
- c) Az intézkedési tervek megvalósítását.

Az éves ellenőrzési jelentés elkészítéséért a belső ellenőrzési vezető a felelős, jóváhagyásra megküldi a költségvetési szerv vezetőjének. A költségvetési szerv vezetője az éves ellenőrzési jelentést megküldi a fejezetet irányító szerv belső ellenőrzési vezetője részére a tárgyévet követő február 15-éig.

32 1.) A kontrollkörnyezet 2.) a kockázatkezelési rendszer 3.) kontrolltevékenységek 4.) információs és kommunikációs rendszer 5.) nyomon követési rendszer. Lásd: Bkr. 3. §

A belső ellenőrzési vezető köteles nyilvántartást vezetni az elvégzett belső ellenőrzésekről és gondoskodni az ellenőrzési dokumentumok megőrzéséről.

Az államháztartásért felelős miniszter gondoskodik a nemzetközi támogatások kontrollrendszerének a koordinálásáról, a belső kontrollrendszer jogszabályairól, módszertani útmutatóiról, a nemzetközi standardok végrehajtásáról, a belső ellenőrökre vonatkozó etikai kódexről és a belső ellenőrzési kézikönyv minta közzétételéről. Felelős a költségvetési szervek vezetőinek, gazdasági vezetőinek, a belső ellenőrök szakmai továbbképzési rendszerének működtetéséről.

Önellenőrző kérdések:

1. *Milyen főbb folyamatokból áll a költségvetési szervek belső ellenőrzése?*

.....

.....

.....

.....

.....

.....

2. *Mit tartalmaz az éves ellenőrzési terv?*

.....

.....

.....

.....

.....

3. *Milyen jogai vannak a belső ellenőrnek az ellenőrzés során?*

.....

.....

.....

.....

.....

4. *Milyen kötelességei vannak az ellenőrzött szerv vezetőjének, szervezeti egység vezetőjének, alkalmazotjának?*

.....

.....

.....

.....

.....

5. Mikor lehet utóellenőrzést kezdeményezni?

.....

.....

.....

6. Mivel zárul a belső ellenőrzés?

.....

.....

.....

7. Mit tartalmaz az ellenőrzési jelentés?

.....

.....

.....

8. Milyen határidőkön belül kell a jelentéstervezetet egyeztetni?

.....

.....

.....

Fogalomtár a „Költségvetési szervek ellenőrzése” című tananyaghoz:

Kormányzati ellenőrzés: az ellenőrzött szervezettől 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.

Belső kontrollrendszer: a kockázatok kezelése, a tárgyilagos bizonyosság megszerzése érdekében kialakított folyamatrendszer, amelynek célja, hogy a költségvetési szervek működése és gazdálkodása során a tevékenységeket szabályszerűen, gazdaságosan, hatékonyan és eredményesen hajtsák végre, teljesítsék az elszámolási kötelezettségeket, és megvédjék a szervezet erőforrásait az esetleges veszteségektől, károktól és a nem rendeltetésszerű használatától.

Belső ellenőrzés: független, tárgyilagos bizonyosságot adó és tanácsadó tevékenység, amelynek célja, hogy az ellenőrzött szervezet működését fejlessze és eredményességét növelje, az ellenőrzött szervezet céljai elérése érdekében rendszerszemléletű megközelítéssel és módszeresen értékeli, illetve fejleszti az ellenőrzött szervezet irányítási és belső kontrollrendszerének hatékonyságát.

Törvényességi ellenőrzés (szabályszerűségi): amikor az ellenőrzött szervezetre vonatkozó jogszabályok betartását ellenőrzik.

Célszerűségi ellenőrzés: azt vizsgálják, hogy a pénzeszközöket a kijelölt feladatra használták-e fel.

Eredményesség: Az ellenőrző szerv, személy (számvevő) azt vizsgálja, hogy a pénzeszközöket a kijelölt feladatra hogyan (gazdaságos és takarékos módon) használták-e fel. Eredményesség a költségvetési szervek belső ellenőrzésénél annak követelménye, hogy a kitűzött célok megvalósuljanak, a tevékenység tervezett és tényleges hatása közötti különbség a lehető legkisebb mértékű legyen, vagy a tényleges hatás legyen kedvezőbb a tervezettnél.

Gazdaságosság: annak követelménye, hogy az erőforrások felhasználásához kapcsolódó kiadás az elérhető legkisebb legyen, a jogszabályban meghatározott vagy általánosan elvárható minőség mellett.

Hatékonyág: annak követelménye, hogy a nyújtott szolgáltatások, az ellátott feladat más eredményének értéke, vagy az azokból származó bevétel a lehető legnagyobb mértékben haladjon meg a felhasznált erőforrásokhoz kapcsolódó kiadásokat vagy ráfordításokat.

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.

Kockázatelemzés: (a belső ellenőrzés által alkalmazott) objektív módszer az ellenőrizendő területek kiválasztására, mely meghatározza a költségvetési szerv tevékenységében és belső kontrollrendszerében rejlő kockázatokat.

Intézkedési terv: az ellenőrzési javaslatok alapján az ellenőrzött szervezet, szervezeti egység által készített intézkedések végrehajtásának ütemezése, mely tartalmazza a végrehajtásért felelős személyek megnevezését és a vonatkozó határidőket.

Ellenőrzési nyomvonal: a költségvetési szerv működési folyamatainak szöveges, táblázatokkal vagy folyamatábrákkal szemléltetett leírása, amely tartalmazza a felelősségi és információs szinteket és kapcsolatokat, irányítási és ellenőrzési folyamatokat, lehetővé téve azok nyomon követését, és utólagos ellenőrzését.

Szabályszerűségi ellenőrzés: A szabályszerűségi ellenőrzés arra irányul, hogy az adott szervezet működése, tevékenysége megfelelően szabályozott-e, és érvényesülnek-e a hatályos jogszabályok, belső szabályzatok és vezetői rendelkezések előírásai.

Pénzügyi ellenőrzés: célja az adott szervezet, program, vagy feladat pénzügyi elszámolásainak, valamint az ezek alapjául szolgáló számviteli nyilvántartások ellenőrzése.

Rendszerellenőrzés: az egyes rendszerek kialakításának, illetve működésének átfogó vizsgálata.

Teljesítmény-ellenőrzés: célja a közpénzek felhasználásának értékelése, ami a gazdaságosság, a hatékonyság és az eredményesség kritériumaira alapozott minősítéssel, vagy a különböző célok elérése, programok valóra váltása eredményeinek, problémáinak és azok okainak feltárásával végezhető el. Célja annak megállapítása, hogy az adott szervezet által végzett tevékenységek, programok egy jól körülhatárolható területén a működés, illetve forrásfelhasználás gazdaságosan, hatékonyan és eredményesen valósul-e meg.

Informatikai ellenőrzés: az informatikai rendszerek megfelelőségére, megbízhatóságára, biztonságára, és a rendszerben tárolt adatok teljességére, megfelelőségére, szabályosságra és védelmére irányul.

Átfogó ellenőrzés: a belső irányítási, szabályozási rendszerre összpontosuló vizsgálat, amely értékeli az adott szervezet vezetését, a feladatok ellátását, a programok megvalósítását, az erőforrások hasznosítását, az információs, a döntéselőkészítési, a döntési és a beszámolási rendszert.

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.

Utóellenőrzés: az intézkedések nyomon követése érdekében elrendelt ellenőrzés. Célja, hogy a belső ellenőrzés bizonyosságot szerezzen az elfogadott intézkedések végrehajtásáról, vagy arról a tényről, hogy az ellenőrzött szerv nem, vagy nem az elfogadott intézkedésnek megfelelően hajtja végre az intézkedéseket. Célja továbbá meggyőződni arról, hogy a végrehajtott intézkedésekkel a megállapított kockázat ténylegesen megszűnt vagy a kockázati tűrőhatár alá csökkent.

Standardok: iránymutatások, amelyek meghatározzák az államháztartási belső ellenőrzés céljainak eléréséhez szükséges tevékenységek és eljárások során alkalmazandó alapelveket.

Nemzetközi standardok: iránymutatások, amelyek segítik meghatározni a belső ellenőrzés céljai eléréséhez szükséges tevékenységeket és eljárásokat, valamint viszonyítási alapot adnak a belső ellenőrzési tevékenység eredményeinek értékeléséhez.

Irodalomjegyzék:

- Közigazgatási jog I. Magyar közigazgatási jog Általános rész, (szerk.: prof. Dr. Torma András) Miskolci Egyetemi kiadó, 2013.
- Magyar közigazgatási jog Általános Rész (szerk.: Ficzer Lajos) OSIRIS Kiadó, Budapest, 1998.
- Közigazgatási jog Általános Rész (szerk.: Kalas Tibor) Virtuóz Kiadó, Budapest, 2001.
- DR. NYIKOS László: Kísérlet a pénzügyi-gazdasági ellenőrzési rendszer definiálására, In: Számvitel és Könyvvizsgálat, 1994/11.
- NYIKOS László: Közpénzek ellenőrzése I. Szabályozás és gyakorlat Magyarországon és az Európai Unióban Múlt – jelen – jövő, Perfekt Kiadó, 2002.
- Közigazgatási szakvizsga, Általános közigazgatási ismeretek III. modul: Általános államháztartási ismeretek? Nemzeti Közszolgálati Egyetem, Budapest, 2013.
- Pénzügyi jog I. kötet (szerk. Földes Gábor) KJK KERSZÖV, Budapest, 2001.
- Nemzetgazdasági Minisztérium, A Magyarországi államháztartási belső kontrollrendszer bemutatása, <http://www.kormany.hu>, 2012.- letöltés ideje: 2013.09.10.
- DORMÁN István Zoltán – GÖRGÉNYI Gábor – HORVÁTH Margit: A belső kontrollrendszer működésének értékelése a központi költségvetési szerveknél. Pénzügyi Szemle, 2013/2. szám
- KOVÁCS Árpád: Az ellenőrzés rendszere és módszerei, Perfekt Kiadó, Budapest, 2007. hivatkozta: Gyüre Lajosné: Belső kontrollok kialakítás és működtetése az önkormányzati vagyongazdálkodás kockázatainak csökkentése. Pénzügyi Szemle, 2012/2.
- GYÜRE Lajosné: Belső kontrollok kialakítás és működtetése az önkormányzati vagyongazdálkodás kockázatainak csökkentése. Pénzügyi Szemle, 2012/2.

Jogszabályok jegyzéke:

- Magyarország Alaptörvénye
2011. évi CXCV. törvény az államháztartásról VII. fejezet
Állami Számvevőszékről szóló 2011. évi LXVI. törvény
370/2011. (XII. 31.) Korm. rend. a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről
368/2011. (XII. 30.) Korm. rend. az államháztartási törvény végrehajtásáról
Kormányzati Ellenőrzési Hivatalról szóló 355/2011. (XII. 30.) Kormányrendelet
Az Európai Támogatásokat Auditáló Főigazgatóságról szóló 210/2010. (VI. 30.) Korm. rend.