

ÁTHALLÁSOK A MINŐSÉGIRÁNYÍTÁSI AUDIT ÉS A BELSŐ KONTROLLRENDSZER METODIKÁJÁBAN

Dr. GREGÁSZ Tibor, KATONA Tamás

Óbudai Egyetem Rejtő Sándor Könnyűipari és Környezetmérnöki Kar,

Médiatechnológiai és Könnyűipari Intézet;

Országos Vízügyi Főigazgatóság

Könnyűipari mérnöki szekció

Kivonat: Egy gazdálkodó szervezet működésének belső átvizsgálása nagymértékben elősegíti részben a tevékenységük végzését megszabó kritériumok szerinti megfelelőségét, részben a külső felülvizsgálatok sikerének az előkészítését, de kellően jó gyakorlat mellett a hosszabb távon beálló javulás, fejlődés segítője is lesz. Munkánkban párhuzamot vontunk és közös vagy hasonló pontokat kerestünk a forprofit szervezeteknél gyakori, minőségirányítási rendszert működtető cégek belső auditálási és a költségvetési szerveknél, EU-s előírások szerint munkát végző intézményeknél kötelező belső kontrollrendszer metódusa közt. Ebben összevetettük az alapcélok, a kritériumok forrásai, a vizsgálati fókuszok, módszerek és folyamatok jellemző vonásait. Megállapításunk szerint jelentős áthallás tapasztalható a két ellenőrzési rendszer szerepe, elemei, módszerei, dokumentációs folyamata közt a tervezési lépéstől az alkalmazást visszaellenőrzést követő adaptációs lezáró, dokumentáló fázisig – azaz a teljes PDCA hurok mentén.

Kulcsszavak: minőségirányítás, MIR rendszer, belső audit, belső ellenőrzés, belső kontrollrendszer, ellenőrzési nyomvonal

BEVEZETÉS

Amely funkciót az önkéntesen felépített és tanúsított minőségmenedzsment rendszerrel rendelkező – általában a forprofit – szervezeteknél a belső audit, azt a költségvetési szerveknél a belső ellenőrzés látja el. Tapasztalatunk szerint az eredet, az elérendő célok, a megközelítés, a módszertan, de még a dokumentálási szokások is egyre jobban hasonlítanak, holott egészen más világnak gondolják általában. A kifejtésben ennek a párhuzamnak a különbségeit, de főleg a hasonlóságait vizsgáljuk meg a teljesség igénye nélkül áttekintve a módszereket.

A KÉT ELLENŐRZÉSI RENDSZER LÉTREJÖTTÉNEK SZÜKSÉGESSÉGE

Költségvetési szervek alapfunkcióinak ellátására, valamint az uniós projektekben való részvétel figyelemmel kísérésére az alapvető szabályokat a 1605/2002/EK Tanácsi Rendelet (Pénzügyi Rendelet) tartalmazza. Ezen intézményeknél ún. belső kontroll rendszert, azon belül belső ellenőrzést, kell működtetni. A hat éves programozási időszakokban az EU-s alapok támogatásainak felhasználására

vonatkozóan a további kormányrendeletek írják le az ellenőrzési tevékenységeket. Vagyis az ellenőrzési irány kettős:

- A költségvetési szervek belső ellenőrzését az uniós csatlakozás óta a „költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről” szóló Korm. rendelet szabályozza általánosan, a mindennapi működést lefedően.
- Ezen túlmenően viszont az ún. „programozási időszakokban” egy másik hasonló elvű ellenőrzést végeznek: 2014-2020 programozási időszakban az egyes európai uniós alapokból származó támogatások felhasználásának rendjéről szóló 272/2014. (XI. 5.) Korm. rendelet és a 2021-2027 programozási időszakban az egyes európai uniós alapokból származó támogatások felhasználásának rendjéről szóló 256/2021. (V. 18.) Korm. rendelet írja le a belső ellenőrzési tevékenységet.

A rendeletek értelmében a tagállamok a közösségi forrásokból támogatott operatív programok működtetéséhez irányítási és kontrollrendszereket kell, hogy felállítsanak, működtessenek és a megállapításaikról jelentéseket készítsenek az irányító hatóságok és végső soron az EU felé. Fontos tudni, hogy az EU-s tagságunk előtt is működött a költségvetési szerveknél belső ellenőrzési rendszer.

Bár a leggyakrabban a pénzügyi elszámolást sértő nem megfelelőségek feltárása és az ún. szervezeti integritás megőrzése kell, hogy a vizsgálat célkeresztjében álljon, azonban a hatékonyságot rontó, a szervezet alapfunkciójának ellátását nehezítő körülmények, valamint véletlen és szándékos szabálytalanságok feltárása, a korrekcióra és a megelőzésre tett javaslatok kidolgozásában nyújtott segítség jelentik a tevékenység lényegét. Ennek során jogszabályi felhatalmazással többek közt a létesítmények és berendezések üzembiztonságára, az infrastruktúra a humán erőforrás szabályos felhasználására, a képzési rendszer eredményességére, a pénzügyi rendszer átláthatóságára és megfelelő működésére, vagy éppen a vagyon-, munka-, egészség- és tűzvédelemre is rálátása kell, hogy legyen az ellenőrzéseknek. [1]

Az irányítási rendszerszabványok a különböző szervezeteknél kiépített menedzsmentrendszerek (pl. MIR, KIR, MEBIR, IBIR, EIR...) működésének kritériumait és a céljaik megvalósítása érdekében fenntartandó módszertan elemeit írják le. Az előző modellhez képest a különbség, hogy egy adott rendszerszabvány követelményei szerinti működés kidolgozása, annak felvétele és tanúsítása piaci alapon megy és önkéntes. Hogy a menedzsmentrendszerek mennyire eredményesen működnek arra már a rendszerszabványokban is utalást kapunk, hogy belső vizsgálatokat kell végezni, és amire a belső audit rendszerének a létrehozása szükséges. A független külső és a belső felülvizsgálatok (auditok) követelményeire újabb szabvány vonatkozik (ISO 19011:2018).

Mindkét esetben van a szervezeten belüli, a saját erőforrásokkal, de az adott területtől független személyekkel végzett felülvizsgálat és egy független külső szerv által bonyolított, a működő rendszert érvényesítő felülvizsgálat. Mindkét esetben egy időszakra készített terv szerinti felülvizsgálatok együttese tekinti át a szervezet működését, a szabályzásokat, az erőforrásokkal való gondoskodást, valamint az elért eredményeket és mindkét esetben egy felsőbb szakmai grémium dönt az abszolút kritériumok szerinti megfelelőségről. A különbség a megfigyelések formája, az érintettek

véleményének megismerésére folytatott erőfeszítések szintje, maga a normarendszer, a piac és a verseny jelenléte.

A RENDSZEREK FÓKUSZAI A MŰKÖDÉS MEGFIGYELÉSEKOR

A következőkben egyszerűsített összehasonlítást tennénk arra vonatkozóan, hogy a két vezetési modell – a költségvetési szervek belső ellenőrzése és tanúsított MIR-rel rendelkező szervezetek belső auditja – ellenőrzési módszereinek fókusza mire irányul.

A **költségvetési szerveknél** és az általuk felügyelt szervezeteknél is általánosan a jogszabályban elvárt kontrollrendszert kell működtetni. [2] Az ellenőrzés szempontjai bár sokrétűek, az alábbi elvek szerint is rendezhető.

- A szervezetnél vizsgálni kell, hogy bizonyítható-e a „fenntartó” elvárásai szerinti megfelelés. Az említett fenntartó egy az Államháztartási Törvény hatálya alá tartozó költségvetési szerv. Az elvárások szinte teljes egészében jogszabályokban, de emellett írásban kiadott kormányzati és minisztériumi utasításokban is testet ölhetnek. A betartásukkal elvileg biztosítható, hogy a működés eredményes, gazdaságos és a társadalom számára biztonságot jelentő lesz. A jogszabályokban már jelen van az a korszerű szemlélet is, amely a kockázat alapú elemzésekre alapozva határoz meg azonnali vagy hosszabb időtávon megvalósítható intézkedéseket a nagyobb kockázatú rendszer- és folyamatoknál a működés biztonsága, a gazdaság támogatása és megóvása érdekében.
- Az Állam működését az adott szervezet bizonyos állandó funkciók és akár célfeladatok ellátásával biztosítja. Ennek alapján a szervezetnek az adófizetők „juttatásainak” jó gazdjaként kell önmagára tekinteni, így a működésükről és a megvalósított célokról beszámolni és a kockázatos pontokat feltárni képes kontrollrendszert kell működtetni.
- A költségvetési szervezet bizonyos esetekben az állampolgárok látens elvárásait biztosítsa pl. a szakmai munkába való bevonás, társadalmi eseményeknél való részvétel, a szervezet profiljától távolabbi témakörben vagy katasztrófhelyzetekben való részvétel és helytállás.
- A társadalom és a természet megóvása, természeti vagy kulturális értékek gondozása, gazdagítása, edukáció, ...
- Fejlettebb szervezeteknél önértékelési modellekkel kiválósági díjak megszerzése (pl. CAF, stb. modellek)

A **minőségirányítási menedzsmentrendszerek** auditmódszertanában ez némileg eltolódik, és amellett, hogy a menedzsmentszabványok többes számban „érintetteket” említ, egy forprofit szervezet elsőként – és logikusan – a Vevői igények teljesítését és ezáltal a Vevőt érintő folyamatok és részrendszerek vizsgálatát fogja a fókuszba állítani, hiszen működése eredményének felhasználója és ezáltal fő finanszírozója is egyben.

- Teljesülnek-e a főfolyamat eredményeként a Vevő kifejezett elvárásai, teljesül-e szerződésben leírt specifikáció, mennyiség, határidő.

- A működésük során teljesülnek-e a többi érintett céljai. Ennek során a vevői célok mellett a munkavállalók, beszállítók, finanszírozók, tulajdonosok és a társadalom elvárásai is figyelembe veendő. Ez utóbbi érintett pl. a jogszabályok betartásával, adózással, munkahelyteremtéssel, a környezet megóvásával kapcsolatosan fogalmaz meg igényeket.
- Van-e tudomásunk a Vevő elégedettségéről, mit teszünk érte, hogy megismerjük, elérjük, fokozzuk?
- A belső folyamatok eredményesen és hatékonyan üzemelnek? A leírásainknak, szakmai Vevő előírásainak, szabványoknak, valamint a piaci érvényesülés elvárásainak megfelelően működünk?

Különös és tanulmányozandó terület, amikor egy belső kontrollrendszert fenntartó költségvetési szerv önkéntes minőségirányítási rendszert épít ki és tanúsítat. Ekkor van, hogy párhuzamos, egymással nem különösebben kapcsolódó rendszereket futtat, aránytalanul nagy erőforrásigénnyel, holott a mindkettőben elvárt és működő módszertani elemek összevonhatók és már a kialakításukkor mindkét rendszerbe való bevezetésre alkalmassá tehetők. Ilyen elemek pl.: a tevékenységet „elvárók” igényeinek felmérése, folyamatok leírása és működtetése, kockázatelemzés és menedzselés, erőforrások gondozása, képzések és fejlesztések tervezése és nyomon követése.

PÁRHUZAMOK AZ ELLENŐRZÉSEK MÓDSZERTANÁBAN

Az alábbi fejezetben próbáljuk összeszedni, hogy megközelítően milyen rendszerpontokon mutatható ki a hasonlóság. Ezek közt a teljesség igénye nélkül megjelennek, folyamatok, dokumentálási formák, folyamatok és szabályozások, célrendszerek vagy akár közismert kifejezések egyaránt.

Az alábbi részben a párhuzamokat egyedi táblázatokban jelenítjük meg, a két megközelítést elkülönítve, egy helyen viszont a teljes azonosságot ábrázolva. Ezen megoldással egyszerre közlünk leíró szöveget és készítünk megértést segítő ábrát.

<i>KETTŐS SZEMPONTOK LEÍRÁSA AZ ELLENŐRZÉSI RENDSZEREKNÉL</i>	
<i>Belső ellenőrzés a KV szerveknél [2]</i>	<i>Belső auditok a MIR rendszereknél [3], [5]</i> <i>MIR – MinőségIrányítási Rendszer</i>
<i>IDŐSZAKOSAN TERVEZETT AZ ELLENŐRZÉSEK RENDSZERE</i>	
<i>Belső ellenőrzés a KV szerveknél [2]</i>	<i>Belső auditok a MIR rendszereknél [3], [5]</i>

Éves belsőellenőrzési terv, vezetői jóváhagyással A belső ellenőr (vagy csoport) által készített, legfelső vezető által jóváhagyott ellenőrzési témák az ellenőrzési nyomvonalak kockázatosnak vélt elemeire, vagy a fenntartó felsőbb irányító szerv javaslatára.	Éves auditterv, vezetői jóváhagyással A MIR elemei szerint (pl. az ún. eljárás utasítások mentén) készített, a rendszert részlegesen vizsgáló terv úgy, hogy a teljes MIR 3 év alatt átvizsgálásra kerüljön, valamint felmerülő problémás területek kijelölésével. Készíti a MIR felelőse.
A belsőellenőrzési-terv mellett, valamint a hosszútávú célok és a felmerülő kockázatok figyelembe vételével négy éves időtartamra (gördülő) stratégiai ellenőrzési tervet készít	A MIR vezetője a vezetőséggel egyeztetve a jövőre vonatkozóan „éves minőségügyi tervet” és emellett képzési tervet, és éves audit tervet kell bemutatni, de opcionálisan szervezetfejlesztési, infrastruktúra-fejlesztési, karbantartási, ... tervek és stratégiai terv is szerepelhetnek.
A belső ellenőrzést minisztériumi regisztrációval és belső ellenőri végzettséggel vagy ún. ÁBPE vizsgával rendelkező személy végezheti. 2 évente folyamatos továbbképzésre kötelezett.	A belső auditot végzettséggel rendelkező belső auditor végezheti, amely végzettséget az adott menedzsmentszabvány aktuális verziójú kiadásáról tett vizsgával szerezte.

AZ ELLENŐRZÉSEK MÓDSZERE KÖTÖTT SZABÁLYOKON ALAPUL	
<i>Belső ellenőrzés a KV szerveknél [2]</i>	<i>Belső auditok a MIR rendszereknél [3], [5]</i>
Az ún. belső kontrollrendszer működését a magyar jogszabályokban a 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről (Bkr.), amely a hierarchia szerint egy EU direktíván alapul	Az ISO szabványokon alapuló menedzsmentrendszerek auditálásának szabályait is ISO szabvány rögzíti. A módszertant az MSZ EN ISO 19011:2018. „<i>Útmutató irányítási rendszerek auditálásához</i>”. - az auditálás elvei, - az auditprogramok irányítása, - az audit tevékenységek..című szabvány rögzíti.
A belső ellenőrzés során az ellenőr „tárgyilagos bizonyosságot adó tényeket” gyűjt a szervezet megfelelő működésére és az ellenőrzésektől	A belső audit során az auditor „objektív bizonyítékokat” gyűjt az auditkritériumoknak megfelelő működés igazolására.

függetlenül figyelemmel van a szervezeti integritást sértő eseményekre és körülményekre.	
jelentős mennyiségű nem megfelelés esetén az „ellenőrzés” megszakad és átminősül „tanácsadásnak” a további teendők és megoldások tisztázására	jelentős mennyiségű nem megfelelés esetén az auditot ismételni kell utóaudit során. Az auditor nem tanácsolhat, csak a problémákat és eltéréseket tárja fel.
A belső ellenőrzések és auditok alkalmával egyaránt a külső kritériumok – mint jogszabályok szabványok, utasítások, szerződések, ... – , az ellenőrzött munkahelyre vagy egységre érvényes belső szabályzó dokumentumok és szakmai ismeretek, valamint a helyszínen folyó gyakorlat kölcsönös egyezése kerül értékelésre. Amennyiben ez a három nem képez konzisztens egységet, a működés problémás, intézkedést kell hozni a korrekcióra, helyreállításra, fejlesztésre!	

<i>A SZÜKSÉGES ÉS RELEVÁNS DOKUMENTÁCIÓ MEGLÉTÉRE TÖREKVÉS</i>	
<i>Belső ellenőrzés a KV szerveknél [2]</i>	<i>Belső auditok a MIR rendszereknél [3], [5]</i>
A belső ellenőrzések során az egyes területeken kritériumokat meghatározó jogszabályok, EU direktívák, törvények, kormányrendeletek, minisztériumi utasítások, esetleges ágazati utasítások és az önálló gazdálkodó egységek igazgatói utasításai jelentik. Emellett a területen használt szakmai szabályzatok és normák is alapul veendők (pl. munka-, tűz-, egészség-, és vagyonvédelem, gépüzemi előírások, ...)	A belső auditok során a folyamat és az auditálandó pl. MIR területre vonatkozó ISO 9001 rendszerszabvány, szakmai szabványok, jogszabályok, vevői követelmények, Emellett a területen használt szakmai szabályzatok és normák is alapul veendők (pl. munka-, tűz-, egészség-, és vagyonvédelem, gépüzemi előírások, ...), és a cég belső szabályozásai, vezetői utasítások, műveleti és vizsgálati utasítások is.

AZ ELLENŐRZÉSEK TAPASZTALATAINAK RÖGZÍTŐ DOKUMENTÁCIÓJA

<i>Belső ellenőrzés a KV szerveknél [2]</i>	<i>Belső auditok a MIR rendszereknél [3], [5]</i>
A belső ellenőrzés az éves tervben szereplő (vagy rendkívül elrendelt ellenőrzés alkalmával, aktualizált ellenőrzési programmal (a programpontok és módszerek megadásával) és érvényesített megbízólevelekkel zajlik. A munka során ellenőrzési jelentés készül. A területi egyeztetések és a vezetői jóváhagyás után „lezárt ellenőrzési jelentés” jön létre, amelyben a feltárt problémákra intézkedési tervet kell készíteni. Ennek sikeréről esetleg később utóellenőrzéssel meggyőződnek a megvalósításról.	A belső auditon az auditprogramban leírt időterv szerint folyik az ellenőrzés. A tapasztaltokról auditjegyzőkönyvek és abból auditjelentés készül a felsővezetőség számára. Probléma esetén eltéréslapot töltenek ki, amelyre intézkedést kell megfogalmazni. Ezt a kijelölt határidőig megcsinálni és az eltéréslapot lezárni. A belsőaudit-jelentés(ek) és az intézkedések összesítése és tapasztalatai a független tanúsító audit része, egy kritériuma a tanúsítvány megadásának.
A szervezet vezetője nyilatkozik a belső kontrollrendszer működésének minőségéről az irányító szerv felé	A belső auditok összesítésével a „vezetői felülvizsgálatnál” vizsgálni kell és véleményt mondani a MIR hatékony működéséről, ami a tanúsító audit feltétele.

AZ ELLENŐRZÉSEK FEJLESZTÉSRE VONATKOZÓ MEGÁLLAPÍTÁSAI

<i>Belső ellenőrzés a KV szerveknél [2]</i>	<i>Belső auditok a MIR rendszereknél [3], [5]</i>
A belső ellenőrzés vezetőjére és a kijelölt személyekre vonatkozóan kétfévente továbbképzési kötelezettség áll fent, minisztérium által kijelölt tématerületen	Az ISO 9001:2000 és az azt követő szabványverziók alapvetően elvárják a szervezetben (infrastruktúra, humán erőforrás, vevői elégedettség, képességek, MIR, ...) folyamatos fejlesztését, amire vonatkozó bizonyítékokat az auditokon figyelni szükséges.

ZÁRSZÓ ÉS AZ ELLENŐRŐK HITVALLÁSA

Az ellenőrzést végzőket, legyen az a gyártási folyamat mellett szolgáló mérnök, a biztonsági szolgálat ellenőre, belső ellenőr, revizor vagy auditor, személyükkel és tevékenységükkel szemben a legtöbbször valamilyen ösztönös, talán már az emberi fajba beprogramozott fenntartás van és öröklődik. Ez eredeztethető a hibákat és hiányosságokat feltárni kívánó munkakör jellegére, de sokszor rossz tapasztalatokból és előítéletekből táplálkozik a folyamatok többi résztvevőinél megélt távolságtartás.

A belülről végzett ellenőrzésnél a belső munkatársak oldaláról rátekintve ez hamis kép és megalapozatlan prekoncepció. Elképzelésünk és tapasztalatunk szerint az említett ellenőrzési formákat folytatók szakmai kiteljesedése mellett a hasznosság megélése olyan szakmai módszertannal és hozzáállással, valamint kommunikációs attitűddel következik be, ha az a folyamatok hatékonyságának és eredményességének a növelése, az ellenőrzöttek megelégedettsége, az egyszerűbb és gördülékeny munkavégzés elősegítése, az akadályok elhárításában való közreműködés kerül előtérbe és válik a munkájuk „gyümölcsévé” és lényegévé.

HIVATKOZÁSOK

- [1] ÁBPE Módszertani és Képzési Központ (2022), *ÁBPE-I. Tananyag belső ellenőröknek:*
- [2] 370/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről (Bkr.)
- [3] MSZ EN ISO 9001:2015 Minőségirányítási rendszer. Követelmények.(2015)
- [4] Göndör, Gregász, Kertész. (2020): *Úton a minőségmenedzsment felé A múzeumi minőségmenedzsment keretrendszer*, Szabadtéri Néprajzi Múzeum Múzeumi Oktatási és Módszertani Központ Szentendre
- [5] MSZ EN ISO 19011. „Útmutató irányítási rendszerek auditálásához”. - az auditálás elvei, - az auditprogramok irányítása, - az audit tevékenységek

Szerzők:

Dr. GREGÁSZ Tibor
Óbudai Egyetem, Rejtő Sándor Könyv- és Könyvtárművelődési Központ, Médiatechnológiai és Könyv- és Könyvtárművelődési Központ
Magyarország, 1034, Budapest, Doberdó út 6.
Telefon: +(36) (1) 666-5723 E-mail: gregasz.tibor@rkk.uni-obuda.hu

KATONA Tamás
Országos Vízügyi Főigazgatóság, Ellenőrzési Osztály
Magyarország, 1012, Budapest, Márvány utca 1/D.
Telefon: +(36) (1) 225-4400 E-mail: katona.tamas@ovf.hu