

SZAKDOLGOZAT

TRUKA VAJK BÉLA
pénzügy és számvitel
alapképzési szak
(BA / BSc)

Magyar Agrár- és Élettudományi Egyetem
Budai Campus
2023.



Magyar Agrár- és Élettudományi Egyetem

Budai Campus

**pénzügy és számvitel
alapképzési szak
(BA/BSc)**

**AZ ELLENŐRZÉSI RENDSZER FELÉPÜLÉSE ÉS
ELLENŐRZÉSI SZINTEK KAPCSOLATA KÜLÖNÖS
TEKINTETTEL A KÖZPÉNZEK ELLENŐRZÉSÉRE.**

**– egy központi költségvetési szerv belső kontroll- és belső
ellenőrzési rendszerének vizsgálata tükrében -**

Belső konzulens: Dr. Gáspár Sándor
egyetemi adjunktus
Vidékfejlesztés és
Fenntartható Gazdaság
Intézet

Készítette: Truka Vajk Béla
BI9RK7
levelező tagozat

Intézet/Tanszék: Vidékfejlesztés és
Fenntartható Gazdaság
Intézet

**Budai Campus
2023.**

Tartalom

1. Bevezető	4
2. Szakirodalmi áttekintés	6
2.1. A szervezeti ellenőrzésről általában	6
2.2. A magyar államháztartás elemei és rendszere	8
2.3. A magyar államháztartási ellenőrzési és kontrollrendszer	11
2.4. Az államháztartási kontrollok és kontrollkörnyezet	14
2.4.1. A törvényhozói szintű ellenőrzési rendszer	16
2.4.2. A kormányzati szintű ellenőrzési rendszer	17
2.4.3. Az államháztartási belső kontrollrendszer és a költségvetési szervi belső ellenőrzés áttekintése	19
3. Saját vizsgálat	27
3.1. A kutatás céljainak, körülményeinek és módszerének bemutatása	27
3.1.1. A kutatási célok és a vizsgálat hipotéziseinek, kérdésének a bemutatása	27
3.1.2. A vizsgálat körülményeinek, helyszínének bemutatása	28
3.1.3. A vizsgálati minta bemutatása	28
3.1.4. A vizsgálati módszerek bemutatása	28
3.2. A Külgazdasági és Külügyminisztérium általános ismertetése és bemutatása	29
3.2.1. Szervezeti adatok	29
3.2.2. Gazdálkodási adatok	30
3.2.3. A minisztérium működésének és működési környezetének sajátosságai	31
3.3. A Külgazdasági és Külügyminisztérium ellenőrzési rendszerének ismertetése	33
3.4. A belső ellenőrzés szervezeti felépítése a Külgazdasági és Külügyminisztériumban	34
3.5. A belső ellenőrzés humánerőforrás-gazdálkodási aspektusai a Külgazdasági és Külügyminisztériumban	37
3.6. A belső ellenőrzési feladatellátás a Külgazdasági és Külügyminisztériumban	41
3.7. A minisztérium államháztartási ellenőrzési külső kapcsolatainak áttekintése	43
3.8. A belső ellenőrzési éves munkatevékenység tervezése	45
3.9. A Külgazdasági és Külügyminisztérium belső kontrollrendszerének értékelése	48
3.10. A Külgazdasági és Külügyminisztérium éves ellenőrzési terveinek a vizsgálata (2021-2023.)	52
4. Következtetések és javaslatok	55
5. Összefoglaló	59
Irodalomjegyzék	61
Mellékletek	63

1. sz. melléklet – A Külgazdasági és Külügyminisztérium Éves Ellenőrzési Tervei tárgyköri kivonata és részletezése (2021-2022-2023. évek).....	63
2. sz. melléklet: táblázatok	82
3. sz. melléklet: ábrák.....	85
4. sz. melléklet: táblázatok jegyzéke	90
5. sz. melléklet: ábrák jegyzéke	91
Függelékek	92
1. sz. függelék - Hallgatói és konzulensi nyilatkozat (4. sz. függelék)	92
2. sz. függelék - A dolgozat tartalmi kivonata (5. sz. függelék).....	2

1. Bevezető

A szakdolgozatom keretében a szervezeti ellenőrzés, a magyar államháztartás, illetve kiemelten az államháztartási külső, valamint belső kontrollrendszer szakirodalmi feldolgozáson keresztül történő bemutatása mellett előzetesen meghatározott kutatási hipotézisek, illetve kutatási kérdés alapján egy mind a közfeladatellátása, mind a felelőssége, mind a gazdálkodása, mind a szervezeti működése szempontjából kiemeltnek, ugyanakkor specialitásai folytán kissé sajátosnak is tekinthető központi költségvetési szerv, a Külgazdasági és Külügyminisztérium belső kontrollrendszerének és az annak részét képező belső ellenőrzési rendszerének a vizsgálatát, illetve a hipotéziseket, illetve a kutatási kérdést megerősítő, cáfoló, illetve megválaszoló vizsgálatok lefolytatását, valamint azok eredményei összegzését tűztem ki célul.

Az államháztartási kontrollok tématerülete roppant nagy, így nagy nehézséget okozott az arány megtartása, úgy hogy a fő vonalvezetésen tudjak haladni, ugyanakkor ne essek a túlzó részletezettség hibájába, amit e területen, figyelemmel széleskörű szabályozottságára, gyakorlatára, résztvevőinek aktív fejlesztő és értelmező munkájára, könnyű elkövetni.

Az államháztartási kontrollok, illetve az azokból összálló komplex rendszer velünk él; mind a közigazgatás, mind az annak elemeit alkotó költségvetési szervek számára áthatják a működés mindennapjait, ugyanakkor úgy tapasztaltam, hogy a közigazgatáson kívüli világ számára ez a speciális, széleskörű, részletezetten szabályozott eljárási, funkcionális és kontroll rend(szer), nem utolsó sorban szemléletmód, valamint – különösen annak részeként – a rendszer alján lévő, de lényegében az első ellenőrzési védvonalat képviselő (költségvetési) szervi belső ellenőrzés, annak működése, felépítése, funkciói, logikája és összetettsége kevésbé ismert. Meg kell jegyezni, hogy a magyar államháztartási kontrollrendszer, annak minden elemével, külső és belső ellenőrző szerveivel, funkciójával az egyik legfontosabb közös állampolgári védőrendszerünk, hiszen a közpénzek, illetve a közvagyon felelős, hatékony, eredményes és rendeltetésszerű felhasználásának ellenőrzési rendszereként, amennyiben jól működik, mindannyiunk közös érdekeit, a jelenünkhöz és a jövőnkhöz szükséges közös forrásainkat védi.

Nekem az államháztartási kontrollrendszerek közül a már oly sok szempontból vizsgált, alapvetően erősen instrumentális, mind eszköztárát, mind gyakorlatát tekintve a klasszikus

nagy költségvetési ellenőrzést biztosító külső ellenőrzési rendszerek helyett a belső kontrollrendszer és annak is a "helyi, lokális" szinten, alul működő rendszereként a költségvetési szervek belső ellenőrzés, illetve annak működése keltette fel, amelynek felépülését, terjedelmi keretek miatt alapvető működését, funkcionalitását a Külgazdasági és Külügyminisztérium belső ellenőrzési rendszerén keresztül tekintettem át.

A kutatásom keretében két hipotézist és egy kutatási kérdést vizsgáltam, így – hipotézisként – azt, hogy a minisztérium éves ellenőrzési tervei alapján megállapítható-e, hogy a pénzügyi típusú ellenőrzések vagy a pénzügyi, illetve szabályszerűségi vizsgálati részt is magában foglaló rendszerellenőrzések dominálnak-e a közpénzekkel való felelős gazdálkodás minél szélesebb körű követelményének érvényesítése keretében, valamint, hogy nagyságrendileg arányosan oszlanak-e meg az egyes ellenőrzési vizsgálati típusok az érintett vizsgálati időszakban vagy van-e, amely típus dominál.

A kutatási kérdésem pedig az volt, hogy figyelemmel a belső kontroll előírásokra és követelményekre, megállapíthatjuk-e azt, hogy a minisztérium belső kontrollrendszere megfelelően működik, azaz az öt kötelező szint (elem) előírászerűen jelen van-e és működik?

2. Szakirodalmi áttekintés

2.1. A szervezeti ellenőrzésről általában

A gazdasági élet és a gazdálkodás megjelenésével egyidejűleg megjelent az igény az (elvárt) eredmények, a teljesítés, a teljesítmény tükrében történő, visszacsatolásszerű, reflexív vizsgálatára, mérésére, értékelésére, azaz annak ellenőrzésére. Az ellenőrzés fogalmának általános logikai meghatározásából is fakadóan ellenőrzésnek tekinthető az a (legalább) dipólikus rendszer, amelynek egyik végpontján az ellenőrzés alá vont cselekményt (aktust) elszenvedő (ellenőrzött) és az ellenőrzést, mint aktív cselekményt végrehajtó (ellenőrző) szerepel. A gazdasági életben alkalmazott ellenőrzés kialakulásának feltétele, az anyagi termelés megjelenése (eleinte a mezőgazdaságban, a későbbiekben az ipari, majd a szolgáltató szektorban), illetve a társadalmi tulajdonviszonyok rendszerének kialakulása volt. A társadalmi közösségek és javak kialakulásával fokozatosan megjelent az igény a javak keletkezésének, elosztásának, felhasználásának a közösség érdekében történő ellenőrzésére is.

Az ellenőrzés alapvető funkciója mindig valamilyen adott, akut állapot, illetőleg adott helyzetből előreláthatóan bekövetkező változás egybevetése valamilyen előre meghatározott vagy céltételezett követelményekkel, ami révén meghatározott következtetések (értékelések) levonhatóvá válnak. A követelmények lehetnek előzetesen rögzítettek, normatív jellegűek (pl. szabályrendszer, jogi vagy egyéb szabályozói előírás, elérendő érték, meghatározott konkrét cél, stb.), illetve lehetnek előre nem rögzített elvárások (pl. tulajdonosi ellenőrzés körében a vállalati célkitűzések, piaci eredmények értékelése). (Kresalek, 2014)

Az ellenőrzés mindig valamilyen cél vagy feladat lehető leghatékonyabb megvalósítása céljából végzett olyan szisztematikus áttekintő, elemző, értékelő tevékenység, amely a követelményekhez és tényállapothoz viszonyított, további intézkedésre alkalmas megállapítások és javaslatok kialakításával segíti elő a tervezés, szervezés és vezetés hatékonyabb megvalósítását.

Az ellenőrzés keretében:

- már megvalósult vagy éppen most folyó folyamatokat, eseményeket, állapotok, tényeket, körülményeket, (mit?)

- vizsgálunk (elemzünk), azaz vetünk össze az előzetesen meghatározott célokkal és/vagy elvekkel, szabályokkal (hogyan? hová? merre?)
- értékelve tényszerűen a helyzetet vagy levonva belőle a konzekvenciákat és megfogalmazva az esetleges javaslatokat (intézkedéseket).

Más meghatározásban az ellenőrzés alapvetően ténymegállapító és –értékelő, összehasonlító (konklúzió megállapító) és javaslattevő tevékenység, amelynek három alapvető eleme:

- a vizsgált tényállapot (helyzet) megismerése (feltárás),
- a tényállapot (helyzet) követelményekhez való viszonyítása (elemzés)
- az esetleges eltérések alapvető okainak a feltárása (értékelés).

„Az ellenőrzés célja fő célja: információszerzés (a tényhelyzetről) és kikényszerítése a követelmények betartásának. Az ellenőrzés feladata tehát a megvizsgált tevékenységek segítése, a kitűzött célok, feladatok megoldását akadályozó, korlátozó körülmények, tényezők megismerése, feltárása, megelőzése, a meghatározott céloktól eltérés okainak feltárása, kiderítése, az esetlegesen megállapított hiányosságok kiküszöböléséhez, felszámolásához szükséges javaslatok kialakítása.” (Vörös, 2008)

Az ellenőrzés alapvető részei, szintjei és típusa

Az ellenőrzés alapvető részeiként meghatározható minden esetben : annak célja, tárgya, módszere és rendszere.

A strukturális tagolás vázlatos szintjei szerint az ellenőrzési rendszerek:

- nemzetközi ellenőrzési rendszer(ek),
- európai uniós ellenőrzési rendszer(ek),
- nemzeti (állami) ellenőrzési rendszer(ek),
 - államháztartási (kötségvetési) ellenőrzési alrendszere,
 - külső ellenőrzés,
 - belső ellenőrzés
 - magángazdaság (vállalati) ellenőrzési alrendszere,
 - külső ellenőrzés,
 - belső ellenőrzés.

Az ellenőrzés általános főbb típusait, tagolását és tipizálását az alábbiakban foglalom össze:

- a) Az ellenőrzés követelményei szerint lehet szabályszerűségi ellenőrzés, teljesítmény ellenőrzés.
- b) Tartalma, illetve fókusza szerint lehet pénzügyi (költségvetési, gazdálkodási, számviteli), informatikai vagy egyéb szakterületi / szakmai ellenőrzés.
- c) Tárgya szerint lehet átfogó ellenőrzés, témavizsgálat, célvizsgálat, utóvizsgálat.
- d) Az ellenőrző szerepköre / ellenőrzés iránya alapján lehet: külső, belső.
- e) Ellenőrzés gyakorisága szerint állandó (folyamatos), időszakos / periódikus, esetenkénti.
- f) Az ellenőrzés részletezettsége szerint lehet teljeskörű (átfogó), mintavételes, próbaszerű - kiválasztáson alapuló.
- g) Az ellenőrzés-szervezés szempontjából lehet horizontális vagy vertikális.
- h) Vizsgálati formája szerint lehet elővizsgálat, próbavizsgálat, önellenőrzés, kiegészítő ellenőrzés, rendszerellenőrzés, teljesítményellenőrzés, bizonyossági, megbízhatósági ellenőrzés.

(Blumné Bán – Vörös, 2010)

Az ellenőrzésekkel szemben elvárt általános követelmény az erőforrások célzott, rendszerezett felhasználását biztosító *hatékonyság*, illetve az *eredményesség*. Fontos követelmény a bizonyosság elérése, azaz a *megbízhatóság* (validitás), egyúttal a befolyástól mentes, *független és objektív értékelés*. Az ellenőrések kapcsán is általános követelmény, hogy a ráfordításokat meghaladó hozzáadott értéket eredményezzenek, azaz a hasznosságuk és hasznosulásuk magas legyen. (Fortvingler, 2022)

2.2. A magyar államháztartás elemei és rendszere

Az államháztartás elválaszthatatlan a társadalmi önszerveződéstől és az állam létrejöttétől. Az államnak, amelynek alapvetően védelmi, regulációs, szervezési, gazdálkodási és társadalom fenntartásához szükséges szervezeti keretfeltételeknek a biztosítására szóló funkciói vannak, az alapvető gazdálkodási funkciói (követelményei) keretében egyrészt hat a gazdaságra, másrészt biztosítja a társadalmi (állami) fenntartáshoz szükséges saját rendszerének, illetve folyamatainak a fenntartását és az ehhez szükséges (állami gazdálkodási, másképpen finansziális) feltételek fennállását, azaz az államháztartást.

A szakirodalmi megközelítés egyik általános tipizálása szerint az államháztartás (fogalma) vizsgálható feladat-, illetve szervezeti, valamint elszámolási megközelítésben:

A feladatalapú megközelítésben az államháztartás alatt értendő az állam mindazon tevékenysége, azaz közfeladatainak, illetőleg állami funcióinak ellátása, amellyel az állam a társadalom, illetve mind a köz-, mind a magángazdasági viszonyaiban részt vesz, illetve amelyek révén ezekre hat. Ez egy tágabb megközelítés, amely alapvetően inkább az államot a társadalmi-gazdasági élet minden területére átható és hatást gyakorolni képes szereplőjének tekinti. E felfogás nem választja el szigorúan a modern költségvetési, illetve gazdaság(fejlesztés)i állami, illetve kormányzati funkciókat és – véleményem szerint – az állam költségvetési (fiskális), illetve gazdasági, gazdaságfejlesztési funkcionalitását is szükségtelenül összemossa. Ezen megközelítéssel az államháztartás lényegében az állam e funcióinak és az ezekhez rendelt finansziális háttérnek együttese, amely szükségtelenül tág meghatározást eredményez. A feladat alapú megközelítés egy pontosabb definíció kísérlet szerint: „Az államháztartási gazdálkodás részét képezi minden olyan tevékenység, amely az államháztartás vagyonát hasznosítja, vagy amelyet folyó államháztartási bevételekből finanszíroznak.” (Havasi, 2019, 28. o.)

A szervezeti megközelítés lényegesen szűkebb és ezen megközelítés alapján az államháztartás alatt kizárólag az állam közhatalmi, közigazgatási és közszolgáltatási funcióit, egyúttal közfeladatai ellátását biztosító állami intézményi szervezeti rendszerét, a közigazgatás pénzügyi (költségvetési) gazdálkodását, azaz az állami költségvetési gazdálkodást és az állami vagyonnal való gazdálkodást kell értenünk.

A klasszikus kettős dichotómia mellett van még az ún. elszámolási típusú megközelítés, amely az államháztartást tisztán pénzügyi, a bevételi és a kiadási oldal szembeállítását lehetővé tevő rendszerként határozza meg. (Csányi R. et alia, 2018)

Az elméleti kitekintés után összességében megállapítható, hogy az államháztartás és annak kialakulása elválasztathatlan az állami funcióktól, egyúttal lényege az e funciókhoz szükséges közpénzek rendelkezésre állása, biztosítása és a nyomon követhetősége, azaz a közpénzekkel való felelős gazdálkodás, amely biztosítja végső soron a közpénzek, illetve a közvagyon védelmét. (Kolozsi, 2019)

Az államháztartás pontos hazai meghatározását az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény (a továbbiakban: Áht.) adja, amely szerint „*az államháztartás a közfeladatok ellátásának egységes szervezeti, tervezési, gazdálkodási, ellenőrzési, finanszírozási, adatszolgáltatási és beszámolási szabályok szerint működő rendszere.*” [2. §]

A magyar államháztartási rendszer, figyelemmel az Áht. előírásaira is, központi és önkormányzati alrendszerekből áll, amelynek a részeit (elemeit) az alábbiakban foglalom össze:

Központi alrendszer

- a) az állam,
- b) a központi költségvetési szervek (azaz az államigazgatás)
- c) a törvény által az államháztartás központi alrendszerébe sorolt köztestületek, és
- d) a c) pont szerinti köztestület által irányított köztestületi költségvetési szervek.

Önkormányzati alrendszer

- a) a helyi önkormányzatok,
- b) a helyi nemzetiségi önkormányzatok és az országos nemzetiségi önkormányzatok,
- c) a Magyarország helyi önkormányzatairól szóló 2011. évi CLXXXIX. törvény és a nemzetiségek jogairól szóló 2011. évi CLXXIX. törvény szerint létrehozott társulások, valamint a területfejlesztésről és a területrendezésről szóló törvény alapján létrejött területfejlesztési önkormányzati társulások,
- d) a térségi fejlesztési tanácsok és
- e) az a)-d) pontban foglaltak által irányított költségvetési szervek.

A magyar államháztartási rendszer a központi költségvetésen keresztül realizálódik. A magyar államháztartás központi, illetve önkormányzati alrendszerét képező elemek (szervek, szervezetek) működéséhez (közfadataik ellátásához) szükséges pénzügyi-költségvetési fedezetet a központi költségvetés keretében állapítják meg. A magyar központi költségvetés bevétel, illetve kiadás szemléletű, lehetővé téve mind a tárgyévi, mind a többévi költségvetések összehasonlíthatóságát. A költségvetési év tárgyév január 1-jétől tárgyév december 31. napjáig szól. A költségvetés tervezését az államháztartásért felelős miniszterként (a pénzügyminiszter) irányításával a minisztériumok és a költségvetési törvény mellékletében nevesített szervezetek (fejezetek) látják el. A költségvetési törvény tervezetét a Kormány nyújtja be az Országgyűlés elé, amely azt az adott év december végéig

fogadja el. Az adott év költségvetésének végrehajtásáról a minisztériumok (és a fejezetek) a zárszámadás keretében számolnak be. (NAV ÁPBE I., 2019)

2.3. A magyar államháztartási ellenőrzési és kontrollrendszer

A közpénzekkel való gazdálkodás elválaszthatatlan a gazdálkodás nyomon követhetőségétől, illetve a számonkérhetőségtől. Az állam bevételeinek, illetve kiadásainak, így lényegében mindannyiunk közös pénzének, illetve vagyonának a felhasználása, annak szabályos mivolta, célhoz kötöttsége, szükségszerűsége, indokoltsága, azaz az állami közpénz-gazdálkodás szabályszerűségének, eredményességének és hatékonyságának vizsgálata és vizsgálhatósága már a kezdektől fennálló igénye a társadalomnak és az állampolgárok összeségének. Általánosan megállapítható, hogy a társadalomnak, a "köznek" az állam felé megfogalmazott ezen igénye azóta áll fennáll, amióta az állam – elsődlegesen – az állampolgároktól különböző címeken beszedett (köz)bevételekből tartja fenn működését, intézményrendszerét, illetve a köz számára biztosított szolgáltatásokat. Ez azonban nem választható el a nyilvánosságtól, a transzparenciától, alapvetően az állampolgári (polgári) jogok kiteljesedésétől, azaz a parlamentarizmustól (népfelség elvétől), illetve a modern jogállami államrendszertől. Mindez nem biztosítható a megfelelő kontrolleszközök és kontrollrendszer nélkül, amelyek lehetővé teszik a közpénzekkel, illetve tágabb értelemben a közvagyon ellenőrzését. Ezen ellenőrzési rendszert, annak kereteit, az ebben érintettek jogait és kötelezettségeit jogszabályokban rögzítetten köteles az állam meghatározni és az ezt biztosító intézményrendszert fenntartani és működtetni. Az államháztartás ellenőrzési célja részben a társadalmi elvárhatóságból (külső körülmény), részben a transzparencia, a megalapozottság és a szakszerűség iránti igényből (belső körülmény) fakad, amit Magyarország Alaptörvénye is rögzít.

A magyar államháztartási ellenőrzés gyökerei a rendszerváltás időszakára nyúlnak vissza, az Állami Számvevőszék megalapításával, majd az első államháztartási törvény, az 1992. évi XXXVIII. törvény elfogadásával. Ezen első államháztartási törvény preambulumban már deklarálták azon célkitűzést, hogy a törvény elfogadására annak érdekében került sor, hogy az államháztartási rendszer (rendszerváltás utáni) újraszabályozásával elősegítsék az államháztartás kívánatos pénzügyi egyensúlyát, továbbá erősítsék a jogállamiság megteremtését, valamint az állami feladatvállalást meghatározó közmegegyezésen nyugvó

új törvény kiadását. A törvényalkozó célja volt, hogy a közpénzekkel való hatékony és ellenőrizhető gazdálkodás garanciái végre teljeskörűen megteremtésre kerüljenek, érvényesítve a teljesség, a részletesség, a valódiság, az egységesség, az áttekinthetőség és a nyilvánosság alapelvét, amely a korábbi, rendszerváltás előtti időszakban teljeskörűen nem volt a költségvetési gazdálkodásra jellemző. Ezt követően az Országgyűlés 1990-es évek elején többször módosította az első Áht.-t, egyúttal a jogállami rendszer kiépítése keretében átszervezésre kerültek a nagy állami pénzalapok (társadalombiztosítási, egészségbiztosítási), megkezdődött a privatizáció, kiépültek a modern, demokratikus piac, illetve magángazdaság intézményei, egyúttal a költségvetési szektorban a kilencvenes évek végén - az addig decentralizáltabban működő államkincstári feladatellátást összevonva és központosítva - létrehozták a kincstári szakigazgatás központi szerveként a Magyar Államkincstárt is.

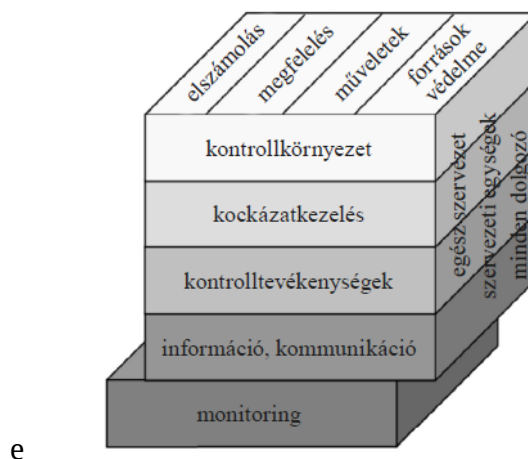
A kormányzati, illetve az akkori szóhasználat szerint még költségvetési szervi belső ellenőrzési feladatok, eljárások, funkciók és a kapcsolódó intézményrendszer meglehetősen gyerekcipőben járt, egyúttal elnagyolt volt, mindössze pár, rövid jogi rendelkezés vonatkozott rá. Az európai uniós csatlakozási tárgyalások azonban szükségessé tették, hogy Magyarország megerősítse az államháztartási kontrollrendszert, annak intézményi, jogi és eszközrendszerét, amely elsődlegesen a Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezete (Institute of Internal Auditors, IIA) által kiadott belső ellenőrzési szakmai standardok, illetve az Európai Unió szakszerveinek az ajánlásai és módszertani útmutatásai alapján történtek meg. Ennek részeként került kialakításra az első magyar államháztartási, illetve belső ellenőrzési szakmai gyakorlatok (szakmai standardok), majd ezt követően került sor ezek fokozatos, szisztematikus bevezetése mellett, először az önkéntes (kormányzati - szervi szintű) vállalás és adaptálás, majd később jogszabályi kötelezés alapján az államháztartási-, illetve a belső ellenőrzés (végül ma ismert) hazai rendjének és rendszerének kiépítésére, amelyben jelentős változást a 2010-es évek elejére nemzetközi szinten kialakításra került kontrollszemléletű ellenőrzési rend(szer) megjelenése, majd hazai átvétele és a gyakorlatba történő átültetése jelentett. Ezek részeként, illetve ezen új megközelítési mód keretében – megjegyzendő, világszinten is - a korábban erősen pénzügyi, költségvetési szemléletű ellenőrzést felváltotta a közpénzzel gazdálkodó költségvetési szervek működésére (feladatellátására), annak folyamataira, működési eredményességüket biztosító céljaikra, azok megvalósulásának eredményességére, azaz a teljesítmény vizsgálatára, illetve ezek alkotta egységekre irányuló ellenőrzési megközelítésére épülő, a tevékenységek, folyamatok, célok egységét a vizsgálat középpontjába helyező kontroll-szemponthú vizsgálati megközelítés.

Ennek egyik legjelentősebb modellrendszere a Treadway Bizottság Szponzoráló Szervezeteinek Bizottsága (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission; COSO) által a magánszektor vállalati belső ellenőrzési (internal audit) tevékenységének hatékonyabb ellátására, egyúttal a tulajdonosi szemléletű, felelős vállalati felügyelet és irányítás elősegítésére szolgáló módszertani ajánlása és vizsgálati modellje, azaz a köznyelvben COSO-modellként elhíresült kontrollrendszeri értékelési modell, amely adott ellenőrzött szerv (cég) működését, tevékenységei ellátását, folyamatait, annak elemeit, funkcióit, eredményességre ható faktorait, azaz a szerv (cég) belső környezetét és a reá ható külső – elsődlegesen szabályozási és kockázati környezetet –egységes egészként kezelte.

A COSO modell újszerűsége – többek között – abban állt, hogy a komplex, a vezetői (tulajdonosi) támogatás mellett, szakítva a korábbi, kizárólag csak egyes elemeket, így pl. divíziókat, adott munkavállalókat, azaz szervezeti egységeket és egyéneket, azok tevékenységét – sokszor fragmentáltan, az összeképet össze nem állítva - vizsgáló ellenőrzési szemlélettel és módszertannal, ennek alkalmazásával a vállalat folyamatait és azokhoz kapcsolódóan a vállalati működés egyes elemeit, egyúttal a működés teljességének áttekintését és értékelését tette lehetővé, amely a vállalat komplex egészének a vizsgálatára alkalmas ellenőrzési rendszert eredményezett. (Moeller, 2013)

A COSO modell a belső kontroll elemeiként öt – alapvető - pillért állapított meg:

1. a szabályozási környezetet (belső-külső), azaz a kontrollkörnyezetet,
2. a tevékenységek előírásszerű, illetve hatékony, eredményes megvalósítást veszélyeztető vagy potenciálisan akadályozó tényezőket, azaz a kockázatokat
3. a szabályszerű, hatékony és eredményes szervezeti működést elősegítő és az ezt gátló helyzet felismerését, egyúttal a szükséges beavatkozások megtételét lehetővé tévő belső kontrollrendszert
4. az információs, belső és külső kommunikációs tényezőket (rendszert) és
5. a folyamatos nyomonkövetést biztosító belső monitoring rendszert.



1. ábra - A COSO keretrendszer (COSO-modell) elemei, pillérei és vetületei
(forrás: Kerecsi, 2019)

Ezen alapelvek és az általuk alkotott lényegében a mai magyar államháztartási és költségvetési szervi belső ellenőrzési és kontrollrendszer alapja, amely a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Bkr.) kiadásával rendszerszinten, kötelezően alkalmazandó, teljesen új és modern rendszerszemléletű ellenőrzést honosított meg.

2.4. Az államháztartási kontrollok és kontrollkörnyezet

Az államháztartási gazdálkodás egyik alapvető szükséglete, hogy a végrehajtás mellett a központi, azaz a költségvetési szerveken túlmutató kontrollt és ellenőrzést is biztosítani szükséges. A központi államháztartási kontroll, illetőleg ellenőrzés alapvető elveit és követelményeit az Áht., illetve annak végrehajtási rendeleteként az Ávr. tartalmazza, amely követelmények általánosan érvényesülnek a költségvetési gazdálkodás során. Az Áht. meghatározása szerint „*az államháztartási kontrollok célja az államháztartás pénzeszközeivel és a nemzeti vagyonnal történő szabályszerű, gazdaságos, hatékony és eredményes gazdálkodás, a beszámolási és adatszolgáltatási kötelezettségek szabályszerű teljesítésének biztosítása.*” [Áht. 61. § (1) bekezdés]

Az államháztartási kontrollrendszer alanya minden költségvetési forrásból gazdálkodó, illetve nemzeti vagyont kezelő költségvetési szerv, illetve erre jogosult szervezeti entitás. A központi szintű, a közigazgatás több szintjén és szervezetén keresztül ható ellenőrzési rend

és -rendszer elengedhetetlenül szükséges a számonkérhetőség, az összemérhetőség, a szabályszerűség vizsgálatához, a végrehajtás megfelelőségének nyomon követéséhez, lényegében a közpénzekkel, illetve a nemzeti vagyonnal (közvagyonnal) való felelős, hatékony, célhoz kötött és eredményes gazdálkodáshoz. „Az államháztartási kontrollok célja az államháztartás pénzeszközeivel és a nemzeti vagyonnal történő szabályszerű, gazdaságos, hatékony és eredményes gazdálkodás biztosítása. A kontrollok az Állami Számvevőszék által végzett külső ellenőrzés, a kormányzati ellenőrzés és az államháztartási belső kontrollrendszer működtetésével valósulnak meg.” [(Kolozsi, 2019, 65. o.)]

Kontrollnak tekinthetünk minden olyan előírást, szabályt, alkalmazandó eszközt vagy tevékenységet, ami növeli az esélyét annak, hogy a (köz)pénzeket az államháztartás működése során az előzetesen meghatározott célok megvalósulását jelentő eredmények elérése érdekében – szabályszerűen, hatékonyan és eredményesen – használják fel.

Az államháztartási kontrollok:

- a) az ellenőrző szervek által kifejtett ellenőrzési tevékenységen, illetve
 - b) a működésükhöz, feladatellátásukhoz közpénzt használó szervek saját kontrollfunkcióin és tevékenységein keresztül
- a magyar államháztartás mindhárom alrendszerén keresztül megvalósítva kell, hogy hassanak, működjenek és érvényesüljenek.

A magyar államháztartási kontroll-, illetve ezáltal ez ellenőrzési rendszer három egymásra épülő, a közpénzzel gazdálkodó költségvetési szervi szint szempontjából két külső, illetve egy belső (intern) szintből áll az alábbiak szerint:

- I. A törvényhozói (országgyűlési) szintű kontroll / ellenőrzési rendszer, amely kormányzaton kívüli, kizárólag az Országgyűlésnek alárendelt Állami Számvevőszéken keresztül megvalósuló külső ellenőrzési rendszer
- II. A kormányzati szintű kontroll / ellenőrzési (külső) rendszer és annak szerve(i), valamint
- III. A költségvetési szervi szintű (belső) kontroll / ellenőrzési (Áht., illetve Bkr. szerinti) belső ellenőrzési rendszer

Az államháztartás mindhárom szintjén keresztül ható kontrollrendszer célja a közpénzekkel és a közvagyonnal való eredményes, hatékony és elsődlegesen szabályszerű gazdálkodás

követelménye ellenőrizhetőségének biztosítása a költségvetési forrást működésükre, feladataik ellátására fordító költségvetési szervek vonatkozásában, a közérdek védelmében. Az ellenőrzési típusú kontroll funkción túl ezen többszintű rendszer elősegíti a nyomonkövethetőséget, a beszámolási, elszámolási és adatszolgáltatási kötelezettségek kontrollált, felügyelt teljesítését, az egységes nyilvántartási és adatbázisok rendelkezésre állását.



2. ábra – Az államháztartás ellenőrzés hármasszintű védelmi vonala

(Forrás: Benedek, 2020 et. ÁSZ jelentés)

2.4.1. A törvényhozói szintű ellenőrzési rendszer

A törvényhozói (országgyűlési) szintű ellenőrzési rendszernek az alapját a kizárólag az Országgyűlés alá rendelt Állami Számvevőszék (a továbbiakban: ÁSZ) tevékenysége és működése képezi. Az Áht. rögzíti, hogy „Az államháztartás külső ellenőrzésével kapcsolatos feladatokat az Állami Számvevőszék látja el. Az Állami Számvevőszék ellenőrzési tevékenységének korlátozása nélkül e törvényben meghatározott esetben külső ellenőrzést a kincstár is végezhet.” [61. § (2) bekezdés]

Az ÁSZ az Állami Számvevőszékről szóló 2011. évi LXVI. törvény (a továbbiakban: ÁSZ törvény) szerint „*az Országgyűlés legfőbb pénzügyi és gazdasági ellenőrző szerve, amely az Országgyűlésnek alárendelve látja el feladatát. Az Állami Számvevőszék jogállását és hatáskörét az Alaptörvény és e törvény határozza meg.*”

Az Alaptörvényben foglaltak alapján az ÁSZ az ellenőrzéseit törvényességi, célszerűségi és eredményességi szempontok szerint köteles végezni, elnökét az Országgyűlés kétharmados szavazással tizenkét évre választja meg. Az ÁSZ – elnökén keresztül – köteles évente beszámolni az Országgyűlésnek. Az ÁSZ fontosságát mutatja, hogy az ÁSZ elnöke az Alaptörvény rendelkezései szerint a Költségvetési Tanácsnak is kötelezően a tagja.

Az ÁSZ tevékenységét éves ellenőrzési terv alapján végzi, amelyet az elnök beterjesztésére az Országgyűlés fogad el. Az egyes feladatköröit az ÁSZ törvény tartalmazza részletesen.

Az ÁSZ a hivatalos honlapján folyamatosan és kötelezően közzéteszi jelentéseit, tanulmányait, szakmai anyagait és útmutatóit, ezzel is segítve az ellenőrzött szervezetek működését.

2.4.2. A kormányzati szintű ellenőrzési rendszer

Az Áht. alapján az államháztartás kormányzati szintű ellenőrzése a kormányzati ellenőrzési szerv, az európai támogatásokat auditáló szerv és a kincstár által valósul meg. [61. § (3) bekezdés]. Ennek alapján az államháztartás kormányzati szintű ellenőrzését három szerv, – elsődlegesen – a Kormányzati Ellenőrzési Hivatal (a továbbiakban: KEHI), az európai uniós források tekintetében az Európai Támogatásokat Auditáló Főigazgatóság (a továbbiakban: EUTÁF) és a Magyar Államkincstár (a továbbiakban: MÁK) látja el.

A Kormányzati Ellenőrzési Hivatal

A KEHI a Kormányzati Ellenőrzési Hivatalról szóló 355/2011. (XII. 30.) Korm. rendelet (a továbbiakban: KEHI rendelet) alapján működő, az általános politikai koordinációért felelős miniszter irányítása alá tartozó, központi hivatalként működő – a Kormány irányítása alatt

álló – központi költségvetési szerv. A KEHI alapfeladataként ellátja a kormányzati szintű ellenőrzéseket, amelynek meghatározása a KEHI rendelet 5. §-a szerint *„az ellenőrzött szerv szervezetétől függetlenül működő, elsősorban a közpénzek felhasználását, a nemzeti vagyonnal való gazdálkodást, annak megóvását, a közfeladatok hatékony, gazdaságos és eredményes ellátását vizsgáló tárgyilagos, tényfeltáró, következtetéseket levonó és javaslatokat megfogalmazó ellenőrzési vagy tanácsadó tevékenység.”*

A KEHI egyes feladatköreit részletesen a KEHI rendelet tartalmazza.

Az Európai Támogatásokat Auditáló Főigazgatóság

Az Európai Támogatásokat Auditáló Főigazgatóság (a továbbiakban. EUTÁF) költségvetési szerv, autonóm államigazgatási szerv, amely mintegy 13 éve működik. Alapfeladata az európai uniós, valamint a nemzetközi forrásból származó támogatások, pályázati pénzek kezelésének, felhasználásának ellenőrzése. Az EUTÁF a két- vagy többszintű ellenőrzési rendszerben a második szinten helyezkedik el, azaz lényegében az (első szintű) ellenőrzéseket végző ellenőrző szerveket, azok szabályszerű működését, folyamatait és eljárásait ellenőrzi, amely tevékenységből (ellenőrzők megfelelőségének ellenőrzése és biztosítása) származik a megnevezése is (ld. audit).

Jogállását, feladat- és hatásköreit, amelyek korábban az Áht.-ban voltak rögzítve, a tavalyi évben külön törvényben *az Európai Támogatásokat Auditáló Főigazgatóságról és a kondicionalitási eljárás eredményes lezárása érdekében az Európai Bizottság kérésére elfogadott egyes törvények módosításáról* szóló 2022. évi XLIV. törvény (a továbbiakban: EUTÁF törvény) állapították meg, ezzel is biztosítva a függetlenségét.

Az EUTÁF törvény 3. §-a szerint az EUTÁF feladatkörében ellátja a törvényben taxatív meghatározott európai uniós és nemzetközi forrásokból (programokból, alapokból) biztosított támogatások tekintetében az ellenőrzési hatósági, audithatósági és auditszervi feladatokat, valamint az egyéb európai uniós és nemzetközi támogatások ellenőrzési feladatait.

A Magyar Államkincstár (ellenőrzési feladatkörében)

„A Magyar Államkincstár az államháztartási belső kontrollkörnyezet fontos eleme, amelynek tevékenysége a költségvetés végrehajtásának pénzügyi lebonyolításában folyamatba épített kontrollokat testesít meg, valamint egyes támogatási formákhoz kapcsolódva utólagos ellenőrzéseket végez. A Kincstár küldetése a közpénzek takarékos, átlátható és ellenőrzött felhasználásának hatékony támogatása.” is megvalósít.” (Vértesy, 2012, 12. o.) A kincstár elsődlegesen a központi költségvetésből származó kifizetéseket és utalásokat kezelő, illetve nyilvántartó, továbbá a kincstári monitoring rendszert üzemeltető és felügyelő központi szervként – a folyamatba épített, szabályszerűségi ellenőrzés keretében -, illetve mint igazoló hatóság, az európai uniós forrásból megvalósított projektek költségvetési felhasználása tekintetében látja el ellenőrzési funkcióit, továbbá az Áht. szerint – direkt - ellenőrzési jogköre a helyi önkormányzat, nemzeti önkormányzat, társulás, térségi fejlesztési tanács és az általuk irányított költségvetési szerv

- a) számviteli szabályok szerinti könyvvézetési kötelezettségének,
- b) az Áht. 70. alcím alapján teljesítendő adatszolgáltatási kötelezettségek szabályszerű teljesítésének,
- c) az éves költségvetési beszámoló megbízható, valós összképének vizsgálatára terjed ki.

2.4.3. Az államháztartási belső kontrollrendszer és a költségvetési szervi belső ellenőrzés áttekintése

Az államháztartási belső kontrollrendszerre vonatkozó szabályokat az Áht., végrehajtási rendeleteként az Ávr., illetve a Bkr. határozzák meg jogszabályi, illetve központi módszertani szinten az államháztartásért való felelősségi körében eljárva a pénzügyminiszter által – a belső ellenőrzés nemzetközi standardjaira tekintettel kiadott – útmutatók és egyéb ellenőrzési szakmai anyagok határozzák meg, illetve alkotják. A belső kontrollrendszer a költségvetési szervi, azaz a legalsó szinten kell, hogy működjön és hasson.

Érdemes azonban áttekinteni előzetesen, hogy mit is értünk belső kontrollok, illetve a belső kontrollrendszer alatt?

„A belső kontrollrendszer lényege, hogy a szervezetrányítás elválaszthatatlan eszközeként, magában foglalja mindazon szabályokat, eljárásokat, gyakorlati módszereket és szervezeti struktúrákat, amelyeket arra a célra terveztek, hogy segítséget nyújtson a vezetésnek a céljai eléréséhez. A célok elérését akadályozó eseményeket pedig megelőzze vagy feltárja és korrigálja. Azonban a költségvetési szerv vezetőjének döntésén múlik, hogy a standardoknak a szabályzatok kialakítására vonatkozó ajánlásainak a már meglévő szabályzatok felhasználásával, esetleges korszerűsítésével milyen módon, formában és tartalommal tesz eleget.” [forrás: internet - A hazai államháztartási belső kontroll rendszer bemutatása]

Más meghatározásban: A közpénzekből működő költségvetési szervek első számú, felelősé vezetőinek, illetve a szerv gazdálkodásáért felelős gazdasági vezetőknek a felelőssége, hogy az adott költségvetési szerv a költségvetési forrásaival való gazdálkodási rend keretében olyan szabályozott, folyamat- és nyomvonal alapú eljárásrendet működtessenek, amelyek teljeskörűen biztosítják a közpénzek szabályszerű felhasználását, a felelős gazdálkodást, a hatékonyságot és eredményességet a rendeltetésszerű forrásfelhasználás során, biztosítsák a pénzügyi, számviteli (együttesen költségvetési) nyilvántartások és adatbázisok megfelelőségét, valamint mindezeket keresztül hatva a szerv intézményi szintű működési – funkcionális, valamint szakmai – szakpolitikai operatív szintű, valamint a kormányzati szinten meghatározott célokhoz igazodó, átfogó és legalább középtávú stratégiai szintű céljainak az elérését.

A belső kontrollrendszert egy nagyobb rendszernek tekinthetjük, amely magában foglal minden belső kontroll tevékenységet, így legalábbis

- a folyamatalapú szinten feltérképezett és szervezett működést és működtetést,
- a folyamatba épített (integrált) kontrollokat,
- a vezetői szintű ellenőrzést és
- a független, csak a szerv vezetőjének alárendelt belső ellenőrzést is, egyúttal mindezeket átfogja a költségvetési szerv vezetője által – kötelezően – működtetendő intézményi (szervezeti) belső kontrollrendszer.

A komplex, integrált belső kontrollrendszer szervezeten belüli létrehozásához és működtetéséhez kapcsolódóan a költségvetési szerv vezetője, mint a Bkr. alapján kötelezett, illetve felelős - a szervezet minden szintjén érvényesülő - megfelelő

a) kontrollkörnyezetet,

- b) integrált kockázatkezelési rendszert,
- c) kontrolltevékenységeket,
- d) információs és kommunikációs rendszert, és
- e) nyomon követési rendszert (monitoring)

köteles kialakítani, működtetni és folyamatosan fejleszteni.

(Amint látható, a hazai belső kontrollrendszer a COSO modell alapján álló ellenőrzési, illetve kontrollrendszer ma már.) Fontos azonban kiemelni, hogy az azonban – érvényesítve a kötelező jogszabályi előírásokat, illetve figyelembe véve a módszertani és egyéb útmutatókban, standardokban foglalt ajánlásokat – a szerv vezetőjének a felelőssége, hogy e kötelezettségeit, illetve a kontrollrendszer elemeit, azoknak a működését miképpen építi ki és működteti, a lehető leghatékonyabban.

Másképpen: „*A belső kontrollrendszer lényege, hogy a szervezetirányítás elválaszthatatlan eszközeként, magában foglalja mindazon szabályokat, eljárásokat, gyakorlati módszereket és szervezeti struktúrákat, amelyeket arra a célra terveztek, hogy segítséget nyújtson a vezetésnek a céljai eléréséhez. A célok elérését akadályozó eseményeket pedig megelőzze vagy feltárja és korrigálja. Azonban a költségvetési szerv vezetőjének döntésén múlik, hogy a standardoknak a szabályzatok kialakítására vonatkozó ajánlásainak a már meglévő szabályzatok felhasználásával, esetleges korszerűsítésével milyen módon, formában és tartalommal tesz eleget.*” (Forrás: internet - A hazai államháztartási belső kontroll rendszer bemutatása)

A belső kontrollrendszer – egy másik megközelítésben – egy olyan folyamatalapú védelmi kontrollrendszer, amelynek a fő célja az esetlegesen felmerülő kockázatok kezelése, valamint a vezető számára a szervezet működésének, folyamatainak a megfelelőségéről történő igazolt visszacsatolás lehetőségének a biztosítása, amely – közvetve – elő kell, hogy segítse a szabályszerű, gazdaságos, hatékony és eredményes működést, valamint közpénz felhasználást (költségvetési gazdálkodást), egyúttal az előírászerű, hiányt, mulasztást fel nem táró beszámolási, illetve az azt megalapozó elszámolási kötelezettségek szervei szintű teljesítését, egyúttal megvédje a szerv által kezelt erőforrásokat, különösen a költségvetési forrásokat és a nemzeti, illetve állami vagyon körébe tartozó vagyonelemeket a nem rendeltetésszerű használatától, illetőleg károsodástól. (Erdős, 2015)

A költségvetési szervei belső kontrollrendszer legfontosabb részei, elemei:

1. A kontrollkörnyezet:

A Bkr. 6. §-ának előírása szerint a költségvetési szerv vezetője felelős a szervezeti kontrollkörnyezet kialakításáért.

A költségvetési szervi kontrollkörnyezetet úgy kell kialakítani, hogy abban

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

A költségvetési szervi kontrollkörnyezet keretében a szerv vezetője köteles:

- a szabályozottságot biztosítani,
- a folyamatalapú működési és ellenőrzési rendet, illetve folyamat-nyilvántartást kialakítani,
- a költségvetési szerv ellenőrzési nyomvonalát elkészíteni, valamint
- a szervezeti integritást sértő események kezelésére integrált kockázatkezelési rendszert működtetni.

E követelmények a Bkr. vonatkozó előírásai alapján részletesen:

Szabályozottság: A költségvetési szerv vezetője köteles olyan szabályzatokat kiadni, folyamatokat kialakítani és működtetni a szervezeten belül, amelyek biztosítják a rendelkezésre álló források átlátható, szabályszerű, szabályozott, gazdaságos, hatékony és eredményes felhasználását.

Folyamatalapú működési és ellenőrzési rend és nyilvántartás: A költségvetési szerv vezetője rendszerezi a költségvetési szerv folyamatait, írásban kijelöli a folyamatok működésében részt vevő szervezeti egységeket, valamint a folyamatgazdák személyét.

A költségvetési szerv ellenőrzési nyomvonalának elkészítése (és aktualizálása): A költségvetési szerv vezetője köteles elkészíteni és rendszeresen aktualizálni a költségvetési szerv ellenőrzési nyomvonalát, amely a költségvetési szerv működési folyamatainak

szöveges, táblázatokkal vagy folyamatábrákkal szemléltetett leírása, amely tartalmazza különösen a felelősségi és információs szinteket és kapcsolatokat, irányítási és ellenőrzési folyamatokat, lehetővé téve azok nyomon követését és utólagos ellenőrzését.

Integrált kockázatkezelési rendszer: A költségvetési szerv vezetője köteles szabályozni a szervezeti integritást sértő események kezelésének eljárásrendjét, valamint az integrált kockázatkezelés eljárásrendjét.

2. Kockázatkezelés:

A Bkr. 7. §-a alapján a költségvetési szerv vezetője köteles kockázatkezelési rendszert működtetni, melynek során fel kell mérni és meg kell állapítani a költségvetési szerv tevékenységében, gazdálkodásában rejlő kockázatokat, valamint meg kell határozni az egyes kockázatokkal kapcsolatban szükséges intézkedéseket, valamint azok teljesítésének folyamatos nyomon követésének módját.

3. Kontrolltevékenységek:

A költségvetési szerv vezetője a Bkr. 8. §-ának előírása alapján köteles a szervezeten belül kontrolltevékenységeket kialakítani, melyek biztosítják a kockázatok kezelését, hozzájárulnak a szervezet céljainak eléréséhez. (Ilyen kontrolltevékenység különösen az államháztartási jogszabályok által meghatározott, kötelezettségvállaláshoz kapcsolódó eljárás- és jogosultsági rend megtartása, a folyamatba épített, előzetes, utólagos és vezetői ellenőrzés biztosítása, a döntési és egyéb jogkörök gyakorlásának szabályozott rendje, az engedélyezési, jóváhagyási rend, a megfelelő szintű információs rendszerek üzemeltetése, a beszámoltatási előírások, valamint a fizikai biztonsági, illetve kapcsolódó infrastruktúrális feltételek fennállta.)

4. Információs és kommunikációs rendszer:

A Bkr. 9. §-a alapján a költségvetési szerv vezetője olyan információs és kommunikációs rendszert alakít ki és működtet, amely biztosítja, hogy a megfelelő információk a megfelelő időben eljussanak az illetékes szervezethez, szervezeti egységhez, illetve személyhez. Az információs rendszerek keretében a beszámolási rendszereket úgy kell működtetni, hogy azok hatékonyak, megbízhatóak, pontosak és összehasonlíthatóak legyenek, a beszámolási szintek, határidők és módok világosan meg legyenek határozva.

5. Nyomon követési (monitoring) rendszer:

A Bkr. 10. §-a alapján a költségvetési szerv vezetője köteles kialakítani a szervezet tevékenységének, a célok megvalósításának nyomon követését biztosító rendszert, mely az operatív tevékenységek keretében megvalósuló folyamatos és eseti nyomon követésből, valamint az operatív tevékenységektől függetlenül működő belső ellenőrzésből állhat.

A költségvetési szervi belső ellenőrzés „független, tárgyilagos bizonyosságot adó és tanácsadó tevékenység, amelynek célja, hogy megállapításaival és javaslataival az ellenőrzött szervezet működését fejlessze és eredményességét növelje, az ellenőrzött szervezetet annak céljai elérése érdekében rendszerszemléletű megközelítéssel és módszertani útmutatások segítségével értékelje, illetve megállapításaival és javaslataival elősegítse az ellenőrzött szervezet irányítási és belső kontrollrendszerének hatékonyságát,”
[Bkr. 2. § 3. pont]

A belső ellenőrzés tulajdonképpen a költségvetési szerv vezetői (irányításának) a keretében megvalósuló – vezetői – ellenőrzésének az alapvető része; a vezető monitoring rendszer, illetve eljárások fenntartására vonatkozó kötelezettségének a teljesítése során. A költségvetési szerv maga köteles kialakítani a jogszabályi előírásokon túl mindazokat a mechanizmusokat, eljárásokat, folyamatokat, (kontroll)funkciókat, amik együttesen biztosítják kontrollrendszer legfőbb célját; a működésének, közfeladatainak a szabály- és előírás szerű, gazdaságos, eredményes és hatékony végrehajtását, a rendeltetés szerű közpénz felhasználást, illetve a közvagyonnal való gazdálkodást, a megfelelő elszámolás mellett. (Lentner, 2023)

A belső ellenőrzés tevékenysége lehet ún. bizonyosságot adó, valamint tanácsadói tevékenység. (Ezt részletesen lásd. a későbbiekben a KKM belső ellenőrzésének bemutatásánál.)

A Bkr. meghatározása szerint, a 2. § 6. és 20. pontok alapján

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

tanácsadó tevékenység: a belső ellenőrzés által a költségvetési szerv vezetője részére nyújtott, olyan hozzáadott értéket eredményező szolgáltatás, amely jellegét tekintve konzultációs tevékenység, és amelynek a hatókörét a költségvetési szerv vezetője írásban vagy szóban határozza meg anélkül, hogy a vezetői felelősséget a belső ellenőr (ideértve a belső ellenőrzési vezetőt is) magára vállalná,

A bizonyosságot adó belső ellenőri tevékenység keretében a belső ellenőrzési vizsgálat a típusa szerint lehet, figyelemmel a Bkr. 21. § (3) bekezdésére:

a) *szabályszerűségi ellenőrzés*: annak ellenőrzése, hogy az adott szervezet vagy szervezeti egység működése, illetve tevékenysége megfelelően szabályozott-e, és érvényesülnek-e a jogszabályok, belső szabályzatok és vezetői rendelkezések előírásai,

b) *pénzügyi ellenőrzés*: célja az adott szervezet, program vagy feladat pénzügyi elszámolásainak, valamint az ezek alapjául szolgáló számviteli nyilvántartások ellenőrzése,

c) *rendszerellenőrzés*: az egyes rendszerek kialakításának és működésének átfogó vizsgálata,

d) *teljesítmény-ellenőrzés*: az adott szervezet által végzett tevékenységek, programok egy jól körülhatárolható területén kifejezetten a működés, illetve a felhasználás gazdaságosságának, hatékonyságának és eredményességének vizsgálata,

e) *informatikai ellenőrzés*: a költségvetési szervnél működő informatikai rendszerek megfelelőségének, megbízhatóságának, biztonságának, valamint a rendszerben tárolt adatok teljességének, megfelelőségének, szabályosságának és védelmének vizsgálata.

A költségvetési szerv vezetője köteles biztosítani a belső ellenőrök funkcionális, így feladatkörében érintett, valamint a szervezeten belül, munkáltatói irányítási függetlenségét, a Bkr. 19. §-a alapján különösen az alábbiak tekintetében:

a) az éves ellenőrzési terv kidolgozása, kockázatelemzési módszerek alapján és soron kívüli ellenőrzések figyelembevételével;

b) az ellenőrzési program elkészítése és végrehajtása;

c) az ellenőrzési módszerek kiválasztása;

d) következtetések és ajánlások kidolgozása, ellenőrzési jelentés elkészítése;

e) a belső ellenőr bizonyosságot adó ellenőrzési és a nemzetközi, valamint az államháztartásért felelős miniszter által közzétett belső ellenőrzési standardokkal összhangban lévő tanácsadási tevékenységen kívül más tevékenység végrehajtásába nem vonható be.

A belső ellenőr tevékenységét a jogszabályi előírás alapján minden esetben a költségvetési szerv vezetőjének vagy önálló ellenőrzési szervezeti egység esetén a belső ellenőrzési vezetőnek közvetlenül alárendelve végzi, jelentéseit közvetlenül a költségvetési szerv vezetőjének küldi meg.

A belső ellenőrzési munka egy előre tervezett, rendszerezett, szisztamikus tevékenység, amely munkatevékenységének rögzített tervezési szabályait a Bkr. részletesen meghatározza.

A jelentés elkészítéséért, a levont következtetésekért a vizsgálatvezető, a megállapítások valódiságáért és alátámasztásáért a vizsgálatot végzők a felelősek. A bizonyosságot adó belső ellenőrzési tevékenység során szabályszerűségi, pénzügyi, rendszer- és teljesítmény-ellenőrzéseket, illetve informatikai ellenőrzéseket, valamint tanácsadó tevékenységet kell végezni.

A belső ellenőrzés során lefolytatott vizsgálat (ellenőrzés) esetén, figyelemmel a Bkr.-re egy adott ellenőrzés akkor tekinthető lezártnak, ha az ellenőrzési jelentést (vagy annak kivonatát) az ellenőrzést végző költségvetési szerv vezetője megküldte az ellenőrzött részére (illetve annak, akire vonatkozóan megállapítást vagy javaslatot tartalmaz). Ugyanígy az intézkedési terv elkészítéséért, végrehajtásáért és a megtett intézkedésekről történő beszámolásért az ellenőrzött, valamint a javaslattal érintett szerv, illetve szervezeti egység vezetője felelős.

3. Saját vizsgálat

3.1. A kutatás céljainak, körülményeinek és módszerének bemutatása

3.1.1. A kutatási célok és a vizsgálat hipotéziseinek, kérdésének a bemutatása

A szakdolgozatom elkészítéséhez kapcsolódóan elvégzett kutatásom, illetve az annak keretében lefolytatott vizsgálat során, egyéni kutatómunka keretében a – szervezeti, gazdálkodási és működési sajátossági adatain túl - a Külgazdasági és Külügyminisztériumnak, mint központi kormányzati igazgatási és költségvetési szervnek a belső kontrollrendszere keretében működtetett Bkr. szerinti belső ellenőrzési rendszerét, annak felépülését, tevékenységét, kapacitásait, külső ellenőrzési kapcsolatait, valamint az államháztartási belső kontrollok keretében megvalósított minisztériumi (intézményi) belső kontrollrendszerét tártam fel mélységében. A vizsgálat alapján kapott eredmények, információk, adatok és összefüggések alapján az alábbi két hipotézisre, illetve egy kutatási kérdésre kívántam választ találni, illetve ezeket feltárni:

A szakdolgozatom keretében lefolytatott vizsgálatom feltevésének a fókuszában a Külgazdasági és Külügyminisztérium éves ellenőrzési terveinek a vizsgálata és értékelése áll a 2021, 2022 és 2023-as évekre (vizsgálati időszak: 2021-2023) vonatkozóan, az alábbi két hipotézisre tekintettel:

1. hipotézis: *„A Külgazdasági és Külügyminisztérium 2021-2023. évek közötti éves ellenőrzési terveinek ellenőrzési tárgyainak (tárgyköreinek) a vizsgálata alapján megállapítható-e, hogy a Külgazdasági és Külügyminisztérium belső ellenőrzése a központi költségvetési forrásokkal, egyúttal, mint közpénzekkel való szabályszerű, eredményes és hatékony gazdálkodás ellenőrzését, mint kiemelt ellenőrzési célt kiemelten érvényesíti-e, azaz a pénzügyi-költségvetési fókuszú, így a direkt pénzügyi típusú ellenőrzések vagy a pénzügyi, illetve szabályszerűségi vizsgálati részt is magában foglaló rendszerellenőrzések dominálnak-e?”*

2. hipotézis: *„A Külgazdasági és Külügyminisztérium 2021-2023. évek közötti éves ellenőrzési terveinek ellenőrzési tárgyainak (tárgyköreinek) a vizsgálata alapján*

megállapítható-e az, hogy közel egyenlő arányban oszlik-e meg az éves ellenőrzési tervek szerint lefolytatott egyes ellenőrzési vizsgálati típusok száma a vizsgált időszakban?”

3. kutatási kérdés: A fenti két hipotézisen túl pedig kutatási kérdésként fogalmaztam meg azt, hogy „*Az államháztartási belső kontrollrendszer mind az öt kötelező eleme, így a belső kontrollkörnyezet, a kontrolltevékenységek, az információs és kommunikációs (kontroll) rendszer, az integrált kockázatkezelési rendszer, valamint a nyomon követési (monitoring) rendszer és különösen ennek részeként a belső ellenőrzés előírászerűen kialakításra került-e és – megállapíthatóan - megfelelően működik-e a Külgazdasági és Külügyminisztériumban?)*”

3.1.2. A vizsgálat körülményeinek, helyszínének bemutatása

A vizsgálatot 2023. április hónap elejétől 2023. május 6. napjáig folytattam le. Figyelemmel az adatgyűjtésen alapuló elemzés elsődlegességére, a vizsgálat nem terepen került lefolytatásra. Az adatgyűjtés helyszíne (forrása) részben a Külgazdasági és Külügyminisztérium budapesti, központi székhelye (1027 Budapest, Bem rakpart 47.). Az adatok további részben könyvtári, illetve internetes gyűjtésből származnak.

3.1.3. A vizsgálati minta bemutatása

A vizsgálati minta a Külgazdasági és Külügyminisztériumnak, mint központi kormányzati igazgatási és költségvetési szerv, illetve annak a belső kontrollrendszere, valamint az annak keretében működtetett Bkr. szerinti belső ellenőrzési rendszere, annak nyilvánosan is megismerhető, minősített adatot nem tartalmazó aspektusai. (A vizsgálati minta részletes jellemzői, adatai, az ezzel kapcsolatos megállapítások az érdemi vizsgálati részben kerül ismertetésre.)

3.1.4. A vizsgálati módszerek bemutatása

A kutatásom a tudományos kutatásra vonatkozó szakmai meghatározás szerint kategorizálva és tipizálva:

Célja szerint: alkalmazott

Kiindulási pont szerint: hagyományos

A végrehajtás szempontjából: a folyamat megvalósítás során alakuló, ugyanakkor célorientált

Adatforrások szerint: szekunder

Jellege szerint: leíró, illetve ok-okozati összefüggés kutató

Idődimenziója szerint: keresztmetszeti

Források szempontjából: elsődlegesen dokumentumok, elektronikus adatbázisok, illetve az azokból származó adatok, információk

Alkalmazott kutatás-módszertani eszközök: elsődlegesen elemzésen alapuló adat- és információgyűjtés, értékelés és -felhasználás, egyúttal kisebb mértékben az alkalmazás, illetve realizálódás helyszíni megfigyelése, továbbá kisebb mértékben kérdezés, valamint az elemzett adatok, információk közötti ok-okozati összefüggések feltárása, értékelése és rendszerezése

3.2. A Külgazdasági és Külügyminisztérium általános ismertetése és bemutatása

3.2.1. Szervezeti adatok

A Külgazdasági és Külügyminisztérium (a továbbiakban: KKM vagy a minisztérium) az önálló magyar külügyi igazgatásról szóló 1918. évi V. néptörvény által 1918. december 13-án létrehozott, a költségvetési törvény által meghatározott, a központi költségvetésben fejezetet alkotó (XVIII. fejezet "Külgazdasági és Külügyminisztérium"), önállóan működő és gazdálkodó, a kormányzati igazgatásról szóló 2018. évi CXXV. törvény (a továbbiakban: Kit.) szerinti központi költségvetési, egyúttal központi kormányzati igazgatási szerv (minisztérium). Alapítója az Országgyűlés, vezetője a külgazdasági és külügyminiszter, alapfeladatait a vonatkozó jogszabályok – különösen a Kormány tagjainak feladat- és hatásköréről szóló 182/2022. (V. 24.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Statútum rendelet) – hatályos szervezeti és működési rendjét a Külgazdasági és Külügyminisztérium Szervezeti és Működési Szabályzatáról szóló 11/2022. (IX. 6.) KKM utasítás (a továbbiakban: SzMSz) határozza meg. A KKM a külgazdasági és külügyminiszter (a továbbiakban: miniszter) munkaszerve.

A miniszter, illetve munkaszerveként a minisztérium által – alapfeladatoként – ellátandó közfeladatokat több jogszabály határozza meg, amelyek közül kiemelendő, elsődlegessége okán a Statútum rendelet.

A Statútum rendelet 139. §-a alapján A külgazdasági és külügyminiszter a Kormány

1. külgazdasági ügyekért,
2. külpolitikáért,
3. a Paksi Atomerőmű két új blokkja tervezéséért, megépítéséért és üzembe helyezéséért,
4. úrkutatásért,
5. - a csángó ügyek vonatkozásában - nemzetpolitikáért,
6. üldözött keresztények megsegítéséért és a Hungary Helps Program megvalósításáért,
7. harmadik országbeli állampolgárok magyarországi foglalkoztatásáért felelős tagja.

A külgazdasági és külügyminiszter, illetve munkaszerveként a KKM egyes további feladatköreit részletesen az egyes feladatmeghatározó jogszabályok tartalmazzák.

A KKM jelen szakdolgozat készítése idején, az ún. munkajogi létszám alapul vételével belföldön mintegy 981 fő, külföldön mintegy 1545 fő (összesen 2526 fő) közszolgálati tisztviselőt foglalkoztat, illetve mintegy 950 fő a külképviseletek által foglalkoztatott, a fogadóország állampolgáraiból álló ún. helyi alkalmazotti állománycsoport.

3.2.2. Gazdálkodási adatok

A KKM költségvetését, annak összegét – a központi költségvetés XVIII. "Külgazdasági és Külügyminisztérium" c. fejezetben – az Országgyűlés tárgyévente a Magyarország központi költségvetéséről szóló törvény határozza meg. Figyelemmel az államháztartási költségvetési gazdálkodás előírásaira, amelyeket az Áht., illetve annak végrehajtási rendelete, az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról szóló Korm. rendelet együttesen határoznak meg. A költségvetési gazdálkodás keretében a KKM, mint költségvetési szerv a részére megállapított költségvetés tekintetében - igazodva a központi költségvetés központi feladataihoz – köteles a tárgyévvet megelőzően, illetve bizonyos tekintetében a tárgyév elején a tervezési (*előzetes*), a költségvetési év alatt a költségvetési gazdálkodási (*végrehajtási*) és a költségvetési évet követően a beszámolási (*utólagos*) feladatokat ellátni.

A KKM 2023. évi (a szakdolgozat készítésének évében irányadó és hatályos) központi költségvetését, illetve sarokszámaait a Magyarország 2023. évi központi költségvetéséről szóló 2022. évi XXV. törvény 1. mellékletében foglaltak szerinti XVIII. fejezete határozza meg.

3.2.3. A minisztérium működésének és működési környezetének sajátosságai

A hatékony, egységes és integrált – Magyarország gazdasági és külgazdasági érdekeit előtérbe helyező és fokozottan érvényesíteni tudó – külügyi és külgazdasági működés biztosítása érdekében Magyarország Kormánya 2014-ben a külgazdasági és külpolitikai, valamint az ahhoz kapcsolódó szakmai diplomáciai feladatellátásnak az egységes közigazgatási szervezeti keretek között történő, stratégiai alapon felépülő, integrált megvalósítása mellett döntött, melynek következtében 2014 júniusától létrejött az egységesen Külgazdasági és Külügyminisztérium. Az integráció következtében a KKM és a háttérintézményei, valamint Magyarország külképviselői egymással szoros együttműködésben törekednek Magyarország gazdasági és külgazdasági érdekeinek fokozott érvényesítésére. Magyarországnak a külgazdasági és külpolitikai érdekeit, a szakdiplomáciaik révén megvalósított kormányzati és intézményi célkitűzéseit fokozottan érvényesíteni kell, ehhez kapcsolódóan – és e cél elérése érdekében – került sor a külképviselői hálózat bővítésére, illetve a külképviselői működés és külügyi igazgatás működési megújítására.

A minisztérium sajátos szervezeti tagolású: a belföldön működő önálló és nem önálló szervezeti egységei a budapesti székhelyén (1027 Budapest, Bem rakpart 47.), illetve telephelyein működnek, a külképviselőket pedig az adott fogadóállamban vagy nemzetközi szervezet mellett (ez utóbbi esetében ún. állandó képviselőként). Az SzMSz meghatározása szerint: „Magyarországnak a Kormány döntése alapján létrehozott, külföldön működő diplomáciai képviselő, konzuli képviselő, az előbbiek alá rendelt, a fogadó államban, illetve – nemzetközi szerződés vagy megállapodás alapján – harmadik államban működő kereskedelmi képviselő, hivatala és irodája, a nemzetközi szervezet mellett működő állandó képviselő, illetve a külképviselő részeként működő kulturális intézet.” [1. § (4) bekezdés b) pont]

A minisztérium gazdasági szervezetét a miniszter által közvetlenül irányított közigazgatási államtitkár, egyúttal mint hivatali szervezeti vezető, illetve az általa irányított – gazdasági ügyekben helyetteseként – a gazdasági ügyekért felelős helyettes államtitkár irányítása alatt álló Költségvetési Főosztály, Pénzügyi és Számviteli Főosztály, Külképviseleti Gazdálkodási Főosztály, valamint a külképviseleti gazdálkodási feladatokat ellátó álláshelyek (státuszok), illetve külszolgálati munkakörök összessége biztosítja és látja el. [1. § (4) bekezdés c) pont]

Az SzMSz alapján, figyelemmel a vonatkozó törvényi előírásokra, a minisztérium önálló szervezeti egységei:

- a) az általános nemzetközi kapcsolatok fenntartásával, illetve a minisztérium bilaterális diplomáciai alapfeladataival foglalkozó főosztályok (ún. területi főosztályok),
- b) a nemzetközi kapcsolatok valamely szakmai részterületével, illetve a minisztérium szakmai alapfeladataival foglalkozó főosztályok (ún. szakmai főosztályok),
- c) a minisztérium működési feltételeinek biztosításával, szervezésével és összehangolásával, illetve titkársági, valamint koordinációs feladatok ellátásával foglalkozó főosztályok (ún. funkcionális főosztályok), valamint
- d) a külképviseletek.

A minisztérium szervezeti felépítését és az önálló szervezeti egységek részletes feladatait a miniszteri utasításban kiadásra kerülő szervezeti és működési szabályzat tartalmazza, azaz az SzMSz.

A külképviseleteket, illetve magát a külképviseleti hálózatot, mint a minisztérium legfőbb sajátosságát érdemes röviden áttekinteni.

Jelenleg Magyarországnak – a külképviseleti hálózat részeként, az érintett fogadóállam engedélyével és hozzájárulásával, a Kormány döntése alapján a külgazdasági és külügyminiszter, illetve a KKM közvetlen irányítása és felügyelet alatt, a KKM szervezeti egységeként - a világ több mint 90 országában mintegy 160 külképviselete működik, amelyből 133 db önálló külképviselet (bilaterális és multilaterális nagykövetség, főkonzulátus, illetve önálló képviseleti iroda) és 27 db - valamely önálló képviselet részeként, annak fiókintézményeként működő – nem önálló képviselet (konzul iroda, külgazdasági és konzuli iroda, alkonzulátus). A pontos számokat az alábbiakban összesítem:

Önálló külképviselések: 133 db (*összes képviselet 83 %-a*), amelyből

Nagykövetség: 95 db , ebből

- bilaterális: 89 db

- nemzetközi szervezet működő állandó képviselet, ún. multialterális nagykövetség: 6 db

Főkonzulátus, önálló konzuli képviselet: 36 db

Önálló képviseleti-, illetve kereskedelmi iroda (bilaterális): 2 db

Nem önálló képviselések: 27 db (*az összes képviselet 17 %-a, típusa: alkonzulátus, konzuli iroda, konzuli és KGA iroda*)

Az önálló külképviseléseken (100 %) belül:

- bilaterális nagykövetség 67 %

- nemzetközi szervezet működő állandó képviselet, ún. multialterális nagykövetség 5 %

- konzuli képviselet: főkonzulátus 27 %

- önálló képviseleti iroda, illetve önálló kereskedelmi iroda: 1 %

3.3. A Külgazdasági és Külügyminisztérium ellenőrzési rendszerének ismertetése

A minisztériumi (intézményi) belső kontrollrendszer keretében - a költségvetési szerv minden szintjén megjelenő, megfelelő, hatékony -

a) kontrollkörnyezetet,

b) integrált kockázatkezelési rendszert,

c) kontrolltevékenységeket,

d) információs és kommunikációs rendszert és

e) nyomon követési (monitoring) rendszert

kell biztosítani, amelynek kialakításáért, működtetéséért és fejlesztéséért a költségvetési szerv vezetője, a KKM esetében – miniszteri kijelölés alapján – a közigazgatási államtitkár a felelős.

A belső kontrollrendszer a KKM esetében is 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 gazdaságosság, hatékonyság és eredményesség 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.” [Bkr. 4. §]

A KKM-ben a belső ellenőrzés figyelemmel a vonatkozó jogszabályi előírásokra, az Áht., az Ávr., illetve elsődlegesen a Bkr., valamint a minisztériumi Belső Ellenőrzési Kézikönyv, illetve egyéb vonatkozó szabályozók alapján kerül felépítésre, működtetésre és fejlesztésre, így ezen előírások szerint kerül a minisztériumi belső ellenőrzési rendszer, a belső ellenőrzés eljárásrendje és a belső ellenőrzési tevékenység felépítésre.

A belső ellenőrzési tevékenység – fent már ismertetett definícióját [Bkr. 2. § b)] alapul véve, a KKM esetében a belső ellenőrzést olyan független bizonyosságot adó és tanácsadó tevékenység, amelynek célja, hogy az ellenőrzött szervezet, jelen esetben a KKM, mint a Kit. szerinti, illetve annak hatálya alá tartozó központi költségvetési szerv (minisztérium) jogszabály szerinti közfeladatai, ide értve a szakmai és a funkcionális alapfeladatai ellátását, azaz működését támogassa, fejlessze, eredményességét növelje. A bizonyosságot adó ellenőrzési, valamint – kiegészítő – tanácsadói tevékenységen túl a minisztérium belső ellenőrzésének célja, hogy a KKM szakpolitikai, intézményi és stratégiai céljai elérése érdekében rendszerszemléletű megközelítéssel és szisztematikusan vizsgálja, értékelje, illetve fejlessze (legalábbis segítse) a minisztérium irányítási, felügyeleti, vezetési és belső kontrollrendszerének eredményességét, gazdaságosságát és hatékonyságát. (Megjegyezném, hogy ez a hármasság lényegében a költségvetési szervi működés, költségvetési gazdálkodás és közpénzfelhasználás alapelveiként is tekinthető.)

3.4. A belső ellenőrzés szervezeti felépítése a Külgazdasági és Külügyminisztériumban

A Bkr. előírása szerint a költségvetési szerv vezetője köteles biztosítani a belső ellenőrzés működési feltételeit belső ellenőrzési szervezeti egység létrehozásával, amely közvetlenül a amely közvetlenül a költségvetési szerv vezetőjének alárendelve végzi a munkáját. [Bkr. 15. § (1)-(2)] A KKM-ben, figyelemmel Bkr. 2. § na) pontjában foglaltakra, amely szerint

minisztérium esetén a miniszter vagy a miniszter döntése alapján a közigazgatási államtitkár minősülhet – a belső ellenőrzési rendszer tekintetében – a költségvetési szerv vezetőjének, a külgazdasági és külügyminiszter döntése szerint az SzMSz-ben foglaltaknak megfelelően a minisztérium közigazgatási államtitkára, egyúttal, mint a hivatali szervezet gyakorolja a Bkr.-ben a költségvetési szerv vezetője részére meghatározott jogköröket.

A minisztérium belső ellenőrzését a közigazgatási államtitkár közvetlen irányítása és felügyelete alá tartozó Ellenőrzési Főosztály és annak kormányzati szolgálati jogviszonyban álló belső ellenőrei látják el. Az Ellenőrzési Főosztály, illetve annak kormánytisztviselői feladataik ellátása során a vonatkozó jogszabályok, közjogi szervezetszabályozó eszközök, a minisztérium mindenkor hatályos Belső Ellenőrzési Kézikönyve, valamint a hazai és nemzetközi standardokat figyelembe véve járnak el.

Az Ellenőrzési Főosztályt vezető főosztályvezető, aki egyúttal a minisztérium Bkr. szerinti belső ellenőrzési vezetője közvetlenül a közigazgatási államtitkárnak tartozik beszámolási kötelezettséggel, így módon a belső ellenőrzés hatókörének meghatározása, a vizsgálat lefolytatása és a jelentéstétel külső befolyástól mentesen történhet.

A hatályos SzMSz 2. függeléke szerint a KKM Ellenőrzési a minisztérium belföldi, illetve a külképviseleti hálózat működtetéséhez kapcsolódó alapfeladatok ellátásában közreműködő szakmai főosztály, amely az SzMSz szerinti kodifikációs, koordinációs és funkcionális feladatokat lát el. Megállapítható, hogy a belső ellenőrzés és az annak függetlenségét biztosító szerkezet az Áht., illetve a Bkr. előírásainak megfelelően került kialakításra a minisztériumban.

Az Ellenőrzési Főosztály részletes feladat- és hatásköreit az SzMSz tartalmazza.

A Bkr. 2. § c) pontja alapján a Bkr. szerinti belső ellenőrzési vezető *„a költségvetési szerv belső ellenőrzési egységének vezetője, ha a költségvetési szervnél egy fő látja el a belső ellenőrzést, akkor a belső ellenőrzést ellátó személy”*. E követelmény akként érvényesül a minisztérium vonatkozásában, hogy az Ellenőrzési Főosztály mindenkori vezetője (főosztályvezetője), egyúttal a minisztérium, illetve maga a költségvetési fejezet belső ellenőrzési vezetője is, aki e tisztségébe az SzMSz szerint a külgazdasági és külügyminiszter nevez ki, illetve menthet fel.

A belső ellenőrzés függetlenségét biztosító szervezeti felépítés és a Bkr. szerinti felelősségi kapcsolat összefüggését, illetve a szervezeten belüli független működésnek az igazolását a KKM vonatkozásában az alábbi táblázatban foglaltam össze:

1. táblázat – A Külgazdasági és Külügyminisztérium Bkr. szerinti vezetői felelősségi rendszere összefoglalva

Hierarchia szintje	Tisztségviselő / beosztás	Felelősség (általánosan)	Beosztásból fakadó jogkörök (általánosan)	Bkr. szerinti feladatkör
1.	külgazdasági és külügyminiszter	általános és teljeskörű; összszervezeti a minisztérium a miniszter munkaszerve	- irányítási - felügyeleti - képviseleti - döntési - kötelezettségvállalói (összszervezeti, korlátozás nélkül)	a költségvetési szerv egyéb jogszabály szerinti vezetője / képviselője [a Bkr. adta lehetőségen belül a jogkör delegálásra került]
2.	közigazgatási államtitkár	általános és; összszervezeti a minisztérium hivatali szervezetének vezetője, összszervezeti	- irányítási - felügyeleti - képviseleti - döntési - kötelezettségvállalói (összszervezeti, korlátozás nélkül)	a költségvetési szerv vezetője
3.	az Ellenőrzési Főosztály vezetője	szervezeti szinten korlátozott, belső ellenőrzés	- döntéselőkészítés - döntési jogkör	belső ellenőrzési vezető

	(főosztályvezető, kormánytisztviselő)	tekintetében Bkr. szerinti	- a Bkr. szerinti feladatkörök teljes gyakorlása	
4.	az Ellenőrzési Főosztály belső ellenőrei (kormánytisztviselők)	szervezeti szinten korlátozott, belső ellenőrzés tekintetében Bkr. szerinti	- döntéselőkészítés - döntési jogkör - a Bkr. szerinti feladatkörök gyakorlása	belső ellenőr

Az Ellenőrzési Főosztály az SzMSz 3. függeléke alapján

- a) – a közvetlen főosztályvezető irányítása alatt álló - Rendszer- és Teljesítményellenőrzési Osztályra és
- b) – a főosztályvezető mellett osztályvezető irányítása alatt álló - Szabályszerűségi Ellenőrzési Osztályra tagozódik.

3.5. A belső ellenőrzés humánerőforrás-gazdálkodási aspektusai a Külgazdasági és Külügyminisztériumban

A belső ellenőrzés működtetéséhez, egyúttal a függetlenségének biztosításához is szükségesek a megfelelő tárgyi, anyagi (költségvetési), valamint – kiemelten – humánerőforrás feltételek megléte. A belső ellenőrzés függetlenségének megőrzése, valamint magas szakmai színvonalú ellátása a költségvetési szerv Bkr. szerinti vezetője, így a KKM esetében a közigazgatási államtitkár, valamint a Bkr. szerinti belső ellenőrzési vezető, azaz az Ellenőrzési Főosztály vezetőjének a feladata és felelőssége, amelynek keretében a főosztály, egyúttal a minisztériumi ellenőrzési terület munkáját úgy kell irányítania, hogy ezzel elősegítse a hatékony, eredményes szervezeti működést, a költséghatékony gazdálkodást és központfelhasználást, nem utolsósorban a szervezeti (minisztériumi) célok, ide értve különösen a szakpolitikai célok elérését, azok eredményes és hatékony megvalósításulását.

A belső ellenőri tevékenység a költségvetési szervnél és köztulajdonban álló gazdasági társaságnál belső ellenőrzési tevékenységet végzők nyilvántartásáról és kötelező szakmai továbbképzéséről, valamint a költségvetési szervek vezetőinek és gazdasági vezetőinek belső kontrollrendszer témájú kötelező továbbképzéséről szóló 22/2019. (XII. 23.) PM rendelet (a továbbiakban: 22/2019. (XII. 23.) PM rendelet) szerinti végzettségi, képesítési és szakmai gyakorlati feltételek teljesítése esetén a PM által vezetett nyilvántartásba történő bejelentkezés, illetve nyilvántartásba vétel után kezdhető meg. A KKM-ben ezen felül belső ellenőrként azt szokták foglalkoztatni, aki a fentiek mellett legalább két éves külügyi (központi és külképviseleti tevékenységre egyaránt kiterjedő) gyakorlatot szerzett jogi, diplomáciai, konzuli vagy gazdálkodási munkakörben, s ennek folytán a minisztérium központi és a külképviseleti szervezetéről és működéséről, annak speciális folyamatairól, eljárásairól és funkcióiról kellő szaktudással rendelkezik.

A belső ellenőrök tudásának, szakmai felkészültségének a fejlesztése, a komplex szaktudás és szakmai ismeretek megszerzése, szintentartása, egyúttal az egységesség és a központi módszertani támogatás érdekében a belső ellenőröknek, így a minisztérium belső ellenőreinek is kötelező teljesíteniük:

- a) egyrészt a PM rendelet szerint a belső ellenőri nyilvántartásba vételüket megelőző évben, de legkésőbb a nyilvántartásba vétel évét követő évben elvégezni a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Képzési, Egészségügyi és Kulturális Intézete (a továbbiakban: NAV KEKI) által szervezett Államháztartási Belső Pénzügyi Ellenőrzési (a továbbiakban: ÁBPE) I. – belső ellenőrök részére című jelenléti vagy e-learning típusú képzést, majd ezt követően
- b) legalább két évente egy, a NAV KEKI által szervezett ÁBPE-továbbképzés II. - belső ellenőrök részére című e-learning vagy jelenléti típusú továbbképzést.

A minisztériumi belső ellenőrökre vonatkozó integritási és etikai követelményeit elsődlegesen:

- a) a nemzetközi standardok (pl. IIA Normák),
- b) a Bkr. előírásai,
- c) az államháztartásért való felelősségi körében a pénzügyminiszter által közzétett Belső Ellenőrök Etikai Kódexének az előírásai,
- c) - mint kormánytisztviselők - a Kjt. törvényi rendelkezései és
- d) a Magyar Kormánytisztviselői Kar Hivatásetikai Kódexének előírásai állapítják meg.

A Belső Ellenőrök Etikai Kódexe – a Bkr. szervezeti és személyi (funkcionális) függetlenségre és összeférhetetlenségre vonatkozó szabályain túl - részletesen meghatározza az egyes etikai követelményeket az integritás, a tárgyilagosság és pártatlanság, a bizalmasság, a kompetencia és az együttműködés tekintetében.

A KKM Ellenőrzési Főosztály összlétszáma – a szakdolgozat készítése idején - 10 db státusz (10 fő), amely, illetve amelynek betöltői végzettsége, szakképzettsége, belső ellenőri regisztrációja, egyúttal szakmai tapasztalata az alábbiak szerint oszlik meg:

2. táblázat – A Külgazdaság és Külügyminisztérium Ellenőrzési Főosztályának humánerőforrás-gazdálkodási szempontú áttekintése

Srsz	Munkakör / beosztás	Végzettség	Belső ellenőri regisztrációs	Szakmai gyakorlat
1	főosztályvezető / belső ellenőrzési vezető	felsőfokú szakirányítói végzettség	igen, államháztartási	több mint 5 év
2	osztályvezető / belső ellenőr	felsőfokú szakirányítói végzettség	igen, államháztartási	több mint 5 év
3	titkársági referens	felsőfokú végzettség	nem	-
4	belső ellenőr	felsőfokú szakirányítói végzettség	igen, államháztartási	több mint 5 év
5	belső ellenőr	felsőfokú szakirányítói végzettség	igen, államháztartási	több mint 5 év
6	belső ellenőr	felsőfokú szakirányítói végzettség	igen, államháztartási	több mint 5 év

7	belső ellenőr	felsőfokú szakirányítú végzettség	igen, államháztartási	több mint 5 év
8	belső ellenőr	felsőfokú szakirányítú végzettség	igen, államháztartási	több mint 5 év
9	belső ellenőr	felsőfokú szakirányítú végzettség	igen, államháztartási	több mint 5 év
10	belső ellenőr	felsőfokú szakirányítú végzettség	igen, államháztartási	több mint 5 év

A minisztériumi belső ellenőrök mindegyike rendelkezik ÁBPE I. és II. vizsgákkal (ez utóbbiból értelemszerűen többel is), képzési és továbbképzési kötelezettségüknek eleget tettek.

A Főosztály belső ellenőreinek a szakmai tapasztalata, figyelemmel a végzettségekre és az eddigi karrierutakra – egyéni vizsgálat alapján megállapíthatóan -:

- ellenőrzési
 - jogi, igazgatási
 - gazdálkodási (pénzügyi-költségvetési)
 - külügyi (konzuli, diplomáciai)
 - támogatáskezelési
 - műszaki (ingatlan- és létesítménygazdálkodási)
- területeken állnak fenn.

Megállapítható, hogy a KKM jelenlegi ellenőri létszáma, a munkatársak felkészültsége, szakmai kompetenciái, személyes és szervezeti integritása, illetve a minisztériumi belső ellenőrzési szervezeti rendszer alapvetően (még éppen) biztosítja a minisztériumnak a jogszabály által meghatározott feladatai ellátásának, illetve a felsővezetők által meghatározott céljai megvalósításának a belső kontrollleírások szerinti támogatását.

3.6. A belső ellenőrzési feladatellátás a Külgazdasági és Külügyminisztériumban

A belső ellenőrzési terület a KKM-ben is, ahogy minden más költségvetési szervnél - a minisztérium belső ellenőrzési kézikönyvében foglaltak szerinti eljárásrendek, a jogszabályi és egyéb szabályozói előírások, valamint a nemzetközi normák figyelembe vételével – a tevékenysége során folyamatosan információkat gyűjt és értékel, elemzéseket készít, ajánlásokat tesz és tanácsokat ad a minisztérium vezetése számára az adott ellenőrzési, illetve vizsgálat tárgyáról.

A belső ellenőrzési vizsgálat tárgyát, összhangban a jogszabályi előírásokkal meghatározott rendszerrészek, rendszerelemek, intézmények, események, folyamatok, eljárások képezhetik. A belső kontrollrendszerre vonatkozó előírásokkal összhangban a belső ellenőrzés kiemelt fontosságú feladata a minisztérium, mint költségvetési szerv, egyúttal intézmény által a Bkr., illetve egyéb belső szabályozói által működtetett belső kontrollrendszere szerinti kockázati eseményekről, a kockázati kitettségről, valamint a kontrollhiányosságról a minisztérium vezetését a közigazgatási államtitkár útján azonnal tájékoztatni.

A minisztériumi belső ellenőrzés elsődleges feladata, összhangban a Belső Ellenőrzés Szakmai Gyakorlata Nemzetközi Normáinak, azaz a Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezete által meghatározott alapvető követelmény normáinak (Institute of Internal Auditors, IIA Normáknak), a magyarországi államháztartási belső ellenőrzési standardoknak, amelyeket a PM állapít meg, valamint a Bkr. előírásainak megfelelően

- a bizonyosságot adó tevékenység és
- a tanácsadó tevékenység biztosítása.

A bizonyosságot adó tevékenység a Bkr. meghatározása szerint *„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”* [2. § e) pont]

A tanácsadó tevékenység a Bkr. meghatározás szerint *„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 határozza meg anélkül, hogy a vezetői felelősséget a belső ellenőr magára vállalná.” [2. § r) pont]

A KKM Ellenőrzési Főosztálya a bizonyosságot adó tevékenység keretében a minisztérium Belső Ellenőrzési Kézikönyvében foglaltak alapján:

„- elemzi és értékeli a belső kontrollrendszer működését (a kontrollkörnyezetet, kockázatkezelést, kontrolltevékenységeket, az információáramlást és kommunikációt, valamint a nyomon követés folyamatait), vizsgálja annak eredményességét, hatékonyságát és gazdaságosságát;

- az ellenőrzések során megállapításokat, következtetéseket, javaslatokat fogalmaz meg;

- a belső ellenőrzési jelentések alapján megtett intézkedéseket nyomon követi.”

A KKM Ellenőrzési Főosztályának, illetve belső ellenőreinek a bizonyosságot adó tevékenysége körében ellátandó feladatait részletesen a Bkr. 21. § (2) bekezdése határozza meg.

A belső ellenőrzés tanácsadó tevékenységével támogathatja a minisztérium vezetőit, elsődlegesen a minisztert, illetve – a költségvetési szerv Bkr. szerinti vezetőjeként – a közigazgatási államtitkárt. A tanácsadó tevékenység keretében a minisztérium Ellenőrzési Főosztálya, illetve belső ellenőrei a Bkr. 21. § (4) bekezdése szerinti feladatokat látják el.

A belső ellenőrzés a tanácsadó tevékenysége keretében biztosítja a minisztérium vezetése számára a megfelelő vezetői támogatást. A minisztérium belső ellenőrzése a minisztérium (felső)vezetésének, de elsődlegesen a közigazgatási államtitkárnak, mint a Bkr. szerinti költségvetési szervi vezetőnek nyújt vezetői (döntés) támogatást. KKM Belső Ellenőrzési Kézikönyve szerint.

A minisztérium belső ellenőrzési vezetője köteles tájékoztatni a közigazgatási államtitkárt a bizonyosságot adó és a tanácsadó tevékenység során feltárt:

- eredményekről, elsődlegesen a belső kontrollrendszer állapotára vonatkozó megállapításairól,

- a kontrollrendszer hatékonyságának, minőségének javítására vonatkozó lehetőségekről, opciókról

- a belső kontrollrendszer azonnali beavatkozást igénylő hiányosságairól, hibáiról.

Az ellenőrzési folyamat alapvető elemei mind a bizonyosságot adó, mind a tanácsadói tevékenység vonatkozásában, amely mind az éves tervezés, mind adott ellenőrzési tétel esetében – főszabályként – érvényesül és alkalmazásra kerül:

- 1.) Tervezés előkészítése
- 2.) Kockázatelemzés
- 3.) A tényleges ellenőrzésre való felkészülés
 - 3.1.) Az ellenőrzés céljának a meghatározása
 - 3.2.) Az ellenőrzés módszerének (éves tervezés esetén a módszertannak) a meghatározása
 - 3.3.) Információk és dokumentációk, rendelkezésre álló adatbázisok és nyilvántartások összegyűjtése
 - 3.4.) Előzetes információ- és adatelemzés, értékelés (előkészület keretében)
- 4.) Az ellenőrzési terv, illetve ellenőrzési program összeállítása
- 5.) Ellenőrzés megvalósítása, végrehajtása (éves tervi, adott ellenőrzési, eseti)
- 6.) Megállapítások és intézkedési (javaslatok) megtétele, egyúttal jelentés összeállítása
- 7.) Intézkedés-végrehajtási monitoringja
- 8.) Utóellenőrzés (opcionálisan)

3.7. A minisztérium államháztartási ellenőrzési külső kapcsolatainak áttekintése

A KKM esetében is, mint a többi költségvetési szerv esetében a külső ellenőrzési kapcsolatok igazodnak az államháztartás – alapfeladataként – ellenőrzésre jogosult szerveivel, illetve azok ellenőrzéseivel, azaz az államháztartás külső ellenőrzési rendszerével kapcsolatos szervközi és ellenőrzési kapcsolati hálózathoz.

A minisztérium külső ellenőrzési kapcsolatait, azaz azon eseteket, amikor a minisztériumot ellenőrzik, egyrészt a törvényhozói ellenőrzési szintet jelentő ÁSZ ellenőrzéseket, másrészt a kormányzati szintű ellenőrzések keretében a KEHI, valamint - az európai uniós vagy egyes nemzetközi forrásból megvalósított projektek, illetve programok esetén - az EUTÁF ellenőrzését jelenti. Mint társadalombiztosítási kifizetőhely, e tekintetében a MÁK is ellenőrizheti. Figyelemmel arra, hogy mint fejezetet irányító szerv, irányító szervi ellenőrzés alá nem esik.

Noha a Bkr. rendelkezése szerint „külső ellenőrzés az Európai Számvevőszék, az Európai Bizottság, az Állami Számvevőszék, a Kormányzati Ellenőrzési Hivatal (a továbbiakban: Hivatal), az Európai Támogatásokat Auditáló Főigazgatóság, a Magyar Államkincstár (a továbbiakban: Kincstár), az irányító szerv, illetve az általuk megbízott más személyek által végzett ellenőrzés.” [14. § (1) bekezdés], ugyanakkor a tényleges tapasztalatok alapján megállapítható, hogy a minisztérium – a Bkr. szerint meghatározott körből – ÁSZ, KEHI, illetve EUTÁF ellenőrzés alá esik általában, amit kiegészít a MÁK – vonatkozó jogszabály szerint – lefolytatott eseti ellenőrzése. (A minisztériumot érintő külső ellenőrzések pontos számát, azok tárgykörét biztonsági előírások miatt sajnos, nem lehet nyilvánosságra hozni.)

A Bkr. 13-14. §-a alapján külső ellenőrzés esetén az intézkedési terv elkészítéséért, végrehajtásáért és a megtett intézkedésekről történő beszámolásért az ellenőrzött, valamint a javaslattal érintett költségvetési szervként KKM, illetve a minisztérium érintett (önálló) szervezeti egysége (főosztálya) vezetője felelős. Az intézkedési terv tartalmára vonatkozóan a belső ellenőrzésre vonatkozóan megállapított rendelkezések irányadóak. Irányító szerv által végzett ellenőrzés esetén az intézkedési terv elkészítésére és egyeztetésére vonatkozóan a belső ellenőrzésre vonatkozó szabályokat kell megfelelően alkalmazni.

Az ellenőrzött, valamint a javaslattal érintett szerv, illetve szervezeti egység vezetője a külső ellenőrzést végzők részére a külön jogszabályban vagy annak hiányában az általuk meghatározott módon és határidőre számol be az intézkedési tervben meghatározott egyes feladatok végrehajtásáról.

A költségvetési szerv vezetője, így a KKM esetében a közigazgatási államtitkár, mint a Bkr. szerint a költségvetési szervi vezető ezen feladatot átruházhatja bármely szervezeti egység vezetője részére. (Azzal, hogy ha nem a belső ellenőrzési vezető látja el a nyilvántartás vezetését, akkor az ezzel a feladattal megbízott szervezeti egység vezetője a nyilvántartást a tárgyévét követő év január 15-ig megküldi a belső ellenőrzési vezető részére.)

A külső ellenőrzésekről az Ellenőrzési Főosztály nyilvántartást vezet, amely kötelezettség teljesítéséhez kapcsolódóan az adatszolgáltatás a külső ellenőrzéssel érintett szervezeti egységek számára, helyben szokásos módon, körlevél formájában előírásra került.

Ezen belső szabályozás alapján az ellenőrzés alá vont önálló szervezeti egység köteles az Ellenőrzési Főosztály számára az ellenőrzés lezárultát és a végrehajtott intézkedéseket követően, soron kívül, de legfeljebb nyolc napon belül írásban tájékoztatást adni:

- a külső ellenőrzést lefolytató szervről,
- a minisztérium (szervezeti egysége) részéről eljáró (vezető állású) foglalkoztatott személyéről,
- az ellenőrzés időpontjáról, időtartamáról,
- ellenőrzés tárgyköréről, konkrét tárgyról,
- az ellenőrző szerv által megtett megállapításokról, esetleges kiegészítő észrevételekről, javaslatokról,
- az (elfogadott) intézkedési tervről (szükséges intézkedések, illetve határidők),
- az annak alapján megtett, végrehajtott intézkedésekről, valamint
- az intézkedések vagy valamely intézkedésnek a végrehajtásának elmaradása esetén ennek okáról.

Kiemelendő, jó gyakorlatként is, hogy a Bkr. szerinti külső ellenőrzéseken túl az egyéb, a jogszabályban nem nevesített szervei ellenőrzéseket, vizsgálatokat (pl. NAV, NAIH) is előírászerűen be kell jelenteni.

3.8. A belső ellenőrzési éves munkatevékenység tervezése

A KKM-ben is, figyelemmel a vonatkozó előírásokra a belső ellenőrzés és a belső ellenőri tevékenység a vonatkozó jogszabályi, illetve belső szabályozói előírások alapján álló, szisztematikusan tervezett, szervezett és rendszerezett eljárás, amelynek az alapját az Ellenőrzési Főosztály által – évente – elkészített, előzetes ellenőrzési kockázatelemzés alapján lefolytatott kockázatelemzés, illetve az ennek figyelembe vételével elkészített ellenőrzési terv(ek) adják.

A kockázatelemzés kiemelt fontosságú, mivel összhangban a Bkr. előírásaival, annak eredménye és megállapításai alapján kerül sor

- a középtávú (2-5 éves, de az intézményi előírások alapján a KKM-ben 4 éves) stratégiai tervnek, illetve
 - az éves (tárgyévi) ellenőrzési tervnek
- az összeállítására és előkészítésére.

A tervezés lépései – röviden - az alábbiakban foglalhatóak össze:

- 1.) Tervezést megelőző általános felmérés és a kockázatelemzés előkészítése
- 2.) Kockázatelemzés lefolytatása
- 3.) Tényleges tervezés
- 4.) Végrehajtás, azaz a tervezést követően pedig sor kerül a terv végrehajtására és a kapcsolódó ellenőrzési cselekmények (vizsgálatok) lefolytatására.

A belső ellenőrzési tevékenység tervezése során a KKM-ben alkalmazott alapelvek, összhangban az államháztartásért felelős miniszter által a PM hivatalos oldalán közzétett módszertani útmutatók ajánlásaival.

A tervezés (előkészítése) során a minisztérium belső ellenőrzése az alábbi lépések szerint jár el:

1. megvizsgálja a külső változásokat, amelyek hatással lehetnek a szervezetre, annak működésére, folyamataira, eljárásra és nem utolsósorban a belső kontrollkörnyezetre,
2. elemzi a belső kontrollkörnyezetet, annak elemeit és az azokban bekövetkezett változásokat, hogy ezáltal kellő alapossággal fel tudja mérni a belső rendszerre ható változásokat és egyéb, a tervezést befolyásoló hatásokat,
3. megvizsgálja a minisztériumi intézményi, stratégiai és esetlegesen szakpolitikai céljait és célkitűzéseit, ennek keretében vizsgálható – amennyiben rendelkezésre állnak a korábbi évek adatait – azok megvalósulásának eredményessége, az esetleges elmaradások, annak okai,
4. a vonatkozó minisztériumi belső szabályozóval (közigazgatási államtitkári utasítással) összhangban azonosítja azokat a szervezeti működéshez kapcsolódó (fő) folyamatokat, a folyamatok működtetéséért felelős személyeket (folyamatgazdákat), amelyeket a tervezés során figyelembe kell venni azzal, hogy ezzel az ellenőrzés keretei is már nagy részben kijelölésre kerülnek,
5. mindezeket követően szükség szerint egyeztet az érintett vezetőkkel a folyamatok és a célkitűzések tükrében a tervezett ellenőrzési célokról, milyen szempontokat tartanak fontosnak, esetlegesen milyen bizonyosságot adó, illetve tanácsadói tevékenységet, milyen (cél)vizsgálatokat várnának el. (Amellett, hogy a belső ellenőrzést utasítani nem lehet, így a vezetői elvárások nem tekinthetők – kritika nélkül – kötelezően akceptálandó kötelezettségnek, a vezetői támogatói alapfunkciója miatt a belső ellenőrzésnek ezen

észrevételeket, kéréseket mindenképp szükséges megfelelő körültekintéssel figyelembe vennie.)

A tervezés előkészítésének egyik leghangsúlyosabb pontja a kockázatelemzés lefolytatása. A kockázatot, mint fogalmat sokan sokféleképpen definiáltak, de összefoglalóan azt mondhatjuk, hogy valamely nem várt, negatív eseménynek a bekövetkezési (lehetőségének a) valószínűsége, amely negatív, kedvezőtlen kimenete (negatív hatása) van. A kockázat minden esetben befolyással van az elvárt célokra, azok elérésére és bekövetkezése esetén – negatív irányba – módosítja azokat (negatív hatás). A megfelelő kockázatelemzéssel, illetve az annak alapján megtett intézkedésekkel azonban jelentősen csökkenthető (minimalizálható) a kockázatok tényleges bekövetkezésének valószínűsége.

(Füredi-Fülöp J. et alia, 2019)

A KKM Belső Ellenőrzési Kézikönyve előírása alapján a (mind a stratégiai, mind az éves) tervezés alapja a kockázatelemzéssel végzett mérlegelés. Az ellenőrzés tervezése terén kockázatnak minősülnek mindazok a tények, események, ténykedések, mulasztások, stb., amelyek – valószínűsíthető bekövetkezésük esetén – gátolhatják, hátrányosan érinthetik a szervezet céljainak megvalósítását. A kockázatokat nem a minisztérium egészére, hanem az adott szakterület sajátosságaira, illetve – megjegyzem – a szakterület feladatellátása keretében működő fő- és részfolyamatokra - vonatkozóan kell mérlegelni, értékelni.

A belső ellenőrzés tervezése során a kockázatelemzést annak érdekében folytatjuk le, hogy feltárjuk és beazonosítsuk:

- a) a szervezet, így jelen esetben a KKM működése során esetlegesen felmerülő,
- b) a szervezet, így jelen esetben a KKM folyamataiban (eljárásaiban) meglévő, továbbá
- c) az önálló és nem önálló szervezeti egységeknél meglévő kockázatokat.

A kockázatelemzés alapkérdései a belső kontroll egy-egy tényezője, így akár egy folyamat, funkció, folyamatlem vonatkozásában – két, így funkcionalitási, valamint kontroll szempontú megközelítéssel - az alábbiak lehetnek:

A kockázatok, illetve azok lehetséges bekövetkezése esetén a negatív hatásuk azonosítása mellett elengedhetetlenül szükséges minden esetben azok bekövetkezési valószínűségének is a meghatározása, minden esetben mérhető, illetve az egzakt összehasonlítást lehetővé tevő

(kvantitatív) számértékkel. A megfelelően feltárt kockázatokkal az éves ellenőrzés, annak vizsgálati fókusza koncentrálható, egyúttal a kockázatok bekövetkezésének csökkentése érdekében a valós szükségletek szerinti ellenőrzések lesznek lefolytathatóak.

A minisztériumban, figyelemmel a folyamat-vezérelt, ellenőrzési nyomvonal alapú belső kontrollrendszer kiépítettségére, az egyes kockázatok azonosítása – a minisztérium Belső Ellenőrzési Kézikönyvében foglalt módszertan, illetve kockázatértékelési sablonok használata mellett – az egyes fő-, illetve részfolyamatokra építetten, az intézmény (szervezeti egységi) folyamatgazdák bevonásával, illetve a velük való konzultáció mellett történik meg. A kockázatértékelést követően kerül sor a kockázatok, kockázati értékek szintetizáló összevetésére és a kockázati (tűrési) értékhatár alapján a későbbi ellenőrzési terv kialakításához figyelembe veendő legkockázatosabb folyamatok, illetve az azok keretében ellátott feladatok (funkciók) megállapítására.

A KKM-ben alkalmazott gyakorlat szerint az ellenőrzés céljait középtávú kitekintést biztosító stratégiai tervet, illetve az éves (tárgyévi) belső ellenőrzési tervet a kockázatelemzés megállapításai alapján az államháztartásért való felelősségi körében eljárva, a pénzügyminiszter által a PM hivatalos oldalán közzétett módszertani leírások és egyéb szakmai anyagok figyelembe vételével állítják össze. Az összeállított terveket pedig minden esetben, mint a Bkr. szerinti költségvetési szervi vezető az Ellenőrzési Főosztály vezetőjének felterjesztésére a közigazgatási államtitkár hagyja jóvá.

3.9. A Külgazdasági és Külügyminisztérium belső kontrollrendszerének értékelése

Visszaulva a szakirodalmi rész kontrollkörnyezet öt elemére (1. A kontrollkörnyezet, 2. Kockázatkezelés, 3. Kontrolltevékenységek, 4. Információs és kommunikációs rendszer és 5. Nyomon követési (monitoring) rendszer), a kutatás során lefolytatott vizsgálat, adat-, információ és dokumentum elemzés, valamint szóbeli egyeztetés alapján a KKM belső kontrollrendszerének – általános – állapotáról, annak megfelelőségéről, az öt pillér szerinti szempontrendszert követve az alábbi megállapításokat tudom tenni:

A KKM-ben a belső kontrollrendszer elemei közül a kontrollkörnyezet kialakítása az előírásoknak megfelelő, a hatásköri viszonyok és feladatok egyértelműen meghatározottak, a működés szervezeti kereteinek kialakítása a Bkr.-ben foglaltakkal összhangban történt.

A KKM feladat- és hatásköréről, ellátandó alapvető közfadatairól a minisztérium Alapító Okirata és a Statútum rendelet, szervezeti felépítéséről és belső működési rendjéről a hatályos SzMSz rendelkezik.

A szervezeti egységek felépítését és feladatainak részletezését, vezetőinek és munkatársainak feladat-, hatás- és jogkörét - a Kit. előírásainak megfelelően – az érintett önálló szervezeti egységek (főosztályok) ügyrendje részletesen tartalmazza. Az ügyrendben foglaltakat minden foglalkoztatott tisztviselő aláírásával igazoltan elfogadja és magára nézve kötelezőnek ismeri el.

A vezetői irányítási- és felelősségi, valamint az egyes jogkörök gyakorlása jogszabályban vagy belső minisztériumi szabályozókban, közjogi szervezetszabályozó eszközökben rögzítettek. A külképviseletek vonatkozásában a vezetői, irányítási rendet a tárca által kezelt külön törvény, a Külszoltv. és végrehajtási rendeletei, valamint a tárgyban kiadott közjogi szervezetszabályozó eszközök határozzák meg. Megállapítható, hogy a minisztériumban egyértelműen kijeleölt a vezetői hatáskörök és felelősség, egyúttal a jogkörök gyakorlása a jogkörgyakorlás lehatárolt és elhatárolható. A belső intézményi szabályozók, közjogi szervezetszabályozó eszközökként kiadva, illetve a minisztérium Stratégiai Ellenőrzési Terve együttesen meghatározzák a szervezeti (intézményi) operatív, illetve egyes elemeiben stratégiai jellegű célok elérését veszélyeztető kockázatokat, azok azonosítását követően pedig a kockázat bekövetkezésének csökkentésére irányuló, alkalmazandó kontrollokat, azok kiépítésének, valamint fejlesztésének szükségességét, irányát.

A KKM-ben átfogó, koherens integrált kockázatkezelési rendszer működik, amelyben a megfelelő szabályozási keret mellett a szükséges személyi feltételek is biztosítottak [a KKM integrált kockázatkezelési szabályzatáról szóló KKM KÁT utasítás, a KKM belső kontrollrendszerének értékelésével kapcsolatos minisztériumi feladatokról szóló KKM KÁT utasítás, az ajándékok és ajándék jellegű juttatások elfogadásának szabályairól szóló KKM KÁT utasítás]. Továbbá kialakításra került az elmúlt években a teljes minisztériumon belüli integrált kockázatkezelési rendszeri kapcsolattartók hálózata, akik számára a minisztérium rendszeres szakirányú továbbképzést is biztosít.

A KKM fő folyamatainak kidolgozása megtörtént. Az integrált kockázatkezelési szabályzat alapján valamennyi szervezeti egység évente elkészíti kockázati értékelését. A közigazgatási államtitkár meghatározza a KKM fő folyamatainak intézményi szintű kockázatait, a kockázati tűréshatár(oka)t, továbbá a kockázati tűréshatár feletti kockázatokra vonatkozóan az intézkedési terv elkészítésének határidejét.

A KKM-ben független belső ellenőrzés működik, a belső ellenőrzés szervezeti és funkcionális függetlenségét az Áht., illetve a Bkr. mellett az SzMSz biztosítja.

A kormányzati stratégiai irányításról szóló Korm. rendelet alapján a külgazdasági és külügyminiszter határozza meg és hagyja jóvá a minisztérium munkatervét és az ágazati célkitűzéseket. A szervezeti célokat, programokat és intézkedéseket a KKM intézményi munkaterve, valamint a Külgazdasági és Külügyminisztérium éves diplomáciai és operatív tervezéséről és beszámoltatásáról szóló utasítás alapján a képviselők tervezési és jelentési dokumentumai foglalják össze.

A külképviselet-vezetők számára a legfontosabb konkrét célkitűzéseket a megbízatásuk időtartamára szóló alaputasítás, az éves beszámoló értékelése, valamint egyedi utasítások határozzák meg.

A képviselővezetői értekezleteken, amely tárgyévente kétszer kerül kötelezően megrendelésre és amelyen minden külképviselet-vezető (másképpen misszióvezető) köteles részt venni, az érintettek tájékoztatást és iránymutatást kapnak a belső kontrollok és a belső ellenőrzés működéséről, az integrált (integritás) kockázati rendszerről, az azzal kapcsolatos feladatokról, fejlesztési irányokról, valamint gyakorlati alkalmazási kérdésekről. Az integritás kérdéskör része a külszolgálatra utazó munkatársak belső minisztériumi felkészítési tanfolyamának, valamint a minisztérium munkatársai számára előírt kötelező képzésnek.

A minisztérium rendelkezik a közérdekű adatoknak, a közérdekből nyilvános adatoknak, valamint a jogszabálytervezeteknek és szabályozási koncepcióknak KKM honlapján történő közzétételéről, valamint a közérdekű adatok megismerésére irányuló igények teljesítési rendjének szabályairól szóló szabályzattal, a KKM működésével összefüggő integritás bejelentések és szervezeti integritását sértő események kezelésére, valamint az

érdekérvényesítők fogadására vonatkozó részletes szabályokról szóló szabályzattal, a szabálytalanságok kezelésének eljárásrendjéről szóló szabályzattal, valamint a panaszokkal, közérdekű bejelentésekkel, javaslatokkal és kérelmekkel kapcsolatos ügyek egységes intézéséről szóló szabályzattal.

A kollégákat támogató háttéranyagok készültek, így például a Közérthető kézikönyv az integrált kockázatkezelési rendszerrel kapcsolatos feladatokról c. belső, mindenki számára elektronikus formában elérhető kézikönyv, valamint a „Külképviselési sablonok / a folyamatábrák elkészítését segítő sablonok c. könyv. Ezen kívül elérhető a belső hálózaton minden foglalkoztatott számára az az integritással kapcsolatos gyakorlati példákat bemutató esettanulmány gyűjtemény is.

Az éves integritás-jelentéshez kapcsolódó értékelési szempontokat a KKM év közben is folyamatosan szem előtt tartja, így pl. a kockázatkezelési intézkedési tervek végrehajtásának év közbeni nyomon követése és dokumentálása, a szükséges módosítások elvégzése, rendezése, az ehhez szükséges későbbi keretfeltételek megteremtése.

A minisztériumi integritás tanácsadó, egyúttal mint az integrált kockázatkezelési rendszer működésének fő felelőse, évente készít integritásjelentést és intézkedési tervet, fogadja az integritás bejelentéseket, és ellátja az integrált kockázatkezelési rendszer koordinálásával kapcsolatos feladatokat. A KKM Intraneten működik az Integritás Tanácsadó kiemelt oldala, amely folyamatosan frissül.

A KKM kontrollstratégiájában valamennyi stratégiai elem és módszer megtalálható, hangsúlyos szerepet kapnak a megelőző kontrollok, a személy- és vagyonbiztonságot érintő kontrollok, az informatikai adatok hozzáféréseinek, különösen a minősített adatok védelmének szigorú szabályozása. A szervezet rendszeresen felülvizsgálja iratkezelési szabályzatát és elvégzi a mind jogszabályi változások alapján szükséges, mind a gyakorlati tapasztalatok alapján célszerű módosításokat, illetve gondoskodik azoknak belföldön, illetőleg a külképviseléseken történő bevezetéséről.

A KKM belső ellenőrzése folyamatosan figyelemmel kíséri a közelmúltban elfogadott belső kontrollokat erősítő minisztériumi szabályzatokban foglaltak minél hatékonyabb megvalósulását.

3.10. A Külgazdasági és Külügyminisztérium éves ellenőrzési terveinek a vizsgálata (2021-2023.)

A belső ellenőri munka egyik legfontosabb dokumentuma az éves ellenőrzési terv, amely meghatározza a tárgyévben – előre tervezetten lefolytatandó – ellenőrzéseket, egyúttal meghatározza az ellenőrzés éves programját.

A KKM éves ellenőrzési tervét az Ellenőrzési Főosztály vezetője, mint a belső ellenőrzési vezető - összhangban a stratégiai ellenőrzési tervvel – a tárgyévet megelőzően, egy évre dolgozza ki a várhatóan rendelkezésre álló erőforrások figyelembevételével. Az ellenőrzési tervet, figyelemmel a Bkr. előírásaira, mindig tárgyévet megelőzően kell, legkésőbb az utolsó negyedévben elkészíteni, majd legkésőbb november 15-ig előzetes véleményezés céljából a KEHI elnökének megküldeni, majd ezt követően hagyhatja jóvá a közigazgatási államtitkár.

A minisztériumi éves ellenőrzési terv a KKM Belső Ellenőrzési Kézikönyvében foglaltak alapján tartalmaznia kell

- a megalapozó elemzéseket, tekintettel a stratégiai tervre is tekintettel elvégzett kockázatelemzés eredményeire,
- az ellenőrzések tárgyát (vizsgálati célját),
- az ellenőrzendő időszakot,
- az ellenőrzések típusát és módszereit, ütemezését,
- az ellenőrzendőket megnevezését.

A KKM éves ellenőrzési tervei nem nyilvános dokumentumok, kizárólag az ellenőrzés tárgyát, időszakát tartalmazó kivonat kerül a minisztérium belső honlapján közzétételre és biztonsági, illetve adatvédelmi okok miatt ez használható fel. Ez jelentős nehézséget okozott, de erre tekintettel kellett eljárnom. Mindezek alapján kiemelem, hogy az egyes ellenőrzési tárgyak vizsgálati típus kategorizálását, valamint ellenőrzési cél meghatározását és leírását saját magamnak kellett a vizsgálatom keretében kidolgoznom és megállapítanom, a rendelkezésre álló, illetve megszerzett információk és konzultációk alapján, egyéni kutatómunkával.

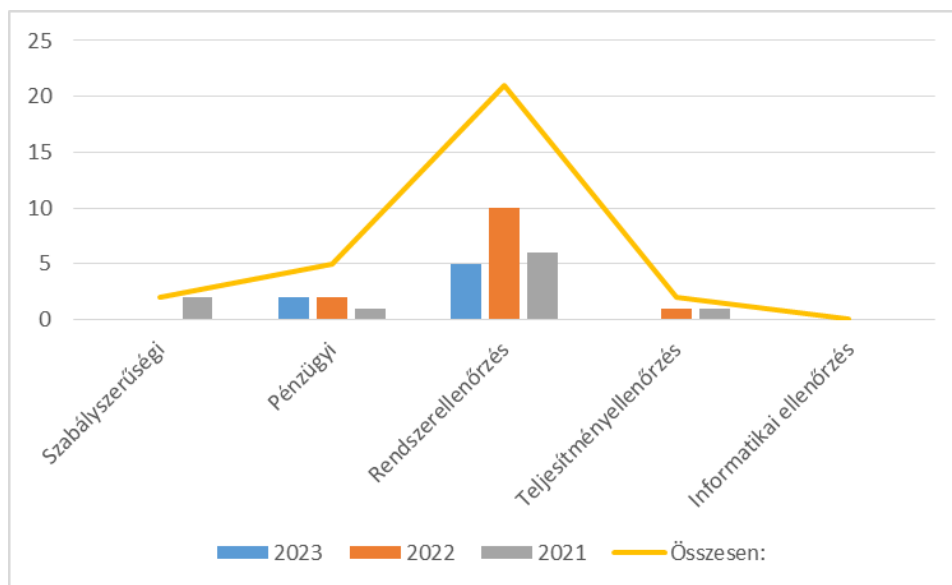
A KKM éves ellenőrzési terveinek – a kutatás keretében – kirészletezett, típus és részletes leírást tartalmazó összefoglaló táblázatait az 1. számú mellékletben ismertetem, kronológikus sorrendben (azzal, hogy biztonsági okból a pontos állomáshelyet nem, csak a lehető legközelebbi, reláció-szintű megjelölést adnám meg).

A vizsgálati időszakban (2021-2023. évre vonatkozó Éves Ellenőrzési Tervek) adatainak elemzése és összegzése alapján a Bkr. szerinti vizsgálati típusok (db) évenként, illetve összesített bontásban az alábbiak szerint foglalhatóak össze:

3. táblázat – A Külgazdasági és Külügyminisztérium éves ellenőrzési terveinek vizsgálati típusonkénti összesítése (2021-2023. évek)

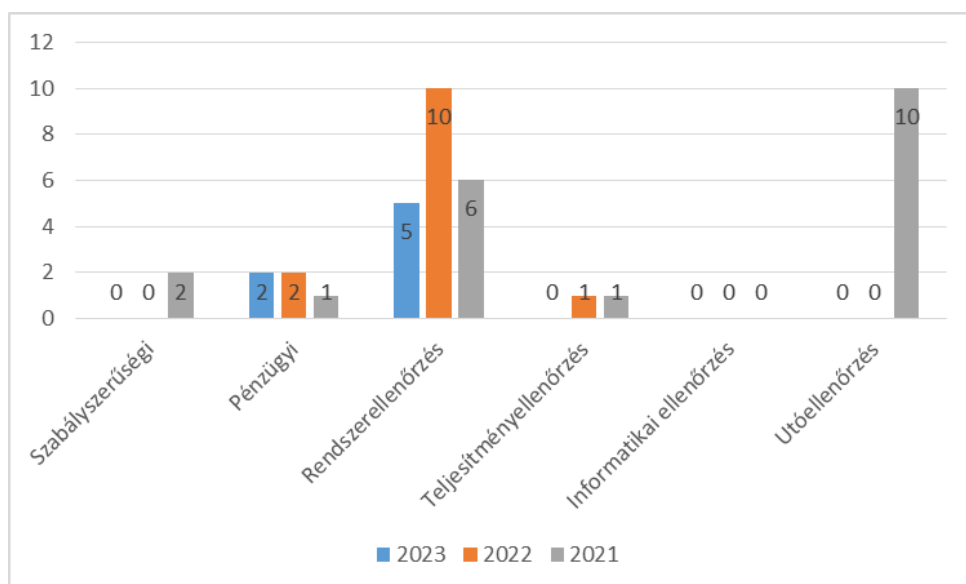
Év	Szabályszerűségi	Pénzügyi	Rendszerellenőrzés	Teljesítményellenőrzés	Informaticai ellenőrzés	Utóellenőrzés	Ellenőrzések száma
2023	0	2	5	0	0	0	7
2022	0	2	10	1	0	0	13
2021	2	1	6	1	0	10	20
Összesen (db):	2	5	21	2	0	10	40
Összesen (%)	5 %	13 %	53 %	5 %	0 %	25 %	100 %
Összesen utóellenőrzések nélkül (db):	2	5	21	2	0	-	30
Összesen utóellenőrzések nélkül (%):	7%	17 %	70 %	7 %	0 %		100 %

Az egyes vizsgálati típusok szerint kategorizált ellenőrzések előző táblázat szerinti értékeit – grafikusan, trendvonal feltüntetéssel – oszlopdiagramon ábrázolva:



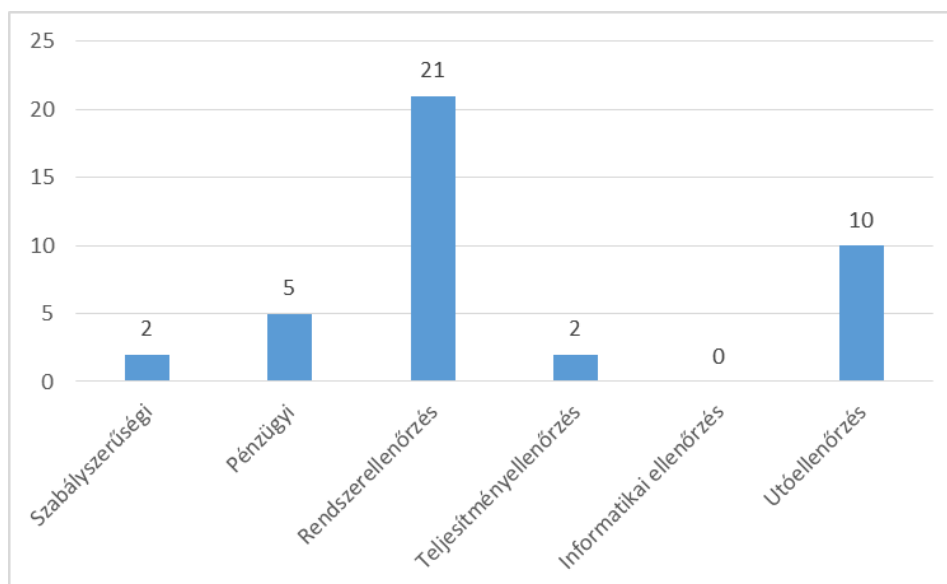
3. ábra – A Külgazdasági és Külügyminisztérium éves ellenőrzési terveinek vizsgálati típusonkénti összesítése és a trendváltás kimutatása évenkénti bontásban (2021-2023.)

Az egyes vizsgálati típusok szerint kategorizált ellenőrzések előző táblázat szerinti értékeit – grafikusan, trendvonal feltüntetése mellett – oszlopdiagramon, érték megjelölés mellett - ábrázolva:



4. ábra – A Külgazdasági és Külügyminisztérium éves ellenőrzési terveinek vizsgálati típusonkénti bontása és grafikus ábrázolása évenkénti bontásban (2021-2023.)

A teljes vizsgálati időszakra vonatkozóan az egyes vizsgálati típusok szerint kategorizált ellenőrzések előző táblázat szerinti értékeit – grafikusan, érték megjelölés mellett – oszlopdiaagramon ábrázolva:



5. ábra – A Külgazdasági és Külügyminisztérium éves ellenőrzési terveinek vizsgálati típusonkénti összesítése és grafikus ábrázolása a teljes vizsgálati időszakra összesített értékkel (2021-2023.)

4. Következtetések és javaslatok

A kutatásom során lefolytatott vizsgálat során az előzetesen megfogalmazott egyes hipotézisekre és a kutatási kérdésre kerestem az igazolást, illetőleg cáfolatot, valamint választ. A vizsgálati eredményeket az alábbiak szerint foglalom össze:

1. hipotézis: „A Külgazdasági és Külügyminisztérium 2021-2023. évek közötti éves ellenőrzési terveinek ellenőrzési tárgyainak (tárgyköreinek) a vizsgálata alapján megállapítható-e, hogy a Külgazdasági és Külügyminisztérium belső ellenőrzése a központi költségvetési forrásokkal, egyúttal, mint közpénzekkel való szabályszerű, eredményes és hatékony gazdálkodás ellenőrzését, mint kiemelt ellenőrzési célt kiemelten érvényesíti-e,

azaz a pénzügyi-költségvetési fókuszú, így a direkt pénzügyi típusú ellenőrzések vagy a pénzügyi, illetve szabályszerűségi vizsgálati részt is magában foglaló rendszerellenőrzések dominálnak-e?”

A KKM éves ellenőrzési terveinek a vizsgálata alapján megállapítható, hogy elsődlegesen, sőt, kiemelkedően magasan a pénzügyi, illetve kiemelten külképviseleti gazdálkodási ellenőrzési fókuszú, illetve ilyen típusú vizsgálati eszközöket, elemeket magában foglaló rendszerellenőrzés vizsgálati (ellenőrzési) típus dominált, figyelemmel arra, hogy a vizsgált időszak összes ellenőrzésének 53 %-a, utóellenőrzések nélkül pedig mintegy 70 %-a ilyen típusú ellenőrzés volt. Ezen típust az utóellenőrzési típusú ellenőrzések, vizsgálatok (a vizsgált időszak vizsgálatainak 25 %-ával) követnek. (Megjegyezném, hogy – a teljesség érdekében – külön kategóriaként vettem az utóellenőrzéseket, ugyanakkor, ha a fő tipizálást, kategorizálást nézzük, akkor a klasszikus szabályszerűségi, pénzügyi, rendszer-, teljesítmény és informatikai ellenőrzési típusok lennének csak irányadók, ugyanakkor az utóellenőrzést is önálló típusként kezelhetjük, tekintettel céljára, módszerére, megközelítési és értékelési módjára.) A kizárólag pénzügyi típusú vizsgálatok a vizsgálati időszakban az összes ellenőrzés 13 %-át (utóellenőrzések nélkül az összes ellenőrzés 17 %-át) tették ki, míg szabályszerűségi és a teljesítmény- típusú ellenőrzések 5-5 %-ot (utóellenőrzések nélkül 7 - 7 %-ot).

A rendszer- és a pénzügyi ellenőrzések a 2021-2023. évek között lefolytatott ellenőrzések együttesen mintegy 66 %-át (utóellenőrzések nélkül pedig közel 87 %-át) tették ki, amely megközelítőleg is legalább a kétharmadát jelentette minden ellenőrzésnek, így megállapítható, hogy a KKM belső ellenőrzése a központi költségvetési forrásokkal, egyúttal mint közpénzekkel való szabályszerű, eredményes és hatékony gazdálkodás ellenőrzését, mint kiemelt ellenőrzési célt ezen elsődlegesen, illetve kiemelten pénzügyi fókuszú vizsgálati típusokkal lefolytatott ellenőrzések révén (így a direkt pénzügyi ellenőrzésekkel, illetve rendszerellenőrzésekkel) érvényesítette és teljesítette.

A 2. hipotézis keretében az alábbi kérdés került vizsgálatra: „A *Külgazdasági és Külügyminisztérium 2021-2023. évek közötti éves ellenőrzési tervei ellenőrzési tárgyainak (tárgyköreinek) a vizsgálata alapján megállapítható-e az, hogy közel egyenlő arányban oszlik-e meg az éves ellenőrzési tervek szerint lefolytatott egyes ellenőrzési vizsgálati típusok száma a vizsgált időszakban?*”

Figyelemmel az előző hipotézis vizsgálatának eredménye során, a fentiekben részletesen ismertetett a vizsgált időszakban (2021-2022-2023. évek) az egyes éves ellenőrzéseknél alkalmazott vizsgálati típusokra, azok összesített darabszámára és számarányára, látható, hogy az éves ellenőrzési tervek szerint lefolytatott egyes ellenőrzéseknél alkalmazott vizsgálati típusok aránya nem arányosan került alkalmazásra. Ezt igazolja az, hogy a rendszerellenőrzés típusú vizsgálatok (ellenőrzések) kiemelkedő mértékben; az összes ellenőrzésnek 53 %-át, utóellenőrzések nélkül pedig mintegy 70 %-át tették ki. A többi ellenőrzési vizsgálati típus csak ennél jóval kisebb mértékben került alkalmazásra: a pénzügyi típusú ellenőrzések mellett a direkt szabályszerűségi, valamint a teljesítményellenőrzések pedig relatíve igen alacsony számot képviseltek. Fontos megállapítás, hogy kizárólag informatikai típusú, így például adott minisztériumi szakrendszert vagy informatikai eszközellátottságot vagy IT infrastruktúra rendelkezésre állását vizsgáló, elkülönített, direkt ellenőrzésre a vizsgált időszakban nem került sor.

A rendszerellenőrzések nagy számához és a többi ellenőrzés típus – látszólag – alacsonyabb számához kapcsolódóan viszont szükséges megjegyezni, hogy a minisztérium belső ellenőrzése által alkalmazott, adott külképviselő ellenőrzésére irányuló (külképviselői) rendszerellenőrzés az egyik legkomplexebb ellenőrzéstípus, amely magában foglalja a vizsgált külképviselőt, mint (működési) rendszer szakmai és funkcionális működésének, szabályszerűségének, gazdálkodásának, direkt külszolgálati feladatellátásának, dokumentációs és iratkezelési feladatai ellátásának, szervezeti céljai megvalósulásának, eredményességének, hatékonyságának (azaz teljesítményének), valamint biztonsági környezetének komplex, átfogó, előzetesen meghatározott szempontrendszer szerinti ellenőrzését, értékelését, hiányosságai, jó gyakorlatai, illetve fejlesztési lehetőségei feltárását. A rendszerellenőrzés – alapvető jellegénél fogva – mind a szabályszerűségi, mind a pénzügyi, mind a teljesítményellenőrzési, mind – a szakrendszeri vizsgálatok révén – az informatikai típusú ellenőrzés eszköztárát, módszereit – együttesen - alkalmazza.

Javaslatként lehetne azonban megfogalmazni a jövőre nézve – már csak a vizsgálati típusok körének bővítése és teljessége miatt is – a direkt informatikai típusú ellenőrzések számának a növelését. Ennek keretében javasoltan a minisztériumban működő szakrendszerek alkalmazásának, azok körének, használati-kihasználtsági mutatóinak, infrastrukturális hátterüknek, valamint általában a feladatellátáshoz igazodó informatikai eszközellátottságnak az átfogó vizsgálatát.

3. A kutatási kérdés: A fenti két hipotézisen túl pedig a kutatási kérdésem annak megválaszolására irányult, hogy *„Az államháztartási belső kontrollrendszer mind az öt kötelező eleme, így a belső kontrollkörnyezet, a kontrolltevékenységek, az információs és kommunikációs (kontroll) rendszer, az integrált kockázatkezelési rendszer, valamint a nyomon követési (monitoring) rendszer és különösen ennek részeként a belső ellenőrzés előírászerűen kialakításra került-e és – megállapíthatóan - megfelelően működik-e a Külgazdasági és Külügyminisztériumban?”*

A KKM integrált belső kontrollrendszerének – a kutatásom keretében lefolytatott – vizsgálata alapján megállapítható, hogy a minisztériumban a belső kontrollrendszer teljeskörűen megfelel a vonatkozó, elsődlegesen a Bkr. szerinti előírásoknak. Ennek érdekében mind a kontrollkörnyezet, mind az integrált kockázatkezelési rendszer, mind a kontrolltevékenységek, ennek részeként a folyamat- és nyomvonal alapú szabályozottság és az ezek révén meglévő beavatkozási, illetve kockázatértékelési, valamint –kezelési funkciók, a minisztériumon belüli, megfelelő szintű információs és kommunikációs rendszerek (eljárások), valamint nem utolsósorban a nyomon követési (monitoring) rendszer és ennek részeként a Bkr. szerinti, független belső ellenőrzés – az általános szabályok és előírások érvényesítésén túl – a KKM-re, annak belső szervezeti tagolására, feladat- és hatásköreire tekintettel adaptálva, előírászerűen, szabályozottan, folyamatorientáltan működnek és hiányosság nem tapasztalható.

Javaslatként lehet azonban megfogalmazni, hogy a belső kontroll részeként a megfelelő információs rendszerek rendelkezésre állásának követelménye keretében a felsővezetők felé a visszacsatolást biztosító jelentési kötelezettség széleskörűbben, akár a kontrollrendszer minden egyes elemét biztosító szabályzat által szabályozott szabályozási területekre vonatkozóan előírásra kerüljenek. Ezzel is segítve a költségvetési szervi vezetésnek a belső kontrollrendszer fejlesztését.

5. Összefoglaló

A szakdolgozat keretében áttekintésre került – a szakirodalom tükrében – a szervezeti ellenőrzés, annak fogalma, alapvető tipizálása, a magyar államháztartás elemei és rendszere, a magyar államháztartási ellenőrzési és kontrollrendszer, az államháztartási kontrollok és kontrollkörnyezet, a külső, így a törvényhozói, valamint kormányzati szintű ellenőrzés, az államháztartási belső kontrollrendszer és a költségvetési szervi belső ellenőrzés áttekintése.

A saját kutatás keretében két hipotézis és egy kutatási kérdés került vizsgálatra, amelyhez kapcsolódóan kiemelt központi költségvetési szervként a Külgazdasági és Külügyminisztérium általános és alapvető adatainak vizsgálatán túl áttekintésre kerül a belső kontrollrendszere, illetve annak keretében a nyomon követési (monitoring) feladatok részét képező a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet (Bkr.) szerinti belső ellenőrzési rendszere is.

A vizsgálathoz kapcsolódóan keresztül megismerhetővé vált a költségvetési szerv államháztartási belső kontrollrendszere, a belső ellenőrzési rendszere, annak felépítése, humánerőforrás-feltételei, szervezeten belüli és kívüli kapcsolatai, alapvető funkciói, tevékenysége, működési és felelősségi rendje.

A kutatás keretében lefolytatott vizsgálat keretében három év időhorizontján (2021-2022-2023. évek) áttekintésre és értékelésre kerülnek az egyes ellenőrzési (vizsgálati) típusok tükrében a minisztérium éves ellenőrzési tervei.

Az első hipotézishez kapcsolódóan az ellenőrzési típusok összesítésével, áttekintésével és értékelésével feltártam és igazoltam, hogy a direkt pénzügyi, illetve rendszerellenőrzés típusok nagy számú alkalmazása révén valóban a pénzügyi fókuszú ellenőrzések domináltak a vizsgált időszakban, így a hipotézisre megerősítő válasz adható.

A második hipotézishez kapcsolódóan a kutatás révén arra az eredményre jutottam, hogy nem, nem tekinthetőek arányosnak a vizsgált időszakban az egyes ellenőrzési típusok alkalmazása, figyelemmel a rendszerellenőrzések kiemelkedően nagy számára.

A kutatási kérdésemhez kapcsolódóan, amit előzetesen meghatároztam, igazoltam, hogy a Külgazdasági és Külügyminisztériumban az államháztartási belső kontrollrendszer mind az

öt kötelező eleme, így a belső kontrollkörnyezet, a kontrolltevékenységek, az információs és kommunikációs (kontroll) rendszer, az integrált kockázatkezelési rendszer, valamint a nyomon követési (monitoring) rendszer és különösen ennek részeként a belső ellenőrzés előírászerűen kialakításra került és – megállapíthatóan - megfelelően működik.

Szerzői szakirodalom

1. Benedek M. (2020): ÁSZ-elemzés a közszféra belső ellenőrzési tevékenysége helyzetének értékeléséről. in: Pénzügyi Szemle, 2020. évfolyam 1. szám
2. Bencsik-Kun A. – Eperjesi A. – Kertész J. – Rumi-Soós J. – Rógán Cs. – Szilay A. – Zombori G. P. (2018): Gyakorlat a közpénzügyi ellenőrzésben. Budapest, NKE
3. Blumné Bán E. - Vörös L. (2010): Az ellenőrzés rendszere és általános módszertana. Budapest, Saldo
4. Csányi R. - Kézdi Á. - Kokas B. - Nyikos Gy. (2018): Államháztartás. Budapest, Dialóg Campus
5. Erdős É. (2015): Költségvetési szervek ellenőrzése. Budapest, NKE
6. Fortvingler J. (2022): Ellenőrzés és könyvvizsgálat. Budapest, Akadémiai Kiadó
7. Füredi-Fülöp J. – Györffy D. – Györffy Gy. – Pál T. – Pleszkó R. – Printz J. K. – Várkonyiné J. M. (2019): Költségvetési szervek belső ellenőrzése. Budapest, NKE
8. Havasi B. (2019): Az államháztartás alrendszereinek jogi vizsgálata. in: Új Magyar Közigazgatás, 12. évfolyam 2. szám
9. Hegedűsné Müllern V. - Malatinszky Istvánné (2008): Módszertani útmutató a rendszerellenőrzéshez. Budapest, Állami Számvevőszék
10. Kolozsi P. P. (2019): Közpénzügyek és államháztartás. Budapest, Dialóg Campus
11. Kresalek P. (2014): A vállalati ellenőrzés alapjai. Budapest, oktatási segédanyag
12. Lentner Cs. (2023): Közigazgatási szakvizsga tananyag – Általános államháztartási ismeretek. Budapest, NKE
13. Moeller, R. (2013): Executive's Guide to COSO Internal Controls, 1st edition, John Wiley & Sons
14. Nyikos Gy. – Szabó I. (2018): Államháztartási ellenőrzési ismeretek. Budapest, NKE
15. Sediviné Balassa I. - Pölöskeiné Hegedüs H. (2010): Szervezési ismeretek I., Budapest, Centroszet
16. Vértessy L. (2012): Közigazgatás, ellenőrzés, gazdálkodás. Budapest, Dialóg Campus

Egyéb szakmai irodalom, módszertani anyagok

1. Állami Számvevőszék - Elemzések (2019): Állami számvevőszéki elemzés a belső ellenőrzési tevékenység helyzetéről. Budapest, Állami Számvevőszék
2. Belső ellenőrökre vonatkozó etikai kódex. link:
https://allamhaztartas.kormany.hu/download/4/cf/c2000/Etikai%20k%C3%B3dex_2021.pdf (A letöltés ideje: 2023.04.05.)
3. Nemzeti Adó- és Vámhivatal (2019): ÁBPE I. – belső ellenőrök részére tananyag. Budapest, NAV KEKI
4. Nemzeti Adó- és Vámhivatal (2018): ÁBPE II. – rendszerellenőrzés tananyag. Budapest, NAV KEKI

Mellékletek

1. sz. melléklet – A Külgazdasági és Külügyminisztérium Éves Ellenőrzési Tervei tárgyköri kivonata és részletezése (2021-2022-2023. évek)

Éves Ellenőrzési Terv				
2021. év				
S r s z.	Ellenőrzés tárgya	Vizsgálati típusa	Ellenőrzés célja	Ellenőrzési időszak
1	A KKM által kezelt fejezeti kezelésű előirányzatok 2020. évi felhasználásának ellenőrzése	pénzügyi	A KKM által a Magyarország 2020. évi központi költségvetéséről szóló 2019. évi LXXI. törvény XVIII. fejezet (KKM) 7. címszám alatti fejezeti kezelésű előirányzati, elsődlegesen támogatkezelési és elszámolási szempontú szabályszerűségi elemeket is magában foglaló pénzügyi típusú ellenőrzése, figyelemmel az Áht., Ávr. és a fejezeti kezelésű	2020. év

			előirányzatokkal kapcsolatos eljárási rendről és hatáskörökről szóló 16/2019. (VII. 18.) KKM utasításban foglaltakra.	
.2 .	A nemzetközi szerződéskötési eljárásról és a szervezeti egységekre háruló feladatokról szóló 20/2020. (VII. 15.) KKM KÁT utasítás végrehajtásának ellenőrzése	szabályszerűségi	A nemzetközi szerződéskötési eljárásról és a szervezeti egységekre háruló feladatokról szóló 20/2020. (VII. 15.) KKM KÁT utasítás végrehajtásának ellenőrzése, különös tekintettel a megállapodás, valamint a ratifikáció előkészítési egyes eljárási részletszabályok érvényesítésére, valamint az előzetes felsővezetői jóváhagyási eljárásrend megtartására.	2020-2021. év

4	A KKM által kezelt magyar állami tulajdonú külképviseleti ingatlanok kezelése	teljesítmény-ellenőrzés	A KKM gazdálkodási szabályzatában, valamint a nemzeti vagyonról, illetve az állami tulajdonú ingatlan vagyonelemek vagyonkezeléséről szóló (jog)szabályi előírások alapján összeállított szempontrendszer, valamint interjúk lefolytatásával a vizsgálati időszakban a KKM – kormányzati döntés alapján – vagyonkezelésében álló külföldi ingatlanok vagyonkezelésének a vizsgálata, különös tekintettel az időszakonkénti, illetve esetleg szükséges állagmegóvási és karbantartási feladatok ellátására, azok	2019-2021. év
---	---	-------------------------	--	---------------

			előírászerű megtörténtére.	
4	Külképviseleti belső kontrollok értékelése a képviseletvezetői teljességi és hitelességi nyilatkozatok alapján	szabályszerűségi	A Bkr., illetve a KKM belső kontrollrendszerév el kapcsolatos kötelezettségeket és eljárásrendet szabályozó 11/2021. (VII. 13.) KKM KÁT utasítás szerinti külképviselet- vezetői teljességi és hitelességi nyilatkozatok mintavételes bekérését követően a belső kontrollrendszer esetleges hiányosságaival, fejlesztési lehetőségeivel kapcsolatos észrevétlek összeállítása, megfelelőségi ellenőrzése,	2020. év
5	A protokoll ajándékraktár működtetésének ellenőrzése	rendszerellenőrzés	Figyelemmel a minisztérium gazdálkodási keretszabályzatába	2019-2021. év

			n, valamint az állami ingó vagyon kezelésére vonatkozó szabályozókban foglaltak, továbbá az ajándékraktár dologi kiadásai célszerűségi, szükségességi ellenőrzése, valamint leltárnyilvántartási tételes összevetése mellett az ajándékraktár működésének, valamint SzMSz szerinti működtetésének átfogó ellenőrzése.	
6	reláció: délkelet-európai állomáshely (utóellenőrzés)	utóellenőrzés	A korábban lefolytatott ellenőrzés során	2021
7	reláció: latin-amerikai állomáshely (utóellenőrzés)	utóellenőrzés	megtett hiányossági, mulasztási, illetve fejlesztési	
8	reláció: kelet-európai állomáshely (utóellenőrzés)	utóellenőrzés	megállapítások alapján elrendelt intézkedések	
9	reláció: nyugat-afrikai	utóellenőrzés	végrehajtásának, annak	

	(utóellenőrzés)		megvalósulásának utólagos nyomon követése (monitoring.)	
1 0	reláció: nyugat- európai állomáshely (utóellenőrzés)	utóellenőrzés		
1 1	reláció: dél-európai / nyugat-balkáni állomáshely (utóellenőrzés)	utóellenőrzés	A Bkr. alapján az utóellenőrzés az intézkedések nyomon követése érdekében	
1 2	reláció: dél-kelet- ázsiai állomáshely (utóellenőrzés)	utóellenőrzés	elrendelt ellenőrzés,	
1 4	reláció: észak- afrikai állomáshely (utóellenőrzés)	utóellenőrzés	amelynek célja, hogy a belső ellenőrzés	
1 4	reláció: kelet- európai állomáshely (utóellenőrzés)	utóellenőrzés	bizonyosságot szerezzen az elfogadott intézkedések	
1 5	reláció: észak- amerikai állomáshely (utóellenőrzés)	utóellenőrzés	végrehajtásáról vagy arról a tényről, hogy az ellenőrzött szerv, illetve az ellenőrzött szervezeti egység vezetője nem, vagy nem az elfogadott intézkedésnek megfelelően hajtja végre az intézkedéseket, továbbá	

			meggyőződjön arról, hogy a végrehajtott intézkedésekkel a megállapított kockázat ténylegesen megszűnt, vagy a kockázati tűréshatár alá csökkent,	
1 6	reláció: nyugat-európai állomáshely	rendszerellenőrzés	Az ellenőrzés célja az ellenőrzött külképviselet, mint a minisztérium önálló szervezeti egysége (vizsgálati rendszer) egyes vizsgálati szempontrendszer szerinti átfogó vizsgálata.	2020-2021
1 7	reláció: közép-európai állomáshely	rendszerellenőrzés		2020-2021
1 8	reláció: kelet-európai állomáshely	rendszerellenőrzés		2020-2021
1 9	reláció: észak-afrikai állomáshely	rendszerellenőrzés	A <i>külképviseleti rendszerellenőrzés</i> keretében	2020-2021
2 0	reláció: észak-amerikai állomáshely	rendszerellenőrzés	vizsgálati szempontrendszer: alapfeladatok ellátása, konzuli közfeladatok ellátása, biztonság, iratkezelés,	2020-2021

			külképviselési pénzügyi- gazdálkodási feladatok ellátása, együttal a célszerűség, eredményesség, gazdaságosság és hatékonyság is ellenőrzésre kerül.	
--	--	--	---	--

Éves Ellenőrzési Terv 2022. év				
S r s z.	Ellenőrzés tárgya	Típusa	Ellenőrzés célja	Ellenőrzési időszak
1.	A 2022. évi országgyűlési választás külképviselési lebonyolításához átvett előirányzatok felhasználásának ellenőrzése	pénzügyi	A 2022. évi országgyűlési választások külképviselési lebonyolítására a KKM-nek a Nemzeti Választási Irodától kapott cél- költségvetési források felhasználásának, a felhasználás hatékonyságának, eredményességéne k, illetve a kiadások	2022.

			rendeltetésszerűsé gének, illetve a maradvánnyal történő elszámolásnak és visszafizetésnek az átfogó ellenőrzése, pénzügyi, szabályszerűségi szempontok alapján, figyelemmel elsődlegesen a választási eljárásról szóló 2013. évi XXXVI. törvény, annak végrehajtási rendeleteként a közös eljárásban lebonyolított országgyűlési képviselő- választás és országos népszavazás költségeinek normatíváiról, tételeiről, elszámolási és belső ellenőrzési rendjéről szóló 2/2022. (I. 11.) IM	
--	--	--	--	--

			rendelet, valamint a Magyarország külképviseletein közös eljárásban lefolytatandó 2022. évi országgyűlési képviselő-választás és országos népszavazás pénzügyi tervezésének, lebonyolításának, elszámolásának rendjéről, valamint a külképviseleteken lefolytatandó választás lebonyolításának speciális feladatairól szóló 2/2022. (III. 10.) KKM utasítás előírásaira.	
2.	A KKM által kezelt fejezeti kezelésű előirányzatok 2021. évi felhasználásának ellenőrzése; a támogatáskezelési	pénzügyi	A KKM által a Magyarország 2021. évi központi költségvetéséről szóló 2020. évi XC. törvény XVIII. fejezet	2021

	folyamatok optimalizálása		(KKM) 7. címszám alatti fejezeti kezelésű előirányzati, elsődlegesen támogatkezelési és elszámolási szempontú szabályszerűségi elemeket is magában foglaló pénzügyi típusú, elsődlegesen nyilvántartási, illetve mintavételes bizonylati eszközt alkalmazó ellenőrzése, figyelemmel az Áht., Ávr. és a fejezeti kezelésű előirányzatokkal kapcsolatos eljárási rendről és hatáskörökről szóló 2/2021. (III. 19.) KKM utasításban foglaltakra.	
3.	A nem régióközponti képviseltek	rendszerellenőrzés	A gazdálkodási régiók működéséről szóló 31/2016. (XII. 7.)	2019-2022

	helyzete a gazdasági régiókban		KKM utasítás szerinti, egyes külképviseletek gazdálkodásának összevonásával léterhozott gazdálkodási egységek (gazdasági régiók) alá tartozó, irányított gazdálkodású képviselvek külképviseleti gazdálkodásával, a távvezérelt működéssel, az ehhez kapcsolódó folyamatokkal, azok szabályszerűségével, el, hatékonyságával, célszerűségnek értékelésével kapcsolatos átfogó ellenőrzés, figyelemmel, hogy a 2019. évtől kezdődött meg döntően az addig pilotként működő régiósítás	
--	--------------------------------	--	--	--

4.	A külképviseletek informatikai üzemeltetésének személyi feltételei	teljesítmény-ellenőrzés	A külképviseletek informatikai üzemeltetésének személyi feltételei vizsgálata, figyelemmel az SzMSz szerint a külképviseleti informatikai feladatok központi ellátásért felelős Biztonsági, Informatikai és Távközlési Főosztály, illetve a külképviseleti rendszergazdák és regionális rendszergazdák státuszainak számára, munkatükrére, leterheltségére, az ellátandó feladatokra, munkateherre és felelősségi – kötelezettségi rendre.	2022
5.	reláció: dél-kelet-ázsiai állomáshely	rendszerellenőrzés	Az ellenőrzés célja az ellenőrzött	2021-2022
6.	reláció: dél-kelet-ázsiai állomáshely	rendszerellenőrzés	külképviselet, mint a minisztérium	2021-2022

7.	reláció: dél-európai állomáshely	rendszerellenőrzés	önálló szervezeti egysége (vizsgálati rendszer) egyes vizsgálati szempontrendszer szerinti átfogó vizsgálata.	2021-2022
8.	reláció: kelet-európai állomáshely	rendszerellenőrzés		2021-2022
9.	reláció: dél-európai állomáshely	rendszerellenőrzés		2021-2022
10.	reláció: nyugat-európai állomáshely	rendszerellenőrzés		2021-2022
11.	reláció: közel-keleti állomáshely	rendszerellenőrzés	A <i>külképviselési rendszerellenőrzés</i> keretében vizsgálati szempontrendszer:	2021-2022
12.	reláció: latin-amerikai állomáshely	rendszerellenőrzés	alapfeladatok ellátása, konzuli közfeladatok ellátása, biztonság, iratkezelés, külképviselési pénzügyi-gazdálkodási feladatok ellátása, egyúttal a célszerűség, eredményesség, gazdaságosság és hatékonyság is ellenőrzésre kerül.	2021-2022
13.	reláció: közép-ázsiai állomáshely	rendszerellenőrzés		2021-2022

Éves Ellenőrzési Terv
2023. év

S r s z.	Ellenőrzés tárgya	Típusa	Ellenőrzés célja	Ellenőrzési időszak
1.	A kezelő szervi konstrukció, mint új feladat integrálása a KKM fejezeti előirányzat- gazdálkodásának folyamatába	pénzügyi	A fejezeti kezelésű előirányzatokkal kapcsolatos eljárási rendről és hatáskörökről szóló 2/2021. (III. 19.) KKM utasítás 2022. évtől hatályos előírásai alapján a KKM- nek lehetősége van a KKM-nek, mint fejezetet irányító szervnek egyes költségvetési (támogatási) intézkedési, keretei végrehajtásához és támogatás-kezelési lebonyolításához kezelő szervet vehet igénybe. A kezelő szervként a KKM tulajdonosi joggyakorlása alá tartozó, alapfeladatoként exportösztönzési támogatáskezelési	2022. év

			feladatokat is ellátó állami tulajdonú gazdasági társaság került bevonásra. A pénzügyi ellenőrzés keretében a pénzügyi, számviteli nyilvántartások, dokumentumok átfogó ellenőrzése, a lebonyolítói szerződés és annak teljesítésének vizsgálata, értékelése, valamint az ellenőrzés során megszerzett adatoknak más szakrendszeri adatokkal történő egybevetése is alkalmazásra kerül a teljeskörűség megállapítása érdekében.	
2.	A KKM által kezelt fejezeti kezelésű	pénzügyi	Az ellenőrzés célja Magyarország 2022. évi központi	2022. év

	előirányzatok 2022. évi felhasználása		költségvetéséről szóló 2021. évi XC. törvény szerinti XVIII. "Külgazdasági és Külügyminisztériu m" fejezet alá tartozó "Fejezeti kezelésű előirányzatok" költségvetési fejezeti cím, illetve az az alá tartozó - Célelőirányzatok - Külgazdasági fejlesztési célú szervezeti támogatások - Nemzetközi tagdíjak és európai uniós befizetések - Peres ügyek - Kulturális diplomáciai projektek támogatása - Rendvédelmi szolgálati juttatás tartalék - Központi kezelésű előirányzatok	
--	--	--	---	--

			alcímek alá tartozó előirányzatok felhasználása szabályszerűségi, pénzügyi ellenőrzése, a felhasználás célszerűségének és rendeltetésszerűségének értékelése mellett, figyelemmel az Áht., Ávr, valamint a fejezeti kezelésű előirányzatokkal kapcsolatos eljárási rendről és hatáskörökről szóló 2/2021. (III. 19.) KKM utasításban foglalt előírások érvényesítésére.	
3.	reláció: nyugat-európai állomáshely	rendszerellenőrzés	Az ellenőrzés célja az ellenőrzött külképviselet, mint a minisztérium önálló szervezeti	2021-2022. év

4.	reláció: kelet-európai állomáshely	rendszerellenőrzés	egysége (vizsgálati rendszer) egyes vizsgálati szempontrendszer szerinti átfogó vizsgálata.
5.	reláció: közel-keleti állomáshely	rendszerellenőrzés	<i>A külképviseleti rendszerellenőrzés</i> keretében
6.	reláció: nyugat-balkáni, dél-európai állomáshely	rendszerellenőrzés	vizsgálati szempontrendszer: alapfeladatok ellátása, konzuli közfeladatok
7.	reláció: dél-európai állomáshely	rendszerellenőrzés	ellátása, biztonság, iratkezelés, külképviseleti pénzügyi-gazdálkodási feladatok ellátása, egyúttal a célszerűség, eredményesség, gazdaságosság és hatékonyság is ellenőrzésre kerül.

2. sz. melléklet: táblázatok

1. táblázat – A Külgazdasági és Külügyminisztérium Bkr. szerinti vezetői felelősségi rendszere összefoglalva

Hierarchia szintje	Tisztségviselő / beosztás	Felelősség (általánosan)	Beosztásból fakadó jogkörök (általánosan)	Bkr. szerinti feladatkör
1.	külgazdasági és külügyminiszter	általános és teljeskörű; össz szervezeti a minisztérium a miniszter munkaszerve	- irányítási - felügyeleti - képviseleti - döntési - kötelezettségvállalói (össz szervezeti, korlátozás nélkül)	a költségvetési szerv egyéb jogszabály szerinti vezetője / képviselője [a Bkr. adta lehetőségen belül a jogkör delegálásra került]
2.	közigazgatási államtitkár	általános és; össz szervezeti a minisztérium hivatali szervezetének vezetője, össz szervezeti	- irányítási - felügyeleti - képviseleti - döntési - kötelezettségvállalói (össz szervezeti, korlátozás nélkül)	a költségvetési szerv vezetője
3.	az Ellenőrzési Főosztály vezetője (főosztályvezető, kormánytisztviselő)	szervezeti szinten korlátozott, belső ellenőrzés tekintetében Bkr. szerinti	- döntéselőkészítés - döntési jogkör - a Bkr. szerinti feladatkörök teljes gyakorlása	belső ellenőrzési vezető

4.	az Ellenőrzési Főosztály belső ellenőrei (kormánytisztviselők)	szervezeti szinten korlátozott, belső ellenőrzés tekintetében Bkr. szerinti	- döntéselőkészítés - döntési jogkör - a Bkr. szerinti feladatkörök gyakorlása	belső ellenőr
----	--	---	---	---------------

2. táblázat – A Külgazdaság és Külügyminisztérium Ellenőrzési Főosztályának humánerőforrás-gazdálkodási szempontú áttekintése

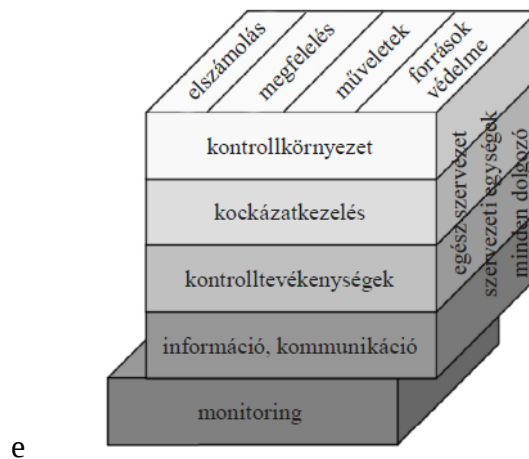
Srsz	Munkakör / beosztás	Végzettség	Belső ellenőri regisztrációs	Szakmai gyakorlat
1	főosztályvezető / belső ellenőrzési vezető	felsőfokú szakirányítói végzettség	igen, államháztartási	több mint 5 év
2	osztályvezető / belső ellenőr	felsőfokú szakirányítói végzettség	igen, államháztartási	több mint 5 év
3	titkársági referens	felsőfokú végzettség	nem	-
4	belső ellenőr	felsőfokú szakirányítói végzettség	igen, államháztartási	több mint 5 év
5	belső ellenőr	felsőfokú szakirányítói végzettség	igen, államháztartási	több mint 5 év
6	belső ellenőr	felsőfokú szakirányítói végzettség	igen, államháztartási	több mint 5 év
7	belső ellenőr	felsőfokú szakirányítói végzettség	igen, államháztartási	több mint 5 év

8	belső ellenőr	felsőfokú szakirányítói végzettség	igen, államháztartási	több mint 5 év
9	belső ellenőr	felsőfokú szakirányítói végzettség	igen, államháztartási	több mint 5 év
10	belső ellenőr	felsőfokú szakirányítói végzettség	igen, államháztartási	több mint 5 év

3. táblázat – A Külgazdasági és Külügyminisztérium éves ellenőrzési terveinek vizsgálati típusonkénti összesítése (2021-2023. évek)

Év	Szabályszerűségi	Pénzügyi	Rendszerellenőrzés	Teljesítményellenőrzés	Informaticai ellenőrzés	Utóellenőrzés	Ellenőrzések száma
2023	0	2	5	0	0	0	7
2022	0	2	10	1	0	0	13
2021	2	1	6	1	0	10	20
Összesen:	2	5	21	2	0	10	40
Összesen (%)	5 %	13 %	53 %	5 %	0 %	25 %	100 %
Összesen utóellenőrzések nélkül:	2	5	21	2	0	-	30
Összesen utóellenőrzések nélkül (%):	7%	17 %	70 %	7 %	0 %		100 %

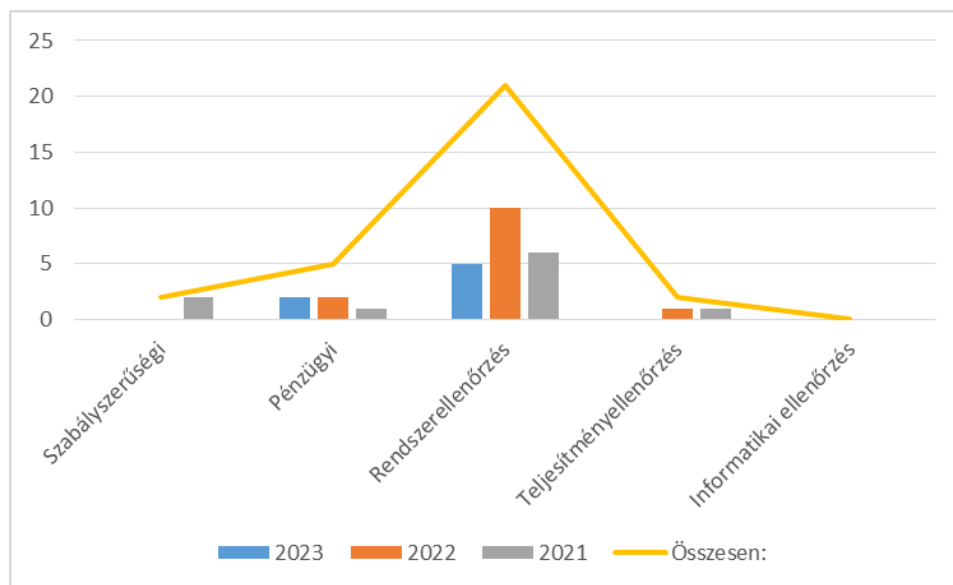
3. sz. melléklet: ábrák



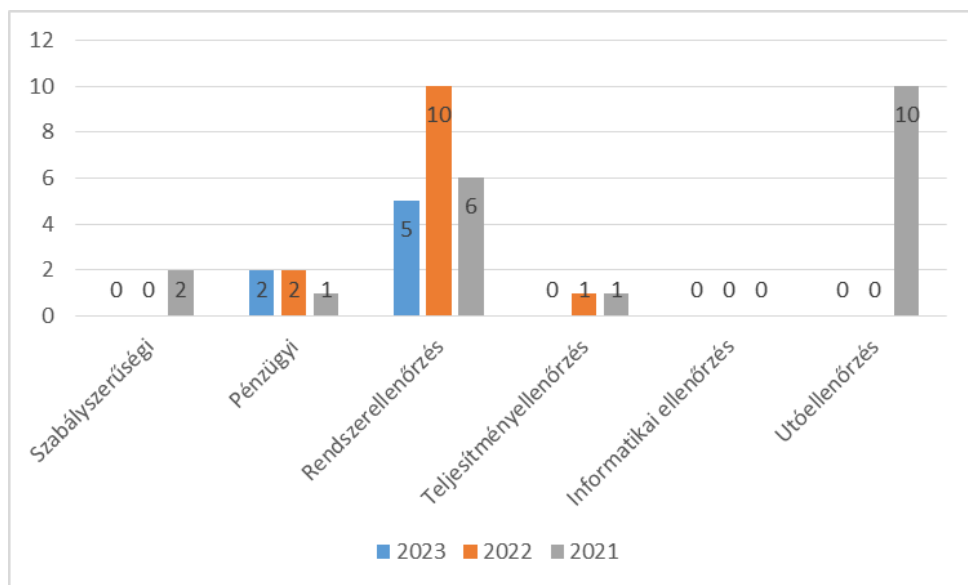
1. ábra - A COSO keretrendszer (COSO-modell) elemei, pillérei és vetületei
(forrás: Kerezsi, 2019)



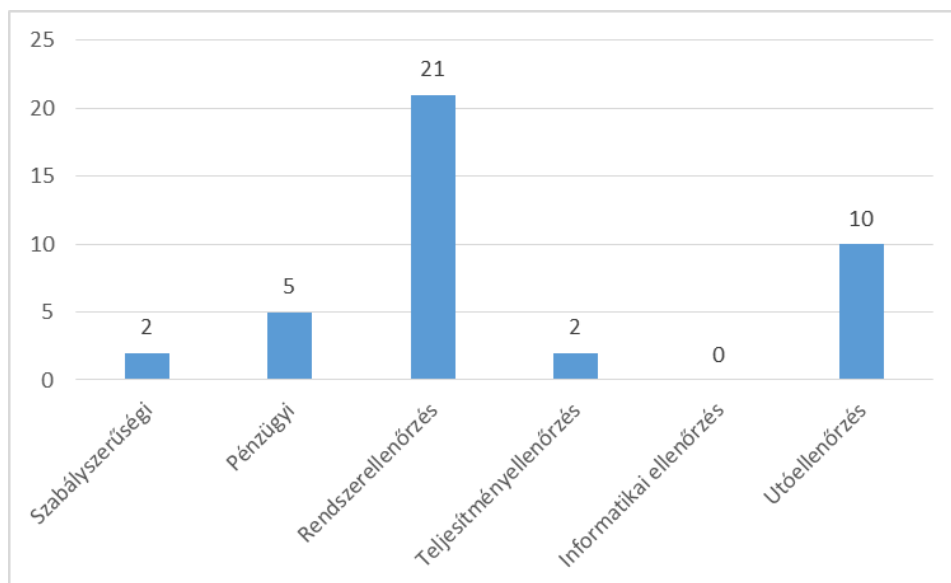
2. ábra – Az államháztartás ellenőrzés hármass védelmi vonala
(Forrás: Benedek, 2020 et. ÁSZ jelentés)



3. ábra – A Külgazdasági és Külügyminisztérium éves ellenőrzési terveinek vizsgálati típusonkénti összesítése és a trendváltozás kimutatása évenkénti bontásban (2021-2023.)



4. ábra – A Külgazdasági és Külügyminisztérium éves ellenőrzési terveinek vizsgálati típusonkénti bontása és grafikus ábrázolása évenkénti bontásban (2021-2023.)



5. ábra – A Külgazdasági és Külügyminisztérium éves ellenőrzési terveinek vizsgálati típusonkénti összesítése és grafikus ábrázolása a teljes vizsgálati időszakra összesített értékkel (2021-2023.)

4. sz. melléklet: táblázatok jegyzéke

1. táblázat - A Külgazdasági és Külügyminisztérium Bkr. szerinti vezetői felelősségi rendszere összefoglalva36. oldal
2. táblázat – A Külgazdaság és Külügyminisztérium Ellenőrzési Főosztályának humánerőforrás-gazdálkodási szempontú áttekintése39. oldal
3. táblázat – A Külgazdasági és Külügyminisztérium éves ellenőrzési terveinek vizsgálati típusonkénti összesítése (2021-2023. évek)53. oldal

5. sz. melléklet: ábrák jegyzéke

1. ábra - A COSO keretrendszer (COSO-modell) elemei, pillérei és vetületei 14. oldal
2. ábra – Az államháztartás ellenőrzés hármass védelmi vonala 16. oldal
3. ábra – A Külgazdasági és Külügyminisztérium éves ellenőrzési terveinek vizsgálati típusonkénti összesítése és a trendváltozás kimutatása évenkénti bontásban (2021-2023.)
54. oldal
4. ábra – A Külgazdasági és Külügyminisztérium éves ellenőrzési terveinek vizsgálati típusonkénti bontása és grafikus ábrázolása évenkénti bontásban (2021-2023.).....54. oldal
5. ábra – A Külgazdasági és Külügyminisztérium éves ellenőrzési terveinek vizsgálati típusonkénti összesítése és grafikus ábrázolása a teljes vizsgálati időszakra összesített értékkel (2021-2023.).....55. oldal

Függelékek

1. sz. függelék - Hallgatói és konzulensi nyilatkozat (4. sz. függelék)



Szent István Campus, Gödöllő
Cím: 2100 Gödöllő, Péter Károly utca 1.
Tel.: +36-28-522-000
Honlap: <https://godollo.uni-mate.hu>

4. sz. függelék – Hallgatói és konzulensi nyilatkozat minta

NYILATKOZAT

Alulírott Truka Vajk Béla a Magyar Agrár- és Élettudományi Egyetem, Budai Campus, pénzügy és számvitel szak nappali/levelező* tagozat végzős hallgatója nyilatkozom, hogy a dolgozat saját munkám, melynek elkészítése során a felhasznált irodalmat korrekt módon, a jogi és etikai szabályok betartásával kezeltem. Hozzájárulok ahhoz, hogy Záródolgozatom/Szakdolgozatom/Diplomadolgozatom egyoldalas összefoglalója felkerüljön az Egyetem honlapjára és hogy a digitális verzióban (pdf formátumban) leadott dolgozatom elérhető legyen a témát vezető Tanszéken/Intézetben, illetve az Egyetem központi nyilvántartásában, a jogi és etikai szabályok teljes körű betartása mellett.

A dolgozat állam- vagy szolgálati titkot tartalmaz: igen nem*

Kelt: 2023. év május hó 3. nap


Hallgató

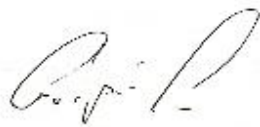
NYILATKOZAT

A dolgozat készítőjének konzulense nyilatkozom arról, hogy a Záródolgozatot/Szakdolgozatot/Diplomadolgozatot áttekintettem, a hallgatót az irodalmi források korrekt kezelésének követelményeiről, jogi és etikai szabályairól tájékoztattam.

A Záródolgozatot/Szakdolgozatot/Diplomadolgozatot záróvizsgán történő védelemre javaslom / nem javaslom*.

A dolgozat állam- vagy szolgálati titkot tartalmaz: igen nem*

Kelt: 2023. év május hó _____ nap


Belső konzulens

*Kérjük a megfelelőt aláhúzni!

A SZAKDOLGOZAT TARTALMI KIVONATA

Dolgozat címe: Az ellenőrzési rendszer felépülése és ellenőrzési szintek kapcsolata különös tekintettel a közpénzek ellenőrzésére.

(alcím: *Egy központi költségvetési szerv belső kontroll- és belső ellenőrzési rendszerének vizsgálata tükrében*)

A dolgozatot készítő hallgató neve: Truka Vajk Béla

Szak, képzési szint és tagozat megnevezése: pénzügy és számvitel alapképzési szak (BA/BSc), levelező tagozat

Tanszék/Intézet: Vidékfejlesztés és Fenntartható Gazdaság Intézet

Belső témavezető: Dr. Gáspár Sándor

egyetemi adjunktus

Vidékfejlesztés és Fenntartható Gazdaság Intézet

A szakdolgozat keretében áttekintésre került – a szakirodalom tükrében – a magyar államháztartási rendszer alapvető elemei és felépülése, a magyar államháztartási ellenőrzési, valamint államháztartási belső és külső kontrollrendszer elvei, szervezeti, szabály- és működési rendje. A kutatás keretében áttekintésre került egy központi költségvetési szerv belső kontrollrendszere, illetve belső ellenőrzési rendszere. A kutatás fókuszában hipotézisek, valamint kutatási kérdés megfogalmazásával az értékelt központi költségvetési szerv éves ellenőrzési tervei alapján, három éves időtávban került vizsgálatra az egyes ellenőrzési (vizsgálati) típusok megoszlása, azok aránya, valamint a közpénzekkel, illetve közvagyonnal való felelősség költségvetési gazdálkodást, mint kiemelt ellenőrzési célt szolgáló pénzügyi típusú ellenőrzések alkalmazása, illetve ennek aránya. A kutatás keretében – előzetese kutatási kérdésként megfogalmazva – a vizsgált szerv vonatkozásában értékelésre került az, hogy a belső kontrollrendszerre vonatkozó alapvető elemek, illetve követelmények teljeskörűen érvényesülnek, illetve működnek-e.