

DOKTORI (PHD) ÉRTEKEZÉS

KEREKES ETELKA

GÖDÖLLŐ

2024



MAGYAR AGRÁR- ÉS ÉLETTUDOMÁNYI EGYETEM

A MAGYAR KÖLTSÉGVETÉSI SZERVEK ÁLTAL ALAPÍTOTT GAZDASÁGI TÁRSASÁGOK KONTROLLRENDSZERÉNEK FEJLESZTÉSI LEHETŐSÉGEI

Doktori (PhD) értekezés

Kerekes Etelka

Gödöllő

2024

A doktori iskola

megnevezése: Gazdaság- és Regionális Tudományok Doktori Iskola (GRTDI)

tudományága: Gazdálkodás- és Szervezéstudomány

vezetője: **Dr. habil. Bujdosó Zoltán**

campus-főigazgató egyetemi tanár,
Magyar Agrár- és Élettudományi Egyetem (MATE),
Károly Róbert Campus

Témavezetők: **Dr. habil. Zéman Zoltán**

egyetemi tanár
Neumann János Egyetem (NJE)
Gazdálkodás- és Szervezéstudományok Doktori Iskola (GSZDI)

Dr. Gáspár Sándor

egyetemi adjunktus
Magyar Agrár- és Élettudományi Egyetem (MATE),
Vidékfejlesztési és Fenntartható Gazdaság Intézet

Gazdálkodás- és Szervezéstudományok Doktori Iskola

.....
Az iskolavezető jóváhagyása

.....
A témavezető jóváhagyása

.....
A témavezető jóváhagyása

TARTALOMJEGYZÉK

1	Bevezetés	6
2	Célkitűzések	16
3	Irodalmi áttekintés	19
3.1	Vállalkozások kontrollrendszereinek bemutatása	19
3.2	A kontrolling fogalma, fejlődéstörténete	20
3.3	Az állami kontrollrendszer	24
3.4	COSO és COSO II. modell	29
3.5	SAINT modell	30
3.6	INTOSAI és IFPP modell	31
3.7	Három Védelmi Vonal és a Három Vonat modell	33
3.8	Költségvetési szervek által alapított gazdasági társaságok alapításának körülmenyei, működésükre vonatkozó szabályozások	40
3.9	Kormányzati szektor	47
3.10	Kormányzati szektor egyéb szervezetei	48
3.11	Állami gazdasági társaságok jelentősége, gazdasági szerepük	48
3.12	Állami- és vállalati kontroll – az irányítás szerepe	50
3.13	Az információbiztonság és az informatikusok szerepe a belső kontrollrendszerben	59
4	Anyag és módszer	66
4.1	Kutatási terv és módszerválasztás	66
4.2	Kvalitatív kutatás- Félig strukturált interjú	67
4.3	Kvantitatív kutatás- kérdőív	68
4.3.1	Az adatok előzetes feldolgozás	72
4.3.2	Modellalkotás	73
5	Eredmények és azok megbeszélése	79
5.1	Kvalitatív kutatás eredménye	79
5.2	Kvantitatív kutatás következtetései -hipotézisek	90
5.3	A hipotézisekhez kapcsolódó főbb eredmények összefoglalása	129

6	Következtetések és javaslatok	132
7	Új tudományos eredmények	139
8	Összefoglalás	140
8.1	SUMMARY	141
9	Mellékletek	143
9.1	M1. Irodalomjegyzék	143
9.2	M2. Táblajegyzék.....	161
9.3	M3. Ábrajegyzék.....	163
9.4	M4. Kutatási kérdőív.....	164
10	Köszönetnyilvánítás	177

1 BEVEZETÉS

„Ha egy békát egy tál forró vízbe dobunk, szinte azonnal kiugrik a vízből, mert a hirtelen hőmérséklet-változást hamar érzékeli. Ha viszont előbb hűvös vízbe tesszük, amelyet aztán fokozatosan felmelegítünk, akár meg is lehet főzni, mert csak későn veszi észre, hogy csapdába került.”

(Quinn, 1997)

A magyar értelmező szótár szerint közgazdaságtani értelemben **a gazdálkodás** „a termelési erőknél, a termelt javak elosztásának és fogyasztásának megszervezése, ill. ennek a társadalmi rendszerre jellemző módja” (Bárczi & Ország, 2004, oldalszám nélkül, online kiadás). Meglátásom szerint eszköz, erkölcsi rend, folyamat, amelynek végső célja az egész társadalom jóléte.

“A gazdasági folyamatok a szűkösen rendelkezésre álló termelési tényezők (a föld és természeti kincsei, a munkaerő, a tőke, a technika, a tudomány stb.) mennyiségi, minőségi és strukturális összefüggései alapján változnak. Ezek globális összefüggései alapján szükséges egy adott nemzetgazdaság fejlődésének, fejlesztésének befolyásolására a különböző makroökonómiai, politikai, gazdaságpolitikai eszközök kombinációit összeállítani és alkalmazni. Azt is tudjuk, hogy nincs két azonos feltételekkel működő gazdaság. Ami az egyik gazdaságnak előnye, a másik gazdaságnak hátránya lehet. A közgazdászok többsége nem fogadja el a gazdasági folyamatokra vonatkozóan a „csak így és nem másképp” elvet. A sokféle eszköz, sokféle kombinációjának számos hatása lehet a gazdaság különböző szintjeire (szektoraira, tényezőire, stb.). A legfontosabb állami feladat a gazdasági stabilitás fenntartása, ami az egyenletes gazdasági növekedés, a teljes foglalkoztatás, az árstabilitásra való törekvés, valamint a belső és külső pénzügy egyensúly megőrzése. Az állami gazdaságpolitikai eszközök kombinációinak alkalmazását segíthetik a közpénzek felhasználásának belső kontrollrendszer elemei, amelynek létrehozása, működtetése biztosíthatja a szervezet kitűzött céljainak elérését, valamint a rábízott vagyon gazdaságos, hatékony és eredményes használatát”(Kerekes, 2019) Dolgozatom témájául ezt a gazdálkodással kapcsolatos eszközt, azaz a belső kontrollrendszert, mint eszközt/technikát választottam.

A megfőtt béka esetét valamennyi gazdálkodó szervezet megtapasztalhatja, ugyanis a mindennapi környezeti, elsősre aprónak tűnő jelek, visszaigazolások, problémák, kezdetben fel sem tűnnek. Lehetséges, hogy a szervezet tulajdonosának vagy a vezetőjének elkerüli a figyelmét vagy nincs

megfelelő visszajelzés ezekre a hibákra. A gazdálkodó szervezetek az „így szoktuk” elv szerint működnek, hozzászoktak ahhoz, hogy a folyamatok nem szabályozottak, vagy régi szabályok útján járnak. Hiányosságként jelenik meg például, hogy szerződéseket nem kötnek a partnerekkel, a könyvelés nem pontos, a házipénztárban sem annyi pénz van, mint amennyinek lennie kellene, nem időben történnek a pénzügyi teljesítések, egy-két eszköz nem került elő a leltározáskor, az adóbevallások nem időben készültek el, vagy akár az adókat nem időben fizetik be. A vezetőknek nincs lehetőségük arra, hogy havonta átnézzék a pénzügyeket, figyeljék a kötelezettségeket, részt vegyenek a leltározásban. A hiányosságok többségének feltárása azonban egy jól kialakított és működtetett kontrollrendszerrel megoldható. A kutatási témám megválasztását nagyban befolyásolta, hogy közpénzekkel gazdálkodó szervezetnél/intézménynél/gazdasági társaságnál végzek belső ellenőri munkát. Mindig zavart, ha a közpénzekkel gazdálkodók pazarlóan, a szűkösen rendelkezésre álló forrásokkal nem hatékonyan, gazdaságtalanul és eredménytelenül gazdálkodnak. Tapasztalataim alapján elhatároztam, hogy azokat az eszközöket, módszereket kívánom kutatni, amelyekkel az érintetteket tevékenységük során arra lehet ösztönözni, hogy a hatékonysági, gazdaságossági és eredményességi kritériumokat beépítsék működésükbe.

Munkahelyi vezetőként szintén tapasztalom, hogy a saját munkámban is több ellenőrzést szükséges beépíteni, hiszen nem csak önmagunk kontrolljára kell figyelnünk, hanem az alkalmazottak, valamint az egész szervezet tekintetében is meghatározó a feladat megfelelő kivitelezése. A helyes mérték megtalálása a siker titka is lehet. A túl kevés vagy túl sok éppannyira árthat, mint amikor egyáltalán nincs kontroll egy rendszerben. A folyamatok megfelelő (számú és arányú) kontrollja megelőzheti a szervezet döntési kényszerét egy hirtelen bekövetkező, nem várt esemény miatt (ilyenkor a béka is kiugrik a forró vízből). A vezető feladata, hogy vezessen, azaz szervezetét felépítse, kialakítsa, működtesse, figyelmét a szervezetre koncentrálja, a helyes kontrollt bevezesse. Ez utóbbi visszaigazolásként szolgál a főbb területek működésének minőségéről, hatékonyságáról.

Fentiek tekintetében értekezésem célja, hogy hozzájáruljon ennek a szakterületnek a fejlődéséhez és új irányt mutasson kutatási kérdések és témák számára.

“A költségvetési szerv vezetésének tevékenységével szemben az egyik legfontosabb jogszabályi előírás, hogy a rájuk bízott eszközöket, forrásokat gazdaságosan, hatékonyan, eredményesen és jogszerűen használják fel. Ennek mérésére ki kell alakítani azokat a mutatószámokat (indikátorokat), amelyekkel külön-külön és egymással összefüggésben is mérni lehet a gazdaságosságot, a hatékonyságot és az eredményességet. A célszerűen megválasztott indikátorok teszik lehetővé a vezetés számára, hogy megfelelő intézkedésekkel arányossá tegyék a szervezet céljai eléréséhez a három kategória érvényesülését” (NGM, 2017)

“Ahhoz, hogy a vezetők vissza tudjanak tekinteni és értékelni tudják az elért eredményeket szükségük van a visszajelzésekre, a káros jelenségek kiszűrésére, hogy a helytelen, rosszul működő stratégiákon változtatni tudjanak, garanciát vállaljanak a szám adatok megbízhatóságára, a szabályos működésre. Ilyen tekintetben a felelősség ugyanúgy terheli akár az állami, akár az üzleti szektor első számú vezetőjét. A megfelelő működést az állam szempontjából a köz felé is fontos igazolni, hiszen a köz pénzéből gazdálkodik. A vállalkozásoknál a tulajdonos, a választott könyvvizsgáló, az adóhatóság, az érdekelt helyi civil szervezetek, a hitelezők, a finanszírozó bank stb. is elvárják a szabályszerű, eredményes, hatékony, megbízható működést” (Kerekes, 2019)

A vállalati kontrolling szabályozásnak első lépése, felmérni, hogy a vállalatot a külső környezet hatásai hogyan/hol térítik el attól az állapottól, amelyet a tervezéskori időszakban elképzelt. Ezeket különféle módszerekkel folyamatosan figyelni kell, hogy az azonosított és értékelt kockázatokra előre megtervezett válaszok végrehajtása biztosított legyen. A jól működő piacgazdaság adóbevételeket eredményez az állami és az önkormányzati költségvetésben. Az adókból lehet finanszírozni azon szolgáltatásokat, amelyek méretgazdaságossági, honvédelmi-közbiztonsági és egyéb okból gazdaságosabban, hatékonyabban működtethetőek, mint a versenyszféra által piaci alapon nyújtott szolgáltatások. Egy adott állam által vállalt közfeladatok skálája, ellátásuk színvonala függ az ország gazdagságától, kulturális- politikai hagyományaitól és természetrajzi viszonyaitól. Ám a leggazdagabb ország büdtsége sem korlátlan, hogy ne lehetne kimeríteni lehetőségeit.

A vállalt közszolgáltatások köre tehát – a lehetőségekkel számoló – politikai döntésen múlik. A közfeladat ellátásának formája, kerete is az országban adott időben domináns államszervezési felfogáson múlik. Konzolidált viszonyok, mérsékelt (közepes) fejlettség esetén is a felelős állam a lehető legmagasabb jóléti színvonalat akarja biztosítani állampolgárainak. Rangsorolja feladatait, felméri lehetőségeit és kialakítja azokat a jogi-szervezeti kereteket, amelyek a források leghatékonyabb felhasználását biztosítják. Ez az alapja a „jó állam” koncepciójának (Good State Good Governance – GSGG). A jó állam kialakítása Magyarországon is zajlik, a folyamat jól követhető az erről készült jelentéseken (Kaiser, 2020).

A *költségvetési szerv* történeti előzményeivel együtt az állami feladatellátás olyan jogi formája, amely a legtöbb országban megtalálható. Az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény 7.§. (1) bekezdése (2011. évi CXCV. törvény az államháztartásról, 2011 [Áht]) a következőképpen határozza meg a költségvetési szerv fogalmát: „A költségvetési szerv jogszabályban vagy alapító okiratban meghatározott közfeladat ellátására létrejött jogi személy”.

Lényege: olyan szolgáltatást nyújt az állam jelképes vagy részbeni térítésért (vagy akár ingyenesen) amelynek igénybevételéhez nemcsak egyéni, hanem társadalmi érdek is fűződik. A szolgáltatás igénybevételét akár kötelezővé teheti, még akkor is, ha az egyéni vagy csoportfelfogással ütközik. A felelős állam egyrészt szeretné az állami bevételeket növelni, hogy szabadabban mérlegelhesse a közfeladatokkal kapcsolatos preferenciáit, másrészt folyamatosan vizsgálja, hogy adott forrásait milyen formában használhatja fel a leghatékonyabban. Az adott évre vonatkozó gazdaságpolitikai elképzelések a költségvetésben, a végrehajtás módja pedig az azt megalapozó törvényekben, törvénymódosításokban (többnyire „salátatörvény”) testesülnek meg. “Az ellenőrzés, a visszacsatolás, a folyamatok kontrollja, azaz a belső kontrollok megfelelő működése felértékelődött. A vállalatok mára ezt a munkát szervezett keretek között végzik, melyet belső kontrollrendszernek (internal control system) nevezünk. A belső kontrollrendszer a hatékonysági, gazdaságossági és eredményességi követelmények vizsgálatán keresztül hatást gyakorolhat az adott szervezet/intézmény tevékenységére. Amennyiben a rendszer általánossá és elfogadottá válik, a szűkösen rendelkezésre álló források felhasználásával is jelentős hatást lehet gyakorolni a nemzetgazdasági fejlődési folyamatokra” (Kerekes, 2019)

Az állami/költségvetési intézmények és az üzleti szervezetek belső kontrollrendszerének számos különbsége van.

Az állami szektor belső kontrollrendszerei gyakran közérdeket szolgáló célokat követnek, mint például a közpénzek megfelelő felhasználása és a közszolgáltatások hatékonyságának biztosítása. Az üzleti szervezeteknél a kontrollok fő célja a pénzügyi nyereség maximalizálása és a piaci versenyelőny megszerzése. Tapasztalatom szerint a belső kontrollrendszer, akár állami, akár üzleti szervezetre vonatkozóan a céljainak elérésében segíti a vezetést, annak kialakítása, működtetése és fejlesztése az adott gazdálkodó szervezet vezetőjének a felelőssége.

A kutatásom során szeretném még tovább feltérképezni azokat a nemzetközi és hazai elméleteket, alapelveket/standardokat, gyakorlati módszereket, jogszabályokat, stb., amelyeket a belső kontrollrendszer megtervezése, lebonyolítása, értékelése, hasznosítása során alkalmaznak. Ezeket részletesen feldolgoztam disszertációmban.

A jelenleg hatályban lévő Áht. és a 370/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről, 2011 [Bkr]) szerint a költségvetési szervek által alapított gazdasági társaságok (ide értve non-profit társaságokat is) vezetőinek is ki kell alakítaniuk és folyamatosan fejleszteniük a társaságuknál a belső kontrollrendszert. Ennek alapján szükséges a gazdálkodási folyamatokat megszervezniük és működtetniük. Az éves gazdálkodási beszámolót ma már ki kell egészíteniük a „Vezetői nyilatkozat”-tal, amelyben a belső kontrollrendszer fejlettségéről és továbbfejlesztésének feladatairól kell nyilatkozniuk. Igaz, még vannak ellentmondások a hatályos jogszabályokban. Azonban egyre inkább az a tapasztalat, hogy a szervezetek a belső kontrollrendszert kiépítik, a gazdálkodási folyamatokra kockázatkezelési módszereket alkalmaznak, elkészítik a szervezeti folyamataikra vonatkozó ellenőrzési nyomvonalat stb. Mára szinte minden közpénzből (állami- vagy települési önkormányzati támogatás), gazdálkodó szervezetnél, természetessé vált a belső kontrollrendszer eszközök, módszerek alkalmazása és az információk felhasználása a gazdálkodási/vezetői feladatok/folyamatok ellátásában. A jogszabályok ellentmondásainak feloldása és a nemzetközi normák elfogadása valamint az összemérhetőség megteremtése érdekében minden gazdálkodó szervezetnél elvárható a normák, módszerek, eszközök használata és eredményességének elismerése.

A belső kontrollrendszer egyik eleme a monitoring rendszer. Ebben a belső ellenőrzésnek kiemelkedő feladata van. Az ellenőrzési munkafolyamatok során a szervezet többi részlegének „el kell tűrnie” a külső vagy belső ellenőrzési személyzet jelenlétét, helyet kell adni nekik, az anyagok áttekintését, „böngészését” engedélyezni. Ezt azonban szinte mindenki (vezető vagy beosztott) úgy fogja fel, hogy akadályozzák a szervezetben végezhető napi feladatok ellátását. Ha azonban hosszabb távra és a teljes folyamatrendszerre tekintünk, akkor az ellenőrzési munka során feltárt hiányosságok orvoslásával a szervezetben plusz beruházás nélkül jön létre érték. Nem felejtettem el, hogy az ellenőrök alkalmazása (belső ellenőrzés humán- és dologi költségei) vagy nemzetgazdasági szinten az ÁSZ, a KEHI, valamint a könyvvizsgálók, stb. fenntartása is valahol (helyi szervezeti/központi költségvetési) humán- és dologi költségként megjelenik, de hasznuk is érzékelhető szervezeti és nemzetgazdasági szinten is.

Az ellenőrzési tevékenységek tipizálásának megítélése a szakmai berkekben is vitatott – pl. külön típusként értelmezzük-e a szabályszerűségi és rendszer- vagy egyes folyamatok ellenőrzési eseményeit, vagy csak rendszer- és teljesítmény ellenőrzés keretében minden oldalról megvizsgálható alaposan minden folyamat/esemény stb.? Nagyon sok esetben nem is lehet egzaktan szétválasztani egyes típusokra az ellenőrzési folyamatot sem. Az ellenőrzési

szakemberek az ellenőrzési tervük/programjuk összeállítása során dönthetik el, hogy melyik típusba sorolják a konkrét ellenőrzési feladatot. Szabó és Nyikos (2018) a szabályszerűségi és rendszerellenőrzés részének tekinti a folyamatellenőrzést. Ugyanakkor például Kovács és Kovács (2017) a szervezet és a folyamatok ellenőrzését külön tevékenységként értelmezi.

Az ellenőrzés módszerei nagyon sokrétűek, - az adatbekéréstől, elemzésen, a megfigyelésen, a kontakt/helyszíni szemléig. Ez azt bizonyítja, hogy a gazdálkodás egyes folyamatait, elemeit, azok összefüggéseit nagyon alaposan átvizsgálhatja/átvizsgálja az ellenőrzés, s mélyreható megállapításokat tehet/teszt az adott szervezet gazdálkodásának hatékonyabbá, eredményesebbé és gazdaságosabbá tétele érdekében.

Egy feladat vagy folyamat ellenőrzésével nagyon alapos információkat kaphatnak a szervezet vezetői is. Ezeket az információkat felhasználhatják a vezetői döntések meghozatalánál, ezzel is nagy segítséget kaphatnak a gazdálkodási tevékenységek gazdaságosabb, hatékonyabb és eredményesebb végrehajtásához, stb. Sőt, olyan információkat tudhatnak meg, amit ha csak arra alapoznának, amit ők maguk átláthatnak az egyes folyamatok, munkavállalók, stb. tevékenységének értékelése kapcsán, hiányos, nem alapos, nem teljesen átlátott folyamatok/eseményekről rendelkezésükre álló információk alapján kellene dönteniük, s ez okozhatja a nem eredményes tevékenység végrehajtását és annak negatív következményeinek elviselését is.

A fentiek ismeretében azt gondolnánk, hogy minden vezető nagy örömmel, szívesen veszi, a belső ellenőrzés megállapításait, s igyekszik az intézkedési tervekben arra ösztönözni beosztottjait, hogy az ellenőrzés által feltárt problémákat mielőbb kiküszöböljék ki. Ezzel az intézménye/vállalkozása egyes folyamatai a lehető legjobb eredményességgel teljesülhetnek.

Az ellenőrzés is értéket termel az intézménynél/vállalkozásnál/szervezetnél. Nem kidobott pénz, ha szervezethez létrehozunk egy magas szintű belső kontrollrendszert és egyre több, jobb eredményt tudnak elérni. Természetesen ehhez az is kell, hogy az ellenőrzéssel foglalkozó személyek/munkavállalók is szakmailag sokoldalúan képzettek legyenek, folyamatosan képezzék magukat (nemcsak a kötelező továbbképzés terén), mindig nyitottak legyenek a gazdálkodást érintő környezeti változások következményeire, a hibák/hiányosságok kiküszöbölésének megoldási módjai és eszközeire. Tehát az élethosszig tartó tanulás (life long learning- LLL) paradigmája ezen a területen is megjelenik (Masclé, 2007; Reischmann, 2014).

A hazai állami tulajdonú szervekre és állami költségvetési szervekre az IIA (The Institute of Internal Auditors) által kibocsátott *belső ellenőrzési standardok* érvényesek, továbbá az államháztartásért felelős miniszter által – a mindenkorai nemzetközi szabályozással összhangban –

megalkotott magyarországi belső ellenőrzési standardok a követendők. Jelenleg a Nemzetgazdasági Minisztérium megbízásából készített útmutató (NGM, 2017) alapján bizonyosságot adó (c100-x8xx standardok) vagy tanácsadó (x9xx standardok) tevékenységként valósul meg a hazai belső ellenőrzés tevékenysége.

A belső ellenőrzés szakmai gyakorlatának határozott meg *egységesített nemzetközi normákat* a Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezete (BEMSZ). A normák kialakításának elsődleges célja, hogy a Nemzetközi Szakmai Gyakorlat Keretrendszerének előírásai betartásra kerüljenek, keretet biztosítsanak a belső ellenőrzés végrehajtásához, előmozdításához, alapot teremtsenek az ellenőrzés teljesítményének értékeléséhez, ezáltal segítve a szervezeti folyamatok működését. Ezeknek a nemzetközi standardoknak a revíziója 2024-re megtörtént, bár a folyamatban lévő ellenőrzések vonatkozásában még nem kötelező, de a jövőben jelentősen befolyásolja majd az állami, költségvetési belső ellenőrzést.

A belső ellenőrzési normák története 1947-től kezdődően folyamatosan alakult. Az idők során a normák egyre szélesebb körű területeket fedtek le, mint például a számvitel és pénzügy, működés, belső kontroll, kockázatkezelés, vállalatirányítás, és stratégiai szintű kérdések. Az új Globális Belső Ellenőrzési Normák a régi szabályok frissítése érdekében születtek. A frissítések célja, hogy a normák relevánsak maradjanak a mai kor elvárásaihoz, különösen a gyakorlati alkalmazhatóság biztosítása érdekében. A normák további jellemzői között szerepel többek között a közsférára vonatkozó alkalmazási útmutató és egy fogalomjegyzék is, amely segít az új terminológia megértésében. A dokumentum hangsúlyozza a belső ellenőrzés és a közérdek kapcsolatát. Az új normák olyan módon lettek kialakítva, hogy támogassák a szervezetek közérdek szolgálatára való képességét. Emellett a kisebb méretű belső ellenőrzési funkciók, illetve a közsférában történő alkalmazás is külön figyelmet kap. A dokumentum alapján az új normák nagyobb hangsúlyt fektetnek arra, hogy a belső ellenőrzés hozzájáruljon a közérdek szolgálatához, nem csak a szervezeti érdekekhez. Az új szabályozásban a korábbi „szerves fejlődés” helyett logikusabb, intuitívabb szerkezetet hoztak létre. Az előző normákkal ellentétben, amelyek inkább irányelveket nyújtottak, az új normák részletes eljárásokat és példákat is tartalmaznak, amelyek segítik az ellenőrzést. Az új szabványok már mindkét területre, az ellenőrzésre („auditálásra”) és a tanácsadásra egyaránt vonatkoznak, kivéve, ha specifikus normák másként rendelkeznek. Például a 9.2-es norma (belső ellenőrzési stratégia) és a 11.1-es norma (kapcsolatépítés és kommunikáció) korábban nem léteztek, de mostantól ezek is szerves részei lettek a normarendszernek. Az új teljesítménymérési norma megköveteli a konkrét célok és mérőszámok meghatározását a belső ellenőrzési funkció teljesítményének értékeléséhez. Mind a belső, mind a külső minőségértékelésekkel szemben nagyobb elvárásokat támasztanak, nemcsak a normáknak való

megfelelés, hanem a teljesítménycélok elérésének szempontjából is. Az új Globális Belső Ellenőrzési Normák 2025 januárjában lépnek hatályba. A 2024-es év az átmeneti időszakot jelenti, amely során fel kell készülni az új normák alkalmazására. A belső ellenőrzési vezetőknek fel kell mérni, hogy milyen mértékben felel meg a jelenlegi belső ellenőrzési funkció az új normáknak, és azonosítani kell azokat a területeket, ahol változtatásra van szükség a normák 2025-ös hatálybalépéséhez való megfelelés érdekében (BEMSZ, 2024). A hivatalos anyagok átdolgozása után, a Pénzügyminisztérium kiadja a módosításra reagáló útmutatást, ennek megfelelően a belső ellenőrzési anyagokat módosítani szükséges.

Az Európai Unióhoz való csatlakozást követően a tagországok támogatási és ellenőrzési rendszerében is változások következtek be. Az unió költségvetésének végrehajtásáért az Európai Bizottság felel, melyet külső és belső ellenőrzéssel egyaránt vizsgálnak. A külső ellenőrzéseket az *Európai Számvevőszék* folytatja le. A *Tanács*, valamint az *Európai Parlament* a Számvevőszék éves jelentései alapján értékeli a költségvetés végrehajtását. Ezt követően a Parlament dönt a zárszámadás elfogadásáról. A költségvetést az Európai Bizottság a tagállamokkal közösen megosztott irányítás keretében hajtja végre, azaz decentralizált és többszintű végrehajtási intézményrendszer működik, megosztott felelősségi rendszerben. Az Európai Bizottság ellenőrzése kiterjed a tagállamok által működtetett végrehajtási- és ellenőrzési rendszer szabályozásoknak való megfelelésére is. Az Európai Unió csalásellenes hivatala az *OLAF* (*Office Européen de lutte Antifraude*) gondoskodik az uniós források felhasználásához kötődő érdekek védelméről, a csalás, valamint korrupciós ügyek és pénzügyi vonatkozású jogellenes tevékenységek felderítéséről (Szabó & Nyikos, 2018).

A közösségi szabályozásról: az Európai Unió közösségi többszintű ellenőrzési tevékenységét a jóváhagyásával kijelölt tagországi hatóságok látják el, amelyek *irányító, igazoló, illetve ellenőrzési (audit) hatóságként* működve kontroll- és végrehajtási feladatokat bonyolítanak. Az egységes irányítási és kontrollrendszer kialakítása érdekében *közösségi támogatásokra vonatkozó alapelvek* kerültek meghatározásra, amelyek szerint a tagországok hatóságai, a kijelölt szervezeteken belül és e szervezetek között a szétválasztás elvének érvényesülése mellett előre meghatározott feladatokat látnak el. Ehhez megfelelő auditnyomvonalat biztosító rendszereket és eljárásokat kötelesek kialakítani és működtetni, az irányítási és kontrollrendszerek működéséről is alapelv rendelkezik. Hazánkban ezt a feladatot a KEHI-ből kiszervezett Európai Támogatásokat Auditáló Főigazgatóság (EUTAF) látja el. A többszintű ellenőrzési rendszer hatékonysága azon alapul, hogy minden szereplő felelősségi köre világosan meghatározott, a jelentési rendszerek és visszajelzési mechanizmusok hiteles adatokkal szolgálnak, továbbá a rendszer minden szintje

egymásra épül – ezt az integrációt *egységes ellenőrzési* megközelítésnek nevezik (Szabó & Nyikos, 2018).

“Az államháztartási belső kontrollrendszerre vonatkozó nemzetközi ellenőrzési standardokat az üzleti szervezetekre fejlesztettek ki korábban, az államháztartási rendszerbe az utóbbi 15-20 évben kezdték bevezetni, alkalmazni. Ezeknek megfelelően az államháztartásért felelős miniszter hazai standardokat alakított ki és tett közzé, amelyek megfelelnek az európai uniós követelményeknek is” (Kerekes, 2019).

Kiemelt szerepet töltenek be a nemzetgazdaságokban az állami tulajdonban lévő gazdasági társaságok. Az állami vállalatok teljesítménye hatással lehet az ország fenntartható gazdasági működésére és sikerességére. Az állami tulajdonban lévő társaságok szerepe gazdasági jelentőségük mellett stratégiai fontosságú is. Befolyásolják az ország társadalmi és politikai egyensúlyát. Ezek a vállalatok fontos szereplői a stratégiai infrastruktúráknak, mint az energiaszektor, közlekedési ágazat és a kommunikációs hálózatok. Az említett vállalatok valósítják meg ezeket a szolgáltatásokat és a szolgáltatásokhoz szükséges beruházásokat, amelyek elengedhetetlenek a gazdasági fejlődéshez és a társadalom jólétének biztosításához. Magyarországon 2010 után megújult az állami vagyonkezelés és a közszolgáltatások rendszere. A jogszabályi környezet hatására megnőtt az állami vállalatok szerepe. Ma már csaknem minden ágazatban kizárólag állami tulajdonú társaságokon keresztül lehet közszolgáltatásokat nyújtani. Az állami fenntartású gazdasági társaságok gyakran játszanak meghatározó szerepet olyan iparágakban is, mint az egészségügy, oktatás és kulturális intézmények, amelyeken keresztül közvetlen hatással vannak az emberek életminőségére és jólétére (Cseh, 2022).

Az állami tulajdonú vállalatok hatékony működése kritikus fontosságú a közösség számára, és ennek érdekében kiemelt figyelmet kell fordítani az alapos belső kontrollrendszer kialakítására és fenntartására. A belső kontrollrendszer kulcsfontosságú „eszköz” a vállalati vezetés és a tulajdonosok számára, hogy biztosítsák az erőforrások hatékony és biztonságos felhasználását. A belső kontrollrendszer segít az azonosított kockázatok kezelésében és minimalizálásában, így az esetleges veszteségek vagy hibák kockázata csökkenthető, ami hozzájárul az erőforrások hatékonyabb felhasználásához.

Dolgozatomban vizsgálom az állami tulajdonban lévő gazdasági társaságok belső kontrollrendszerét a *kormányzati szektorba sorolt egyéb szervezetek* tekintetében. Ide sorolhatók azok a gazdasági társaságok is, amelyek az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény rendelkezései szerint nem képezik részét az államháztartásnak. A kormányzati szektorba sorolt egyéb szervezeteknek számos különböző feladatuk lehet, és ezek jellemzően az adott ország jogrendszerétől, kormányzati struktúrájától és politikai prioritásaitól függenek. Általában az ilyen

szervezetek a közérdekű célok elérésére és a közigazgatási feladatok ellátására vannak felhatalmazva. A Bkr. 1. § d) pontja hatálya alá tartozó kormányzati szektorba delegált egyéb szervezetek belső kontrollrendszerét vizsgálom. Az Európai Irányelvek rendelkezéseinek megfelelően hatására a kormány azokat a szervezeteket sorolja be a kormányzati szektorba, amelyek tevékenysége a gazdaság stabilitására jelentős hatású. A 14. oldalon történik meg a téma lehatárolása, szűkítése, miszerint „Dolgozatomban vizsgálom az állami tulajdonban lévő gazdasági társaságok belső kontrollrendszerét a kormányzatiszektorba sorolt egyéb szervezetek tekintetében.” Ezt követi egy nem szorosan idetartozó EU ellenőrzési rendszer ismertetés fél oldalnyi terjedelemben.

2 CÉLKITŰZÉSEK

Célom az, hogy egy olyan részletes anyagot készítsek, amely összefoglalja/bemutatja a „jó gyakorlatokat” és ismeretterjesztési anyagként is forgatható a belső kontrollrendszer, valamint az ellenőrzési munkában eligazodni vágyóknak továbbá a szakmai iránt érdeklődni szándékozók számára. Kiemelt célom, hogy segítsem a döntéshozókat a belső kontrollrendszer továbbfejlesztésében, valamint szakmai támpontokat adjak az állami és önkormányzati szervek gazdasági társaságait vezetőknél. A disszertációm készítéséhez felhasználok az eddigi munkahelyeim által kialakított és működtetett belső kontrollrendszer valamint az ellenőrzések által feltárt hiányosságok megszüntetésére tett intézkedések eredményességi, hatékonysági és gazdaságossági hatásaival kapcsolatos saját tapasztalataimat (1. táblázat).

1. táblázat: A kutatómunka célkitűzései

C1	A KONTROLL ÉS KONTROLLRENDSZER JELENTŐSÉGÉNEK BEMUTATÁSA A KÖLTSÉGVETÉSI SZERVEKRE FÓKUSZÁLVA.
C2	A KÖLTSÉGVETÉSI SZERVEK KONTROLLRENDSZERE JELLEMZŐINEK BEMUTATÁSA.
C3	A KÖLTSÉGVETÉSI SZERVEK ÁLTAL ALAPÍTOTT GAZDASÁGI TÁRSASÁGOK BELSŐ KONTROLLRENDSZERÉNEK ÉS ANNAK MŰKÖDÉSI HATÉKONYSÁGÁNAK VIZSGÁLATA.
C4	A KÖLTSÉGVETÉSI SZERVEK ÁLTAL ALAPÍTOTT GAZDASÁGI TÁRSASÁGOKNÁL DOLGOZÓK BELSŐ KONTROLLRENDSZERREL KAPCSOLATOS ISMERETEINEK FELMÉRÉSE.

Forrás: saját szerkesztés

A kutatási kérdéseim megfogalmazásakor a szakirodalomból szerzett és a saját tapasztalataimon alapuló tényeket tekintettem alapnak. Sajtos és Mitev (2007) két alapvető kérdéstípust különít el: vezetői és kutatói kérdést. A vezetői kérdés egy gyakorlati problémát fogalmaz meg és a szakemberekhez, a kutatókhoz szól. A kutatói kérdés a vezetői probléma megoldása céljából feltett tudományos megalapozottságú kérdés. A válasz megtalálása több kutatói kérdés megválaszolását igényli. Jelen esetben egy tipikus vezetői kérdés lehet “Az általam vezetett szervezet hatékonysága nem megfelelő. Mi ennek az oka és hogyan lehet javítani a helyzeten?”. A vezetői kérdés

megválaszolásához a kutatónak több területet is meg kell vizsgálnia. Egy lehetséges kutatói kérdéssor például a következő:

1. Mindenben megfelel-e a szervezet belső kontrollrendszere a részletes és szigorú jogi szabályozásnak?
 - 1a. Rendelkezésre állnak-e a szükséges dokumentumok?
 - 1b. Megfelelően képzett szakemberek végzik a belső kontrollfolyamatokat?
 - 1c. Egyértelműek-e a felelősségi körök?
2. Amennyiben mindenben megfelel a jogszabályi feltételeknek, képes-e a belső kontrollrendszer a megfelelő hatékonysággal működni?
 - 2a. A szabálykövetés vagy a gyakorlati tapasztalatokra hagyatkozás eredményez nagyobb hatékonyságot?
 - 2b. Egyforma prioritással kell kezelni a belső kontrollrendszer minden elemét, vagy van az elemek között egy fontossági sorrend?

Ezeknek a kutatói kérdéseknek a megválaszolása segít felmérni a nem megfelelő hatékonyság okait és várhatóan a javítási lehetőségeket is megmutatja.

A kutatási célok elérése érdekében a fentiek alapján az alábbi hipotéziseket fogalmaztam meg:

- H1: A vizsgált szervezetek belső kontrollrendszerének ismeretét befolyásolja, hogy a válaszadó milyen területen dolgozik.*
- H2: A szervezeti döntések meghozatalakor mérlegelt szempontok eltérnek aszerint, hogy mi a szervezet fő működési területe.*
- H3: A szervezeti hierarchiában minél magasabb pozíciót tölt be a személy, annál kevésbé részletező megközelítést alkalmaz a belső kontrollrendszerek értékelésében*
- H4: A belső kontrollrendszer folyamatainak ismeretében meghatározó szerepe van a válaszadók demográfiai jellemzőinek és a cégek tulajdonosi szerkezetének, illetve tevékenységi körének.*
- H5: A jogszabályban felsorolt belső kontrollrendszer elemeinek a prioritása meghaladott és eltér a napjainkban tapasztalt gyakorlati prioritástól.*
- H6: A belső kontrollrendszer egészének és egyes elemeinek fontossága a szakirodalom alapján azonos mértékű, feltételezésem szerint a szervezet dolgozói azonban az elemek fontosságát egymástól eltérően ítélik meg.*
- H7: Az informatikusok inkább sorolhatók a belső kontrollrendszer támogatói, mint az szakmai tevékenységet végzők közé.*

A feldolgozandó szakirodalmat a megfogalmazott célok, feladatok és feltételezések alapján választottam, a téma meglehetősen szerteágazó. A szakirodalom feldolgozásának eredményeit felhasználva megfogalmazott kutatási hipotéziseket, a dolgozat „Anyag és módszer” fejezetében részletesen ismertetem.

3 IRODALMI ÁTTEKINTÉS

3.1 Vállalkozások kontrollrendszereinek bemutatása

A kontrolling a vállalkozások egyre szélesebb körében elterjedt rendszer, tekintve, hogy hatékonyságát eredmények bizonyítják. A kontrolling értékteremtő szerepére hívja fel a figyelmet Szabó (2016), aki Horváth (1978) alapján a tervezés – ellenőrzés – információellátás összehangolásának prioritását hangsúlyozza. A vállalkozások és egyes szervezetek információs rendszere az eltérő vállalászási formák, a szerteágazó tevékenységek, valamint az eltérő információigény következtében rendkívül összetettek és változatosak, ezekben a kontrolling rendszere segít irányítástámogató tevékenységével (Maczó és mtsai. 2001). A vállalkozások versenyképessége függ attól, hogy mennyire hatékony az információs- és döntési rendszerük (Musinszki 2013). A vállalkozások kontrollrendszerét segítő, a vezetői számvitelen alapuló költségelszámolás rendszerével komplex döntési modellek dolgozhatók ki, amelyek a vállalat jövőbeli tevékenységére fókuszálva előrejelzéssel szolgálnak (Nagy 1993; Hanyecz 2006). Napjainkban egyre szűkülő döntési idő és bonyolultabb problémák nehezítik a vállalatvezetést. A kontrolling a vezetői ellenőrzés, továbbá a folyamatba épített belső ellenőrzés egy lehetséges, de hatékony szervezeti teljesítménycélokat támogató rendszere. A kontrolling a jövőbe tekint, tevékenysége során a kontrolling szabályzatban foglaltak szerinti beavatkozási hatáskörrel rendelkezhet (Bán, 2018). A kontroll legfontosabb feladata az eltérések megállapítása, továbbá megtalálni az eltérés okát, eredetét is és megfelelő javaslatot tenni a hiba megszüntetésére (Kresalek, 2014).

Napjainkban a vállalati kontrolling mellett egyre nagyobb hangsúlyt kapnak az intézményi kontrollrendszerek, ez az állami vállalatok gazdálkodásának és szerepvállalásának újra pozícionálását is jelenti (Zéman, 2017). Fazekas (2018) szerint a belső kontrollrendszer jelentősége túlmutat a pénzügyi-gazdálkodási kérdéskörön, a szervezet minden tevékenységére vonatkozik, egy dinamikus- és összetett folyamat, amely optimális működés esetén folyamatosan alkalmazkodik a szervezetet érintő változásokhoz.

3.2 A kontrolling fogalma, fejlődéstörténete

A kontrolling kifejezés a „control” angol szóból származtatva szabályozást, irányítást jelent, ugyanakkor jelentése nem elsődlegesen ellenőrzésre utal. A kontrolling (a magyar helyesírás szabályainak megfelelően kontrollig), mint vállalatvezetési eszköz köszönhető, először az Amerikai Egyesült Államokban jelent meg az államháztartás kincstárnoki (controller) funkciójából kifejlődve (Dunlevy, 1965). Az 1900-as évek elején erőteljes fejlődését demonstrálva 1931-ben hívta életre első országos intézményét Controllers Institute of America elnevezéssel. A kontrolling szignifikáns fejlődése európai viszonylatban az 1950-es és 1960-as években következett be – hazai vonatkozásban viszonylag későn, Anthony-es évektől számíthatjuk jelenlétét (Bordáné, 1989).

A kontrolling erősen kötődik a vezetési funkciókhoz: Fayol megfogalmazásában a kontrolling „a kiadott szabályok és utasítások betartásának a felügyelete”. Műveiben a számvitel jelentőségét hangsúlyozza, amely több a könyvvitelre koncentráló információs tevékenységnél, a számvitelt a vezetői funkciók gyakorlását elősegítő eszközként jeleníti meg, a vállalat általános tájékoztató szervezetének nevezi (Fayol, 1984).

A kontrolling, mint menedzsment kontroll, mai értelemben használatos fogalomként Anthony nevéhez fűződik, meghatározása alapján a kontroll olyan folyamat, mely során a vezető a szervezeti stratégia megvalósulása érdekében befolyásolja a szervezet tagjainak magatartását (Anthony et al., 1989). Anthony is vezetői funkciónak tekinti a kontroll-tevékenységet és a vállalati célok elérésének egyik eszközeként határozza meg. Korábbi munkáinak összegzéseként értelmezhető fenti megfogalmazása – például, hogy a controller szerepe nem csak könyvelői, hanem vezetői tevékenységet jelent, már az 1965-ös munkájában is szerepelt (Anthony, 1965; Brühl, 2012). Ennek kapcsán Anthony kontroll szinteket (Govindarajan & Anthony, 2013) különböztet meg, ezek: stratégiai-, menedzsment- és operatív kontroll, amelyek nélkülözhetetlenek a szervezeten belül. A stratégiai kontrollfolyamat jellemzője, hogy kevés formális elemzés történik, szabályozatlan, határidők nélküli; a menedzsment kontroll során több formális elemzés történik, határidők vannak; az operatív kontrollfolyamat előre meghatározott előírásokat követ, ismétlődő mechanizmus jellemzi (Laáb, 2017).

A definíciót folyamat alapú megközelítésből szemlélve Spremann és Zur (1992) megfogalmazásában: a tervezési és beszámolási rendszer kialakításának, valamint a vezetői döntéshez szükséges információk összehangolásának folyamata.

A kontrolling üzemgazdasági megközelítését Schwalbe (1995) a következőképpen fogalmazza meg: a gazdasági folyamatok stratégiai és operatív tervezéséhez és végrehajtásához szükséges információk megszerzését, továbbá ezek értékelését és rendszerezését, értelmezését jelenti.

A kontrollrendszerek fejlődésének jelentős mérföldkövének számított a Balanced Scorecard (BSC) megjelenése, amely egy kiegyensúlyozott mutatószám rendszer modelljének kidolgozását jelentette (Kaplan & Norton, 1996). A szerzők szerint a kontrolling alapvetően a divizionális szervezeti formákhoz és elszámolási tevékenységükért önállóan felelő szervezetek létrejöttéhez, valamint az informatikai háttér megteremtéséhez kötődik. A BSC a hagyományos vezetési rendszerektől abban tér el, hogy az adott szervezet működését négy állapotjellemző segítségével (pénzügyi, piaci, működési és tanulási képesség alapján) írja le; további sajátosság, hogy előbbi állapotjelzők alakulását a vállalat küldetéséhez, illetve annak stratégiai céljaihoz méri, ezáltal kapcsolatot teremtve a mindennapok és távlati célok között (Marosán, 2006).

A magyar kontrolling-történelem alapjai a nemzetközi szakirodalomból, valamint arra épülve adaptálódtak a hazai gyakorlatba.

Dobák és munkatársai a „menedzsment-kontroll” kifejezést a kontrolling fogalmával azonos jelentésű kifejezésként használják műveikben, ami megfigyelhető például több könyvben és könyvfejezetben (Antal & Dobák, 2016; Bodnár, 1997; Horváth P. & Dobák, 1991). A téma hazai szakértői közül (Ladó, 1992) gondolatainak megfogalmazásában a kontrolling jellemezhető akár nyereségmenedzsment kifejezéssel is, a vagyoni-pénzügyi helyzet, és a nyereség kapcsolatának folyamatos figyelemmel kísérése mellett. Szerinte a kontrolling feladata a vállalat egészére nézve fontos tevékenységek rendszer-szemléletű és gyakorlatias nyomon követése. Nem sokkal később Francsovcsnál (1995) a kontrolling kettős értelmezésével találkozunk, mely szerint részben az információmenedzsment szerinti vezetési funkciót jelenti, részben pedig a vállalati események tervezését, ellenőrzését, elemzését és irányítását szolgáló vezetési eszköznek tekinthető.

Mészáros (1995) megfogalmazásában a kontrolling lehetővé teszi, hogy a gazdasági környezet növekvő összetettsége mellett az egyre nehezebbé váló célorientált irányítást támogattja azáltal, hogy a tervezési-, a beszámolási- és az információellátási folyamatokat integrált rendszerbe foglalja. Horváth Péter Út egy hatékony controlling-rendszerhez című könyvében így fogalmaz: a kontrolling a vezetés egyik alrendszere, amely tervezést, ellenőrzést és információellátást koordinál (Horváth & Partners, 2009). Ez a megfogalmazás azonban már korábbi művében (Horváth, 1978) is megjelenik. Funkcionális megközelítésből a kontrolling célja tehát a vállalati célok realizálása érdekében történő koordináló és reagáló, valamint adaptációs képességek fenntartását jelenti.

A hatékony (operatív) kontrolling eszközrendszerének Dénes és szerzőtársai (2004) szerint három fő összetevője van: vezetői számvitel, informatikai támogatás, kontrolling apparátus. Hatékony pedig csak az a rendszer lehet, amelyet direkt módon stratégiai célok és az azokat szolgáló folyamatok kontrollálására fejlesztenek ki; a kontrollrendszer önmagában nem elegendő, viszont nélkülözhetetlen az üzleti hatékonysághoz. A kontrolling és a kontrollrendszerek a vállalatirányítás életében is fontos területet képviselnek (Roóz, 2006), a vezetés egy jól kialakított belső kontrollrendszer segítségével a számviteli- és ellenőrzési nyilvántartások vezetését felelősen végezheti.

Somogyi (2006) tanulmányában azt vallja, hogy vezetéstámogató rendszerként a kontrolling legfontosabb feladata az eltéréselemzésen alapuló prognóziskészítés, illetve a szervezeti tervek és célok kialakításának, valamint ezek megvalósításának ellenőrzése. Sinkovics (2007) szerint a kontrolling, mint tevékenység – folyamat alapú megközelítésből szemlélve – egy ciklust jelöl, amely magában foglalja a tervezést, a terv-tény összehasonlítást, az auditot, a negatív folyamatok kiküszöbölését, jelentések készítését, folyamatközi ellenőrzéseket, vezetői információs rendszerek működtetését, valamint a külső partnerek tájékoztatását is. Véleménye szerint a kontrolling vezetéstámogató funkcióval rendelkezik, amely a menedzsment vezetési tevékenységét jelenti a vállalati- és tulajdonosi célok elérése érdekében.

A korábbi definíciókhoz képest bővebb és összetettebb jelentéstartalom alapján a kontroll a szervezeti célok elérését támogató visszacsatoláson alapuló folyamat, melynek során a kontrollált egységek egyes jellemzőire előzetesen standardokat állapítottak meg, majd a kontrollfolyamat során mért aktuális értékeket összehasonlítják a standardokkal, tényleges eltérés esetén pedig beavatkoznak. Az adott szervezet tényleges teljesítménye és a korábban kitűzött célok közötti különbséget csökkentő egyik legfontosabb vezetői tevékenység a kontroll (Antal & Dobák, 2016).

A kontroll-rendszer jelentősége és a kontroll vezetői funkciói több szempontból is megközelíthetőek: Dobák és Antal (2016) szerint gazdasági perspektívából vizsgálva, ha egy szervezetben megszűnik a kontroll, az előre meghatározott célok elérése veszélybe kerülhet, veszélyeztetve ez által az erőforrások felhasználást, a szervezet hatékonyságát. Pszichológiai nézőpontból a kontroll stabil, kiszámítható és előre látható környezetet teremt, amely kijelöli a munkavégzés kereteit, ezáltal eredményesebb termelést valószínűsít. Politikai, hatalmi szempontokat figyelembe véve a kontroll az erőforrások feletti rendelkezés olyan eszköze, amely a szervezet többi tagjával szembeni magasabb szintű döntési jogosítványt testesít meg.

Gänßlen és társai (2013) álláspontja szerint a vezetői tevékenységet támogató kontrollerek alapvető feladata, hogy a vezetők személyre szabott, egyedi, nem pedig sablon szerinti támogatást

kapjanak, a kontrolling jelentőségét éppen ezért az adja, hogy a kontrollerek figyelembe veszik a vezetők eltérő üzemgazdasági tudását, preferenciáit és tapasztalatait. A kontrolling fogalmi rendszerét bemutató nemzetközi és hazai szakirodalom közös jellemzője az, hogy nem azonosítható kizárólagosan az ellenőrzéssel sem fogalomként, sem pedig folyamatként. Jelentőségét az adja, hogy a kontrolling segítségével a tervezési-, ellenőrzési- és információellátási folyamatok nem izolált rendszerként működnek, hanem egymásra épülő, egymással szoros kapcsolatban álló, a vállalati/szervezeti célokat támogató komplex rendszerként (Blumné&Zéman, 2014).

Nemzetközi vonatkozásban nincs egységes kontrolling-gyakorlat, továbbá egységes szerepváltozás sem figyelhető meg – állapítja meg Szukits (2017). Az eltérő kiindulási alap adja a nyugati és keleti régiók közötti eltérő kontrolling-szerepeket. Fejlődéstörténeti vonatkozásban Zéman szerint a vezetői számvitel gyakorlatának fejlődése meghatározó. Fejlődéstani szempontból a kontrolling orientációja alapján elkülöníthető eredménycélokra, pénzügyi célokra, az értéknövelés céljára, valamint az összes vállalati célra fókuszáló kontrollingra. A hazai szakirodalom képviselői jellemzően az általánosan értelmezett kontrolling koncepció kialakítására törekednek, amely a gyakorlati működés megértésére koncentrálnak (Zéman, 2016). Az áttekintett fogalmi meghatározások a kontrolling vezetéstudományban elfoglalt jelentős helyére hívják fel a figyelmet. Ezek többségében Fayol definícióját alapul véve, ugyanakkor helyenként attól eltérő megközelítésből értelmezik azt.

A vállalati kontrolling a nemzetközi meghatározás alapján a vállalatirányítás azon területe, amely számadatok alapján az összes vállalati részleg irányításával és ellenőrzésével foglalkozik. Az ellenőrzés magában foglalja a számviteli tételek rögzítését, értékelését, elemzését és összesítését. A költségvetés tervezése is a kontrolling része.

Simons (2020) szerint a kontroll egy olyan információs folyamat, amelyet a vállalat a célok elérése érdekében működtetett.

Más nemzetközi szakirodalom szerint a controlling egy olyan vállalatirányítási rendszer, amely a tevékenységek, folyamatok tervezését, nyomon követését fogja egységesen össze (Schöffner-Weber, 2012).

A vállalati kontroller alapvetően pénzügyi megközelítésben vizsgálódik. Nem azonos a könyvvizsgálóval, mivel alapvetően a gazdasági kimutatások eredményeit vizsgálva tesz javaslatot a vezetőségnek a gazdaságosabb és hatékonyabb működésre. A belső ellenőr szisztematikusan vizsgálja a szervezet működésének részterületeit. Pénzügyi megközelítés mellett jogi, üzleti és etikai szempontok alapján fogalmazza meg komplex javaslatait. „A kontrolling

fogalmi rendszerét bemutató nemzetközi és hazai szakirodalom közös jellemzője az, hogy nem azonosítható kizárólagosan az ellenőrzéssel sem fogalomként, sem pedig folyamatként. Jelentőségét az adja, hogy a kontrolling segítségével a tervezési-, ellenőrzési- és információellátási folyamatok nem izolált rendszerként működnek, hanem egymásra épülő, egymással szoros kapcsolatban álló, a vállalati/szervezeti célokat támogató komplex rendszerként (Blumné&Zéman, 2014).”

A kontroller és belső ellenőr szakirodalmi összehasonlítását 2. táblázat foglalja össze.

2. táblázat: A kontroller és belső ellenőr összehasonlítása

Pozíció	Feladat	Módszertan
kontroller: kontroll-tevékenységet végző személyek (Szukits, 2017)	pénzügyi-gazdasági szemléletben vizsgálja a vállalat folyamatait és eredményeit	gazdasági kimutatások eredményeit vizsgálva
belső ellenőr: költségvetési szervnél teljes vagy részmunkaidőben foglalkoztatott vagy polgári jogi jogviszony keretében belső ellenőrzési tevékenységet ellátó személy (Bkr.2§)	pénzügyi,- szabályszerűségi,- rendszer,-cél,-teljesítmény,- informatikai ellenőrzéseket végez	szisztematikus vizsgálat az egész szervezetre vonatkoztatva

Forrás: saját szerkesztés

3.3 Az állami kontrollrendszer

Az állami ellenőrzés rendszere stabilizáló és legitimáló intézmény is egyben. A legitimációt biztosító intézmények a stabil piaccgazdasági működést garantálják, az ellenőrzés pedig annak biztosítója, hogy a közpénzek szabályosan, hatékonyan és eredményesen kerüljenek felhasználásra (Vígvári 2008). Az állami kontrollrendszerre, mint jólétet növelő adottságra kell tekinteni, a hatékony állami működés pedig megfelelően kialakított intézményi környezet mellett lehet sikeres (Bihari 2007; Kovács 2014). A költségvetési szerv vezetése felelős a kialakításért, a működtetésért, ennek során olyan folyamatokat alakít ki és működtet, amelyek hozzájárulnak a források szabályos, eredményes, gazdaságos és hatékony felhasználásához.

Boros és társai (2011) megfogalmazásában a magyar állam ellenőrzési rendszere öt nagy terület kontrollálását jelenti: az állami ellenőrzést közvetlenül, az államhatalmi- és népképviselői ellenőrzést és az államigazgatási ellenőrzést, emellett tulajdonosi-, pénzügyi-, könyvvizsgálói- és belső ellenőrző tevékenység ellátását foglalja magában. A kontrollrendszer elemeként jelenik meg a belső ellenőrzés, amely minden esetben független, tárgyilagos bizonyosságot adó, emellett tanácsadó jellegű tevékenység is. Az ellenőrzést végző személy vagy személyek tevékenységüket a költségvetési szerv vezetőjének közvetlenül alárendelten végzik. A Kormány által kijelölt

kormányzati belső ellenőrzési szerv (KEHI) törvényben (2011. évi CXCV. Törvény Az Államháztartásról, 2011 – 63. §. (1) bekezdés) meghatározott jogkörrel eljárva végzi tevékenységét (Boros et al, 2011).

“Az állami ellenőrzéssel kapcsolatos *jogszabályi környezetet* vizsgálva: az Alaptörvény 37. cikk (1) bekezdése kimondja, hogy a Kormány a központi költségvetést törvényesen és célszerűen, eredményesen és átláthatóan köteles végrehajtani (Magyarország Alaptörvénye, 2011). A 2012. január 1-jétől hatályos törvény 39. cikk (2) bekezdése értelmében a közpénzekre vonatkozó gazdálkodás szabályai szerint minden közpénzzel gazdálkodó szervezet köteles a nyilvánosság előtt elszámolni. A közösségi forrásból származó pénzek és a nemzeti vagyon kezelése az átláthatóság és a közélet tisztaságának elve szerint kell történnjen; a közpénzekkel és nemzeti vagyonnal kapcsolatos adatok közérdekű adatoknak minősülnek” (Kerekes, 2019).

Az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény (Áht.) 70. §-a határozza meg az államháztartás belső ellenőrzésére vonatkozó előírásokat (az Áht. végrehajtási rendelete a 368/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet – Ávr.), a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzésük szabályairól a 370/2011. (XII. 31.) kormányrendelet (Bkr.) rendelkezik, amely az egységes elvi alapokon nyugvó, belső ellenőrzési tevékenység végrehajtása érdekében tett intézkedések egységesítését szolgáló ellenőrzési standardokat tartalmazza. A standardok az Áht. és Bkr. rendelkezéseivel, valamint az IIA) standardjaival összhangban kerültek kidolgozásra (IIA, 2017). Az IIA több nyelven tette ezeket elérhetővé. A szabványok rögzítik a belső ellenőrzés szakmai gyakorlatával és a szervezeti tevékenység eredményességének értékelésével kapcsolatos alapvető követelményeket. A követelmények szervezeti és egyéni szinten is érvényesek. A szabványok része az értelmezés és a szöveget, ezek teszik egyértelművé a szabvány végrehajtásának módját. Az attribútum szabványok a folyamat jellegzetességeit szabályozzák (cél, felhatalmazás, szakértelem, megfelelés, közzététel stb.). A teljesítmény szabványok magát a folyamatot írják le (irányítás, kockázatkezelés, szervezés stb.). Az állami szervezetek belső ellenőrzése ténylegesen független, tárgyilagos bizonyosságot adó, tanácsadói jellegű tevékenység, mely elsődlegesen az ellenőrzött szervezet működésfejlesztését, eredményességnek növelését célozza.

Zéman (2017) az önkormányzati vállalkozások és a pénzügyi kontrolling kockázatcsökkenés terén végzett kutatásában megállapítja, hogy akárcsak a versenyszféra esetében, a közszféra különböző vállalkozásainál is eltérő szervezeti célokat találunk és ezen tények figyelembevétele fajsúlyos a kontrolling rendszerek kialakításánál. Tanulmánya igazolta, hogy „... a költségek automatikus lefedése a közszférabeli szervezetek vonatkozásában nem előremutató, ezért a

költségtakarékos működés kényszerét a controlling elv közzszférába történő bevezetésével lehet csak elérni...” (Zéman, 2017, p.307). A kutató meglátása szerint a közzsféra controlling rendszerének kiemelt feladatként kell kezelnie a kockázatsökkentést, a projektszemlélet és projektvezetés előnyeinek alkalmazását, a szervezeti teljesítmény mennyiségének és minőségének mérését; emellett a források hatékony és költségtakarékos felhasználására kell fókuszálnia, továbbá össze kell kapcsolnia a költségvetés tervezését a teljesítménytervezéssel (Zéman, 2017).

Az állami szervezetek belső kontrollrendszere számos alkotóelemből épül fel, amelyek folyamatokká kapcsolódnak össze és párhuzamos, illetve kiegészítő tevékenységeket végeznek a szervezetben. A tevékenységek sorrendje egymás után kerül kialakításra és a sorrendiség alapján hangolják össze a folyamatokat. A szervezet részét képezi a belső kontrollrendszer és biztosítja a napi működés hatékonyságát és egyben a szervezeti kultúra részét alkotja (Pajor & Szabó, 2022).

A nemzetközi és a hazai szakirodalomban a belső kontroll és a teljesítmény fogalma összekapcsolódik. Ennek megfelelően a kontrollt a teljesítményt elősegítő rendszerként is definiálják. Domokos álláspontja alapján a belső kontrollrendszer akkor működik jól a szervezetben, ha a szervezet egészére a rend a jellemző (Domokos, 2011). Roóz és Sztanó szerint a belső kontrollrendszer a vállalkozás hatékony és szabályos működését szolgálja (Roóz&Sztanó, 2000). Simons szerint a kontroll az inputok, folyamatok és outputok összehangolt működését valósítja meg a szervezeti célok elérésének érdekében (Simons, 2000). Naidu és Rao a teljesítményméréshez kapcsolva határozza meg a kontroll fogalmát (Naidu&Rao, 2008). (3. táblázat)

3. táblázat: Belső kontrollrendszer fogalmi meghatározásainak egyes kiemelt példái

Szerző	Évszám	Definíció
Simons	2000	szervezet input és output folyamatainak összehangolása
Naidu, Rao	2008	teljesítménymérés eszköze
Roóz, Sztanó	2000	szabályozza a vállalkozás hatékony működését
Vörös	2008	az ellenőrzés az irányítás részeként határozható meg
Domokos	2011	rendet teremt a szervezetben
Dormán	2012	kockázatkontroll

Forrás: szakirodalom alapján saját szerkesztés

A belső kontrollrendszer egy összetett és dinamikus folyamat, amelyet arra terveztek, hogy adott gazdasági társaság és állami fenntartású szervezet működését a jogszabályoknak megfelelően biztosítsa. Mindezt a gazdaságosság irányelveinek betartásával, hatékonyan és a célkitűzéseknek megfelelően hajtsa végre és folyamatosan alkalmazkodjon a szervezetet érintő változásokhoz. Ebben a rendszerben számos közös elem van, mint például a hatékonyság és eredményesség, az eredmények kiértékelése, a tervezett és a tényleges teljesítmény közötti eltérések azonosítása, valamint az eltérések okainak és a szervezet folyamatainak vizsgálata. A belső kontrollrendszer a szabályoknak való megfelelést, a szervezet által kitűzött célok, stratégiák, tervek megvalósulását, valamint a teljesítményt vizsgálja, elemzi és értékeli. Emellett feltárja a kockázatos vagy problémás működési területeket.

A vezetői kontrollnak a szervezet teljesítményének felügyeletére és mérésére kell kiterjednie. A folyamatos visszacsatolás alapján a szervezet képes felülvizsgálni és szükség esetén módosítani a működését, folyamatait és célkitűzéseit. A belső kontrollrendszer tehát a szervezeti szintű kontrollokat és a folyamatokba beépített ellenőrzési pontokat jelenti. Ez egy dinamikus rendszer, amelynek képesnek kell lennie a szervezet céljainak és feladatainak változásait követni, és alkalmasnak kell lennie a változások nyomon követésére is.

A közfeladatot ellátó, vagy állami tulajdonban álló szervezetek kontrollkörnyezetében különösen fontos az átláthatóság, a hatékonyság és az integritás. Ezek a szervezetek a közérdek szolgálatában állnak, ezért elengedhetetlen, hogy kontrollrendszereik megfeleljenek a legmagasabb etikai és

szakmai normáknak. A kontrollkörnyezet magában foglalja azokat a körülményeket és tényezőket, amelyek befolyásolják a belső ellenőrzés hatékonyságát és hatását. Ide tartoznak a szervezeti kultúra, a vezetőség hozzáállása az ellenőrzéshez és az etikához, valamint az alkalmazottak felelősségtudata és elkötelezettsége a szervezeti célok és értékek iránt. Fontos, hogy a közfeladatot ellátó szervezetek kontrollkörnyezete támogassa a szigorú pénzügyi és operatív ellenőrzéseket, valamint az átláthatóságot és a felelősséget. Ehhez elengedhetetlen egy jól működő belső ellenőrzési rendszer kialakítása és fenntartása, valamint a megfelelően képzett és független ellenőrző testületek létrehozása. Emellett a jogi szabályozásoknak és a külső ellenőrző szerveknek is fontos szerepük van a közfeladatot ellátó szervezetek kontrollkörnyezetének alakításában és fenntartásában, hiszen ezek biztosítják a külső felügyeletet és ellenőrzést a szervezet tevékenységei felett.

Dolgozatomban bemutatom a kontrollrendszer nemzetközi modelljeit és ismertetem azokat az állami tulajdonban lévő gazdasági társaságokra ható működésük szempontjából. A modellek eltérő módszertan alapján működnek (4. táblázat), de célkitűzésük biztosítani az intézmények kockázatkezelését és támogatást nyújtani az ellenőrzési folyamatokban.

4. táblázat: Belső kontrollrendszer modellek összehasonlítása

Modell	Leírás	Célja	Módszertan
COSO	belső ellenőrzés eszköz	üzleti vállalkozások kockázatkezelése	5 elemből épül fel
COSO II (COSO ERM)	belső ellenőrzési eszköz	üzleti vállalkozások kockázatkezelése	8 elemből épül fel
SAINT	öndiagnosztikai eszköz	közsféra intézményeinek integritása	kérdőív, interjú, műhelymunka
INTOSAI	legfőbb ellenőrző szervezet	támogatás, iránymutatás nyújtása az ellenőrző (külső, belső) intézményeknek	tanácsadás
IFPP	ellenőrzési keretrendszer	nemzetközi szakmai elvek, szabványok egységesítése	a korábbi 4 szint helyett 3 kategória
HÁROM VÉDELMI VONAL	kockázatkezelés és belső irányítás	üzleti vállalkozások kockázatkezelése	három védelmi vonal
HÁROM VONAL	kockázatkezelés és belső irányítás	üzleti vállalkozások kockázatkezelése	három felelősségi terület és hat alapelv

Forrás: saját szerkesztés

3.4 COSO és COSO II. modell

A COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) egy belső ellenőrzési keretrendszer, amely jellemzően üzleti vállalkozások belső ellenőrzési rendszereivel és kockázatkezelési gyakorlatával foglalkozik (Fortvinger, 2022).

A belső kontrollrendszer elemei:

- **Kontrollkörnyezet:** Az ellenőrzési környezet minden alkalmazott számára megalapozza az integritás fontosságát, valamint a szabálytalanságok feltárása és megszüntetése iránti elkötelezettséget, beleértve a csalást is. Ezt a környezetet az igazgatótanács és a menedzsment teremti meg és példát mutat a megvalósítására. Jellemzői: meghatározott struktúra, egyértelmű hatáskörök és felelőségek, meghatározott etikai elvárások, átláthatóság.
- **Kockázatkezelési rendszer:** A vállalatnak rendszeresen fel kell mérnie és azonosítania szükséges a kockázatokat vagy a kockázat lehetőségeit, illetve annak fennállását. Az ilyen értékelések megállapításai alapján további ellenőrzési szintek alkalmazhatók a kockázatok visszaszorításának biztosítására vagy a kapcsolódó területek kockázatának figyelésére (Kenton, 2023). Alrendszer a belső kontrollrendszerben. A kockázatok azonosítása mellett feladata még a kockázatok elemzése és a szükséges válaszhintézkedések kidolgozása is.
- **Kontrolltevékenységek:** Ezek azokra a folyamatokra, irányelvekre és egyéb cselekvési irányokra vonatkoznak, amelyek fenntartják a belső kontrollok integritását és a szabályozási megfelelést. Olyan elvek és eljárások összességét jelentik, amelyek alkalmasak a kockázatok megfelelő kezelésére. Ezzel elősegítik a szervezeti célok megvalósítását.
- **Információ és kommunikáció:** A tájékoztatás és a következetes kommunikáció két szempontból is fontos. Először a célok és szerepek egyértelműsége megalapozhatja a sikeres belső ellenőrzéseket. Másodszor a megvalósítandó lépések megértésének és elkötelezettségének elősegítése biztosíthatja a munkavállalóknak munkájuk leghatékonyabb elvégzését. Az információ kritériumai: megfelelő, aktuális, elérhető, pontos.
- **Monitoring:** A vállalatnak figyelemmel kell kísérnie belső tevékenységeit. Nemcsak megfigyelést jelent azonban, hanem értékelést is, amelynek célja a visszacsatolás és a korrekció. Ezáltal akár rendszerfrissítésekkel, alkalmazottak hozzáadásával vagy a

szükséges alkalmazottak képzésével biztosítani tudja a belső ellenőrzések folyamatos és szükség szerinti működését (Kenton, 2023).

A belső kontrollrendszer keretén belül működik a belső ellenőrzés, amely tulajdonképpen független, tárgyilagos tanácsadó tevékenység, melynek célja a szervezet fejlesztése és eredményességének fokozása mellett az átláthatóság és az elszámoltathatóság megteremtése. A belső ellenőrzést a szervezet önálló részlegeként hozzák létre, tehát a vezetés alárendeltségében működik. Ugyanakkor azonban tevékenysége folytatására és az eredmények közzétételére vonatkozó vezetői utasítást nem fogadhat el, működése független.

A COSO modell továbbfejlesztett változata a COSO II. modell (COSO ERM), amely további három kockázatkezelési elemet mutat be az előzőhöz képest. A COSO modell a szervezeten belüli kontrollmechanizmusok alapját adta, míg a COSO II. modell már a kockázatmenedzsment előírásait mutatja be (Milicz, 2016).

A COSO II. modell a kockázatfelmérés komponensét kibővítette célmeghatározás, eredményazonosítás, kockázatfelmérés és kockázat reakciók komponensekre (COSO, 2020).

2023. márciusában a COSO iránymutatást adott ki, hogy biztosítsa a vállalatokat és szervezeteket a belső kontroll kialakításában és a működési hatékonyság ellenőrzésében. Az útmutató rendelkezik a környezeti, társadalmi és irányítási (ESG) témákkal kapcsolatos jelentések elkészítésének módjáról.

A szervezetek az új COSO-útmutatóban meghatározott további gyakorlatokat alkalmazhatnak, hogy javítsák az integrált belső ellenőrzési keretrendszert mind a teljesítménymérés, mind a hasznos és megbízható döntésekből származó külső jelentéstétel területén. Ez a modell támogatja a szervezeteket a fenntarthatósági irányítási struktúrák fejlesztésében, valamint a szerepek és felelőségek összehangolásában, a vezetés az operatív csoportok, a belső ellenőrzés, az audit bizottság és az igazgatóság között.

3.5 SAINT modell

A SAINT (Self-Assessment INTEGRity) egy öndiagnosztikai eszköz, melyet a Holland Számvevőszék, a Belügyminisztérium és Amszterdam város Integritási Irodája közösen hozott létre. Célja, hogy segítse a közszféra intézményeit az integritásuk felmérésében és fejlesztésében, elősegítve az integritás és az etikai normák betartását. Az eszköz különböző módszerekkel alkalmazható, például kérdőívek, interjúk és műhelymunkák révén.

Az intézmények részletes öndiagnózist végezhetnek annak érdekében, hogy azonosítsák az integritás veszélyeztetett területeit és kidolgozzák azokat az intézkedéseket, amelyekkel erősíthetik a szervezet sértetlenségét.

A holland módszer magyarországi közszférában történő kiterjesztésének célja a közszféra integritásának megőrzése és a korrupciós kockázatok felismerése. A SAINT modell alkalmazása segíthet a korrupció vagy a potenciális korrupciós tevékenységek korai azonosításában, az adatok elemzésében és a kockázatok felismerésében. Az eszköz összekapcsolja a különböző intézmények közötti kockázati tényezőket és összefüggéseket, ami támogatja az intézkedések meghozatalát és a korrupció elleni fellépést. Ezek az eszközök és módszerek hozzájárulhatnak a közszféra átláthatóságának és integritásának javításához, elősegítve az állami pénzek és erőforrások hatékonyabb és tisztességebb felhasználását (Benner& de Haan, 2008).

3.6 INTOSAI és IFPP modell

Az INTOSAI (The International Organization of Supreme Audit Institutions) a Legfőbb Ellenőrző Intézmények Nemzetközi Szervezete a külső kormányzati ellenőrzési közösség szervezeteként működik. Az ENSZ Gazdasági és Szociális Tanácsában (ECOSOC) különleges tanácsadói státusszal rendelkező nem kormányzati szervezet. Önálló, független, szakmai és nem politikai szervezet, amely állandó intézményként jött létre. Célja, hogy kölcsönös támogatást biztosítson a legfőbb ellenőrző intézményeknek, elősegítse az ötletek, ismeretek és tapasztalatok cseréjét és a globális nyilvánosság megszólaltatójaként lép fel a nemzetközi közösségen belül (INTOSAI, 2024).

Az INTOSAI-nak fontos támogató és erősítő szerepe van a fenntartható fejlődési célok (SDG-k) nemzeti, regionális és globális megvalósítási erőfeszítéseiben, valamint a haladás nyomon követésében és felülvizsgálatában. Azonban, hogy megfeleljen a globális elvárásoknak, az INTOSAI-nak összehangoltabb és hatékonyabb módon kell működnie. Az INTOSAI kölcsönös támogatást nyújt az Állami Számvevőszék Intézeteinek (SAI-k) és elősegíti az ötletek, ismeretek és tapasztalatok cseréjét közöttük (INTOSAI, 2024).

Az IFPP (INTOSAI Framework of Professional Pronouncements) 2016-ban vette át a ISSAI keretrendszer helyét, amelybe 2019-től kerültek be a szakmai dokumentumok (ISSAI, 2024c).

A szakmai dokumentumok célja, hogy elősegítsék a közpénzek hatékony és megbízható ellenőrzését, nemzetközileg elismert szakmai elvek és szabványok meghatározásával. Ezek a dokumentumok az INTOSAI tagintézményeinek kollektív szakmai tapasztalataira épülnek és

biztosítják, hogy a legfőbb ellenőrző intézmények közérdekű működése a jogszabályoknak megfelelően valósuljon meg. A jogszabályok betartását hivatalos és hiteles közlemények és nyilatkozatok formájában támogatják (Állami Számvevőszék, 2024).

Az INTOSAI nyilatkozatai elősegítik az állami ellenőrzés hitelességét és relevanciáját azáltal, hogy nemzetközileg elismert szakmai elveket és standardokat határoznak meg, amelyek elősegítik a módszertan alkalmazásának sokoldalúságát, és támogatják a legfőbb ellenőrző intézmények hatékony, közérdekű működését (ISSAI, 2024a).

A keretrendszer módosításának célja nem a dokumentumok tartalmának módosítása volt, hanem egyértelműsíteni kívánták a különböző dokumentumokat és egyben egyszerűsíteni az új keretrendszert (IFPP).

Az INTOSAI alapelvei (INTOSAI-P) történelmi jelentőséggel bírnak, és meghatározzák azt a szerepet és funkciókat, amelyekre a legfőbb ellenőrzési intézményeknek (SAI) törekedniük kell. Ezek az alapelvek tájékoztató jellegűek lehetnek a kormányok és parlamentek, valamint a legmagasabb szinten működő ellenőrző intézmények és a nyilvánosság számára. Az alapelvek betartása referenciaként szolgál a legfőbb ellenőrző intézmények nemzeti mandátumainak meghatározása során. Az alapelvek betartása mentén működnek a számvevőszékek. A keretrendszer meghatározza a számvevőszékek működésének társadalomban betöltött szerepét, illetve biztosítja az előfeltételeit az intézmények megfelelő működésének (ISSAI, 2024b).

A Legfelsőbb Ellenőrző Intézmények Nemzetközi Standardjai (ISSAI) a közszféra könyvvizsgálatának mérvadó nemzetközi szabványairól rendelkezik. Az ISSAI-k célja:

- Biztosítja az elvégzett ellenőrzések minőségét.
- Megerősíti az ellenőrzési jelentések hitelességét a felhasználók számára.
- Növeli az ellenőrzési folyamat átláthatóságát.
- Meghatározza a könyvvizsgáló felelősségét a többi érintett féllel szemben.
- Meghatározza a könyvvizsgálati megbízások különböző típusait és a kapcsolódó fogalomkészletet, amely közös nyelvet biztosít a közszféra könyvvizsgálatához.

Az ISSAI-k teljes készlete olyan alapfogalmakon és elveken alapul, amelyek meghatározzák a közszféra ellenőrzését és az ISSAI-k által támogatott különböző típusú megbízásokat.

Az INTOSAI Útmutatót (GUID) az INTOSAI fejlesztette ki, hogy támogassa a legfőbb ellenőrző intézményt és az egyes auditorokat a következőkben:

- Az ISSAI-k gyakorlati alkalmazása a pénzügyi, teljesítmény- vagy megfeleléségi ellenőrzési folyamatokban.

- Egy adott témakör megértése és a vonatkozó ISSAI-k alkalmazása (Eurosai, 2024).

3.7 Három Védelmi Vonal és a Három Vonal modell

A Három Védelmi Vonal modell célja a vállalati kockázatkezelés és belső ellenőrzés hatékony megvalósítása. Ez a modell Három Védelmi Vonalat határoz meg, melyek különböző szerepeket töltenek be. Az Institute of Internal Auditors (IIA) által meghatározott modell azon az elgondoláson alapul, hogy ez a Három Védelmi Vonal együttműködik a kockázatkezelés és a belső irányítás struktúrájában.

A modell világosan meghatározza a különböző szerepköröket, ideértve az irányító testület felügyeletét, a felső vezetést és a független biztosítékot. Ez a modell alkalmazkodik minden szervezet specifikus céljaihoz, hangsúlyt fektet a kockázatkezelésre, és intézkedéseket hoz annak érdekében, hogy a tevékenységek és célok összhangban legyenek a különböző érintett felek érdekeivel (The Institute of Internal Auditors, 2020).

A háromvonalas modellt számos iparág széles körben elismeri a kockázat irányítási modelljeként. Megvalósítása eltérő lehet iparáganként és a vállalat méretének függvényében (Hetler, 2023).

A modell a következő három vonalból épül fel:

- Első Vonal – Üzleti Egységek

Az első védelmi vonalat a vezetőség, a részleg- vagy folyamatulajdonosok - vagy bármely frontvonalbeli szereplő - alkotják. Fő feladatuk a napi tevékenységekkel kapcsolatos kockázatok felügyelete és felelősségvállalás. Emellett felelősnek tekinthetők ellenőrzések végrehajtásáért, belső szabályzatok kidolgozásáért, a munkavállalói szabályzatok betartásának felügyeletéért, valamint döntések és cselekvések során a kockázati tényezők figyelemmel kíséréséért.

- Második Vonal – Kockázatkezelés és Ellenőrzés

A második védelmi vonal körébe tartoznak a kockázatkezelési és megfelelési területek, mint például a kockázatmenedzser, a megfelelési tiszt vagy az információbiztonsági tiszt. Ez a vonal felelős a vállalat kockázatkezelési programjának végrehajtásáért, valamint az ezen irányelvek folyamatának és végrehajtásának nyomon követéséért. A felmerülő kockázatok azonosítása is az ő hatáskörükbe tartozik a vállalkozás napi működése során.

- Harmadik Vonal – Belső Ellenőrzés és Audit

A harmadik védelmi vonalba külső és belső auditorok egyaránt tartoznak. Fő feladatuk az első és a második védelmi vonal hatékonyságának biztosítása. Áttekintik és értékelik a kockázatkezelési program kialakítását és végrehajtását is. A belső ellenőrök jellemzően beszámolnak az igazgatóságnak, a szabályozó hatóságoknak és a külső auditoroknak a vállalat kockázatkezelési felépítéséről és működéséről (Hetler, 2023).

A vállalkozások továbbra is szükségből fejlődnek, reagálva a támadásra, az új üzleti modellekre és a technológiára. Ez a folyamatos változás minden szinten kihat az üzleti működésre, az ügyfelek valós idejű interakciót követelnek meg, a szabályozók egyre nagyobb szintű ellenőrzést alkalmaznak, az irányításban érintettek pedig bizonyosságot igényelnek ebben az összetett és dinamikus kockázati környezetben.

Ahogy a kockázati környezet egyre összetettebbé és gyorsabbá válik, a szervezetek számára kritikus fontosságú, hogy gyorsan és hatékonyan azonosítsák a felmerülő kockázati eseményeket, és reagáljanak rájuk. A belső ellenőrzésnek kulcsszerepet kell játszania ebben a fejlődésben (Deloitte, 2020).

A Három Védelmi Vonal célja az volt, hogy átfogó keretet biztosítson a kockázatkezelésre és a szervezeten belüli ellenőrzés gyakorlására vonatkozó általános intézkedések átgondolásához. A modell széles körben elterjedt. Mindazonáltal a megjelenése óta eltelt évek során a hatékonyságáról szóló különféle tudományos és szakmai gyakorlati áttekintések rávilágítottak néhány fontos területre, ahol javítani lehetne (Dee& Foster, 2021).

2020 júliusában az IIA közzétette a Három Védelmi Vonal frissített változatát, amelyben három fő felelősségi területet és hat alapelvet határoz meg:

- **Elszámoltathatóság:** Az irányító testület felelősséggel tartozik az érdekelt felek felé a felügyeletért. Az 1. és 2. alapelv megerősíti, hogy egy szervezet irányítása megfelelő struktúrákat és folyamatokat igényel, amelyek lehetővé teszik az elszámoltathatóságot, a cselekvést és a biztosítékot. Az irányító testület feladata, hogy megfelelő struktúrákat és folyamatokat biztosítson a hatékony kormányzáshoz.
- **Intézkedések:** A vezetőség felelős az intézkedések megtételéért (beleértve a kockázatkezelést is), beleértve a szervezeti célok eléréséhez szükséges kontrollok és eljárások megtervezését és végrehajtását. A 3. alapelv kimondja, hogy a szervezet legfelsőbb vezetésének felelőssége a szervezet által meghatározott célok elérése, amely figyelembe veszi az első és a második vonalbeli ismérveket is. Az első vonalbeli

szerepkörök kapcsolódnak leginkább a termékek és/vagy szolgáltatások megvalósításához. A másodvonalbeli szerepkörök segítséget nyújtanak a kockázatkezelésben.

- Biztosítás: és tanácsadás egy független belső ellenőrzési funkciótól, hogy betekintést, magabiztosságot és bátorítást nyújtson a folyamatos fejlődéshez. A 4. alapelv megköveteli, hogy harmadik vonalbeli szerepében a belső ellenőrzés független és objektív biztosítékot és tanácsot adjon az irányítás és a kockázatkezelés megfelelésére és hatékonyságára vonatkozóan. Ezt szisztematikus és fegyelmezett folyamatok, szakértelem és betekintés kompetens alkalmazásával éri el. Megfontolhatja más belső és külső szolgáltatók biztosítékát. Az 5. alapelv megismétli, hogy a belső ellenőrzés függetlensége a vezetés felelősségeitől kritikus fontosságú az objektivitás, a tekintély és a hitelesség szempontjából. Végül, a 6. alapelv elismeri, hogy minden közösen dolgozó szerep hozzájárul az értékteremtéshez és az értékvédelemhez, ha összhangban van egymással és a felek célkitűzésével (IIA, 2020).

A Három Vonal Modell alkalmazása esetében fontos, hogy a szervezet céljai meghatározásra kerüljenek és ezekhez a célokhoz igazítva szükséges kialakítani a modellt. Minden szervezet esetében eltérő lehet a modell alkalmazása. A menedzsment és az irányító testület feladata meghatározni a szervezet struktúráját és a szerepkörök elosztását. Az irányító testület különféle bizottságokat alakíthat a saját felelősségi körébe tartozó területek, például ellenőrzés, kockázatkezelés, pénzügy, tervezés és javadalmazás, felügyeletének erősítése érdekében. Ahogy a szervezet mérete és összetettsége növekszik, úgy válik szükségessé a menedzsment további szétválása szakmai, funkcionális és hierarchikus szempontok alapján (IIA, 2020).

Az említett modellek azonosak abban, hogy támogatást nyújtanak a vállalkozásoknak és közszféra intézményeinek a működési folyamataiban. Ezeknek az alkalmazása hozzájárulhat a hatékonyabb működési feltételek kialakításához. A SAINT modell elsősorban az állami intézményekben, míg a COSO a COSO II, és a Három Védelmi és a Három Vonal főként az üzleti vállalkozásokban talált széleskörű alkalmazásra. Az INTOSAI jelentős eltérést mutat a többi modelltől abban a tekintetben, hogy elsődleges feladata a belső ellenőrzést végző szervezeteknek nyújtott tanácsadás.

Az állami tulajdonban lévő gazdasági társaságok belső kontrollrendszerének kialakításában és belső ellenőrzésében a SAINT modell felméri az integritás és az etikai normák betartását. Biztosíthatja az integritásában veszélyeztetett területek felismerését és a hiányosságok kezelését. Az intézmények a modell segítségével kidolgozhatnak olyan intézkedéseket, amelyek javítják az integritás és az etikai magatartás működését a szervezetben.

Az állami tulajdonban lévő gazdasági társaságok belső ellenőrzési folyamataiban és a hatékony kockázatkezelésben segít a COSO és a COSO II. keretrendszer alkalmazása. Az öt elem vizsgálja a kontrollkörnyezetet, a kockázatértékelést, a kontrolltevékenységeket, továbbá az információ és kommunikáció szabad áramlását és magát az ellenőrzési tevékenységet, míg a COSO II.

Az INTOSAI és az IFPP keretrendszer által meghatározott ajánlások és irányelvek szintén hasznosnak bizonyulnak az állami tulajdonban működő társaságok belső ellenőrzésének biztosításához és egyben támogatást és tanácsadást biztosítanak az intézmények számára a belső kontrollrendszer hatékony működtetéséhez.

A belső ellenőrzési funkciók és a felelőségek meghatározásában a köztulajdonban működő gazdasági társaságok esetében a Három Védelmi Vonal modellje biztosít hatékony iránymutatást. A modell keretrendszere elősegíti a rendszer hatékony információáramlását és a felmerülő zavarokat a felelősségvállalási rendszer létrehozásában. Ez a modell szintén nagy mértékben biztosíthatja a belső kontrollrendszer hatékonyságát. Azonban ez a Három Védelmi Vonal nem azonos Hetler (2023) modelljével! A magyar jogi szabályozás (Áht és Bkr) ugyanis szintén tartalmaz egy három védelmi vonalból álló rendszert. Ez a közpénzügyi ellenőrzés három szintje, amely biztosítja szervezetek szabályos, hatékony, gazdaságos működését:

- I. vonal: belső kontrollrendszer (a szervezeti monitoring rendszer részeként)
- II. vonal: kormányzati ellenőrzés (KEHI)
- III. vonal: külső ellenőrzés (ÁSZ)

A belső ellenőrzés funkciói napjainkban bővülnek. A korábbi utóellenőrzéses módszer napjaink dinamikusan változó környezetében már nem alkalmazható. A kockázatkontroll szerepe megnőtt és olyan új módszerek váltak mindennapossá, mint a digitalizáció, adatbányászat, adatelemzés.

Az EU minden szintjén a közsféra hatalmas összegekkel járul hozzá a gazdaság szükségleteinek finanszírozásához, következésképpen elszámoltatható a tagállamok adófizetői által rábízott pénzeszközök megfelelő és hatékony kezeléséért.

Az EU közsférájának bizonyítania kell, hogy hatékonyan költi el a rendelkezésre álló forrásokat, illetve a teljesítmény és az eredmények hatékonyan valósulnak meg. E célból az állami belső ellenőrzés (PIC – Public Internal Control - Az államháztartás belső kontrollja) hozzáadott értéket képvisel azáltal, hogy segítséget nyújt egy olyan modell felállításához, amely megfelel a nemzetközi szabványoknak a pénzügyi irányítás és a közpénzek felhasználásának ellenőrzése terén.

A világszerte legjobb gyakorlatként elismert modell megadja azokat az alapokat, amelyek jelentősen hozzájárulhatnak a csalás és a korrupció megelőzéséhez. Amióta az Európai Bizottság 2002-ben bevezette a PIC-et az általa kezelt erőforrások hatékony és eredményes ellenőrzésének keretként, az európai országok fokozatosan újra tervezik szabályozási és ellenőrzési modelljeiket a PIC-elvek beágyazása érdekében (European Commission, 2024).

A belső ellenőrzés azokra a belső folyamatokra vonatkozik, amelyeket a szervezeteken belül annak biztosítására használnak, hogy a műveletek hatékonyak, eredményesek legyenek és összhangban álljanak a megállapított törvényekkel és politikai célkitűzésekkel (OECD, 2024).

A PIC cselekményekből, tevékenységekből és tervekből épül fel az állami szervezetekben. A szervezetek dolgozói arra törekednek, hogy biztosítsák az állami szervezetek célkitűzéseit és küldetését. A közérdek szolgálata és a közérdek szolgálatában megvalósítható erőfeszítések a PIC hajtóerejét képviselik. A PIC támogatja az eredményes, hatékony, megfontolt és pénzügyileg felelős közigazgatás működési gyakorlatát. A támogatás folyamatosan zajlik az összes politikai, szolgáltatásnyújtási és költségvetési ciklus minden szakaszában. Ez a PIC elveinek stratégiai oldala, ahol az állami szervezetek céljait össze kell hangolniuk a politikai stratégiával. A PIC orientációja a célok, eredmények és kimenetek megközelítése, amelyet jogilag, megfelelően, etikusan és pénzügyileg felelős módon kell elérni. A PIC a tényleges eredmények és kimenetek mérésével, elemzésével és jelentésével kapcsolatban a teljesítményirányítási rendszer központjában áll. A belső irányítás biztosítja, hogy a pénzügyi irányítás megfelelően legyen végrehajtva mind az üzemeltetési, mind a szervezet céljainak megfelelően. Az állami szervezeteknek példaértékű szerepet kell betölteniük, így különös felelősségük van a jogszabályok és szabályozások betartásában (European Commission, 2017).

Az ENSZ Nemzetközi Pénzügyi és Pénzügyi Irányítási Statisztikai Irányelvei (International Monetary Fund's Government Finance Statistics Manual) és az Európai Unió Statisztikai Hivatalának (Eurostat) irányelvei, rendeletei kötelezik a kormányokat arra, hogy sorolja be azokat a szervezeteket a kormányzati szektorba, amelyek jelentős mértékben befolyásolják a gazdasági stabilitást. Ezek az irányelvek és rendeletek meghatározzák azokat a szervezeteket és intézményeket, amelyek közvetlen vagy közvetett módon hozzájárulnak a gazdasági stabilitáshoz, például a pénzügyi intézmények, a közlekedési vállalatok, az energiaipari vállalatok stb. Kiemelten fontos ezen szervezetek vonatkozásában a kormányzati szektorhoz tartozás, mivel a kormánynak így megvan a lehetősége arra, hogy a szervezeteket felügyelje és hatékonyan kezelje működésüket. Biztosítható ennek alapján, hogy a gazdasági stabilitást biztosító döntéseket releváns információk birtokában hozhassák meg (IMF, 2019).

A hazai jogrendszerbe integrálni kell az Európai Unió által lefektetett szabályozókat. Ennek biztosítása érdekében 2020. január 1-jétől életbe lépett a 2009. évi CXXII. törvény módosítása, amely jogszabály a köztulajdonú gazdasági társaságok költséghatékonyabb működéséről rendelkezik. Ez a jogszabály kiegészítésre került a belső kontrollrendszer létrehozására vonatkozó szabályozásokkal. A törvény annak érdekében jött létre, hogy a köztulajdonban lévő társaságok költséghatékony működését szabályozzák. A törvény rendelkezik arról, hogy mely gazdasági társaságok azok, amelyek köztulajdonban lévő társaságokként nevesíthetők. Ezeknek a társaságoknak közös ismérve, hogy tulajdonosa a Magyar Állam, illetve valamelyik helyi önkormányzati szervezet vagy többségi befolyással bír a szervezetben. A jogszabályok jellemzően arról rendelkeznek, hogy ezek a gazdasági társaságok milyen módszerekkel és eljárásrenddel működjenek annak érdekében, hogy a közpénz felhasználása hatékony és felelősségteljes legyen. Továbbá rendelkezik arról, hogyan lehetséges a közszolgáltatásokat fejleszteni a közérdek aspektusából. A törvény célkitűzése, hogy biztosítsa ezen társaságok számára az átláthatóságot és a felelősségrevonhatóságot. A takarékosabb működés elősegítése mellett a jogszabály rendelkezéseinek célja az állami vagyon hatékonyabb védelme és kezelése is (2009. évi CXXII. törvény, 2024).

A fent említett jogszabályok alkotják a 2020. január 1.-től bevezetett jogszabály részét, amely rendelet a köztulajdonban lévő gazdasági társaságok belső kontrollrendszeréről rendelkezik. Ez a 339/2019. (XII. 23.) Kormányrendelet (a továbbiakban: Gtbr.), mint a Takarékos tv. végrehajtási rendelete. A végrehajtási rendelet ismerteti azokat a részletszabályokat, amelyek szükségesek társaságok belső kontrollrendszerével kapcsolatban. A rendelet szabályozza az említett társaságok költséghatékony működési irányelveit (339/2019. (XII. 23.) , 2024).

Biztosította a lehetőséget a jogszabály megalkotója, hogy 2021. január 1-jéig a köztulajdonban lévő társaságok megismerhessék az új előírásokat. A Gtbr. 3. § (3) bekezdése szerint ezeknek a gazdasági társaságoknak a vezetői kötelesek a belső kontrollrendszert megalkotni, figyelemmel a szektor adta specifikus ismérvekre. Továbbá biztosítani az Irányelvnek megfelelően a társaságok működését.

Az Irányelv, amely 2021. január 1-jén hatályba lépett és olyan elveket tartalmazott, amelyek szükségesek a belső kontrollrendszer megalkotásához. A vállalatok eltérő méretűek és számos eltérő jellemzővel bírnak. Ennek megfelelően az irányelv nem ad konkrét ajánlásokat és utasításokat, kizárólag iránymutatást jelent, amelyet a gazdasági társaságok ügyvezetői saját társaságuk működésére tudnak alakítani (Pénzügyminisztérium, 2021).

A 2011. évi CXCV. törvény Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló törvény az állami tulajdonban lévő vállalatok gazdasági stabilitása közvetlen hatással lehet a belső kontrollrendszerük hatékonyságára és működésére. A jogszabály rendelkezik az államadósság csökkentésére vonatkozó rendelkezésekről és az államadósság keletkezésének, illetve növekedésének korlátozásáról. Biztosítja az Államadósság Kezelő Központ jogszabályi kereteit és rögzíti az ÁKK feladatait. Rendelkezik a Költségvetési Tanács működéséről és biztosítja a tanács tagjainak és elnökének megválasztási folyamatait (2011. évi CXCV. törvény, 2024).

A 2011. évi CXCVI. törvény az államháztartásról az állami bevételek és kiadások, valamint az államháztartás egyensúlyának szabályait tartalmazza. Az államháztartás stabilitása és fenntarthatósága közvetlen hatással van az állami tulajdonban lévő vállalatok gazdálkodására és belső kontrollrendszerére. A jogszabály rendelkezik a közfeladatok ellátásának szervezeti és gazdálkodási rendszeréről és nevesíti a közfeladatokat. Rögzíti a gazdálkodás és a beszámolóképzés szabályait és az államháztartás bevételi és kiadási rendszerét. Útmutatást ad a költségvetési szervezetekkel kapcsolatos főbb ismérvekről, mint a szervezetek alapítása, irányítása és felügyelete (2011. évi CXCVI. törvény , 2024).

A 2011. évi CXCVII. törvény a nemzeti vagyonról az állami tulajdonban lévő vállalatok vagyonkezelését, felhasználását szabályozza. A vagyonkezelés és a vagyonfelhasználás szabályozása jelentős hatással lehet az állami vállalatok belső kontrollrendszerére, különösen az eszközök és erőforrások hatékony kezelése tekintetében. A jogszabály kitér a nemzeti vagyon hasznosítására, amely kizárólag közérdekből történhet. Iránymutatást nyújt a fenntartható vagyongazdálkodás működési folyamataira és rögzíti a nemzeti vagyok átruházásának lehetőségeit és szabályrendszerét (2011. évi CXCVII. törvény, 2024).

A gazdasági stabilitásról szóló szabályozás leírja az intézkedéseket, amelyek hatást gyakorolnak a társaságok rentabilitására és stabilitására, ezekkel összefüggésben hatást gyakorolnak magára a belső kontrollfolyamatok működésére is. A nemzeti vagyonról szóló törvény lefekteti azokat az eljárásrendeket, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a társaságok belső kontrollrendszere hatékonyan működhessen és biztosíthassa a közvagyon megóvását és védelmét (2011. évi CXCV. törvény, 2024).

Az Alaptörvény Közpénzek fejezete (36-44.cikk) kimondja, hogy a közpénzt felhasználó állami vállalatoknak kötelességük a közpénzzel való gazdálkodás átláthatóságát biztosítani. Az Országgyűlés minden évben meghatározza a költségvetést és megszabja a költségvetés államadóssággal összefüggő elfogadását. A jogszabály rendelkezik a nemzeti vagyonnal egy tekintet alá eső állami és a helyi önkormányzati tulajdonokról is. A jogalkotó célja, hogy biztosítsa

a nemzeti vagyonnal megvalósuló gazdálkodást és megóvja a természeti erőforrásokat, a közérdeket előtérbe helyezze és biztosítsa az élhető környezetet a jövő nemzedékei számára (Magyarország Kormánya, 2011).

A jogszabályok alapján a köztulajdonban lévő gazdasági társaságoknak elsődleges feladata a belső kontrollrendszerük megfelelő és hatékony kialakítása, figyelemmel az új jogi követelményekre és az egyedi vállalati sajátosságokra. A következő fejezetekben részletesebben vizsgálom a jogszabályok gyakorlati alkalmazását és az esetleges kihívásokat, amelyekkel a társaságok szembesülhetnek ezen a területen.

A közintézmények minősége kulcsfontosságú tényező a gazdaságok teljesítményben. Hatékony közszolgáltatásoknak kell biztosítaniuk a polgárok és vállalkozások igényeit, és képesnek kell lenniük alkalmazkodni a változó körülményekhez.

Az átláthatóság és a számonkérhetőség fontos elemek a polgárok és kormányzatunk közötti kapcsolat javításában, valamint a köztisztviselőkbe vetett bizalom megerősítésében. Az EU tagállamai különböző szintű átláthatósággal és nyitott kormányzási megközelítésekkel rendelkeznek a polgárok és a nyilvánosság felé (ICF, 2020).

Az állami intézmények jogszabályok betartásának átláthatósága rendkívül fontos minden demokratikus társadalomban. A jogszabályok betartása és az átláthatóság nélkülözhetetlen az államhatalom legitimálásához és az állampolgárok bizalmának megerősítéséhez.

3.8 Költségvetési szervek által alapított gazdasági társaságok alapításának körülményei, működésükre vonatkozó szabályozások

Az állam különböző célok elérése érdekében dönthet úgy, állami vállalatot alapít, pl.: bizonyos közjavak, mérsékelt árú előállítás vagy externáliák hatékony kezelése, példamutatás, társadalmi légkör teremtése, versenytárs teremtése a monopóliumok letörésére, valamint végezhet vállalkozási tevékenységet bevételszerzési céllal is (Chikán 2008). Kizárólagos állami tulajdonban áll például a Szerencsejáték Zrt., amelynek tevékenysége inkább profitorientált és nem közfeladat, a társaság nem közszolgáltatást biztosít.

Legfontosabb állami feladat a gazdasági stabilitás fenntartása, ami az egyenletes gazdasági növekedés, a teljes foglalkoztatás és az árstabilitásra való törekvése, valamint a belső és külső pénzügy egyensúly megőrzése (Chikán 2008).

Az állami gazdaságpolitikai eszközök kombinációinak alkalmazását támogatják a közpénzek felhasználásának belső kontrollrendszer elemei, melyeknek kialakítása és működtetése

hozzájárulhat a szervezet céljainak eléréséhez, valamint a vezetőre bízott vagyon hatékony, gazdaságos és eredményes felhasználásához.

Az Alaptörvény 38. cikk (5) bekezdése szerint az állam és a helyi önkormányzatok tulajdonában álló gazdálkodó szervezetek törvényben meghatározott módon, önállóan és felelősen gazdálkodnak a törvényesség, a célszerűség és az eredményesség követelményei szerint. Továbbá az Alaptörvény 39. cikk (2) bekezdése kimondja, hogy a közpénzeket és a nemzeti vagyont az átláthatóság és a közélet tisztaságának elve szerint kell kezelni.

Az állami tulajdonban lévő gazdasági társaságok és a teljes nemzetgazdaság szempontjából a hatékony vállalatirányítási rendszer hozzájárul a piacgazdasági alapelvek szerinti működéshez, valamint a megbízhatósági követelmények teljesítéséhez a megfelelő jogi szabályozások alkalmazásával. A közpénzek felhasználása és az állami tulajdonban lévő szervezetek hatékonyságának javítása érdekében kiemelten fontos, hogy a rendszer ne csak kontrollszempontokra épüljön. A vállalati szférában bevált compliance megközelítés erősítése hozzájárulhat az államhatékonysági célok eléréséhez, mivel biztosítja, hogy a döntéshozatal minden szinten a jogszabályoknak megfelelően történjen, különösen az olyan területeken, ahol az állam közvetett befolyással rendelkezik.

Az állami gazdaságpolitikai eszközök kombinációinak alkalmazását segíthetnék a szűkösen rendelkezésre álló közpénzek felhasználásának ellenőrzési rendszerei, intézményei, eszközei, mint pl. a belső kontrollrendszer intézményi kiépítettsége, a külső és belső ellenőrzés intézményei és hatékony működtetése.

Az állami vagyonnal kapcsolatos tulajdonosi jogokat főszabály szerint a Magyar Nemzeti Vagyonkezelő Zrt. (MNV Zrt.) gyakorolja (Auer et al., 2018). Az MNV Zrt. eljárásrendje alapján köztulajdonú gazdasági társaság alapítására csak egyes szervezetek jogosultak, azaz *törvényben meghatározott vállalatok, a nemzeti vagyon felügyeletéért felelős tárca nélküli miniszter által hozott rendeletben* (26/2021. (XII. 29.) NVTNM Rendelet Az Állam Öröklése És Az Államot Megillető Egyéb Jogok Gyakorlása Esetén a Magyar Állam Képviseléről, 2021) *meghatározott vállalat*, az MNV Zrt., és az *MNV Zrt meghatalmazásával* rendelkező szervezet (www.mnvzrt.hu).

A MNV Zrt. meghatalmazása akkor kerül kiadásra, ha az alábbi pontokra adott válaszok pozitív elbírálás alá esnek (a teljesség igénye nélkül):

- az alapítás indoka,
- a működés ezen formájának előnyei más szervezeti formákhoz viszonyítva,
- létesítő okirat tervezete,

- középtávú üzleti terv, tervezett gazdálkodás,
- nyilatkozat az alapításhoz szükséges forrás meglétéről (Boros et al., 2018).

A Polgári Törvénykönyv (Ptk.) hatályos és vonatkozó rendelkezései alapján a gazdasági társaságok döntéshozatali szervezettel rendelkeznek, amely a társaság legfőbb szerveként működik. A legfőbb szerv ülése nem nyilvános, ugyanakkor tevékenységében a gazdasági társaság bármely tagja jogosult részt venni. A társaság irányításával kapcsolatos döntéseket egy vagy több vezető tisztségviselő, illetve egy vezető tisztségviselőkből álló testület jogosult hozni. A törvény nevesíti azokat a feltételeket is, amelyeket a vezető tisztségviselő személyével szemben támaszt. A Ptk. szabályai alapján a törvényes képviselőt a vezető tisztségviselő látja el, a társaság ügyvezetését egy három tagból álló felügyelőbizottság ellenőrzi – a felügyelőbizottság létrehozása jogszabály által előírt esetekben kötelező.

Egyes gazdasági társasági formákra sajátos jogszabályok vonatkoznak, így az állami tulajdonú gazdasági társaságokra is érvényesek azok a szabályok, amelyek korlátolt felelősségű társaság (a továbbiakban: kft.) vagy részvénytársaság (a továbbiakban: rt.) formájában működnek. Boros és szerzőtársai (2018) állami vagyongazdálkodásról szóló könyvében: a kft. előre meghatározott összegű törzsbetétből álló törzstőkével alakuló gazdasági társaság (személyegyesülés). A tagok kötelezettsége törzsbetétenek szolgáltatására és a társasági szerződésben megállapított egyéb vagyoni értékű szolgáltatásra terjed ki a társasággal szemben (Boros et al., 2018). A részvénytársaság előre meghatározott számú és névértékű részvényből álló alaptőkével működő vállalkozás (vagyonegyesülés). A részvényesek kötelezettsége csupán a részvény névértékének vagy kibocsátási értékének szolgáltatására terjedhet ki a részvénytársasággal szemben (Boros et al., 2018). A gazdasági társaságok alapítására vonatkozó szabályokat a mindenkor hatályos Ptk. rendelkezései tartalmazzák.

Az állami vagyonról szóló 2007. évi CVI. törvény (Vtv.) 3. § (1) bekezdése értelmében az állami vagyon tulajdonosi jogait és kötelezettségek összességét – törvény vagy meghatározott rendelet eltérő rendelkezése hiányában – kizárólag az MNV Zrt. gyakorolja. Az állami vagyonról szóló törvény értelmében a központi költségvetési szerv tulajdonjogot, részesedést, vagyoni értékű jogot kizárólag az állam javára szerezhethet meg. További jogszabályi előírás, hogy az állam kizárólag olyan gazdálkodó szervezet tevékenységében lehet résztvevő, valamint olyan gazdálkodási formában vehet részt (*rt. és kft.*), melyek *felelőssége a vagyoni hozzájárulás mértékét nem haladja meg* (www.mnvzrt.hu).

Köztulajdonú gazdasági társaság alapításra központi költségvetési szerv is nyújthat be kérelmet az MNV Zrt.-nél – emellett 2011. évi CXCVI. törvény 3. § (1) bekezdés 19. a) pontjában

felsorolt más szervezetek is indokolt esetben kérelmezhetik, így például helyi önkormányzat vagy annak fenntartása, irányítása alatt álló intézmény, köztisztviselő. A Vtv. végrehajtási rendelete – az állami vagyon gazdálkodásáról szóló 254/2007. (X. 4.) kormányrendelet (Vhr.) – szabályai szerint kizárólag az MNV Zrt. meghatalmazásával van lehetőség állam javára irányuló ügylet megkötésére. Kivéve azt az esetet, amikor az állami elővásárlási jogot gyakorlók körét jogszabály állapítja meg.

A központi költségvetési szervek számára a jogszabály lehetőséget biztosít arra, hogy a közfeladatok hatékonyabb ellátása céljából az alaptevékenységükbe tartozó köztulajdonú gazdasági társaságot alapítsanak. (www.mnvzrt.hu).

Az állami tulajdonú gazdasági társaságok alapítására a következők jogosultak:

- törvényben meghatározott szervezetek,
- állami vagyon felügyeletéért felelős miniszter,
- MNV Zrt. és az általa meghatalmazott szervezet (MNV, 2024).

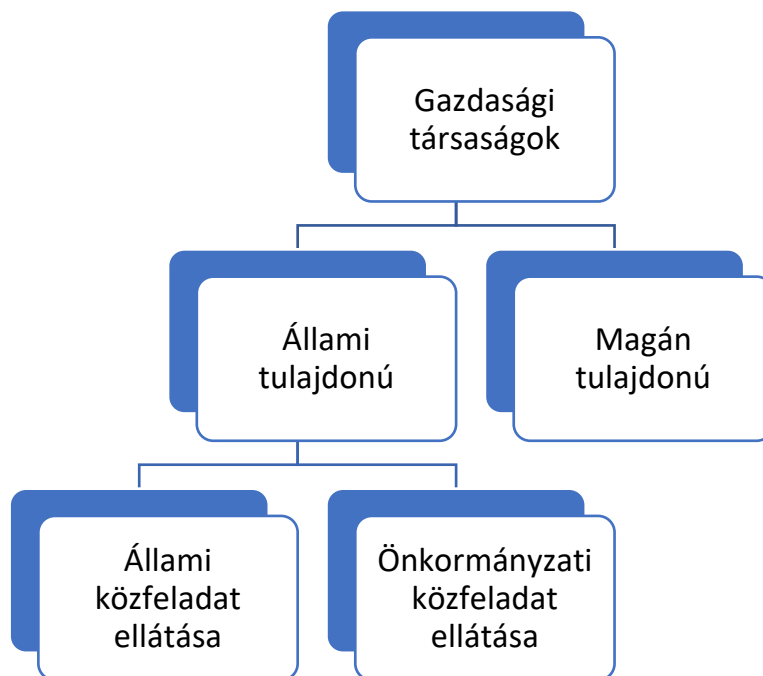
A gazdasági társaságokkal szemben két megközelítés valósulhat meg. Az egyik alapját az képezi, hogy a tulajdonosi érdek mindent felülmúl és a vállalati működésben kizárólag a tulajdonosok érdekeit kell figyelembe venni. Azonban a másik felfogás szerint a gazdasági társaságok a tulajdonosok alapvető érdekei helyett a társadalom szereplőit veszik figyelembe. A két felfogás között azonban megjelenik az állami tulajdonú vállalat, ahol a tulajdonosi érdekek és a társadalompolitikai célok is hangsúlyt kapnak (Chikán, 2020).

A felelős vállalatirányítás a társaságok működését szabályozza, kiemelten a jogszabályi keretek között történő működésre. A köztulajdonban lévő vállalkozások esetében a felelős vállalatirányítás nagy hangsúlyt kap. Amennyiben az állam tulajdonosa egy szervezetnek, akkor az adófizetőktől beszedett adók, járulékok és egyéb befizetések képezik a működés anyagi alapját. A társaság megszűnése okán is költségvetési hatás mutatkozik (Auer & Papp, 2017).

Az állami tulajdonban lévő gazdasági társaságok két részből állnak. Az állami tulajdonú és az önkormányzati tulajdonú gazdasági társaságokból. (1. ábra) Ezeknek a vállalatoknak a tulajdona, tehát a nemzeti vagyon részét képezi, működésük társadalmi felelősséggel jár. Igazgatási szempontból a vállalatok feletti tulajdonjogot is egy állami vállalat gyakorolja a Magyar Nemzeti Vagyonkezelő Zrt. Az MNV Zrt. egyszemélyes részvénytársaságként kerül bejegyzésre.

Magyarországon a köztulajdonban lévő gazdasági tevékenységek ellátására nincs különálló szervezeti forma, helyette az állam a Polgári Törvénykönyvben előírt gazdasági társasági formákat alkalmazza ezekben a tevékenységekben is. A magyar jogrendszer nemcsak, hogy nem

rendelkezik sajátos társasági típussal ezen tevékenységek számára, hanem számos közfeladatot is gazdasági társasági formában valósít meg. Ezek a társaságok például a Magyar Nemzeti Bank és a már említett Magyar Nemzeti Vagyonkezelő Zrt. is, valamint jogelődjei (Auer & Papp, 2017).



1. ábra Gazdasági társaságok működése

Forrás: szakirodalom alapján saját szerkesztés

A magyarországi gazdasági társaságokat tehát külön kell választani hagyományos gazdasági társaságokra és állami tulajdonban lévő társaságokra. Az állam által működtetett társaságok három eltérő formában működhetnek a gazdasági életben:

- Monopolhelyzetben: A közfeladat ellátása során nem biztosítják a szabadpiaci verseny fenntartását.
- Veszteséges tevékenység: Léteznek olyan területek, amelyek nem nyereségesek, azonban az állam feladata ezeknek a szolgáltatásoknak a biztosítása.
- Tiszta piaci helyzetben: Az állami vállalat is részt vesz a piaci versenyben (Auer & Papp, 2017).

A jogszabály speciális keretek ad a köztulajdonú társaságok ügyvezetőire vonatkozóan. A Taktv. tartalmazza ezeket a rendelkezéseket és a Ptk. főszabálya alapján szükséges a kft. és rt. irányítását megvalósítani. Az ügyvezetők feladata, hogy elősegítsék a jogszabályi keretek közötti működést és átlátható gyakorlatot valósítsanak meg, amely elősegíti az ellenőrzések lefolytatását. A vezető tisztségviselők díjazásának felső határa jogszabály által meghatározott. Ezen társaságok

ügyvezetőinek pénzügyi tevékenységét szigorúan ellenőrzik, hogy biztosítsák az állami vagyon hatékony és törvényes kezelését (Lehoczki, 2018).

Az állami tulajdonban működő gazdasági társaságok belső kontrollrendszerének SWOT analízisét felsorolt szakirodalmi feldolgozás alapján állítottam össze (2. ábra).



2. ábra Az állami tulajdonban lévő gazdasági társaságok belső kontrollrendszerének SWOT elemzése

Forrás: saját szerkesztés

A hazai állami tulajdonú gazdasági társaságokra egyaránt vonatkoznak uniós- és hazai szabályozások is. Az uniós szabályozás elsősorban irányelvek szintjén határozza meg az állami tulajdonú vállalkozások működésének kereteit, ezáltal meglehetősen nagy mozgásteret biztosítva a tagállamok részére. Az Állami Számvevőszék 2018. júliusi elemzésében összefoglaltak alapján a versenyegyenlőség és versenytisztaság irányelve kerül hangsúlyozásra, valamint az uniós közös piaccal összeegyeztethetetlen támogatások nyújtásának tilalma is rögzített. A tagországok állami tulajdonú gazdasági társaságainak működésében adnak kiindulási pontot az előzetesen jogszabályban vagy szerződésekben meghatározott részletszabályozások, melyek által a közpénzek hatékony és indokolt felhasználása válik lehetővé. Ezen kritériumok érvényesülése érdekében számviteli standardok, pénzügyi helyzetet és szolgáltatás minőséget jellemző mutatók egyaránt alkalmazhatóak az Európai Unió ajánlásával. Az Állami Számvevőszék megállapítása szerint a magyar szabályozás összhangban van az uniós szabályozás fő követelményeivel (Horváth, 2018).

Az uniós irányelvek fő változásait követte az állami vállalatok hazai szabályozása – áll az Állami Számvevőszék jelentésében. A gazdasági társaságokra vonatkozó előírások tulajdonosi szerkezettől függetlenül alkalmazandók minden piaci szereplőre egyaránt, így a köztulajdonú gazdasági társaságokra is; ezek az adótörvények, a gazdasági társaságok működését szabályozó törvények, mint a Polgári Törvénykönyv, a számvitelről szóló törvény, a közbeszerzésről szóló törvény és az ágazati működést támogató jogszabályok, amelyek az egységes gazdálkodás körülményeit teremtik meg. A nemzeti vagyonról szóló törvény alapelve határozza meg a felelős gazdálkodás elvét, amely elsődlegesen a közfeladatok ellátására, az aktuális társadalmi szükségletek kielégítésére biztosított, egységes elven nyugvó, átlátható és hatékony, valamint költségtakarékos működést kíván meg a köztulajdonú gazdasági társaságoktól. A tulajdonosi jogkörrel rendelkező szervek által kitűzött fiskális célok elérésének és az ellátott közfeladatok minőségének folyamatos mérésére jelenleg nincs hatályos jogszabályi előírás (Horváth, 2018). Ezért jelenleg a bevett üzleti modelleket használják erre a célra (Domokos & Szolnoki, 2020).

Az Állami Számvevőszék jelentései alapján megállapítható, hogy az ellenőrzések során az állami tulajdonú társaságok esetében részletesen elemzésre kerülnek a gazdálkodó szervezetek pénzügyi helyzete, gazdálkodási mutatói és a szervezetek teljesítenye. Ezek a jelentések biztosítják a gazdasági társaságok beszámolóinak ellenőrzését, meghatározzák a kockázati tényezőket, mind a pénzügyi, mind az adminisztrációs területen és javaslatokat dolgoznak ki a hiányosságok javítására és a működés fejlesztésére. A társaságok célja nem lehet más, mint a közérdek biztosítása és a közvagyonnal való átlátható gazdálkodás megvalósítása (Állami Számvevőszék, 2024).

A költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről a 370/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet (Bkr.) rendelkezik, amely a nemzeti vagyon védelmét és a közintézmények belső kontrollját szolgálja. A rendelet módosításai 2014-től a kormányzati szektorba sorolt egyéb szervezetek egyre szélesebb körére kiterjedt – az Állami Számvevőszék által vizsgált vállalkozások közel fele (45%) érintett a Bkr. szabályozásai következtében. A hatályos hazai szabályozások értelmében a köztulajdonú gazdasági társaságok eredményüket nem oszthatják fel a tagok között (Horváth, 2018).

Az állami tulajdonú szervezetek belső ellenőrzését emeli ki (Milicz, 2017) is, megállapítva, hogy egyre nagyobb jelentőséggel bír a belső kontrollrendszer és a szervezetek belső ellenőrzése. A költségvetési szervek tevékenységét az államháztartásról szóló törvény és annak végrehajtási rendelete szabályozza a belső ellenőrzésre vonatkozóan, addig a gazdasági társaságok számára – néhány kivételtől eltekintve – a PTK rendelkezései az irányadók, így a köztulajdonú gazdasági társaságok esetében is. A gazdasági társaságokra vonatkozó általános, a társaságok belső

ellenőrzésével kapcsolatban dolgozott ki részletes előírásokat a Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezete (IIA-Institute of International Auditor). A belső ellenőrzési tevékenység szervezése és irányítása a mindenkori első számú vezető feladata és felelőssége – közfeladatot ellátó és közpénzből gazdálkodó szervezet esetében kiemelten fontos a belső ellenőrzés minősége, működtetésének hatékonysága, az ellenőrzési jelentések kapcsán hozott döntések és azok sikere (Milicz, 2017).

3.9 Kormányzati szektor

A kormányzati szektor magában foglalja az állam, a helyi és regionális önkormányzatok, valamint az ezek által működtetett intézmények és szervezetek tevékenységeit. A kormányzati szektor célja az állami feladatok ellátása és a közszolgáltatások nyújtása, amelyek a társadalom és a közösség széles körű igényeinek kielégítését szolgálják.

A kormányzati szektor funkciói a következők:

- **Minimális funkciók:** Tartalmazzák a törvényesség biztosítását, a tulajdon védelmét, a makrogazdaság irányítását, a közegészségügyi feladatok ellátását és biztosítja a nemzetközi együttműködést.
- **Közfeladatok ellátását biztosító funkció:** Biztosítja a közhatalmi funkciókat, a közszolgáltatások működését, az intézményei és jogszabályi kereteket és a demokratikus működést.
- **Közbülső funkció:** Ilyen funkciók az externáliák oktatásban történő érvényesítése, a környezetvédelmi intézkedések biztosítása, az oktatás minőségéről való gondoskodás, a verseny és a monopólium szabályozása. Ide sorolhatók a nyugdíjbiztosítási, családtámogatási intézkedések és a munkanélküliek ellátása is.
- **Aktivizáló funkció:** A versenyképesség erősítése, a jövedelem újraelosztás biztosítása és az állami pénzügyi ellenőrzés (Báger & Kovács, 2007).

A költségvetés 2023. I. félévi bevétele a KSH adatszolgáltatása alapján 15.366 milliárd forint, míg kiadása 17.662 milliárd forint. A bevételek ugyan növekedtek az előző időszakhoz képest 11,7%-kal azonban a kiadások is szignifikáns emelkedést mutattak 22,4%-kal. A bevételek legnagyobb arányát a termelési adók, az áfabevételek és a különadó bevételek biztosították. A jövedelemadó bevételek is növekedtek 16,1%-kal és a társadalombiztosítási hozzájárulások is 14,6%-kal. A kiadások esetében a munkavállalói bértömeg jelentős mértékű költést eredményezett. A pénzügyi társadalmi ellátások és a nyugellátások kifizetése is növekedett. A kormányzati szektor hiánya az

elmúlt években jelentős mértéket öltött és meghaladja a Maastrichti kritériumként meghatározott értéket (KSH, 2024).

A kormányzati szektor fontos szerepet játszik a társadalom és a gazdaság működésében, és az állampolgárok életének számos területén aktív szereplőként működnek. A kormányzati szektor célja a közjó előmozdítása és a közérdek szolgálata és tevékenységei általában törvények és szabályozások által vannak szabályozva.

3.10 Kormányzati szektor egyéb szervezetei

A Nemzetgazdasági Minisztérium közleménye (NGM, 2024) rendelkezik a kormányzati szektorba sorolt egyéb szervezetekről. A kormányzati szektor egyéb szervezetei olyan intézményeket és szervezeteket foglalnak magukba, amelyek közvetlenül vagy közvetve a kormányzat felügyelete alatt állnak, és széles körű közfeladatokat látnak el vagy támogatják az állami működést. Ezek a szervezetek és intézmények sokféle területen tevékenykedhetnek, és különböző szinteken működhetnek, beleértve a központi kormányzati szerveket, a helyi önkormányzatokat és más közintézményeket (kormányzati alszektor -önkormányzati alszektor)

A kormányzati szektor szervezetei esetében az államháztartásért felelős miniszter jóváhagyása szükséges azon ügyletek megvalósításához, amelyek növelik az államadósság összegét (Halász & Klicsu, 2023).

A kormányzati szektor intézményei között tehát megtalálhatók olyan szervezetek, amelyek a kormányzat különböző területein látják el a közfeladatokat és szolgáltatásokat. Például lehetnek adóhatóságok, közlekedési hatóságok, egészségügyi felügyelet és más ellenőrző és végrehajtó szervek egyaránt. Megtalálhatók a kormányzati szektor intézményei között állami vállalatok, amelyek különböző iparágakban és területeken működnek, és közvetlenül az állam vagy a kormányzat tulajdonában állnak. Olyan szervezetek is ide tartoznak, amelyeket az állam hoz létre vagy támogat, és amelyek különböző közfeladatokat látnak el, például oktatási, kulturális, szociális és egyéb területek. Az állami tulajdonban lévő vagy állami felügyelet alatt álló pénzügyi intézmények azok az intézmények is, amelyek a pénzügyi stabilitás és a monetáris politika végrehajtása terén játszanak fontos szerepet.

3.11 Állami gazdasági társaságok jelentősége, gazdasági szerepük

Az államháztartásról szóló törvény (Áht.) meghatározza, hogy az állami vállalatok milyen közfeladat ellátását hivatottak biztosítani. A finanszírozásuk kiemelten fontos. A vállalkozások

tulajdonosai vagy befektetői a kormányok, amelyek biztosítják az ESG (Environmental – Social – Governance: Fenntartható vállaltirányítási keretrendszer) célkitűzések elérését. A globális vállalatok negyede állami tulajdonú vállalként került nyilvántartásba. Jellemzően az éghajlat szempontjából kiemelt ágazatokban működnek, mint a villamosenergia és gázipar (Nyikos, 2022).

Az állam olyan közpolitikai célokat is bízhat az állami vállalatokra, amelyek nem lennének elvárhatók egy magánkézben lévő vállalkozástól. Ilyen célkitűzés lehet a fenntartható fejlődés elősegítése, amely intézkedés során az állami vállalatok nagyobb mértékben alkalmaznak zöld beruházásokat, mint a privát szektorban tevékenykedő vállalkozások. Az állam védi vállalatait a piaci versenytől a politikai befolyásuk segítségével. Ebben az esetben ugyan vizsgálni szükséges, hogy a szabad versenytől és a felvásárlástól történő védelem mennyire befolyásolja a kereskedelmi és az egyenlő versenyfeltételeket. A prioritások között fontos megteremteni az egyensúlyt, amely a politikában érdekelt döntéshozók számára kihívást jelenthet. Nem megengedett, hogy a piacon az állami vállalatok hátrányba kerüljenek, azonban kerülendő az állam közvetlen hatásgyakorlása vállalataik működésére (Nyikos, 2022).

Az EU által is elfogadott, hogy az állami vállalkozások jelentős kormányzati támogatást élvezhetnek az oktatás és a kutatás területén. Az oktatási rendszer támogatásának kiemelt jelentősége, hogy befolyásolja az adott ország jövőbeni fejlődését és a munkaerőpiac kínálati oldalát. Azonban a környezetvédelem, az egészségügy és a munkavédelem is élvezhet elsőbbséget, amennyiben állami vállalat tulajdonában lévő gazdasági társaság érdekeltsége valósul meg (Bod, 2020).

Az állami vállalatok külföldi tulajdonszerzési tilalom alá tartoznak. Államok gyakran támogatást nyújtanak állami tulajdonú vállalatokon keresztül, például oly módon, hogy eltérítik valamely nyersanyag vagy energia árát a piaci árszinttől. Ennek eredményeként a kedvezményezett vállalatok előnyösebb pozícióba kerülhetnek az uniós piaci versenyben, amikor az energiát piaci áron beszerző versenytársaikkal szemben állnak. Az ilyen preferenciális árrendszerű intézkedések befolyásolhatják az egész gazdaság működését, és akár más iparágakban is versenytorzító hatást gyakorolhatnak, még távoli tagállamok esetében is (Kende, 2016).

Összefoglalva a költségvetési forrásokból gazdálkodó állami/önkormányzati tulajdonú vállalkozások belső kontrollrendszerének jogi szabályozását, egy többszintű rendszer képe rajzolódik ki. A törvények szintjén az Áht kimondja, hogy a költségvetési szervek vezetői kötelesek gondoskodni a belső kontrollrendszer kialakításáról, megfelelő működtetéséről és függetlenségének biztosításáról. A rendeleti szint jogszabályai közül kiemelendő a Bkr. Ez kimondja, hogy a költségvetési szervek belső kontrollrendszerét az államháztartásért felelős

miniszter módszertani útmutatóit megfelelően alkalmazva kell kialakítani és működtetni. A Bkr előírásai alapján készült a nemzetgazdasági miniszteri (NGM) útmutató iránymutatást nyújt a belső ellenőrzés rendszerének kialakításához és kiemeli a függetlenség biztosításának fontosságát.

A belső kontrollrendszer kialakítása a költségvetési szerv vezetőjének feladatkörébe tartozik. A szervezet minden szintjén létre kell hozni a rendszer öt elemét:

1. kontrollkörnyezet,
2. integrált kockázatkezelési rendszer,
3. kontrolltevékenységek,
4. információs és kommunikációs rendszer, és
5. nyomon követési (monitoring) rendszer

A belső kontrollrendszer elemei szinergiában vannak, egymást erősítik, támogatják. Ha minden elemét megfelelően alakították ki és megfelelően működtetik, akkor a belső kontrollrendszer is megfelelően működik.

3.12 Állami- és vállalati kontroll – az irányítás szerepe

Fazekas (2018) szerint a belső kontrollrendszer jelentősége túlmutat a pénzügyi-gazdálkodási kérdéskörön, a *szervezet minden tevékenységére vonatkozik*, egy dinamikus- és összetett folyamat, amely optimális működés esetén folyamatosan alkalmazkodik a szervezetet érintő változásokhoz (Fazekas, 2018). Az állítás mind az állami, mind pedig a vállalati szférában működő vállalkozások esetében helytálló. (Kolozsi, 2014) kiemeli, hogy az új Alaptörvény hatályba lépését követően az Állami Számvevőszék ellenőrzési rendszere is átalakult, a számvevőszéki ellenőrzések alkalmával az ellenőrzött szervezet belső kontrollrendszere is hangsúlyossá vált. Az ellenőrzések a kontrollkörnyezet vizsgálata során értékelik azt is, hogy a vezetés mekkora figyelmet fordít a belső kontroll jelentőségére, illetve mennyire elkötelezett a kialakított folyamatok működésének sikere iránt. Benedek és társai (2015) szerint az önkormányzati ellenőrzések tapasztalatai alapján egyetlen önkormányzat sem került a legalacsonyabb kockázatú kategóriába; a 2014-ben készített vizsgálat szerint az önkormányzatok egyharmada kiemelten magas, közel 40% magas kockázatú, és valamivel kevesebb, mint harmadik közepes kockázatú kategóriába sorolt. A szakmai tanulmány ellenőrzési összefoglalójából kitűnik, hogy szükséges a közszolgáltatásokat biztosító intézmények hatékonyabb működésének támogatása, főként a belső kontrollrendszerek tekintetében.

Kárpáti (2013) szerint a tervezési – ellenőrzési – értékelési – visszacsatolási kör nem csak és kizárólag vezetői feladat, hanem egy vezetői döntéstámogató szervezeti egység is, vagy legalábbis a vezető személyétől elkülönülő személy(ek) felelőssége. Megállapítása szerint a legtöbb közigazgatási szervezet számára gyakorlatilag ismeretlen az a belső információs rendszer, amely az egyik legfontosabb információforrás a döntéshozatali folyamatban. A közigazgatás feladatainak meghatározása és az ezekre fordított erőforrások ismerete nélkül nehéz felelős döntést hozni egy szervezet működtetéséről (Kárpáti, 2013).

A Magyarország Kormányának megbízásából készített útmutató (2016) szerint a hatékony kontrollkörnyezet kialakításánál kulcsfontosságú tényező a vezetés filozófiája és stílusa, amely alapjaiban határozza meg a szervezet működését, valamint a kockázatvállalás mértékét. Különösen fontos, hogy a szervezet vezetője legyen elkötelezett az adott kontrollrendszer mellett, továbbá elkötelezettségét példamutatásával és következetességével demonstrálni legyen képes. A *költségvetési szervek alapvető célját és a társadalmi igényeket* – melyek jelen esetben a piaci igényeket jelentik – *jogszabály határozza meg*. Ennek következtében jogszabályi előírás szerint a vezető tevékenységével szembeni egyik legfontosabb elvárás, hogy a rábízott eszközökkel és forrásokkal gazdaságosan és hatékonyan, valamint eredményesen gazdálkodjon. korrupciomegelozes.kormany.hu.

Bodnár szerint a vállalati kontrolling és a vezetés közötti tartalmi kapcsolat a leggyakrabban felmerülő értelmezési kérdések között szerepel. Gyakori kérdés az, hogy a vállalati kontrollingot vezetési funkcióként vagy vezetést támogató rendszerként szükséges-e értelmezni? A legtöbb elméleti modell mindegyikében a vezetői feladatok között szerepel a tervezés és vele együtt a kontroll is – bár gyakran eltérő jelentéstartalommal. Bármilyen definíciót is fogadjunk el, kontrolling a szervezetek vezetéséhez szorosan kapcsolódó fogalom (Bodnár, 1997).

A hazai szakirodalom kapcsán és a gyakorlatban is Horváth Péter definíciója (ld. fentebb) az irányadó, tehát a kontrollingot a vezetés alrendszerének tekinti, amely a vezetés önálló alrendszereként működik, közvetlenül a (stratégiai) vezetés alá rendelve – hívja fel a figyelmet tanulmányában Sütő (2017).

Fabricius-Ferke (2016) is úgy véli, hogy a kontrolling vezetési módszer és a vállalatvezetés irányítási alrendszere is egyben, amelynek bevezetéséről, kialakításáról mindig a vezetés dönt – még akkor is, ha mindez valójában tulajdonosi javaslatra történik. A kontrolling bevezetése tehát mindig vezetés-módszertani és szervezeti feladat is. Ez ugyanakkor minden gazdálkodó szervezet esetében igaz. A nagyvállalatok életében évtizedek óta fontos feladatként jelenik meg, hatékonyságát felismerve egyre inkább terjed a kis- és közepes vállalkozások körében is. A

költségvetési és állami tulajdonú szervezetek is gazdálkodási tevékenységet látnak el. Ezzel kapcsolatban olyan jogalkotási tevékenység figyelhető meg az elmúlt években, melynek során a jogszabályi (azaz tulajdonosi) oldalról igyekeznek a kontrolling-tevékenység újabb és újabb elemeit beépíteni.

A kontrollrendszerek hatékonysága kapcsán Szukits a vezetői szerepeket, valamint a kontrollerek szervezeti szerepét is vizsgálta kutatásában. Megállapítása szerint a kontrollerek – a kontroll-tevékenységet végző személyek – szervezetben betöltött szerepe a felsővezetői észlelésen alapszik, ezért a kontrollerek szerepe különböző az operatív működés, illetve a stratégiai folyamatok terén (Szukits, 2016).

A 21. századi vezetői funkciók jelentős mértékben kibővültek Fayolidejéhez viszonyítva, ezáltal megváltoztatva a vezetés szerepét is: az akkori 5 funkció után további 8-9 vezetői funkció ismeretes és használatos napjaink hatékony kontroll-folyamataiban. Véry (2009) a vezető személyes képességét és a többirányú, összetett, valamint nagy szakmai felkészültséget igénylő szakmai feladatellátást hangsúlyozza, továbbá a vezetésirányítás folyamatos, innovatív ismeretbővítésére irányítja a figyelmet.

A belső kontrollrendszere olyan intézkedéseket és eljárásokat foglal magában, amelyek célja az intézményi és pénzügyi ellenőrzés biztosítása, valamint a hatékony és átlátható vállalatirányítás elősegítése. A jogszabályváltozások következtében 2020. év január elsejétől módosult a Taktv. és kiegészült a belső kontrollrendszerre vonatkozó szabályozásokkal, amelyet a Gtbr. rendelet tartalmazott. Az új szabályozás célja a közpénzek átláthatóságának növelése és hatékonyabb felhasználása volt, azáltal, hogy létrehozta a Jó Államot, és szabályozta a társaságok belső kontrollrendszerét. Ennek az intézkedésnek célja az Alaptörvény 38. cikkének megfelelő működés. Ezeket a követelményeket a jogszabályok határozzák meg, amelyek biztosítják a nemzeti vagyon megőrzését, védelmét és a felelős gazdálkodást. Ezen szervezeteknek törvényben meghatározott módon kell önállóan és felelősen gazdálkodniuk, a törvényesség, a célszerűség és az eredményesség követelményeinek megfelelően (Pénzügyminisztérium, 2021).



3. ábra Az államháztartási belső kontrollok koncepciója

Forrás: <https://allamhaztartas.kormany.hu>

A belső kontrollrendszer három szinten valósul meg (3. ábra):

- 1. szint – törvényi szint

A szervezetekben kialakított belső kontrollrendszer egy folyamatrendszer, amely a szabályszerű működést, az elszámolási kötelezettség teljesítését és a szervezeti erőforrások védelmét biztosítja. A kontrollrendszer ezen szintjén a belső kontrollrendszer kialakításáért a költségvetési szervezete vezetője a felelős. Szükséges biztosítani a kontrollkörnyezetet, a kockázatkezelés módját, a kontrolltevékenységet, a kommunikációt és az ellenőrzési rendszert a független belső ellenőrzés létrehozásával (Pénzügyminisztérium, 2024 a).

- 2. szint – kormányrendeleti szint

A második szint a kormányrendeleti szint. Ezen a szinten a Bkr. előírásai összehangoltak az Áht. rendelkezéseivel. A szervezet vezetőjének feladata létrehozni a folyamatokat és szabályzásokat, amelyek elősegítik a jogszabályoknak megfelelő működési gyakorlatot és biztosítja a rendelkezésre álló források hatékony felhasználását. Továbbá a vezető tisztségviselőnek gondoskodnia kell az ellenőrzési folyamatokról. Az ellenőrzés leírása szöveges, táblázatos és folyamatábra formájában is megtalálható. Vizsgálni szükséges a felelősségi szinteket és az ellenőrzés folyamatait. Ez biztosítja a folyamatok nyomon követését és utóellenőrzését. A szervezet vezetőjének kötelessége érvényesíteni a szervezeti működésben a magas szakmai felkészültséget, a folyamatokban megjelenő pártatlanságot és elfogulatlanságot, az erkölcsi feddhetetlenség értékeinek biztosítását a költségvetési szervek működésében. Szükséges a működés során biztosítani az egyéni érdekek háttérbe szorítását és a közértek hangsúlyozását (Pénzügyminisztérium, 2024 b).

- 3. szint – útmutatók szintje

A harmadik szinten, az útmutatók szintjén található azok az utasítások és eljárási gyakorlatok, amelyet az államháztartásért felelős miniszter megállapított. Ilyen útmutató a Belső Kontroll Kézikönyv is (Pénzügyminisztérium, 2010). A hazai szabályozások létrehozásánál figyelembe vették a nemzetközi szervezetek gyakorlatait. A haza jogalkotók alkalmazzák a COSO és az INTOSAI keretrendszereket (– ezeket a későbbiekben részletesebben is ismertetem majd). Ezek a standardok biztosítják a hazai gyakorlatban is átvett fő irányelveket, míg a gyakorlati megvalósítás kidolgozása szervezetenként eltérő lehet.

A költségvetési szerv irányításáért felelős személye határozza meg az ellenőrzések mennyiségét és az ellenőrzések mélységét. A jogszabályok alapkötelezettségeket írnak elő, azonban a 3. szint útmutatói javaslattétellel élhetnek. Az ellenőrzések kontrollpontok létrehozásával valósulnak meg. A költségvetési szervezetek esetében nem feltétlenül szükséges újabb és újabb ellenőrzési pontokat létrehozni. A nemzetközi standardok csupán iránymutatást adhatnak. Az eljárások az esetek nagy részében már eleve működtek és megvalósításra kerültek, például alapító okirat elkészítése és a Szervezeti és Működési Szabályzat létrehozása (Pénzügyminisztérium, 2024).

A belső kontrollrendszer a társaságok teljes tevékenységére kiterjed. A jogszabály a következő paraméterekkel rendelkező köztulajdonban álló gazdasági társaságok esetében kötelezővé teszi a belső kontrollrendszer működését:

- mérleg főösszeg 600 millió forintnál magasabb értékű,
- az éves nettó árbevétel 1.200 millió forint feletti,
- a foglalkoztatottak átlagos létszáma meghaladja a 100 főt (Pénzügyminisztérium, 2021).



4. ábra Belső kontrollrendszer alkalmazásának szabályozásai

Forrás: Pénzügyminisztérium (2021): Kézikönyv a belső kontrollrendszer kialakításához 6. oldal

A jogszabály kitér arra a lehetőségre is azon gazdasági társaságok esetében, amelyek nem felelnek meg a fent említett paramétereknek, hogy a felügyelőbizottság döntése alapján alkalmazhatják a belső kontrollrendszert a Taktv. paragrafusai szerint (Pénzügyminisztérium, 2021). (4. ábra)

A Pénzügyminisztérium által kiadott Kézikönyv a következők szerint határozza meg a belső kontrollrendszer kialakítását (5. ábra):

- Belső kontrollrendszer

A belső kontrollrendszert dinamikus rendszerként mutatja, amely összhangban kerül kialakításra a gazdasági társaságok céljaival és feladataival. Kiemelt figyelmet kell fordítani arra, hogy a rendszer ne váljon túlszabályozottá és ne lassuljanak le a folyamatok. A belső kontrollrendszer elemeit összefüggéseiben szükséges megvizsgálni. A COSO modellben egyenként jelöli a rendszer elemeit, azonban ezek az elemek szoros függésben vannak egymástól. Az elemek közötti szinergia erősítheti és támogathatja a másik elemet. Abban az esetben nevezhető az adott kontrollrendszer jól működőnek, ha a folyamatok és a rendszer minden egyes eleme megfelelően működik (Pénzügyminisztérium, 2021).

- **Kontrollkörnyezet**

A kontrollkörnyezet esetében szükséges megemlíteni a szervezeti kultúra fogalmát, amely az adott szervezetben megjelenő értékeket és szokásokat mutatja be. A szervezeti kultúra befolyással bír a szervezet tagjainak attitűdjére. Amennyiben a COSO modell elemeit és alapelveit vizsgáljuk, a kontrollkörnyezet kialakítása meghatározza a felső szintű vezetés szervezetre kiható stílusát. Azok a szervezeti kultúrák nyújtanak magasabb teljesítményt, amelyben megjelenik a hatékonyság, elégedettség, motiváció, az erős szervezeti kultúra és a megfelelő kontrollkörnyezet.

- **Integrált kockázatkezelési rendszer**

A törvény meghatározza, hogy a gazdasági társaság vezető tisztségviselőjének a felelősség meghatározni az integrált kockázatkezelési (továbbiakban kockázatkezelési) rendszert. Feladata a rendszer kialakítása és működtetése, amelynek alkalmazását a társaság összes tevékenységére alkalmazni kell. Ezek az intézkedések megkövetelik az egységes módszertan és eljárások megalkotását (Pénzügyminisztérium, 2021).

Az egységes módszertan biztosítja a szervezeten belül a hatékony eljárások gyakorlatát és ezek ellenőrzésének könnyebb megvalósíthatóságát. A munkavállalók alkalmazzák az eljárásokat és a napi gyakorlatban a belső kontrollrendszer szerinti tevékenységeket alkalmazzák munkavégzésük során is.

- **Kontrolltevékenység**

A kontrolltevékenységek a kontrollstratégia megválasztásából épülnek fel. A kialakított tevékenységek a szervezeti hierarchia minden szintjén és teljes működési területén biztosítják, hogy a gazdasági társaság vezetőjének utasításai és irányelvei a célok elérésére ható kockázatok kezelésével kapcsolatban végrehajtásra kerüljenek, és hogy a meghatározott kockázatok a tűréshatáron belül maradjanak. A leghatásosabb kontrolleljárás módja a folyamatoknak és a folyamatokban rejlő kockázati tényezőknek megfelelően kiválasztott eljárás lehet. A választott eljárásokat rendszeresen felül kell vizsgálni a szervezetben bekövetkező változások esetén, és szükség esetén módosítani kell azokat az új kontroll célokhoz igazítva (Pénzügyminisztérium, 2021).

- Információ és kommunikáció

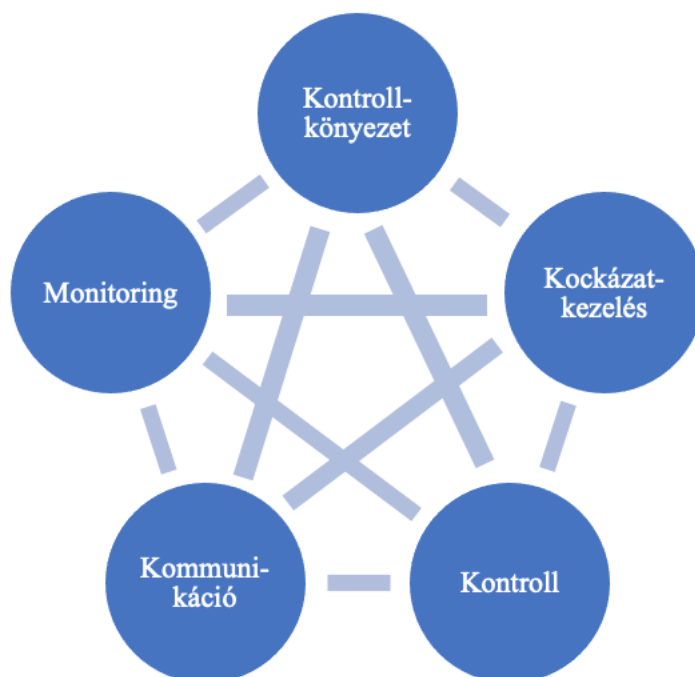
A kommunikációs rendszer kialakítása és működtetése során fontos figyelembe venni, hogy a rendelkezésre álló összes adat és információfeldolgozásra kerüljön, amely alapvető a szervezeti irányításban és működésben. Az információk és az információk áramlását kommunikációs csatornák és eszközök biztosítják, amelyek egymást kiegészítő tényezők. Bármelyik tényezőben fennálló gyengeség vagy hiány negatívan befolyásolhatja a másik minőségét.

- Nyomon követési rendszer (monitoring)

A monitorozás folyamatosan és dinamikusan kell, hogy megjelenjen a szervezetben és mindvégig biztosítani szükséges a szervezeti célok elérését, a vállalati belső és külső környezetben egyaránt.

- Vezetői nyilatkozat a belső kontrollrendszer működéséről

Ebben a nyilatkozatban a gazdasági társaság vezetője értékeli a szervezet belső kontrolltevékenységét. A gazdasági társaság teljes tevékenységi körére szükséges a nyilatkozatot elkészíteni (Pénzügyminisztérium, 2021).



5. ábra Belső kontrollrendszer elemei (szerkezeti / elméleti modell)

Forrás: saját szerkesztés

Az Állami Számvevőszék 2023. évre tervezett ellenőrzései az állami vagyon tulajdonosi joggyakorlásának tevékenységeire és az ezekhez kapcsolódó döntések jogosságára irányultak.

Vizsgálták, hogy milyen arányban valósultak meg a vagyonelemek megőrzési, megóvási és hasznosítási tevékenységei. Továbbá elemezték, hogy a szabályszerűség biztosítása mellett, milyen hatékonysági és eredményességi döntések születtek (Miszori, 2023).

Az Állami Számvevőszék célzott ellenőrzés keretében vizsgálta, hogy a gazdasági társaságok megfelelő intézkedéseket tettek-e a követeléseik hatékony behajtása érdekében. Az ellenőrzés során feltárt hiányosságok alapján az ÁSZ ajánlásokat fogalmazott meg az érintett vállalatok vezetői számára. Az ellenőrzés kiterjedt öt állami tulajdonban lévő gazdasági társaságra, ahol a vevőkövetelések nyilvántartásának megfelelőségét, kezelését és a behajthatatlan követelések számviteli elszámolását vizsgálták a mintatételek alapján. Az összes vizsgált vállalat esetében hiányosságokat tártak fel. A Számvevőszék számos alkalommal kiemelte, hogy a pontos és szabályszerű vevőkövetelés-nyilvántartás vezetése elengedhetetlen a felelős gazdálkodás szempontjából. A megfelelő nyilvántartások lehetővé teszik a követelésállomány követését és a hatékony követeléskezelési stratégiák kiválasztását.

Az intézkedések hiányosságait tekintve a Számvevőszék hangsúlyozta, hogy a megfelelő követeléskezelési és érvényesítési intézkedések alkalmazása segít megelőzni a gazdasági társaságok vagyronvesztését, ezzel pedig biztosítja a közfeladatok ellátásához szükséges források rendelkezésre állását. A behajthatatlan követelések leírása azonban csökkenti a társaság saját tőkéjét és ezzel az állami vagyon részesedését is. Ezért kiemelten fontos, hogy a behajthatatlanság csak indokolt esetben, jogszabályi előírásoknak megfelelően történjen. Tekintettel a vizsgált tevékenység fontosságára, az Állami Számvevőszék javasolta az érintett cégek vezetőinek, hogy biztosítsák a kontrolltevékenységek megfelelő működtetését (Állami Számvevőszék, 2023).

Az ellenőrzések összességében javítják az állami tulajdont kezelő gazdasági társaságok működését. Az Állami Számvevőszék folyamatosan felhívja a figyelmet a szabálytalanságokra és ösztönzi az gazdasági társaságokat a belső kontrollrendszer hatékony kialakítására és alkalmazására (Benedek,2024).

Az ellenőrzések során hiányosságként jelent meg az elemzésben részt vevő gazdasági társaságok negyedénél, hogy nem alakítottak ki javadalmazási szabályzatot, annak ellenére, hogy a tulajdonosi kontroll egyik eszközeként jelenik meg. A javadalmazási szabályzatban a tulajdonos meghatározhat követelményeket és feltételeket, amelyek szükségesek a célok elérése érdekében és biztosíthatják a társaság hatékonyabb működését a közfeladat-ellátás eredményességében.

Társaságok kisebb hányadánál tapasztaltak az ellenőrzés során hiányosságokat a felügyelőbizottságok működésében. Ahol hiányosságokat véltek felfedezni azoknál a gazdasági társaságoknál a tulajdonosok nem határozták meg pontosan a felügyelőbizottság feladatait és nem

vizsgálták a működésben kockázatos területeket. Az ellenőrzések esetében azonban jó gyakorlatokkal is találkoztak a vizsgálatban részt vevő ellenőrök, mivel a gazdasági társaságok jelentős részénél a pénzügyi beszámolók jóváhagyása határidőn belül megvalósult és a jogszabályi feltételeknek teljes mértékben megfelelt. Az évközi beszámolókészítési és adatszolgáltatási kötelezettségek is nagy részben teljesültek.

A tulajdonosok jelentős része üzleti tervet is készített, amely nagy mértékben segíti a működésüket, azonban a jogszabály az üzleti terv készítését nem írja elő. Ezt szintén „jó gyakorlatként” tartják nyilván az ellenőrzések során. Az ellenőrzési tapasztalatok azt mutatják, hogy a tulajdonosok támogatják a társaságok átlátható és jogszabálynak megfelelő működését. A vizsgált gazdasági társaságok törekedtek a feltárt hiányosságok megszüntetésére és kijavítására. Mindezzel hozzájárultak a gazdasági társaság szabályszerű működéséhez. A tulajdonosi ellenőrzés jelentősége kiemelten kezelendő. Ezért fontos jó gyakorlatként kezelni a társaságok működési és gazdálkodási kockázatainak felmérését, értékelését és beépítését a belső ellenőrzés kockázati rendszerébe, valamint ennek alapján rendszeres ellenőrzések lefolytatását a kockázatos területeken a tulajdonosi kontrollok megerősítése és a közfeladat ellátás minőségének biztosítása érdekében. Szintén fontos jó gyakorlatként megfogalmazni a tulajdonosok részéről a társaságok vezetőivel szembeni egyértelmű követelményeket, valamint ezek végrehajtásának monitorozását és értékelését (Állami Számvevőszék, 2020).

3.13 Az információbiztonság és az informatikusok szerepe a belső kontrollrendszerben

Napjainkban az Ipar 4.0 egyre gyorsuló technikai fejlődése következtében az automatizáció, a robotizáció, a mesterséges intelligencia szerepe egyre jelentősebb. Ezek a folyamatok elképzelhetetlenek informatikai háttér nélkül. Tovább gyorsította az amúgy is látványos fejlődést a Covid-19 pandémiához kapcsolódó zárlati intézkedések időszaka. A globalizáció és az ehhez kapcsolódó „minden mindennel összefügg” jelenség korábban elképzelhetetlen mértékűre növelte az internet és más információs hálózatok szerepét. Így lett kulcsfontosságú az informatika, az informatikusok tevékenysége minden szervezetnél. Az informatikusok biztosítják az informatikai rendszerek biztonságát, adatvédelmét, integrációját és kockázatkezelését. A sok feladat közül talán a kockázatkezelést említem először. Ez nemcsak az informatikai rendszerek biztosítását jelenti, hanem minden szervezeti kockázat felderítését és elemzését is (McNaughtonetal., 2010). Az informatikai szakemberek feladata, hogy kialakítsák és fenntartsák a hálózati biztonsági intézkedéseket, mint például a tűzfalak, antivírus programok és behatolásérzékelő rendszerek

(Sullivan, 2011). Ugyancsak az ő feladatuk az adatokhoz, információkhoz kapcsolódó hozzáférési jogosultságok megfelelő szabályozása (Romney & Steinbart, 2018). A informatikusok biztosítják az automatizáció háttérét és zökkenőmentes, folyamatos működését (Hall, 2015). Kulcsszerepük van az adat- és információvédelemben (Damianides, 2005), ide értve az uniós adatbiztonsági előírásoknak való megfelelést is (Deloitte, 2020). Szintén fontos szerepet töltenek be a szabványoknak, szabályozásnak való megfelelés területén is (ISACA, 2012).

Magyarországon a **2013. évi L. törvény az állami és önkormányzati szervek elektronikus információbiztonságáról (Ibtv.)12. § (1)** szerint az állami és önkormányzati szervek vezetői felelősek az általuk irányított szervezetek elektronikus információs rendszereinek biztonságáért.

Az Ibtv hatálya alá tartozó szervezeteknek az informatikai rendszereik védelmét biztosító kötelezettségük körébe a szervezet vezetőjének, vagy az általa megbízott informatikai rendszer biztonságáért felelős személynek meghatározott feladata van.

Az Ibtv 11.§ (1) bek. h) alapján *“az elektronikus információs rendszerek biztonsági osztályba sorolása alapján elvégzi az informatikai rendszer kockázatértékelését, kockázatkezelési eljárást folytat le, valamint meghatározza azokat az intézkedéseket, amelyekkel a kockázatok kezelhetők”*

Bkr. 21. § (3) bek. e) alapján az *informatikai ellenőrzés* a költségvetési szervnél működő *informatikai* rendszerek megfelelőségére, megbízhatóságára, biztonságára, valamint a rendszerben tárolt adatok teljességére, megfelelőségére, szabályosságára és védelmére irányul.

Informatikai ellenőrzések szükségessége a kormányzati szektorba sorolt egyéb szervezeteknél

A kormányzati szektor szervezetei is rengeteg érzékeny és személyes adatot kezelnek, beleértve az állampolgárok személyes adatait, pénzügyi információkat, egészségügyi nyilvántartásokat és más kritikus információkat. Az informatikai ellenőrzések segítenek biztosítani, hogy ezek az adatok megfelelően védettek legyenek a jogosulatlan hozzáféréstől, adatszivárgástól és kibertámadásoktól (Duncan & Whittington, 2014). Az adatbiztonsági ellenőrzések feltárják az esetleges gyenge pontokat a rendszerekben, és javaslatokat tesznek a védelmi intézkedések megerősítésére.

A kockázatkezelési stratégiák kidolgozása és végrehajtása csökkenti a potenciális károkat és biztosítja a szervezetek folyamatos és zavartalan működését (Rainer, Snyder & Carr, 1991).

Az informatikai rendszerek hatékonysága és eredményessége közvetlen hatással van a kormányzati szervezetek szolgáltatásnyújtására. Az informatikai ellenőrzések segítenek azonosítani azokat a területeket, ahol a rendszerek optimalizálásra szorulnak, és javaslatokat

tesznek a teljesítmény javítására. Ez lehetővé teszi a szervezetek számára, hogy hatékonyabban használják erőforrásaikat, csökkentsék a költségeket és javítsák a szolgáltatások minőségét (Tuttle & Vandervelde, 2007).

Sok kormányzati szektorba tartozó szervezet kritikus infrastruktúrát működtet, beleértve az energiatermelést, a közlekedést és az egészségügyi szolgáltatásokat. Az informatikai rendszerek ezen infrastruktúrák működésének alapját képezik, így azok védelme kiemelt fontosságú. Az informatikai ellenőrzések biztosítják, hogy ezek a rendszerek ellenálljanak a kibertámadásoknak és más fenyegetéseknek, valamint képesek legyenek gyorsan helyreállni egy esetleges incidens után (Chambers, 2014).

Az informatika és ennek következtében az internet térnyerésével megjelent az igény az adatok és információk biztonságos fenntartásához. Az adatok védelmét jogi keretek szabályozzák, amely kiterjed a vállalati és a közszolgálati információs rendszerekre egyaránt. Az ITIL (Information Technology Infrastructure Library) egy olyan szabályozás, amely az informatikai rendszerek üzemeltetését és fejlesztését határozza meg és módszertani ajánlásokat fogalmaz meg. Az ITIL nemzetközi szabványként világszerte meghatározza a szervezetek informatikai infrastruktúrájának és informatikai szolgáltatásának irányát és területeit.

Az információbiztonság, mint jogintézmény, amely a modern technológiai és jogi környezetben az információk bizalmasságának, sértetlenségének és rendelkezésre állásának biztosítására szolgál. A felhasználók szerepe ebben a kontextusban kritikus, mivel a biztonságot nemcsak technikai eszközök, hanem a megfelelő emberi magatartás és vezetési gyakorlatok is biztosítják. A szabvány kiemeli, hogy a biztonság folyamatként kezelendő, és a felhasználók tudatos részvétele elengedhetetlen az információbiztonsági rendszer hatékony működéséhez (Gyórfyné Holló, 2021).

A belső ellenőrzés kulcsfontosságú szerepet játszik abban, hogy segítse a szervezeteket a kibertámadások kezelésének folyamatban lévő harcában, mind azáltal, hogy független értékelést nyújt a meglévő és szükséges ellenőrzésekről, másrészt segíti az audit bizottságot és az igazgatóságot a digitális világ különféle kockázatainak megértésében és kezelésében.

A kibertámadások veszélye jelentős és folyamatosan fejlődik. Számos audit bizottság és testület elvárja a belső ellenőrzéstől, hogy megértse és értékelje a szervezet képességeit a kapcsolódó kockázatok kezelésében. Az üzleti egységek és az információtechnológiai (IT) funkció integrálja a kibertámadás-kezelést a napi döntéshozatalba és működésbe, és a szervezet első védelmi vonalát jelenti. A második vonalba az információs és technológiai kockázatkezelési vezetők tartoznak,

akik létrehozzák az irányítást és a felügyeletet, figyelemmel kísérik a biztonsági műveleteket, és szükség szerint intézkednek (Deloitte, 2017).

A COVID-19 világjárvány arra készíti a kormányokat világszerte, hogy nyomkövető technológiához és más adatvezérelt eszközökhöz folyamodjanak a SARS-CoV-2 terjedésének nyomon követése és megfékezése érdekében. Világjárvány idején azonban a távközlési szolgáltatók és/vagy technológiai vállalatok által szolgáltatott helyadatok felhasználása életképes lehetőséggé válik. Fontos, hogy a jogi szabályozás aligha védi az emberek magánéletét a kormányzati és vállalati visszaélésekkel szemben. A kialakult adatvédelmi rendszerek az egyéni hozzájárulásra összpontosítanak, és a legtöbb emberi jogi szerződés ismeri a magánélet védelmét és az adatvédelmi normákat a rendkívüli állapotokra vonatkozó eltéréseket. Ez kevés biztosítékot vagy jogorvoslatot hagy az egyéni és kollektív autonómia garantálására (Zwitter&Gstrein, 2020).

Az AI gyors térnyerése jelentős hatással van a digitális adatbiztonságra, többek között a kiberbiztonság területén. Az AI és a kiberbiztonság kapcsolata három fő dimenzióban jelenik meg: először is, az AI kiberbiztonsága magában foglalja a AI modellek, adatok és rendszerek védelmét. Ez elengedhetetlen ahhoz, hogy az AI rendszerek megbízhatóak és ellenállóak legyenek a kibertámadásokkal szemben, beleértve az emberi felügyelet és a rendszerek biztonságának biztosítását is.

Másodszor, az AI támogatása a kiberbiztonságban lehetőséget ad a kiberbiztonsági szakemberek számára, hogy hatékonyabban ismerjék fel és kezeljék a fenyegetéseket. Az AI-alapú rendszerek képesek felismerni a rosszindulatú szoftvereket, előre jelezni a kockázatokat, elemezni a kódokat, és még gyorsabban reagálni a támadásokra, ami növeli a kiberbiztonsági intézkedések hatékonyságát.

Harmadszor, az AI rosszindulatú felhasználása új típusú kibertámadások megjelenéséhez vezethet. Az AI technológia lehetőséget ad arra, hogy a támadók hatékonyabb, kifinomultabb támadásokat hajtsanak végre, például fejlett kriptográfiai minták elemzésével vagy szociális mérnöki módszerek fejlesztésével. Ezért kulcsfontosságú az AI rendszerek biztonságának folyamatos monitorozása és a támadásokkal szembeni védekezés fejlesztése (European Parliament, 2024).

Az információbiztonság jelentősége az elmúlt években, különösen a COVID-19 járvány alatt, a digitalizáció és a digitális transzformáció felgyorsulásával még inkább előtérbe került. A belső kontrollrendszerek szerepe az informatikai biztonság területén kulcsfontosságúvá vált, különösen az állami szférában, ahol a kormányzati szolgáltatások digitalizálása és az AI alkalmazása növelte a kiberbiztonsági kockázatokat. Az informatikusok szerepe nem csupán technikai támogatásban

merül ki, hanem stratégiai jelentőségűvé vált a kockázatkezelés, a biztonsági protokollok kialakítása és az új technológiák biztonságos integrálása terén (Smith & Wong, 2021).

A koronavírus járvány idején a közigazgatási szervek és gazdasági vállalatok nagy részben átálltak az online működésre, amely megnövekedett kiberbiztonsági kockázatot jelentett. A járvány első hulláma során a kibertámadások száma drámaian megnőtt, különösen a zsarolóvírusok és az adathalászat terén. Ezek a támadások gyakran kihasználták a kiberbiztonsági hiányosságokat, különösen az állami szektor szervezeteinél, amelyek gyakran a szűkös költségvetés miatt a biztonsági szegénységi küszöb alá kerültek. A támadók különböző technikákat alkalmaztak, beleértve a pszichológiai manipulációt és az ismert sebezhetőségek kihasználását, hogy elérjék céljaikat, melyek gyakran anyagi haszonszerzésre irányultak (Katona, 2021).

Az online térben megtörtént kibertérből érkező támadások időszakonként és régióként eltérőek voltak. Ezek a kiberbiztonsági kérdések rávilágítottak a szervezetek és vállalatok működésében az online biztonság gyenge pontjaira. A járvány és az azzal összefüggő kibertámadások arra ösztönözték a felhasználókat és a fejlesztőket, hogy nagyobb hangsúlyt helyezzenek a szervezetek kiberbiztonsági kockázatainak csökkentésére és a munkavállalók képzésére (Paliczki, Bencsik, & Szócska, 2021).

A koronavírus-járvány idején a közsféra dolgozói kulcsszerepet játszottak a kihívások kezelésében, mivel tevékenységük elengedhetetlen volt a problémák azonosításában és a hatékony feladatellátásban. A járvány jelentős változásokat hozott a munkaszervezésben és a gazdaságban, különösen a távmunka terjedése révén, amely különösen a nők, a budapestiek és a közsféra dolgozói számára nyújtott segítséget. Az Állami Számvevőszék (ÁSZ) is gyorsan alkalmazkodott a helyzethez, digitális átállást hajtott végre, és új módszertani megközelítéseket vezetett be, hogy növelje az ellenőrzések hatékonyságát és támogassa a jól irányított állam működését (Domokos, 2021).

Dolgozatomban, a 11 cégnél elvégzett interjú kitért az információbiztonság témakörére is és ez alapján az alábbi két kérdésre született válaszokat foglaltam össze:

- Milyen szerepet játszik a belső ellenőrzés az informatikai rendszerek és folyamatok ellenőrzésében?
- Hogyan biztosítják az informatikai rendszerek biztonságát és integritását a belső ellenőrzés során?

A belső ellenőrzés szerepe az informatikai rendszerek és folyamatok ellenőrzésében sajnos általában alacsony. Ez részben abból adódik, hogy a belső ellenőrök informatikai képzettsége gyakran nem elégséges ahhoz, hogy magas színvonalú, előre mutató ellenőrzést végezzenek. Az informatikai rendszerek ellenőrzése inkább az információbiztonsági követelmények szigorú betartására fókuszál, amely kiemelt fontosságú terület. Az adatkezelés különböző szintjein szigorú kontroll érvényesül, ahol minden munkatárs megfelel az előírásoknak, és jelentési kötelezettségük is erős, amit kemény kivizsgálások követnek. Az ilyen specifikus területeket a belső ellenőrök ritkán ellenőrzik.

Az informatikai programokat teljes egészében átlátni a belső ellenőrzés szempontjából szinte lehetetlen feladat. A gyakorlati munkavégzés során szükség van olyan analitikus nyilvántartásra, amely megmutatja, hogy melyik munkatárs mely program használatára jogosult, és mely programokat csak olvasási jogosultsággal használhat.

A belső ellenőrök általában nem rendelkeznek azzal a szaktudással, ami szükséges lenne az informatikai rendszerek mélyreható vizsgálatához. Az informatikai alapú folyamatok elhanyagolása azonban súlyos problémákat okozhat, ezért a vezetésnek elemi érdeke lenne erre a területre kiemelt figyelemmel lenni.

Az informatikai rendszerek biztonságát és integritását a belső ellenőrzés során többféle módon lehet biztosítani. Ideális esetben a belső ellenőrzést végző szakemberek rendelkeznek megfelelő informatikai tudással, amely lehetővé teszi számukra a rendszerek alapos és hatékony vizsgálatát. Azonban, ha a belső ellenőrök nem rendelkeznek ilyen szintű szakértelemmel, a feladatot külső szakértők bevonásával kell elvégezni. Ez azért fontos, mert az informatikai rendszerek biztonsága és integritása kritikus a szervezet működésének szempontjából, és nem lehet elhanyagolni azokat.

Az informatikai biztonság és integritás fenntartása érdekében a szervezetek részletes informatikai biztonsági szabályzatokat és folyamatokat dolgoznak ki. Ezek a szabályzatok meghatározzák a rendszerek védelmére vonatkozó előírásokat, a hozzáférési jogosultságokat, az adatok védelmének

módját, valamint a rendszeres biztonsági ellenőrzések rendjét. Az ilyen szabályzatok betartása alapvető a biztonság szavatolása érdekében.

A belső ellenőrök jogszabály alapján jogosultak a vizsgált tárgykörhöz kapcsolódó információkhoz való hozzáférésre, feltéve, hogy betartják az előírt szabályokat. Ez lehetővé teszi számukra, hogy minden szükséges információt megszerezzenek a megfelelő ellenőrzések elvégzéséhez. Fontos azonban, hogy a belső ellenőrzés ne csak az informatikai rendszerekre fókuszáljon, hanem a szervezet egészének működését is figyelembe vegye, hiszen minden kontroll egyaránt fontos.

Összességében elmondható, hogy az informatikai rendszerek biztonságát és integritását a belső ellenőrzés során szabályzatok és folyamatok révén biztosítják. Ha a belső ellenőrök nem rendelkeznek megfelelő informatikai tudással, külső szakértők bevonása (költséges) szükséges, hogy a rendszerek biztonsága és integritása ne szenvedjen csorbát. Jelenlegi tapasztalatok alapján sajnos gyakran előfordul, hogy ezek a vizsgálatok nincsenek kellően megvalósítva.

4 ANYAG ÉS MÓDSZER

4.1 Kutatási terv és módszerválasztás

A kutatási terv készítésének célja az volt, hogy a legmegfelelőbb módszert találjam meg a probléma megoldására, a célkitűzések meghatározására, megfelelő módot a kutatási hipotézisek tesztelésére, illetve a tudományos módszer betartásával érvényes és megbízható válaszok megadására (Scipione 1994). Elengedhetetlennek tartottam, hogy alaposan tájékozott legyek a téma történetében és összefüggésrendszerében, hogy ismerjem a témáról elérhető szakirodalmat (Seidman 2002). A szakirodalmak olvasása vagy a konvencionálisnál szélesebb körű (out-of-the-box) gondolkodás (Mohrman & Cohen, 1995) során több kérdés is felmerült, amelyek közül aztán kiválasztottam a legérdekesebbeket (Horváth és Mitev 2015). Creswell (2018) szerint az eredmények interpretálása részben kulturális és történeti háttéren, és saját tapasztalataimon alapult. Ezenkívül a megértés egy összehasonlítási folyamat eredménye is volt, amikor a saját eredményeimet az irodalomban található más eredményekkel és elméletekkel vettem össze.

Mivel kutatásom célja az állami és önkormányzati költségvetési szervek (állami, önkormányzati) által alapított gazdasági társaságok belső kontrollrendszerének vizsgálata, első lépésként kijelöltem a vizsgálandó mintát. Azokat a gazdasági társaságokat kerestem meg, amelyek teljesen vagy részben állami vagy önkormányzati tulajdonban vannak, így a vizsgált teljes sokaság 251 db szervezet. Nem vizsgáltam az egyesüléseket, alapítványokat, valamint azokat a gazdasági társaságokat, amelyek a kutatás megkezdése előtt vagy közben felszámolás, végelszámolás vagy beolvadás miatt nem voltak már elérhetőek vagy visszajeleztek, hogy nem kívánnak részt venni a kutatásban. Ezekon a szűkítő feltételeken túl a gazdasági társaságok tevékenységének jellege csoportosítási szempontként szerepelt, de a megkérdezettek kiválasztásában nem volt jelentősége.

A minta meghatározását követően (249 db szervezet) a következő meghozandó döntés a kutatási módszer jellegének megválasztása volt. Először azt kellett eldöntenem, hogy kvalitatív vagy kvantitatív módszert használjak-e (Adams et al., 2007; Boncz, 2015; Cameron & Price, 2009; Tomcsányi, 2000). Mérlegelve a kétféle módszertan előnyeit és hátrányait úgy döntöttem mivel az interjú - vonzó lehetőség (Leavy, 2020; Seidman, 2003), mindkét módszert alkalmaztam és eredményeinek statisztikai feldolgozása mellett döntöttem. Nem kértem a válaszadóktól olyan adatokat, amelyek alapján a vállalkozás azonosítható lehetne. Ennek célja az volt, hogy a belső kontrollrendszer helyzetére vonatkozóan őszinte visszajelzéseket, értékeléseket kapjak, illetve, hogy a válaszokat ne befolyásolja semmilyen félelem vagy ellenérzés az utólagos azonosíthatóság miatt.

4.2 Kvalitatív kutatás- Félig strukturált interjú

A félig strukturált interjúk kvalitatív kutatási módszertanának fontos eszközei, mivel lehetőséget biztosítanak az interjúkészítőnek arra, hogy strukturált kérdéseket tegyen fel, ugyanakkor rugalmasan reagáljon a válaszadók egyedi válaszára. E módszertan az esetek nagy részében mélyebb betekintést nyújt a kutatott témába, mivel az interjúalanyok szabadon kifejtetik gondolataikat, és lehetőség van az előre nem látható kérdések megvitatására is (Kvale & Brinkmann, 2009). A félig strukturált interjúk általánosan használtak a tudományok területén, különösen akkor, amikor a kutatás célja egy-egy jelenség vagy folyamat mélyebb megértése. E módszer lehetővé teszi a résztvevők tapasztalatainak és nézeteinek feltárását úgy, hogy közben a kutató képes marad bizonyos kérdésekhez kötni a beszélgetést (Patton, 2015). A kérdések lehetnek nyitottak vagy zártak, de mindkét esetben a cél a válaszok könnyű összehasonlíthatósága.

Az interjúkészítő szubjektivitása és a válaszok értelmezése jelentős hatással lehet az eredményekre, különösen akkor, ha a kérdések nem elég pontosak vagy ha az interjúkészítő túlzottan befolyásolja a beszélgetést (Gilletal., 2008). Továbbá, a félig strukturált interjúk kvalitatív jellege miatt az adatok elemzése időigényes lehet, mivel a válaszokat kódolni és tematizálni kell, hogy értelmezhető mintázatok jelenjenek meg (Creswell, 2014)

A félig strukturált interjúk alkalmazásának egyik legnagyobb előnye a rugalmasság, amely lehetővé teszi a kutatók számára, hogy felfedezzék azokat a területeket, amelyekre esetleg nem gondoltak előre. A módszer kombinálja a strukturált interjúk szervezettségét a nyitott kérdések szabadságával, így alkalmas arra, hogy mélyebb összefüggéseket tárjon fel a válaszadók tapasztalataiban és megértésében (Bryman, 2012). A félig strukturált interjú kérdések összeállítása elengedhetetlen feltétele volt a kvantitatív kutatás (kérdőív) megszerkesztésének. Fel tudtam továbbá használni saját szakmai tapasztalatom kiegészítésére is, illetve nagymértékben hozzájárult a kutatásomhoz szükséges megfelelő mélységű és mennyiségű információ összegyűjtéséhez. Az interjú célja annak a felmérése volt, hogy a kormányzati szektorba sorolt egyéb szervezetek vezető beosztású alkalmazottjai ismerik-e a szervezetük belső kontrollrendszerének elemeit, és ha igen, milyen mélységben. Azt is vizsgáltam, hogy a válaszolók részt vettek-e a témával kapcsolatos oktatásban, ha igen, mennyire találták azt hasznosnak. A válaszok felhasználásával készítettem el kérdőívemet és fogalmaztam meg 3. és 7. hipotézisemet.

Az interjúalanyok kiválasztásánál, a minél nagyobb objektivitás érdekében elsődleges szempontom az volt, hogy korábbról semmilyen kapcsolatom, vagy ismeretségem se legyen az adott szervezetnél. Az interjúk során előre elkészített kérdések vezérfonalként szolgáltak. A

vizsgálatot 2023 év február hónaptól május hónapokig különböző munkanapokon folytattam le. Ezen időszak alatt összesen 11 interjút készítettem. Az interjúk 1-1,5 órát vettek igénybe, azok helyszínét minden esetben az interjúalanyok biztosították. A válaszokat hangrögzítővel rögzítettem, írásba foglaltam, majd részükre elektronikus formában megküldtem, annak feldolgozását csak pozitív visszajelzésüket követően végeztem el. A feldolgozáshoz a kvalitatív és a kvantitatív szövegelemzés módszereit is felhasználtam. Ez utóbbit az online ingyenesen elérhető TextAnalyzer alkalmazással készítettem el. Ennek során elsősorban a kulcsszavakra és azok előfordulási gyakoriságára koncentráltam.

4.3 Kvantitatív kutatás- kérdőív

A potenciális válaszadókat online kerestem meg, a honlapjukon megjelenített, kötelezően közzéteendő központi e-mail elérhetőségen (Tseetal., 1995). A levelem közvetlen címzettje a felső vezető volt, hiszen a belső kontrollok kiépítéséért, működtetéséért ő felel. Amennyiben a gazdasági társaság a felső vezető e-mail címét is közzé tette, közvetlenül ezt az elérhetőséget használtam a megkeresésre. A szervezetek kiválasztásának alapját a belső kontroll rendszerhez kapcsolódó jogi szabályozás jelentette (Leavy, 2020; Seidman, 2003).

Kutatási módszerként az online kérdőíves vizsgálatot választottam. Bár az offline kérdőívek válaszadási hajlandósága a szakirodalom szerint magasabb (Mehta & Sivadas, 1995; Tse, 1998; Zhangetal., 2017), az online forma könnyebben elérhető, kitöltésének időpontját a válaszadó határozhatja meg és fokozottabb anonimitást tesz lehetővé, ezért döntöttem az online vizsgálat mellett. A kutatás során alkalmazott kérdőívet a 4. számú melléklet tartalmazza.

A kérdőívben több kérdéscsoport található (Peterson, 2000). A demográfiai kérdések a mintán belüli csoportok létrehozását szolgálják. A „demográfiai” jelzőt jelen kérdőív esetében a megszokottnál szélesebb körben értelmeztem. Ide soroltam egyrészt a kitöltő nemét, életkorát, iskolai végzettségét felmérő kérdéseket, amelyeket a kérdőív végén helyeztem el (23-25. kérdés). A demográfiai kérdések másik csoportja a kérdőív elején található és a válaszadó szervezet jellemzőit (tulajdonosi szerkezet, székhely/telephely településének típusa és működési területe/szektora, 1-3. kérdés), továbbá a kitöltőnek a szervezetben betöltött helyét (beosztás, munkaterület, beosztottak és felettesek száma, a szervezetnél eltöltött évek száma 4-8. kérdés) tisztázza.

A további kérdéscsoportok a szervezeti folyamatok és a belső kontrollrendszer ismeretét (9-10. kérdés) vizsgálják. Rákérdeztem továbbá egyrészt a belső kontrollrendszer részét képező

dokumentumok meglétére és ismeretére (11-14. kérdés), másrészt azokra a tevékenységekre, folyamatokra, szempontokra, amelyek ennek a rendszernek a részét képezik (15-17. kérdés). A válaszadónak a szervezetről, valamint a munkájával kapcsolatos képzésekről alkotott képét, véleményét is vizsgáltam (18-22. kérdés). A demográfiai kérdések jellemzően nominális változóként jelennek meg, a többi kérdésre adott válaszok között vannak igen-nem típusúak, illetve 3 vagy 5 fokú skálán megválaszolhatók. Ez utóbbiaknál az alacsonyabb pontszám kedvezőbb választ jelent.

A visszakapott kérdőívek alapján kialakult mintán belül csoportokat hoztam létre. A többféle lehetséges szempont közül azt választottam ismérvként, hogy a válaszadó belső ellenőr-e vagy más munkát végez az adott szervezetnél. Ennek a megkülönböztetésnek az a jelentősége, hogy a belső ellenőrök feltételezhetően jobban ismerik saját szervezetük belső kontrollrendszerét, mint az egyéb területen dolgozók.

Kutatásomban különböző statisztikai módszereket alkalmaztam a szervezeten belüli vezetési gyakorlattal és a belső kontrollelemek megítélésével kapcsolatos felmérési adatok elemzésére. Minden elemzést az IBM SPSS Statistics 25 használatával végeztem, és minden tesztben 5%-os szignifikancia szintet ($\alpha=0,05$) alkalmaztam. A következőkben a jelen dolgozatban alkalmazott módszereket ismertetem. A kellően nagy mintaméret miatt feltételeztem, hogy a centrális határeloszlási tétel (Polya, 1920) normalitást igazol a mintaátlagok eloszlásában. A tétel azt állítja, hogy a mintaátlagok eloszlása közelít egy normális eloszlást a minta méretének növekedésével. Ez döntő feltevés a parametrikus tesztek elvégzéséhez, beleértve az ANOVA-t is. Bár az egyes adatok nem biztos, hogy normális eloszlásúak, a tétel lehetővé teszi a normalitás feltételezését következtetési statisztikai célokra, ha a minta mérete megfelelő (tipikusan $n > 30$). A két vagy több csoportra számított változó varianciáinak egyenlőségének értékelését Levene teszttel végeztem (Levene et al., 1960). A teszt azt a nullhipotézist teszteli, hogy a különböző minták egyenlő eltérésekkel rendelkeznek. A nem szignifikáns Levene teszt támogatja a hagyományos parametrikus tesztek, például az ANOVA használatát, amelyek a varianciák homogenitását feltételezik.

Két kategorikus változó közötti szignifikáns kapcsolat meglétének vizsgálatára khi-négyzet tesztet alkalmaztam. Ez összehasonlítja a kontingenciatábla (Kateri, 2014) egyes kategóriáiban megfigyelt gyakoriságokat a várható gyakoriságokkal, amelyeket a változók közötti összefüggés hiányának feltételezése alapján számítanak ki (Ugoni & Walker, 1995). Több csoport vizsgálatakor azt a nullhipotézist teszteltem, hogy a több vizsgált csoportnak ugyanaz a populáció-átlaga. Ezt varianciaanalízissel (ANOVA) vizsgáltam. Ez a teszt három vagy több csoport

statisztikai szignifikancia szempontjából történő összehasonlítására használatos (Miller, 1997). A Welch-féle ANOVA az ANOVA adaptációja, amely megbízhatóbb eredményt ad, ha sérül az egyenlő szórások feltételezése. Megjegyzem, hogy az esetleges heteroszkedaszticitás nem hiba, mindössze a minta életszerű jellegét jelzi (Hunyadi, 2006). A robusztusság javítása érdekében módosítja a tesztstatisztika szabadsági fokát. Az ANOVA, Welch és Kruskal-Wallis teszt három vagy több csoport átlagának összehasonlítására szolgál. A H_0 nullhipotézis: minden csoportátlag azonos, míg az alternatív H_a hipotézis szerint legalább két átlag különbözik (Liu, 2015). Az ANOVA/Welch- tesztet használtam a döntéshozatali szempontok elemzés során is. Mivel itt hét szempontot vizsgáltam, a kérdésre kapott végső eredményhez szükségessé vált a kumulált szignifikancia meghatározása is, amelyet Fisher módszerével végeztem. A kumulált szignifikanciát akkor kell vizsgálni, amikor, amikor több független statisztikai teszt eredményeit kombináljuk (Hedges & Olkin, 1985; Borenstein et al., 2009). A kombinálás célja, annak meghatározása, hogy a teljes adatállományban létezik-e valamilyen szignifikáns hatás vagy kapcsolat.

A kumulált szignifikancia kiszámításához több független teszt eredményének kombinálására van szükség. Ezt a kombinációs módszert többféleképpen is el lehet végezni, például a Fisher-féle kombinációs módszer segítségével. A Fisher-féle kombinációs módszer lényege, hogy a p-értékek természetes logaritmusát összeadjuk, majd az így kapott értéket egy chi-négyzet eloszlásba helyezzük.

A képlet:

$$\chi^2 = -2 \sum \ln(p_i) , (1)$$

ahol p_i az i-edik teszt szignifikanciaértéke.

Az éta-négyzet (η^2) a hatásnagyság mérőszáma ANOVA-kontextusban. Egy függő változó teljes variációjának azt az arányát jelenti, amely a független változó vagy csoporttagság változásának tulajdonítható. Más szóval a hatásnagyság magyarázottság (R^2) korrekciójával jön létre. A hatásnagyság alkalmazására azért van szükség, mert nem a teljes populáción, hanem egy abból vett mintán mérünk, ami torzíthatja az eredményeket. A torzítás mértéke az elemszám növekedésével csökken, hiszen a minta mérete ilyenkor közelíti a teljes populáció elemszámát. A hatásnagyság tehát tulajdonképpen egy korrigált (csökkentett) R^2 .

A hatásnagyság mérőszámaként három mutató használatos a statisztikában: ω^2 , η^2 , parciális η^2 . Az η^2 megegyezik a korrigálatlan R^2 -tel, az ω^2 a korrigált R^2 , parciális η^2 pedig többszemponos vizsgálatokban használatos. Az η^2 értékét úgy számítják ki, hogy a függő változó teljes varianciáját

elosztják a minták közötti eltérésekkel (szisztematikus változatossággal). Tehát az η^2 tulajdonképpen azonos az R^2 -tel. Értéke 0 és 1 között lehet, a magasabb értékek azt jelzik, hogy a csoportkülönbségek nagyobb hányadát magyarázzák a vizsgált változók. Érdeemes megjegyezni, hogy az éta-négyzet túlbecsülheti a hatás méretét kis mintákban, ezért érdemes óvatosan értelmezni az értékeket, különösen akkor, ha a minta mérete nem nagy. A hatásnagyság jelentősége az utóbbi években megnőtt. Ennek oka a „szignifikancia vadászat” (angolul: p-hacking) jelensége (Elliot et al., 2022; Head et al., 2015), amelynek lényege röviden az, hogy a minta elemszámának megfelelő növelésével minden eredmény szignifikánssá tehető. Ez módszer az utóbbi időben egyre több publikációban megfigyelhető. Különösen olyankor veszélyes az alkalmazása, amikor szakmailag megalapozatlan vagy irreleváns kimenetek új kutatási eredményként való feltüntetésére használják.

Ha az ANOVA szignifikáns, azaz a csoportok közötti eltérések nem magyarázhatók pusztán a véletlennel, post-hoc összehasonlításokat, például Tukey-tesztet használnak annak meghatározására, hogy melyik csoport átlagai különböznek szignifikánsan egymástól. A Tukey-teszt összehasonlítja az összes lehetséges csoportátlag-párt és megkeresi közöttük a szignifikánsan eltérőket (Tukey, 1949).

További mutatók közül számunkra fontos még a Kendall-féle tau-b. Ez az asszociáció erősségének és irányának nem-paraméteres mérőszáma, amely két, legalább ordinális skálán mért változó között létezik. Nominális változók esetében tehát nem alkalmazható. Ez egy rangkorrelációs együttható, amely felméri, hogy két változó közötti kapcsolat mennyire írható le monoton függvény segítségével. A Kendall-tau-t gyakran használják folyamatos adatok korrelációjának vizsgálatára, ha az adatok között kiugró értékek vannak. Ha az adatok folyamatosak és nincsenek kiugró értékek, akkor a Pearson-korrelációt kell használni (Pearson, 1895). Ha a változók kategoriálisak, akkor a Cramer-V-t szokták használni (Cramér, 1999). A Kendall-tau kizárólag két változó összehasonlítására használható (Kendall, 1938).

A Goodman és Kruskal-féle gamma egy másik nem-paraméteres asszociációs mérőszám ordinális típusú változókhoz (Goodman & Kruskal, 1954). A kereszttáblás adatok asszociációs erősségének mértéke, ha mindkét változót ordinális skálán mérjük. Felméri az asszociáció erősségét anélkül, hogy egyenlő távolságot feltételezne a rangok között. A Kendall-tau-val ellentétben a gamma nem veszi figyelembe az egyenlő értékeket, így megfelelőbb, ha az adatok sok egyenlő rangot tartalmaznak.

4.3.1 Az adatok előzetes feldolgozás

A kérdőívek beérkezése után a kutatás következő lépése az adatok tisztítása és kódolása (Alamsyah & Setiana, 2020; Hernández & Stolfo, 1998). Miért van szükség erre? Azért, mert minden kutatási eredmény csak annyira jó, amennyire jó minőségűek a kutatáshoz használt adatok. Célja tehát a minőségi adatokra alapozott kutatás. Az adattisztítás a helytelen, sérült, helytelenül formázott, ismétlődő vagy hiányos adatok javításának vagy eltávolítását jelenti. Ennek pontos módját mindig az aktuális kutatáshoz rendelkezésre álló adatkészlet sajátosságai határozzák meg. Az adattisztítás az adat-előkészítési folyamat döntő lépése, amely fontos szerepet játszik az adatkészlet pontosságának, megbízhatóságának és általános minőségének biztosításában. A levont következtetések érvényessége és használhatósága ugyanis nagymértékben függ az alapul szolgáló adatok tisztaságától. Megfelelő adattisztítás nélkül a redundáns adatok, a kiugró vagy hiányzó értékek és egyéb hibák veszélyeztethetik az eredményekre alapozott elemzés validitását. érvényességét. A bemenetként tisztított adatokkal ellátott algoritmusok optimálisan és hatékonyabban működnek. Röviden összefoglalva: a megfelelő minőségű adatok fontosabbak, mint egy elegáns algoritmus. Ezenkívül a tiszta adatkészletek javítják a megállapítások értelmezhetőségét, és segítik a használható betekintések megfogalmazását.

Az adattisztítást minden kutatásban egy adott séma szerint szoktam végezni, mert így nem marad ki egyetlen fontos lépés sem. A séma lényege egy négy lépéses körfolyamat:

- 1) a nem kívánt adatok (pl. duplikátumok) eltávolítása,
- 2) a szerkezeti hibák kiküszöbölése,
- 3) a kiugró értékek kezelése,
- 4) döntés a hiányzó adatok további sorsáról.

Az első feladat a duplikált adatok eltávolítása. Ezt most nem kellett elvégezniem, mivel minden kérdőívől csak egy darab volt és nem kombináltam több forrásból származó adatokat. Ugyanezen okból az irreleváns (azaz a kutatás célrendszerébe nem illeszkedő) elemek eltávolítását sem kellett elvégezniem. A második lépés a strukturális hibák javítása volt. Ebben a fázisban például a kitöltők által meg nem válaszolt, ezért üresen hagyott, kihúzott vagy 0 értékkel jelölt válaszmezőket azonos formátumra hoztam és valamennyit üres mezőként vettem fel a végleges adatbázisba. Ezután a kiugró értékek kérdését vizsgáltam meg. Tekintettel arra, hogy az életkor megadására korcsoportos skálát, az egyetértés/elutasítás mértékének meghatározására pedig igen/nem, illetve 3-5 fokú skálás kérdéseket tartalmazott a kérdőívem, a kiugró értékek problémáját nem kellett kezelniem.

Ezt követte a döntés a hiányzó adatok kezeléséről. Saját kutatásomban a hiányzó válaszokat is tartalmazó kérdőíveket nem zártam ki a vizsgálatból, amennyiben nem a betöltött pozíció (belső

ellenőr/kontroller vagy más munkakörben dolgozik) volt a hiányzó adat. Azért döntöttem így, mert ezzel a döntéssel nem csökkent jelentős mértékben a felhasználható kérdőívek száma és a hiányosan megválaszolt kérdőívekből is számos értékelhető és értékes válaszhoz jutottam.

Korábban említettem, hogy az adatok tisztítása egy körfolyamat. Ez azt jelenti, hogy miután végig haladtam a folyamat négy lépésén és elvileg elkészült az adatbázisom, valójában nem értem a feladat végére. A MS-Excelben elkészült adatbázist ugyanis a kódolást követően be kell olvasnom a vizsgálathoz használt SPSS-szoftverbe. Ennek során ismét jelentkehetnek például strukturális hibák a beolvasás során. A leggyakoribb eset, hogy az SPSS egy azonosításra szolgáló, de számot tartalmazó mezőt (például a férfi = 1, nő = 2 tartalmú „nem” mezőt) értelmezheti nominális változóként (ez az eredeti szándékom). Előfordul azonban, hogy – mivel számokat tartalmaz – egyes esetek benordinális, ritkán folyamatos változóként érzékeli. Ezért a beolvasás után a változók típusát ismét ellenőrizni és szükség esetén korrigálni kell. A megváltozott változótípus viszont ismét eredményezhet hibás vagy kiugró értékeket. Ezért a teljes adattisztítási folyamatot ismét el kell végezni.

Az adattisztítás után következik az adatok kódolása. ennek lényege, hogy a számítógépek és rajtuk futó programok „nem értik” a szöveget csak numerikus bemenettel képesek dolgozni. Ezért az esetleges szöveges válaszok numerikussá alakítására van szükség. Ugyanígy kódolni kell például a kapott adatokból létrehozott új változókat is. Ha az adatok kódolása megtörtént, ismét végig kell mennünk az adattisztítás négy lépésén, még egyszer ellenőrizve az elkészült adatbázist. amennyiben az ellenőrzés során nem találhatók hibák, az adatbázis elkészült és statisztikai feldolgozásra alkalmas.

4.3.2 Modellalkotás

A belső kontrollrendszerhez közvetlenül kapcsolódó és a cégnél más beosztásban dolgozó alkalmazottak csoportjának többszemponútú összehasonlítása után azt vizsgáltam, hogy mely tényezők és milyen mértékben határozzák meg a belső kontrollrendszer általam vizsgált folyamatainak ismeretét. A kérdés megválaszolására regressziós modellt készítettem. Mivel a kimeneti változót több prediktor értékéből kívántam megbecsülni, többszörös lineáris regressziót alkalmaztam. A regresszió alkalmazásának feltétele a minta normalitása és homoszkedaszticitása. A normalitás a mintaátlagok normális eloszlását jelenti. Ennek a feltételnek a teljesülése több módszerrel is ellenőrizhető (Kolmogorov, 1933; Polya, 1920; Shapiro&Wilk, 1965; Smirnov, 1948). Ezek mindegyikének kiindulási (null-) hipotézise, hogy a valós eloszlás nem különbözik szignifikánsan a Gauss-féle normáeloszlástól. A modell magyarázott (függő) változója a belső

kontrollrendszer kockázatkezeléssel kapcsolatos folyamatainak ismerete, amelyet a kérdőívem 15. kérdése vizsgál:

15. Mit tud a felsorolt tevékenységeket illetően? Megtörtént a szervezetüknel a...

- folyamatokért felelős személyek/csoportok kijelölése
- gazdálkodásában rejlő kockázatok felmérése, megállapítása
- kockázati események és azok bekövetkezési valószínűségének és a hatásának meghatározása
- kockázati tűréshatár meghatározása
- kockázatok rangsorolása
- korrupciós kockázat felmérése
- egyes kockázatokkal kapcsolatban szükséges intézkedések meghatározása
- maradványkockázatok meghatározása
- kockázati események bekövetkeztekor alkalmazandó eljárások felelőseinek meghatározása
- kockázati események nyomon követésének biztosítása
- kockázatkezelési stratégia kialakítása

Bár a kockázatkezelés nem a belső kontrollrendszer egyetlen folyamata, magát a rendszert elsősorban erre célra rendeli létrehozni a jogszabály (Dormán et al., 2012).

A lehetséges válaszok a következők voltak:

- Igen, rendszeresen felülvizsgáljuk (5 pont)
- Igen, csak alkalmanként vizsgáljuk felül (3 pont)
- Igen, de sosem vizsgáljuk felül (1 pont)
- Nem (0 pont)
- Nem tudom (99, mint a hiányzó válaszok)

A válaszok alapján a magasabb pontszám kedvezőbb eredményt jelez. A magyarázó (független) változók között egyrészt a válaszadók demográfiai jellemzőit (nem, életkor, iskolai végzettség), másrészt a szervezetnél betöltött szerepüket (beosztás, mióta van a szervezetnél, hány beosztottja, illetve felettese van, a belső ellenőrként dolgozik-e, részt vesz-e képzéseken) vizsgáltam. Ugyancsak a független változók közé soroltam a cég jellemzőit (működési terület, tulajdonosi szerkezet, szükséges iratok, szabályozók rendelkezésre állása, szükséges tevékenységek végrehajtása megvalósul-e). A kezdeti modellben minden független változó szerepelt, a végleges modell azonban csak a szignifikáns hatásokat tartalmazza. A modellben több olyan magyarázó

változó is van, amelyeknél viszonyítási alapot (referenciaértéket) szükséges meghatározni (UCLA, 2016). Ezeknél a kategorikus változóknál (pl. nem, beosztás, végzettség) a modell értelmezéséhez szükséges egy viszonyítási alap megjelölése. Például, amennyiben a „nem” változó referenciaértéke a „férfi”, akkor a modell értelmezésekor meg tudjuk mondani, hogy az adott kimeneti változó milyen mértékben változik meg a női válaszadóknál. Kategorikus változóim referenciaszintjeit a következőképpen határoztam meg (5. táblázat):

5. táblázat: A kategorikus prediktív változók referencia-értékei

Változónév	referenciaérték	ref. érték jelentése
dolgozik_kontroller	0	nem a belső kontroll területen dolgozik
beosztas	0	külső munkavállaló
mukodesi_terulet	2	szakmai terület (operatív/termelő)
tulajdon	3	magán
kepzes_reszt_vesz	0	nem vesz részt
nem	1	férfi
kepzes_4	0	nem vesz részt
kepzes_1	0	nem vesz részt
kepzes_2	0	nem vesz részt
kepzes_3	0	nem vesz részt
kepzes_5	0	nem vesz részt
végzettség	0	8 általános vagy az alatt

Forrás: saját szerkesztés

A lineáris regresszió képlete egy olyan egyenest határoz meg, amely az egyes adatpontok összességéhez a legközelebb van. Azonban az adatpontok egy része nem illeszkedik pontosan az egyenesre, hanem attól kisebb-nagyobb távolságra található. Ezt a távolságot nevezzük maradéknak (residual). Ezeknek a maradékoknak a normalitását is meg kell vizsgálni, erre a célra a QQ-plot grafikont alkalmaztam. Mivel több prediktor változónk van a regressziós egyenes egy olyan virtuális koordináta rendszerben fog futni, amelynek a prediktorok számával megegyező vízszintes tengelye van és a függőleges tengely a magyarázott változó. Ez azt jelenti, hogy az egyenesnek egy tengelymetszete lesz a magyarázott változó tengelyén (amikor minden prediktor értéke 0), viszont minden prediktor dimenziójában lesz egy-egy meredeksége.

A modell illeszkedését (megfelelőségét) és magyarázó erejét az alábbi mutatókkal jellemezhetjük (6. táblázat):

6. táblázat: A regressziós modell illeszkedését és magyarázó erejét leíró mutatók

Mutató	A mutató jelentése
F	A hatás és hiba aránya, ehhez rendeljük a szignifikancia-értéket (p)
R ²	Magyarázóerő (effect-size mutató), a modellünk mennyit magyaráz a kimeneti változó varianciájából
R	Korreláció a modell által prediktált értékek és a valós értékek között – tökéletes becslés esetén R = 1
tengelymetszet (intercept)	Az a pont, ahol a regressziós egyenes az y-tengelyt (a magyarázott változó tengelyét) metszi, ekkor minden prediktor változó értéke 0
Estimate	A regressziós egyenes meredeksége az adott prediktor változó dimenziójában

Forrás: saját szerkesztés

Tekintettel arra, hogy a magyarázó változók egy része (TEXT_ névvel kezdődők) összevont, más része egyedi adatokat tartalmaz, a megfigyelések szórása nem egyenlő. A súlyozatlan regressziós módszer egyenlő pontosságot feltételez a megfigyelések között, ezért esetünkben nem megfelelő. A súlyozott regressziós módszert alkalmaztam, amely pontosabb becsléseket ad, mivel súlyozást is tartalmaz az összevont megfigyelésekhez (Anderson & Bailer, 2010). Súlyszámként a válaszadó életkorát használtam.

A regressziós modell tapasztalatainak felhasználásával egy úgynevezett útmodellt (StructuralEquationModel - SEM) készítettem a változók közötti komplex kapcsolatrendszer feltárása érdekében (Kline, 2015; Byrne, 2016; Hoyle, 2012). Ez az eljárás több információt nyújt a regressziós modellnél, mivel a magyarázó (független) változók egymás közötti kapcsolatait is leírja. A kapcsolatrendszert grafikusán ábrázoltam, az egyes változók egymásra gyakorolt direkt, indirekt és teljes hatását táblázatban foglaltam össze, majd ezekből az eredményekből vontam le következtetéseimet.

A szakirodalmi áttekintésben ismertettem a belső kontrollrendszer ötelemű modelljét (5. ábra), amely a Belső kontroll kézikönyv (Pénzügyminisztérium, 2010) alapján készült. A saját kérdőívemre kapott válaszok alapján megvizsgáltam, hogy milyen kapcsolatrendszer mutatható ki a rendszer elemei között. A kérdés megválaszolására korrelációs mátrixot készítettem. Az ábra egyes elemeire kérdőívem alábbi kérdései kérdeznék rá:

1. Kommunikáció: 17. kérdés (információáramlás)

2. Kockázatkezelés: 15. kérdés (mit tud a következő folyamatokról)
3. Monitoring: 19. kérdés (mit tud folyamat)
4. Kontrollkörnyezet: 11., 12., 13., 14. kérdések (TEXT_reszei_doksi)

Ezek között a fennálló kapcsolatokat korrelációs vizsgálattal mértem fel (Pearson, 1895). A rendszer ötödik elemét (kontroll) a másik négy elemet magában foglaló halmazként értelmeztem, hiszen magára a rendszerre is éppen a kontroll megvalósítása és tökéletesítése miatt van szükség.

Vizsgáltam továbbá azt a kérdést is, hogy a belső kontrollrendszer egyes elemeinek fontosságát hogyan ítélik meg a válaszadók. Ezt mérte fel kérdőívem 20., 21. és 22. kérdése. A 20. kérdés közvetlenül kérdezte a kitöltők véleményét az egyes elemek fontosságáról. A 22. kérdésben pedig közvetett rangsort tudtam vizsgálni abból az információból kiindulva, hogy a válaszadó mely terület képzéseit jelölte számára érdekesnek-fontosnak. A 20. kérdésben a rendszer elemeinek szubjektív fontosságát ötfokú Likert skálán értékelték a kitöltők. Az egyes kitöltők öt válaszában pontszámait összegezve hoztam létre azt a változót (TEXT_fontos_kontr_rendszer), amely a belső kontrollrendszer általános fontosságát méri. Ennek pontszámaiból átlagot számítva kaptam meg a megkérdezettek általános véleményét. Ugyancsak átlagoltam a rendszer egyes elemeinek válaszadók által adott pontszámait. Így kaptam meg az egyes rendszerelemek fontosságát. A TEXT_fontos_kontr_rendszer változó értéke 1-25 között változhat, az egyes elemek relatív fontossága pedig 1-5 közötti pontszámot kaphat. Ezért a TEXT_fontos_kontr_rendszer átlagát is ötfokozatúra konvertáltam az alábbi (2) egyenlettel:

$$\text{TEXT-átlag}_{5\text{fokú}} = (\text{TEXT-átlag}_{25\text{fokú}} / 25) * 5 \quad (2)$$

A 22. kérdés esetében az egyes belső kontroll területeken zajló képzéseken való részvételüket igen (1) vagy nem (0) értékkel jelölhették a válaszadók. Ezeket területenként átlagolva kaptam meg az egyes területek relatív fontosságát.

A. kérdés arra kérdezett rá, hogy a válaszadó a kötelezően teljesítendő továbbképzéseken kívül részt vesz-e a belső kontrollrendszerrel kapcsolatos képzésen. A kérdés egyszerű igen (1) – nem (0) válasszal volt megválaszolható. Ebben az esetben csak az igen-nem válaszokat kellett összeszámolnom. Az előzőekben ismertetett módszert alkalmaztam a minta egészére, valamint külön a belső ellenőrzésben dolgozókra és külön a szervezet egyéb dolgozóira egyaránt. A kapott eredményeket az elméleti átlaghoz (számtani középérték) is viszonyítottam, amelynek értéke az ötfokú skála esetén 2,5. Az elméleti átlag jelentősége, hogy matematikailag-statisztikailag ez az érték várható el egy átlagos válaszadótól.

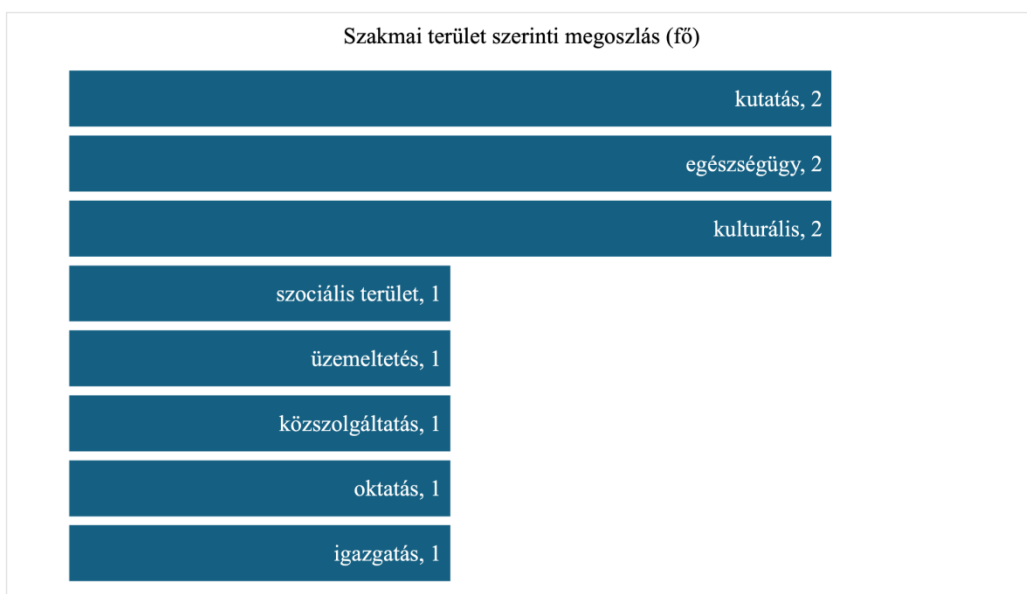
Végül a belső kontrollrendszer egészének és elemeinek fontosságát vizsgáltam. A szakirodalom (jogi szabályozás) a rendszer minden elemét egyformán fontosnak említi. Elképzelhető azonban, hogy mindazok, akik a belső kontrollrendszer folyamatait végzik nem ugyanígy ítélik meg az egyes elemek szerepét. Kérdőívemben két olyan kérdés szerepelt, amelyek segíthetnek a kérdés megválaszolásában. Az egyik direkt kérdésként azt kéri a válaszadótól, hogy állítsa fontossági rangsorba a kontrollrendszer elemeit. A másik kérdés indirekt módon ugyanezt kéri: arra kíváncsi, hogy a válaszadó a belső kontrollrendszer melyik területéhez kapcsolódó képzésre jelentkezne szívesen. Míg a direkt kérdés azt mutatja meg, hogy mit kellene válaszolni az egyes elemek fontosságáról feltett kérdésre, az indirekt válaszokból láthatóvá válnak a válaszadók személyes preferenciái. Ezzel kapcsolatos feltételezésemet a 6. hipotézisben fogalmaztam meg, és leíró statisztikai vizsgálatokkal, valamint keresztábra készítésével válaszoltam meg.

A szakirodalmi összefoglalás 3.7. fejezete egy olyan szakterület szerepét tárgyalta, amely nem konkrétan belső kontroll folyamatokat végez, de mégis nélkülözhetetlen ezekhez a folyamatokhoz. Ez az informatikusok munkaköre, akikre tehát szinte határterületként tekinthetünk a szakmai tevékenység (gyártás, értékesítés, beszerzés, szolgáltatás) és a belső kontrolltevékenységek között. Tekintettel ennek a tevékenységnek a jelentőségére, kíváncsi voltam arra, hogy az informatikusok, mint határterület a szakmai tevékenységet végző, vagy a belső kontrolltevékenységet ellátó belső ellenőrökhöz állnak-e közelebb. A választ négy kérdéskörben vizsgáltam meg. Az első a belső kontrollrendszer dokumentumainak rendelkezésre állása, mivel ezek a dokumentumok mutatnak irányt az informatikusoknak is, amikor a belső kontrollrendszerrel kapcsolatos feladatokat látnak el. A második a kockázatértékeléssel kapcsolatos tevékenységek ismerete, mivel ez a terület mind a szervezeti folyamatok, mind a belső kontrollrendszer fontos részét képezik. A harmadik vizsgált feladat az információkezelés, hiszen ez az informatikusok esetében is kulcskérdés. Végül a nem kötelező szakmai képzéseken való részvételt vizsgáltam, hiszen a naprakész tudás napjainkban minden munkakörben alapfeltétel. Kutatási módszerként, mivel több csoport összehasonlítását végeztem, ANOVA vizsgálatot végeztem azon kérdéskörök esetében, amelyek a szóráshomogenitás feltételének megfeleltek és Welch-ANOVA-t a heteroszkedasztikus mintáknál. A szóráshomogenitás vizsgálatára a normalitásvizsgálatot követően került sor. Tekintettel a csoportok 100-nál kisebb elemszámára, Shapiro-Wilk-teszttel vizsgáltam a mintaátlagok normál eloszlását. Az ANOVA/Welch-teszt szignifikáns kimeneteit Games-Howell post-hoc teszttel vizsgáltam tovább, mivel az ANOVA-t azzal a kiindulási feltétellel végeztem el, hogy az egyes csoportok között eltérést találok.

5 EREDMÉNYEK ÉS AZOK MEGBESZÉLÉSE

5.1 Kvalitatív kutatás eredménye

Összesen 11 fő válaszolt az előre meghatározott kérdéseimre az interjúk során. Közülük 3 fő volt vezető belső ellenőr, a többiek cég-, esetleg részlegvezetők voltak. Szakmai terület alapján a minta vegyes összetételű (6. ábra). A belső ellenőrök a közszolgáltatási, az üzemeltetési és a szociális területen dolgoznak.



6. ábra Az interjúalanyok szakterület szerinti megoszlása

Forrás: saját szerkesztés a saját eredmények alapján

Az interjúk kvantitatív szövegelemzése során elsősorban a kulcsszavak előfordulási gyakoriságát vizsgáltam. A leggyakrabban előforduló kulcsszavakat mutatja a 7. ábra.



7. ábra Az öt leggyakoribb kulcsszó az interjúk szövegében

Forrás: saját szerkesztés a saját eredmények alapján

Az eredmények alapján a belső kontrollrendszer leggyakrabban említett feladata a kockázatkezelés (1,99%), illetve a képzés és oktatás (1,27% és 1,13%). A kockázatok nem megfelelő kezelése, valamint a megfelelő ismeretek és készségek hiánya a leggyakrabban pénzügyi veszteségként jelentkezik, miközben a szabályozásnak megfelelő és jól működő rendszer kialakítása ugyancsak költségekkel jár (pénzügy, 1,27%)

A belső kontrollrendszer támogatja a vezetést a szervezet céljainak elérésében, és annak létrehozása, működtetése, valamint fejlesztése a költségvetési szerv vezetőjének felelősségi körébe tartozik.

Az egyes kérdésekre adott válaszokat összegzem a következőkben.

1. Hogyan jellemezné az Ön szervezetének belső kontrollrendszerét?

A válaszok nagy szórást mutatnak attól függően, hogy az adott intézmény milyen területen tevékenykedik.. Azt nagyjából mindenki érti és érzékeli, hogy a belső kontrollrendszer, már csak a nevéből adódóan is egy komplex egység, melynek kiemelt szerepe van a szervezet mindennapos tevékenysége valamint a fejlesztése során is. A területre szigorú jogszabályi előírások vonatkoznak, amelyeknek betűről betűre meg kell felelni. Elmondható még, hogy az igazgatási, gazdasági, ellenőrzési területen tevékenykedőknek konkrétabb és mélyebb ismeretük van a témában, míg az egészségügyi-kutatási területen dolgozók inkább a vezetők szemléletének formálására és meggyőzésére helyezik a hangsúlyt.

2. Melyek azok a fő elemek, amelyeket Ön fontosnak tart a belső kontrollrendszeren belül?

A válaszadók nagy része tisztában van azzal, hogy a belső kontrollrendszer hatékonyságát és megbízhatóságát számos kulcsfontosságú elem biztosítja, amelyek közé tartozik a kontrollkörnyezet, a kockázatelemzés, a kontrolltevékenységek, információ és kommunikáció valamint a monitoring. Az információ és kommunikáció szerepe kiemelkedő, hiszen a releváns információk időben történő összegyűjtése és feldolgozása biztosítja a döntéshozók minél szélesebb körű tájékoztatását. Továbbá fontosnak ítélték meg a monitoring szerepét, amely folyamatosan figyelemmel kíséri és értékeli a kontrollrendszer hatékonyságát és lehetővé teszi a rendszer folyamatos fejlesztését. A kontrollkörnyezet teremt meg egy stabil alapot a rendszer működéséhez, amely magában foglalja a szervezet kultúráját, etikai normáit, valamint a vezetés hozzáállását. A kockázatelemzés segít azonosítani és értékelni a potenciális kockázatokat, míg a kontrolltevékenységek célja a kockázatok kezelése és a célok elérése érdekében hozandó intézkedések biztosítása.

A pénzügyi és informatikai rendszerek, valamint az adat- és információbiztonság szintén kiemelt szerepet kapnak, mivel ezek biztosítják a rendszer integritását és megfelelőségét.

A válaszadók szerint a kockázatok kezelése és a személyi felelősség világos meghatározása is fontos a rendszer működésének zökkenőmentessége érdekében. Az olyan részletkérdésnek tűnő dolgok is, mint a helyettesítések és a részfelelőségek, hozzájárulnak ahhoz, hogy a belső kontrollrendszer hatékonyan működjön és a szervezet céljait elérje.

3. Milyen mértékben érzi úgy, hogy ismeri ezeket az elemeket?

A válaszok ennél a kérdésnél is széles spektrumot ölelnek fel. Egyes válaszadók csak alapvető ismeretekkel rendelkeznek, és további fejlesztésre van szükségük, míg mások mélyebb szakértelemmel bírnak, és rendszeresen alkalmazzák a tudásukat a gyakorlatban.

Néhány válaszadó határozottan kiemelte, hogy csak bizonyos területeken rendelkezik kellő szintű mélyebb tudással, ilyen például a kockázatelemzés vagy a monitoring, más területeken még fejlődésre van szükség. Egyesek úgy vélik, hogy jól ismerik az elemek mindegyikét, továbbképzésnek nem érzik szükségét. Kiemelendő, hogy több válaszadó jelezte a folyamatos tanulás és fejlődés iránti elkötelezettségét, például a legújabb trendek és technikák elsajátítása terén.

Az interjúalanyok egy része munkaköréből adódóan alapos ismeretekkel rendelkezik (belső ellenőrként) egy részük az akkreditációs feltételek teljes körű ismeretét bírja ugyan, de az auditokkal és a belső kontrollrendszer egyes elemeivel még nem ismerkedett meg. A válaszadók egy szűkebb hányada szoros együttműködésben dolgozik a pénzügyi állománnyal és stratégiai döntéseit elsődlegesen az aktuális pénzügyi mutatók alapján, illetve annak figyelembevételével hozza meg. Többen rendszeresen használják a kontrolling eszközeit a vállalat teljesítményének nyomon követése érdekében. A válaszok egyaránt tükrözik a meglévő tudást és a szakmai fejlődés iránti elkötelezettséget, a különböző szinteken és területeken szerzett tapasztalatokat és ismereteket.

4. Mennyire tartja fontosnak a belső kontrollrendszer elemeinek ismeretét az Ön pozíciójában?

A válaszadók egy része szerint a belső kontrollrendszer elemeinek ismerete rendkívül fontos a vezetői pozícióban, mivel ezek alapvetően szükségesek a szervezet sikeres működéséhez és a célkitűzések eléréséhez. Az alapos ismeret és helyes alkalmazás lehetővé teszi, hogy a vállalat elkerülje a hibákat, a visszaélések egy részét, és biztosítsa a szabályozásoknak való megfelelést.

Ezen ismeretek révén biztosítható a pénzügyi beszámolók pontossága, a vállalati hírnév megőrzése, valamint a jogszabályoknak való megfelelés. Azok számára, akik a belső kontrollrendszert értékelik és fejlesztik, mint például a belső ellenőrök, elengedhetetlen, hogy ezen a területen mélyebb tudással rendelkezzenek, hiszen munkájuk során közvetlenül segítik a menedzsmentet és biztosítják a kontrollrendszer megfelelő működését. Kellő szintű ismeretek hiányában rendkívül nehéz a szervezeti problémák időben történő észlelése és kezelése, ezért, valamint a belső kontrollrendszer nyújtotta előnyök maximális kihasználása érdekében folyamatos képzésre és önképzésre van szükség.

5. Részt vett-e valamilyen oktatáson vagy képzésen a belső kontrollrendszerrel kapcsolatban? Ha igen, milyen gyakran?

Kiemelendő, hogy a válaszadók nagy része nem vett részt belső kontrollrendszer képzésen, illetve csak egyetemi tanulmányai során találkozott ezzel a területtel. Az alanyok kisebb hányada vesz részt rendszeres, éves gyakoriságú vagy kétévente megtartott szakmai célirányos, illetve egyéb szakmai továbbképzéseken, vagy az információt az adott terület szakembereitől kapja meg.

6. Amennyiben részt vett, mennyire találta hasznosnak a belső kontrollrendszerrel kapcsolatos képzéseket? Tudna konkrét példákat mondani?

A belső kontrollrendszerrel kapcsolatos képzések hasznosnak bizonyultak az általános tudás szintjének emelésében és a beosztottak elvárásainak reális meghatározásában. Ugyanakkor, a napi munkában közvetlenül nem vagy csak nehezen alkalmazhatóak, mivel azok általában nagyon elméletiek és kevésbé fókuszálnak a napi életre. Néhány válaszadónál a képzések hasznossága változó. Az előadások arra hívták fel a figyelmet, hogy az előírásokat a gyakorlatban mindig az adott szervezetre kell alkalmazni. A példák segítettek ugyan az elmélet és a gyakorlat összekapcsolásában, de a tananyag változatlansága problémát jelentett. Többen fontosnak tartják, hogy a képzések során a jogszabályváltozások mellett a résztvevők gyakorlati tapasztalatait is megosszák egymással, ami segíthet a tudás hasznosításában. Az ágazati képzéseken a rendelkezésre bocsátott anyagok hasznosnak bizonyulnak, mivel azok később is elérhetőek és gyakorlatorientáltak.

7. Milyen típusú oktatási módszerek voltak a leghatékonyabbak az Ön számára? (Pl. előadások, workshopok, online tréningek stb.)

A válaszok alapján sokan inkább a személyesen tartott képzéseket preferálják, mert ezek lehetőséget adnak a közvetlen kommunikációra az előadóval és a csoport többi tagjával. A

személyes részvétel során a kérdezési lehetőség és a gyakorlati alkalmazás is kiemelt szerepet kapott. A válaszadók nagy része hatékonyabbnak találta a gyakorlat alapú tréningeket és workshopokat, ahol a tananyag gyakorlati alkalmazására helyeznek hangsúlyt. Bár a személyes részvétel az általánosan támogatott módszer, a válaszadók egy részénél az online tréningek is népszerűek, különösen akkor, ha azok jól szervezettek és interaktívak. A témában megtartott önálló előadások nem bizonyultak elégségesnek a válaszadók zöménél, ezért kombinálták őket más típusú oktatási módszerekkel.

8. Milyen további képzési lehetőségeket tartanak hasznosnak a belső kontrollrendszer megismerésével kapcsolatban?

A belső kontrollrendszer megismeréséhez hasznosnak tartott képzési lehetőségek a következőképpen összegezhetők:

A válaszadók:

Személyes részvétel: Fontosnak tartják, hogy a képzések személyes részvétellel történjenek, munkaidőben, akár kötelező en történjenek, munkaidőben szervezett, kötelező jelleggel. Ez biztosítja a egységes szemléletet és az alkalmazottak közötti egyenlőséget. Igény lenne a gyakorlat-orientált képzésekre, mely képzések során a gyakorlati tapasztalatok és készségek fejlesztésére helyeznék a hangsúlyt. Kiemelésre kerültek az egyes speciális területek tréningjei, amelyek a belső kontrollrendszeren belüli konkrét területekre fókuszálnak. A válaszadók szerint szükség van olyan hálózatépítési eseményekre, ahol lehetőség nyílik más szakemberekkel való kapcsolatépítésre és tapasztalatcserére. A vezetők számára különösen fontosak lennének a személyes részvétellel megtartott képzések, mivel hozzáállásuk kulcsszerepet játszik a belső kontrollrendszer működésében. Specifikus problémák és kérdések megoldására szakmai és szakértői konzultációkat, a valós vállalati esetek elemzésére, különösen azok belső kontrollrendszerre gyakorolt hatására esettanulmányokat fogadnának szívesen a válaszadók. Jelenleg hiányoznak az élő online előadások és a kérdezz-felelek szekciók szakértőkkel, amelyek akár a számvevőszéki jelentések megállapításaira is kiterjednének. Az Állami Számvevőszék ellenőrzési módszertani változásai miatt fontos, hogy a nyilvános jelentések ne csak nyilvánossági szempontból, hanem gyakorlati képzések szempontjából is hasznosuljanak. Fontos lenne egy interaktív módszertani útmutatókra épülő online elérhető tudásbázis fejlesztése.

Gyakorlat-orientált képzések: A résztvevők a gyakorlati tapasztalatok és készségek fejlesztésére helyeznék a hangsúlyt.

Speciális területek tréningei: Olyan tréningek, amelyek konkrét területekre fókuszálnak a belső kontrollrendszeren belül.

Hálózatépítési események: Olyan rendezvények, ahol lehetőség nyílik más szakemberekkel való kapcsolatépítésre és tapasztalatcserére.

Vezetői képzések: A vezetők számára különösen fontosak lennének a személyes részvétellel megtartott képzések, mivel hozzáállásuk kulcsszerepet játszik a belső kontrollrendszer működésében.

Szakmai és szakértői konzultációk: Specifikus problémák és kérdések megoldására irányuló szakmai és szakértői konzultációk.

Esettanulmányok: Valós vállalati esetek elemzése, különösen azok hatása a belső kontrollrendszerre.

Webináriumok: Élő online előadások és kérdezz-felelek szekciók szakértőkkel, amelyek jelenleg hiányoznak.

Szakértői konzultációk: Külön hangsúlyozva a szakértői konzultációk jelentőségét.

Számvevőszéki jelentések: Az Állami Számvevőszék ellenőrzési módszertana változása miatt fontos, hogy a nyilvános jelentések ne csak nyilvánossági szempontból, hanem gyakorlati képzések szempontjából is hasznosuljanak.

Online tudásbázis: Interaktív módszertani útmutatókra épülő online elérhető tudásbázis fejlesztése.

9. Milyen gyakran alkalmazza a munkájában a belső kontrollrendszer elemeit? Tudna példát mondani egy konkrét esetre?

A válaszok összegzése a belső kontrollrendszer elemeinek alkalmazásáról a következőképpen néz ki:

A belső kontrollrendszer elemeit különböző gyakorisággal alkalmazzák a munkájuk során. A kontrollrendszer használatának gyakorisága és területei az alábbiak szerint változnak:

Napi szinten alkalmazzák a kontrollrendszert a munkahelyi balesetek, az egészségügyi ellátás, valamint a számlakezelés és a nemzetközi rendezvények szervezése során. Informatikai területen is napi szinten végeznek monitoring tevékenységet.

Havonta kerül sor a végeznek belső auditokat, melynek keretében hogy ellenőrzik ellenőrizték ellenőrzik és megvitatják a folyamatok betartását, feltárják és az esetleges hibákat, és ezek kiküszöbölésére amelyeket megvitatnak és fejlesztéseket vezetnek be.

Éves szinten is történnek vezetői ellenőrzések, bár gyakrabban nem alkalmazzák a kontrollrendszert ezen a szinten.

Változó gyakorisággal használják a kontrollrendszer elemeit különböző területeken, például a kontrollkörnyezet, az integrált kockázatkezelési rendszer és a kontrolltevékenységek terén, ami függ az adott területtől és helyzettől.

Ezen kívül a belső ellenőrzések során a kontrollkörnyezet minősítése és a kockázatok kiemelése is fontos szerepet kap, különösen az egyes szakterületek ügyrendjei, stratégiái és pénzügyi szabályozottsága kapcsán.

10. Milyen akadályokba ütközik a belső kontrollrendszer elemeinek alkalmazása során?

A belső kontrollrendszer elemeinek alkalmazása során számos akadály merülhet fel, amelyeket az alábbiakban foglalom össze:

Hozzáállás: A dolgozók hozzáállása vegyes lehet, ami független a beosztási szinttől. Egyesek pozitívan állnak hozzá, mások elutasítóak vagy eltérően értelmezik a belső kontroll elemeit, ezeket az elemeket, sőt a rendszert nem ismerők adminisztrációs teherként élik meg még a vezetők között is. A rendszert nem ismerők Azok, akik nem értik a rendszert, adminisztrációs teherként élik magának érzik. A vezetői kiválasztás során a jövőben hasznos lenne, ha szempontként szerepelne a vezető hozzáállása a belső kontrollrendszerhez. t általában nem veszik figyelembe az ehhez való hozzáállást, pedig hasznos lenne.

Ismeretek hiánya: A kontrollkörnyezet ismeretének hiánya és a kontrolltevékenységek téves értelmezése gyakori probléma. Ezenkívül a kockázatkezelési rendszer alkalmazásának elmulasztása is akadályt jelenthet.

Erőforrások hiánya: Az emberi, pénzügyi és technikai erőforrások hiánya jelentős akadályt jelenthet a belső kontrollrendszer kialakításában és fenntartásában. Erőforrások nélkül a kontrollok nem lehetnek hatékonyak.

Kommunikációs problémák: Ha a kontrollok céljait, előnyeit és működését nem kommunikálják megfelelően a dolgozók irányába, nem fognak elköteleződni a szervezet iránt. Gyakori az ellenállás az új szabályok és folyamatok bevezetése során. a szervezet iránti elköteleződés és gyakori lesz az ellenállás az új szabályok és folyamatok bevezetése során.

Elköteleződés hiánya: A munkatársak gyakran nem érzik magukénak a szükséges kontrollok végrehajtását.

Megértés hiánya: Egyes dolgozók nem látják tisztán a belső kontrollrendszer elemeinek működését, és nem értik, miért kell alkalmazniuk azokat.

Szakemberhiány: Jelentős akadályt jelenthet a gazdasági területen a megfelelő képzettséggel és gyakorlattal rendelkező szakemberek hiánya gazdasági területen jelentős akadályt jelenthet.

Motiváció hiánya: Az anyagi és erkölcsi motiváció hiánya, valamint a technológiai rendszerek komplexitása és a gyorsan változó környezethez való alkalmazkodás nehézséget jelent az anyagi és erkölcsi motiváció hiánya miatt. i szintén akadályt jelenthetnek.

Felső vezetés elkötelezettsége: A felső vezetés elkötelezettsége elengedhetetlen a belső kontrollrendszer bevezetéséhez és működtetéséhez, de ezen még dolgozni kell.

Vezetőváltás: Vezetőváltás során problémák merülhetnek fel, mivel az új munkatársak egy része nincs tisztában a kontrollrendszerben betöltött szerepéről, és a személyre szabott munkaköri leírások gyakran nem rögzítik a felelősséget.

Felsővezetői figyelem: A felsővezetők részéről a rendszer elemeinek működtetésére irányuló figyelem, valamint vezetői elvárásaik változó tartalma és érdeklődésük intenzitása jelenthet akadályt.

Összességében ezek az akadályok különböző szinteken és formákban jelentkezhetnek, és megfelelő kezelést, valamint figyelmet igényelnek a hatékony belső kontrollrendszer biztosítása érdekében.

11. Milyen javaslatok lennének a belső kontrollrendszer javítására az Ön szervezetében?

A belső kontrollrendszer javítása érdekében megfogalmazásra kerül először is, hogy elengedhetetlen a vezetők meggyőzése a belső kontrollrendszer fontosságáról. A felső vezetés számára különösen fontos a terület szemléletének és jelentőségének megismertetése, míg az alsóbb szinteken részletesebb operatív ismeretekre van szükség. Az oktatásnak szintenként differenciálnak kell lennie, és a módszereket cégenként egységesíteni kell. A belső kontrollrendszer gyakorlati előnyeit és a jogszabályi kötelezettségeket egyaránt hangsúlyozni kell, hogy a vezetők és a munkavállalók is megértsék annak jelentőségét és felelősségét.

A szervezetben növelni kell a belső kontroll fontosságáról és szerepéről szóló tudatosságot. Ennek részeként fokozni kell az adatbiztonságot, szabályozni a hozzáférési jogosultságokat, és meghatározni az IT ellenőrzési területeket. A fiatal munkavállalók esetében fontos olyan kommunikációs formák alkalmazása, amelyek hatékonyan közvetítik az alapfogalmakat és a szükséges információkat. A vezetők ebben kulcsszerepet játszanak, mivel folyamatos szemléletformálással elősegíthetik a belső kontrollrendszer elfogadását és beépülését a mindennapi munkába.

Hasznos lehet más cégek gyakorlati alkalmazásainak átvétele, hogy lássák, hogyan építették be a belső kontrollrendszer elemeit saját szervezetükbe. Emellett be kell mutatni vagy kidolgozni egy módszert, amely elemzi a belső kontrollrendszer költséghatékonyságát és az erőforrások optimális felhasználását.

A szervezeti kultúra erősítése szintén alapvető fontosságú. Lehetővé kell tenni a munkatársak számára, hogy visszajelzéseket adjanak a belső kontrollrendszer működéséről. Ezen felül, a munkaköri leírásokat szükség szerint ki kell egészíteni a kontrollrendszerre vonatkozó kitételekkel, és biztosítani kell, hogy a helyettesítés során a kontrollrendszer feladatai is rögzítve legyenek.

Végül, a dolgozói elfogadottság javítása érdekében kommunikációs és edukációs eszközöket kell alkalmazni. Ezek segítségével a munkavállalók jobban megérthetik a belső kontrollrendszer jelentőségét, és nagyobb valószínűséggel fogadják el és alkalmazzák azt a mindennapi munkájuk során.

12. Mennyire érzi úgy, hogy az Ön szervezetében a belső kontrollrendszer hozzájárul a hatékony és eredményes munkavégzéshez?

A belső kontrollrendszer hozzájárulása a hatékony és eredményes munkavégzéshez vegyes képet mutat. A válaszadók egy része úgy érzi, hogy a kontrollrendszer közvetett módon segíti a munkát, de csak folyamatos és nem kampányszerű alkalmazás mellett. Van, aki szerint a rendszer csak részlegesen járul hozzá, míg mások a világosan meghatározott munkakörök és eljárások előnyét hangsúlyozzák. Ugyanakkor sok válaszadó arról számol be, hogy a rendszer bürokratikus lehet, ami lassíthatja a munkafolyamatokat, és sok esetben a vezetők nehezen értékelik közvetlen hasznát. Emellett az is megjegyzésre került, hogy a rendszer hatékonysága nagyban függ a külső irányító szervektől és az államháztartás általános hozzáállásától. Vannak olyan területek, ahol szükséges az átalakítás a rendszer hatékonyságának javítása érdekében és az új szervezeti egységek esetében gyakran szükség van a független belső ellenőrzésre is. Összességében a belső kontrollrendszer hatékonysága változó, és a teljesítmény növeléséhez gyakran további finomításokra és folyamatos fejlesztésre van szükség.

13. Van-e valamilyen további észrevétele vagy javaslata a belső kontrollrendszerrel és az ezzel kapcsolatos oktatással kapcsolatban?

A belső kontrollrendszerrel és az ezzel kapcsolatos oktatással kapcsolatban a következő javaslatok merülnek fel: Fontos, hogy az oktatás ne kampányszerű legyen, hanem folyamatosan és rendszeresen történjen, hogy ne legyen teher a vezetők számára. Az oktatás hatékonyságához kulcsfontosságú a felső vezetés elkötelezettsége, és célszerű lenne kötelezővé tenni a képzést. Gyakorlati példák és esettanulmányok beépítése segítheti a résztvevőknek jobban megérteni a rendszert, és az oktatás testre szabása is ajánlott, hogy a konkrét kihívásokra fókuszáljon. Továbbá, fontos a rendszeres frissítés és folyamatos tanulás lehetősége. Interaktív workshopok és szimulációk hozzájárulhatnak az oktatás hatékonyságához, és érdemes lenne tapasztalatcserére is lehetőséget biztosítani hasonló szakmai tevékenységet végző cégek között. A jelenlegi oktatási formák és tartalom véleményük szerint megfelelő, de a vezetők meggyőzése és az oktatási területen dolgozók pozicionálása is kiemelt figyelmet érdemel.

A vezetők közül kettő főnek csupán tudomása volt arról, hogy cégénél a belső kontrollrendszer létezik, a többiek szerint ez a rendszer szervezetüknél megfelelően működik. A három belső ellenőrzési vezető véleménye ettől némileg eltér. Csupán egyikük nyilatkozott úgy, hogy a belső kontrollrendszer átfogóan jól működik, a többiek szerint csak részlegesen, pl. gazdasági téren felel meg az elvárásoknak. Ez azt jelzi, hogy a belső kontrollrendszer működésében vannak hiányosságok. Ehhez valószínűleg hozzájárul a szigorú jogi szabályozás, amely részletekig

menően megszabja a belső kontrollrendszer elemeit és működését. Az elmélet azonban nem minden esetben hajtható végre teljes mértékben a gyakorlatban. A rendszer összetevői közül egyértelműen a kockázatkezelés a leggyakrabban említett elem, ezt követi azonos gyakorisággal a kontrollkörnyezet és a kontrolltevékenység, a kommunikáció, információbiztonság és monitoring. Ez a tény is felhívja a figyelmet az informatikusok szerepének fontosságára. Az etikai szempontokat és a szervezeti kultúrát is megnevezte egy fő a vezetők közül. A kockázatkezelés gyakori említése alátámasztja, hogy a kérdőíves vizsgálatnál kutatási módszerként a kockázatkezelést használtam a szervezeti belső kontroll folyamatok modellezésére.

A belső ellenőr vezetők nagyon jól ismerik mindegyik rendszerösszetevőt, a többi vezető azonban csak részben van tisztában ezekkel. Azok, akik azt nyilatkozták, hogy nem ismerik a belső kontrollrendszert, erre a kérdésre is hasonló választ adtak. A belső kontrollrendszer elemeinek ismeretét öt válaszadó gondolta fontosnak a saját pozíciója megfelelő betöltéséhez. A többi hat fő – közöttük a három belső ellenőr – szerint ez a tudás kiemelt fontosságú. A három belső ellenőr mellett három vezető vesz részt rendszeresen képzéseken. A belső ellenőrök jellemzően a rendszeres kötelező képzésekre járnak. Öt válaszadó viszont nem képezi magát rendszeresen. A képzésekre járók többsége hasznosnak vagy részben hasznosnak érzi ezeket, a képzési formák közül egyértelműen jelenléti formát kedvelik a megkérdezettek, csupán három fő képezi magát szívesebben online. Abban azonban minden válaszadó megegyezik, hogy a gyakorlatra fókuszáló, valós eseteket elemző foglalkozásokat és szakértői konzultációkat tartják a leghasznosabbnak.

A belső kontrollrendszer elemeit hét fő alkalmazza rendszeresen, napi gyakorisággal, elsősorban a monitoring tevékenység keretében. A többi négy válaszadó is használja ezeket az elemeket változó gyakorisággal. Megkérdeztem alanyaimat arról is, hogy milyen tényezők nehezítik a belső kontrollrendszer működését, illetve mit javasolnak ennek a problémának a megoldására. Az akadályok közül a vezetői és dolgozói ellenállás, illetve a motiváció hiánya a legfőbb probléma. Ezt követi az információk és az erőforrások hiánya. Megoldásként legtöbbször a szemléletváltást és a képzést javasolták, de szerepelt a vélemények között a költségek és erőforrások használatának optimalizálása is. Egy fő pedig az információbiztonság szerepét emelte ki.

A legkülönbözőbb vélemények azzal a kérdéssel kapcsolatban születtek, hogy mennyire járul hozzá a belső kontrollrendszer a hatékony és eredményes működéshez. Ezzel kapcsolatban a "részben", "változó mértékben", "jól", "kiválóan" válaszok közel azonos arányban fordultak elő. Egy fő nyilatkozott úgy, hogy számára ez inkább teher, mint segítség. Egyéb javaslatok között

gyakran fordult elő a naprakészség, a vezetői elköteleződés erősítése és a gyakorlati ismeretek elsajátításának elősegítése.

5.2 Kvantitatív kutatás következtetései -hipotézisek

Összesen 249 db kiküldött, ebből 140 db kitöltött kérdőívet kaptam vissza. Ezek közül 4 volt olyan, amelyben nem volt minden egyes kérdés megválaszolva. A 7. táblázatban a statisztikai középértékek közül a módot tüntettem fel, ez megmutatja az adott kérdésre megjelölt leggyakoribb választ. Ennek alapján megállapítható, hogy a válaszadó cégek között az állami tulajdonú (55%) és fővárosi székhelyű (49%) fordul elő legnagyobb számban a mintában. A válaszadók többsége (73%) a szervezeti vezető. Saját bevallása szerint a legtöbb válaszadó tud a szervezeti folyamatokról, de csak nagy vonalakban ismeri azokat. A szervezeti vezetőkre jellemző, hogy rendszeresen vesznek részt munkakörükkel kapcsolatos képzéseken. A megkérdezett demográfiai jellemzők alapján 39 férfi (29%) és 97 nő (69%) töltötte ki a kérdőívet, 3 válaszadó nem közölte a nemét. A válaszadók között az egyetemi végzettséggel rendelkezők csoportja a legnagyobb létszámú. A mintanagyság 140 fő. Így a központi határeloszlás tétele alapján (Polya, 1920) a mintaátlagok normáloszlása (normalitás) feltételezhető, ezért ennek vizsgálata további tesztet (Shapiro & Wilk, 1965) nem igényel. A minta normalitása lehetővé teszi paraméteres statisztikai vizsgálatok elvégzését. Ezek a próbák statisztikailag „erősebbek”, azaz nagyobb valószínűséggel mutatják meg a változók közötti szignifikáns kapcsolatokat (Hoskin, 2012). A további haladási irány megválasztásához ezután azt kellett eldöntenem, hogy az egyes csoportok szórásai megegyeznek-e (szóráshomogenitás, homoszkedaszticitás). Erre a célra Levene-tesztet használtam, melynek nullhipotézise feltételezi a szórások homogenitását (Levene et al., 1960). A teszt eredménye (Statistics(1, 138)=0,264; p=0,608) nem szignifikáns, tehát a homoszkedaszticitást sikerült igazolnom. Megjegyzésként hozzáfűzöm még, hogy a heteroszkedaszticitás sem lenne hiba. Csupán annyit jelentene, hogy a minta „életszerű” (Hunyadi, 2006).

7. táblázat: A minta leíró statisztikái

	N	Missing	Mode	Minimum	Maximum
tulajdon	140	0	1	1	4
működési terület típus	138	2	4	1	4
működési terület	136	4	5	1	11

szervezeti vezető	138	2	1	0	1
ismeri a szervezeti folyamatokat	140	0	3	0	4
képzésben részt vesz	140	0	1	0	1
nem	140	0	2	1	2
végzettség	140	0	2	0	3

Forrás: saját szerkesztés.

Az **1. hipotézis** szerint a **szervezeti vezetők** (elnök, igazgató, ügyvezető, gazdasági vezető, belső ellenőr/belső ellenőrzési vezető) másképpen válaszoltak a kérdőív 9-15. kérdésére, mint az **egyéb területeken dolgozók** (hr, műszaki, logisztika, jog, informatika, kontrolling, számvitel, szakmai terület-orvos, tanár, színész, stb.)

A 9. kérdés (Mennyire ismeri a szervezeti folyamatokat?) öt válaszlehetőséget tartalmaz:

0 | nem tudok róla

1 | tudok róla, de nem ismerem

2 | tudok róla, nagy vonalakban ismerem

3 | tudok róla, részletekbe menően ismerem

4 | tudok róla, teljes mértékben ismerem

A χ^2 -próba eredményét mutatja a 8. táblázat.

8. táblázat: A szervezeti folyamatok ismerete a válaszadók tekintetében

Mennyire ismeri a szervezeti folyamatokat?	egyéb területen dolgozók		szervezeti vezetők		Total	
0 nem tudok róla	0	0%	1	1%	1	1%
1 tudok róla, de nem ismerem	1	1%	0	0%	1	1%
2 tudok róla, nagy vonalakban ismerem	18	13%	17	12%	35	25%
3 tudok róla, részletekbe menően ismerem	10	7%	46	33%	56	40%
4 tudok róla, teljes mértékben ismerem	7	5%	38	28%	45	33%
Total	36	26%	102	74%	138	100%

Az eredmény alapján (χ^2 (df=4, N=138) = 0,914; $p < 0,001$) szignifikáns különbség van a szervezeti folyamatok ismeretében a szervezeti vezetők és az egyéb szakterületen dolgozók között. Legalább nagy vonalakban, vagy annál jobban ismeri ezeket a folyamatokat a szervezeti vezető 77%-a. Az egyéb területen dolgozók között ugyanez az arány 26%. Viszont, míg az egyéb területen dolgozó válaszadók mindegyike legalább tud a szervezeti folyamatokról, addig a szervezeti vezetők között volt olyan válaszadó, aki nem is tud ezekről. Ugyanennek a két válaszadói csoportnak (szervezeti vezetők/többi válaszadó) az eltérését vizsgáltam a „*Ön szerint részei-e a szervezet belső kontrollrendszerének az alábbi dokumentumok?*” kérdéssorra adott válaszokban (9. táblázat).

9. táblázat: Ön szerint részei-e a szervezet belső kontrollrendszerének az alábbi dokumentumok? (az „igen” válaszok aránya a szervezeti vezetők és a egyéb területeken dolgozók között)

Ön szerint részei-e a szervezet belső kontrollrendszerének az alábbi dokumentumok?	szervezeti vezető?		$\chi^2(1)$	p
	Nem	Igen		
adatvédelmi és adatbiztonsági szabályzat	30 (83,33%)	89 (87,25%)	0,319	0,572
alapító okirat	33 (91,67%)	81 (79,41%)	5,856	0,016
átfogó kockázatkezelési stratégia	28 (77,78%)	93 (91,18%)	0,925	0,336
belső ellenőrzési kézikönyv	28 (77,78%)	90 (88,24%)	0,635	0,425
bizonylati rend	31 (86,11%)	93 (91,18%)	0,206	0,650
eszközök és a források leltárkészítési és leltározási szabályzata	30 (83,33%)	96 (94,12%)	1,295	0,255
eszközök és források értékelési szabályzata	31 (86,11%)	91 (89,22%)	0,034	0,854
fizikai biztonságra vonatkozó szabályzatok	27 (75,00%)	74 (72,55%)	0,689	0,407
integrált kockázatkezelési rendszer	24 (66,67%)	94 (92,16%)	0,292	0,589
iratkezelési szabályzat	29 (80,56%)	89 (87,25%)	0,422	0,516
jogszabályok alapján kötelezően elkészítendő szabályzat(ok)	32 (88,89%)	91 (89,22%)	0,136	0,712
kontrolling kézikönyv	20 (55,56%)	81 (79,41%)	0,216	0,642
közérdekű adatok kezelésére vonatkozó szabályzat	29 (80,56%)	83 (81,37%)	0,444	0,505
közszolgálati adatvédelmi szabályzat	20 (55,56%)	64 (72,65%)	0,019	0,889
közszolgálati szabályzat	17 (74,22%)	60 (58,82%)	0,255	0,613

monitoring rendszer	22 (61,11%)	85 (83,33%)	0,474	0,491
operatív terv(ek)	26 (72,22%)	66 (64,71%)	4,444	0,035
önköltségszámítás rendjére vonatkozó belső szabályzat	30 (83,33%)	89 (87,25%)	0,319	0,572
stratégiai terv(ek)	29 (80,56%)	76 (74,51%)	2,919	0,088
számlarend	30 (83,33%)	94 (92,16%)	0,052	0,820
számviteli politika	31 (86,11%)	96 (94,12%)	0,357	0,550
szervezeti és működési szabályzat	34 (94,44%)	96 (94,12%)	0,005	0,942
tűzvédelmi szabályzat	29 (80,56%)	73 (71,57%)	0,846	0,358

Forrás: saját szerkesztés

Az eredmény alapján három olyan dokumentumot találtam, amelyeknek a megítélésében a két csoport válaszai szignifikánsan eltérnek: **alapító okirat, operatív tervek, stratégiai tervek.** Ezekről a dokumentumokról még a szervezeti vezető válaszadóknak is csupán 65-79%-a tudta, hogy részeit képezik-e a szervezeti belső kontrollrendszernek. Az egyéb területen dolgozó válaszadók 72-90%-a válaszolt helyesen. Mit jelent ez az eredmény? Első pillanatban úgy tűnik, hogy az egyéb területeken dolgozó válaszadók jobban ismerik a belső kontrollrendszerben szükséges dokumentumokat, mint a szervezeti vezetők. Ez azonban nem valószínű. Egy lehetséges magyarázat viszont, hogy az egyéb területeken dolgozó válaszadók csupán feltételezték, hogy ezek a dokumentumok rendelkezésre állnak, ezért választották az “igen” válaszlehetőséget. A szervezeti vezetők viszont pontosabban tudják, hogy mely dokumentumok érhetőek el számukra. Ezért az ő “igen” válaszaik vélhetően tényleges tudást és nem feltételezést tükröznek.

További dokumentumokról is megkérdeztem a kitöltőket, ezek elsősorban szabályzatok, kézikönyvek. A csoportok összehasonlításának eredményeit a 10. táblázat összegzi.

10. táblázat: Ön szerint rendelkezik-e az Ön szervezete az alábbi szabályzatokkal, dokumentumokkal? (az „igen” válaszok aránya a szervezeti vezetők és a más területeken dolgozók között)

Ön szerint rendelkezik-e az Ön szervezete az alábbi szabályzatokkal, dokumentumokkal?	szervezeti vezető?		$\chi^2(1)$	p
	Nem	Igen		
adatvédelmi és adatbiztonsági szabályzat	33 (91,67%)	96 (94,12%)	0,031	0,860
alapító (létesítő) okirat	34 (94,44%)	101 (99,02%)	2,619	0,106
átfogó kockázatkezelési stratégia	24 (66,67%)	79 (77,45%)	0,273	0,601

belső ellenőrzési kézikönyv	27 (75,00%)	94 (92,16%)	0,031	0,860
bizonylati rend	33 (91,67%)	98 (96,08%)	<0,001	0,993
eszközök és a források leltárkészítési és leltározási szabályzata	33 (91,67%)	100 (98,04%)	0,663	0,415
eszközök és források értékelési szabályzata	31 (86,11%)	97 (95,10%)	0,708	0,400
fizikai biztonságra vonatkozó szabályzatok	29 (80,56%)	73 (71,57%)	0,569	0,451
integrált kockázatkezelési rendszer	23 (63,89%)	91 (89,22%)	0,084	0,772
iratkezelési szabályzat	32 (88,89%)	99 (97,06%)	0,623	0,430
jogszabályok alapján kötelezően elkészítendő szabályzat(ok)	33 (91,67%)	101 (99,02%)	2,726	0,099
kontrolling kézikönyv	21 (58,33%)	44 (43,14%)	9,177	0,002
közérdekű adatok kezelésére vonatkozó szabályzat	30 (83,33%)	95 (93,14%)	5,423	0,020
közszolgálati adatvédelmi szabályzat	20 (55,56%)	47 (46,08%)	3,210	0,073
közszolgálati szabályzat	16 (44,44%)	50 (49,02%)	0,311	0,577
monitoring rendszer	20 (55,56%)	68 (66,67%)	0,566	0,452
operatív terv(ek)	26 (72,22%)	68 (66,67%)	1,637	0,201
önköltségszámítás rendjére vonatkozó belső szabályzat	30 (83,33%)	89 (87,25%)	0,022	0,881
stratégiai terv(ek)	27 (75,00%)	79 (77,45%)	1,216	0,270
számlarend	31 (86,11%)	100 (98,04%)	1,458	0,227
számvetési politika	31 (86,11%)	101 (99,02%)	2,962	0,085
szervezeti és működési szabályzat	34 (94,44%)	101 (99,02%)	0,638	0,424
tűzvédelmi szabályzat	33 (91,67%)	99 (98,02%)	3,046	0,081

Forrás: saját szerk.

Szignifikánsan eltérő válaszokat az alábbi dokumentumokkal kapcsolatban kaptam:

- kontrolling kézikönyv
- közérdekű adatok kezelésére vonatkozó szabályzat

Ezek közül különösen a kontrolling kézikönyv rendelkezésre állásával kapcsolatos válaszokat emelném ki. Itt a szervezeti vezetők 43%-a, míg a másik csoport 58%-a válaszolt „igen”-nel. Bár látszólag az egyéb területen dolgozók teljesítettek jobban, felhívom a figyelmet, hogy a kérdés a

kontrolling kézikönyv létezésére, elérhetőségére vonatkozott. A szervezeti vezetők ezzel jobban tisztában vannak, ezért az ő válaszaik alapján elmondható, hogy a megkérdezett cégek több mint felénél valószínűleg nem készült még kontrolling kézikönyv. Ennek a feltételezésnek az ellenőrzése azonban jelen kutatás keretében nem volt lehetséges.

További egyéb szabályzatokról is megkérdeztem a kérdőív kitöltőit (11. táblázat).

11. táblázat: Ön szerint rendelkezik-e a szervezete a további dokumentumokkal, szabályzatokkal? (az „igen” válaszok aránya a szervezeti vezetők és az egyéb területeken dolgozók között)

Ön szerint rendelkezik-e a szervezete a további dokumentumokkal, szabályzatokkal?	szervezeti vezető?		χ^2 (1)	p
	Nem	Igen		
adatszolgáltatási feladatok teljesítésével kapcsolatos belső előírások	27 (75,00%)	69 (67,65%)	0,634	0,426
anyag- és eszközgazdálkodás számviteli politikában nem szabályozott kérdéseire vonatkozó szabályzatok	28 (77,78%)	70 (68,83%)	1,701	0,192
belföldi és külföldi kiküldetések elrendelésével, lebonyolításával, elszámolásával kapcsolatos kérdések	30 (83,33%)	93 (91,18%)	1,699	0,192
beszámolási feladatok teljesítésével kapcsolatos belső előírások	31 (86,11%)	74 (72,55%)	4,939	0,026
közbeszerzéssel kapcsolatos szabályzat	31 (86,11%)	96 (94,12%)	0,684	0,408
ellenjegyzésre, teljesítésigazolásra vonatkozó előírások	31 (86,11%)	98 (96,08%)	0,661	0,416
ellenőrzési feladatok teljesítésével kapcsolatos belső előírások	25 (69,44%)	89 (87,25%)	0,687	0,407
gépjárművek igénybevételeinek és használatának rendje	32 (88,89%)	93 (91,18%)	0,163	0,686
kötelezettségvállalásra vonatkozó előírások	28 (77,78%)	97 (95,10%)	3,819	0,051
közérdekű adatok megismerésére irányuló kérelmek intézésének, továbbá a kötelezően közzeleendő adatok nyilvánosságra hozatalának rendje	26 (72,22%)	93 (91,18%)	9,283	0,002
reprezentációs kiadások felosztása, azok teljesítésének és elszámolásának szabályai	26 (72,22%)	84 (82,35%)	0,132	0,716
tervezési feladatok teljesítésével kapcsolatos belső előírások	25 (69,44%)	66 (64,71%)	2,005	0,157
utalványozás gyakorlásának módjára vonatkozó előírások	31 (86,11%)	101 (99,02%)	2,962	0,085
vezetékes és mobiltelefonok használata	33 (91,67%)	91 (89,22%)	0,015	0,904

Ebben a dokumentum-csoportban a

- beszámolási feladatok teljesítésével kapcsolatos belső előírások és a
- közérdekű adatok megismerésére irányuló kérelmek intézésének, továbbá a kötelezően közzéteendő adatok nyilvánosságra hozatalának rendjére

vonatkozó válaszokban tért el szignifikánsan a két válaszadói csoport. Csaknem szignifikáns eltérést mutattak a válaszadók csoportjai:

- kötelezettségvállalásra vonatkozó előírások tekintetében.

A beszámolási feladatok teljesítésével kapcsolatos belső előírások rendelkezésre állását a az egyéb területen dolgozók többsége (86,11%) biztosnak gondolja. A szervezeti vezetők csoportja azonban tudja, hogy ez a dokumentum minden esetben elérhető.

Kíváncsi voltam arra is, hogy a válaszadó szervezeteknél vannak-e olyan dokumentumok, amelyek közvetett módon szintén kapcsolhatók a belső kontrollrendszerhez. A kérdőívnek erre a kérdésre kapott válaszokból eredményeit foglalja össze a 12. táblázat.

12. táblázat: Mit tud a felsorolt dokumentumokat illetően? Van ilyen a szervezetüknél? (az „igen” válaszok aránya a szervezeti vezetők és az egyéb területeken dolgozók között)

Mit tud a felsorolt dokumentumokat illetően? Van ilyen a szervezetüknél?	szervezeti vezető??		χ^2 (1)	p
	Nem	Igen		
munkaköri leírások	34 (94,44%)	98 (96,08%)	0,171	0,679
felelősségi körök szabályozása	32 (88,89%)	91 (89,22%)	0,063	0,802
teljesítmény-értékelési rendszer	29 (80,56%)	78 (76,47%)	0,372	0,542
etikai értékek és integritás érvényesítését biztosító szabály	27 (75,00%)	85 (83,33%)	0,113	0,737
stratégiai és operatív tervek teljesítéséhez kapcsolódó indikátor rendszer	24 (60,67%)	49 (48,04%)	3,966	0,046
személyi változások esetén átadás-átvételi jegyzőkönyv	34 (94,44%)	85 (83,33%)	2,622	0,105

Forrás: saját szerkesztés

Az egyetlen szignifikáns különbséget a szervezeti vezetők és az egyéb területen dolgozói válaszadó között a stratégiai és operatív tervek teljesítéséhez kapcsolódó indikátor rendszer

kapcsán találtam ($\chi^2(1, N = 112) = 3,966, p = 0,046$). Ez utóbbi csoport 61%-a válaszolt úgy, hogy véleménye szerint létezik ilyen indikátorrendszer a szervezetüknél. A szervezeti vezető válaszadói közül csak 48% válaszolt ugyanígy.

Érdekes eredményként emelem ki egyrészt a kontrolling kézikönyvvel kapcsolatos, korábban már leírt megfigyelésemet a kontrolling kézikönyv hiányos rendelkezésre állásáról, másrészt egy adatkezeléssel kapcsolatos megállapítást. Ez a terület az uniós szabályozás (Általános adatvédelmi rendelet – General Data Protection Regulation; GDPR) 2018. évi hatályba lépése óta a kiemelt területek közé tartozik minden vállalkozás tevékenységei között. Ez magyarázhatja, hogy nemcsak a szervezeti vezetők, hanem minden dolgozó tud arról, hogy az adatvédelmi szabályozás és annak írásos dokumentumai kötelezően elérendők.

A dokumentumok önmagukban csak egy részképet mutatnak a belső kontrollrendszerrel, ugyanis ezeken kívül szükség van számos egyéb feltételre is. Így a végrehajtást biztosító megfelelő személyekre is. Ezeknek a kijelölésére, megbízására kérdeztem rá kérdőívemben (13. táblázat). A két terület válaszadói között a vizsgálati eredményem ($\chi^2(3, N = 135) = 7,057, p = 0,070$) csupán nem szignifikáns trendet mutat.

13. táblázat: Mit tud a felsorolt tevékenységeket illetően? Megtörtént a szervezetüknel...? (az „igen” válaszok aránya a szervezeti vezetők és az egyéb területeken dolgozók között)

...a folyamatokért felelős személyek/csoportok kijelölése?	szervezeti vezető?		Összesen
	Nem	Igen	
Nem	1 (2,86%)	5 (5,00%)	6 (4,44%)
Igen, de sosem vizsgáljuk felül	1 (2,86%)	8 (8,00%)	9 (6,67%)
Igen, csak alkalmasszerűen vizsgáljuk felül	4 (11,43%)	29 (29,00%)	33 (24,44%)
Igen, rendszeresen felülvizsgáljuk	29 (82,86%)	58 (58,00%)	87 (64,44%)
Összesen	35 (100,00%)	100 (100,00%)	135 (100,00%)

Megjegyzés: az adatok oszloponként összegezve

Forrás: saját szerkesztés

Mindkét csoportban a válaszadók több mint 90%-a számolt be arról, hogy szervezeténél megtörtént a folyamatfelelősök kijelölése. A felelősök körét a szervezetek többsége rendszeresen vagy alkalmasszerűen felül is vizsgálja. A p-érték meghaladta a statisztikai szignifikancia hagyományos 0,05-ös küszöbét, ez arra a tendenciára utal, hogy az egyéb területen dolgozó munkavállalók nagyobb valószínűséggel jelzik, hogy rendszeresen felülvizsgálják a kijelölt felelőségeket, mint a szervezeti vezetők szerepkörben dolgozó kollégáik.

Fontos része a belső kontrollrendszernek a tevékenységhez kapcsolódó kockázatok felmérése és kezelése is, ezért kérdőívemben több kérdéssel vizsgáltam ezt a területet. Először arra voltam kíváncsi, hogy az adott szervezet a válaszadók szerint végez-e kockázatfelmérést és rendszeresen felülvizsgálja-e azt (14. táblázat).

14. táblázat: Megtörtént-e szervezetüknél a gazdálkodásában rejlő kockázatok felmérése, megállapítása? (az „igen” válaszok aránya a szervezeti vezetők és az egyéb területeken dolgozók között)

...a gazdálkodásában rejlő kockázatok felmérése, megállapítása?	Nem	Igen	Összesen
Nem	2 (6,90%)	7 (7,07%)	9 (7,03%)
Igen, de sosem vizsgáljuk felül	0 (0,00%)	2 (2,02%)	2 (1,56%)
Igen, csak alkalmanként vizsgáljuk felül	5 (17,24%)	20 (20,20%)	25 (19,53%)
Igen, rendszeresen felülvizsgáljuk	22 (75,86%)	70 (70,71%)	92 (71,88%)
Összesen	29 (100,00%)	99 (100,00%)	128 (100,00%)

*Megjegyzés: az adatok oszloponként összegezve
Forrás: saját szerkesztés*

A khi-négyzet függetlenségi teszt eredménye ($\chi^2(3, N=128)=0,77, p=0,857$) nem mutatott statisztikailag szignifikáns összefüggést a két csoport között. Ez arra utal, hogy a „nem” válaszok megegyező aránya csupán a véletlennek tulajdonítható. Az egyéb területen dolgozók számára valószínűleg elképzelhetetlen, hogy egy elkészült kockázatértékelést a szervezetük időszakosan sem vizsgál felül – erre utal, hogy közülük senki sem válaszolt ezzel az opcióval. A kockázatértékelés terén tehát a minta homogén, függetlenül attól, hogy a kitöltő milyen területen dolgozik. Hasonló eredményeket kaptam a kockázatok rangsorolásával, a kockázati tűréshatár meghatározásával és a kockázatkezelő intézkedésekkel/stratégiával kapcsolatosan is, ezért ezeknek a vizsgálatoknak a táblázatait nem közlöm. A kockázatkezelési stratégiák felülvizsgálatának gyakoriságában nincs jelentősebb eltérés a két csoport között. Mindkét csoport többsége rendszeresen végez felülvizsgálatot, ami a kockázatkezelés közös megközelítésére utal a megkérdezettek körében. Azonban az, hogy a szervezeti vezetők csoportban valamivel magasabb arányban számolnak be arról, hogy nincs stratégia, vagy csak alkalmanként vizsgálják azt felül, a kockázatkezelési gyakorlatok eltéréseire utalhat, ezért további figyelmet érdemel. A kockázatfelmérés és -értékelés területén egyetlen kérdésben volt szignifikáns eltérés a szervezet vezetői és az egyéb területen dolgozó válaszadók között ($\chi^2(3, N = 112) = 8,526, p = 0,036$). Ez a maradványkockázatok problémaköre (15. táblázat). A maradványkockázat a kockázat

mérséklésére tett azonnali válaszlépések (belső kontroll intézkedések a társaságnál) után még fennálló kockázat.

15. táblázat: Megtörtént-e szervezetüknel a maradványkockázatok meghatározása? (az „igen” válaszok aránya a szervezeti vezetők és az egyéb területeken dolgozók között)

...a maradványkockázatok meghatározása?	szervezeti vezető területen dolgozik?		Összesen
	Nem	Igen	
Nem	5 (21,74%)	26 (29,21%)	31 (27,68%)
Igen, de sosem vizsgáljuk felül	1 (4,35%)	3 (3,37%)	4 (3,57%)
Igen, csak alkalmanként vizsgáljuk felül	1 (4,35%)	25 (28,09%)	26 (23,21%)
Igen, rendszeresen felülvizsgáljuk	16 (69,57%)	35 (39,33%)	51 (45,54%)
Összesen	23 (100,00%)	89 (100,00%)	112 (100,00%)

Megjegyzés: az adatok oszloponként összegezve

Forrás: saját szerkesztés

Az egyéb területen dolgozó válaszadó csoport csaknem 70%-a válaszolta, hogy szervezeténél megtörténik a maradványkockázatok meghatározása. A szervezet vezetői csupán 40% közeli arányban mondták ugyanezt, viszont nagyjából 30% szerint nincs a cégüknel maradványkockázat-meghatározás, ez a gyakorlatban azt jelenti, hogy a maradvány eszkalálódik, a fenntartó, tulajdonos felé felterjesztik.

Fontos téma viszont napjainkban a korrupció kérdésköre. Mivel a jelen dolgozat elsősorban állami tulajdonban álló szervezeteket vizsgál, a korrupció problémája figyelmet érdemel, ezért külön kérdést szenteltem neki kérdőívemben (16. táblázat).

16. táblázat: Megtörtént-e szervezetüknel a korrupciós kockázat felmérése? (az „igen” válaszok aránya a szervezeti vezetők és az egyéb területeken dolgozók között)

...a korrupciós kockázat felmérése?			Összesen
	Nem	Igen	
Nem	5 (18,52%)	18 (19,15%)	23 (19,01%)
Igen, de sosem vizsgáljuk felül	1 (3,70%)	5 (5,32%)	6 (4,96%)
Igen, csak alkalmanként vizsgáljuk felül	3 (11,11%)	17 (18,09%)	20 (16,53%)
Igen, rendszeresen felülvizsgáljuk	18 (66,67%)	54 (57,45%)	72 (59,50%)
Összesen	27 (100,00%)	94 (100,00%)	121 (100,00%)

Megjegyzés: az adatok oszloponként összegezve
 Forrás: saját szerkesztés

A khi-négyzet teszt ($\chi^2(3, N = 121) = 1,032, p = 0,794$) ebben az esetben sem lett szignifikáns. Mindkét csoport jelentős többsége (az egyéb területen dolgozók 66,67%-a és a szervezeti vezetők 57,45%-a) jelezte, hogy szervezetük rendszeresen felülvizsgálja a korrupció kockázatát, ami a korrupciós kockázatkezelés közös szervezeti megközelítését tükrözheti. Ugyanakkor mindkét csoportban 20%-hoz közel volt azoknak az aránya is, akik szerint szervezetük nem vizsgálja a korrupciós kockázatát.

A **2. hipotézis** következtetéseire a tevékenységi körök és döntéshozatali preferenciáját vizsgáló ANOVA/Welch teszt leíró statisztikái a 17. táblázat, ennek eredményeit a 18a és 18b. táblázat tartalmazza.

17. táblázat: Döntéshozatal és tevékenységi körök (leíró statisztikák)

A szervezet tevékenysége	N	M	SD
gazgatás	38	3.74	1.11
(Köz)szolgáltatások	30	4.27	0.69
Egészségügy, szociális szféra	15	3.53	1.41
Nevelés, oktatás, kutatás	23	3.91	1.16
Egyéb	29	4.31	1.00
Total	135	3.99	1.08

Forrás: saját szerkesztés.

18a. táblázat: Döntéshozatal és tevékenységi körök (ANOVA/Welch)

ANOVA / Welch	F	df1	df2	p	η^2
célszerűség	2.459	4	130	0.049	0.070
gazdaságosság	1.229	4	130	0.302	0,036
hatékonyság	2.444	4	130	0.058	0.065
eredményesség	1.708	4	130	0.152	0.050
jogszerűség	0.438	4	129	0.781	0.013
erkölcs	0.885	4	130	0.475	0.027

Forrás: saját szerkesztés

Célszerűség

Az ANOVA-val a célszerűség kérdésében kapott szignifikáns eredmény és az éta-négyzet segítségével mért hatásnagyság($\eta^2=0,070$) arra utal, hogy a döntéshozatalban a „célszerűség” fontos szempontként történő használatában tapasztalható eltérések körülbelül 7%-a magyarázható a különböző működési területek közötti különbséggel. Ez közepes hatásméretet jelent. Annak ellenére, hogy az ANOVA szignifikáns, a Tukey post-hoc teszttel végzett páronkénti összehasonlítások során nem találtam szignifikáns különbségeket az egyes csoportok között. Ilyen eredmény akkor születik, ha a csoportátlagok nem különböznek eléggé egymástól, vagy a csoportokon belüli variabilitás viszonylag nagy, ami a csoportátlagok konfidencia intervallumainak átfedéséhez vezet. Összefoglalva, míg az ANOVA azt jelzi, hogy vannak bizonyos különbségek a „célszerűség” értékelésében a szervezeti területek között, a szignifikáns post-hoc összehasonlítások hiánya arra utal, hogy ezek a különbségek nem észlelhetők az egyes csoportok páronként történő összehasonlításakor. Ezért, míg egy szervezet működési területe befolyásolhatja, hogy mennyire veszik figyelembe a „célszerűséget” a döntések meghozatalakor, az egyes működési területpárok közötti különbségek nem tűnnek ki egyértelműen ezen a mintán belül. A jövőbeli kutatások számára hasznos lehet ennek a tapasztalatnak a további feltárása, esetleg egy nagyobb mintával a statisztikai tesztek hatékonyságának növelése érdekében.

A többi szempont esetében (gazdaságosság, hatékonyság, eredményesség, jogszerűség, erkölcs, társadalmi-kulturális szempontok) nem találtam szignifikáns eltéréseket az egyes szakmai területek között. A szignifikancia hiánya természetesen nem jelenti azt, hogy eredményem nem értékelhető statisztikailag. Csupán azt mutatja, hogy a kérdéssel kapcsolatos nullhipotézisemet (nincs különbség az egyes szakmai területek között az adott szempont megítélésében) fenntarthatom. Ez azt jelenti, hogy az említett szempontokat hasonló mértékben veszik figyelembe a vizsgálatban szereplő különböző szervezeti területeken hozott döntések meghozatalakor. Tehát egyetlen ágazat sem tűnik ki azzal, hogy e megfontolások figyelembevételével egyértelműen eltérő megközelítést alkalmazna.

Társadalmi-kulturális szempontok

Statisztikailag nincs szignifikáns összefüggés a Társadalmi-kulturális szempontok átlagos értékelésében és a tevékenységi körök között.

Mivel ennek a kérdésnek a megválaszolásához hét ismérvet vizsgáltunk külön-külön tesztekkel, célszerű a kérdés egészének szignifikanciáját (kumulált szignifikancia) meghatározni. Ezt a módszertanban leírt Fisher-módszerrel végeztem el. Az eredményt a 17b táblázat mutatja.

18b. táblázat: Döntéshozatal és tevékenységi körök (Fisher-teszt)

	Value	df	p
χ^2	44,1	60	0,939
Fisher's exact test			<0,05
N	136		

Forrás: saját szerkesztés

A Fisher-teszt eredménye alapján az összesített szignifikancia $p < 0,05$, vagyis a döntéshozatalt meghatározó tényezőket szignifikánsan befolyásolja a szervezet típusa. Ez a hatás azonban a 17.a táblázat alapján csak a célszerűség esetében érvényesül ($p = 0,049$) egyértelműen, de nagyon közel van a szignifikanciaszinthez a hatékonyság szempontja is ($0,058$). A többi szempont hatása nem szignifikáns. Ez azt jelzi, hogy a különböző szervezetek általában hasonló szempontrendszer alapján hozzák meg döntéseiket.

A szervezeti hierarchiában minél magasabb pozíciót tölt be a személy, annál kevésbé részletező megközelítést alkalmaz a belső kontrollrendszerek értékelésében **3. hipotézishez** az alábbi két kérdést fogalmaztam meg:

3a) a belső kontrollrendszer elemeinek fontosságáról alkotott vélemény összefügg azzal, hogy a válaszadó hány ember munkáját irányítja.

A feltételezés ellenőrzése érdekében Kendall's tau-b, valamint Goodman and Kruskal's Gamma segítségével mértem fel a kapcsolatot a belső kontrollrendszer elemeinek észlelt fontossága és a válaszadók által irányított személyek száma között (19. táblázat).

19. táblázat: A „Mennyire tartja fontosnak a belső kontrollrendszer következő elemeit?” egyes elemeire adott válaszok összefüggése a „Hány ember munkáját irányítja?” kérdésre adott válasszal

Mennyire tartja fontosnak a belső kontrollrendszer következő elemeit?	Kendall's tau-b	Gamma	p
kontrollkörnyezet	-0,240	-0,419	0,004
kockázatértékelés	-0,178	-0,288	0,027

kontrolltevékenységek	-0,179	-0,300	0,025
kommunikáció és információ	-0,054	-0,130	0,536
monitoring	-0,056	-0,108	0,524

Forrás: saját szerkesztés

Az 5%-os szignifikanciaszint mellett három elemnek van szignifikáns negatív hatása. Mérsékelt negatív kapcsolat volt az irányított személyek száma és a kontrollkörnyezet fontossága között, (Kendall tau-b = -0,240, gamma = -0,419, p = 0,004). Ez arra utal, hogy az irányított személyek számának növekedésével a kontrollkörnyezet jelentősége a belső kontrollrendszeren belül csökken. Az irányított személyek száma és a kockázatértékelés fontossága közötti kapcsolat szintén negatív, bár viszonylag gyengébb (Kendall tau-b = -0,178, gamma = -0,288, p = 0,027). Ez azt jelzi, hogy a nagyobb csapatokat irányító egyének kevésbé tartják fontosnak a kockázatértékelést, mint azok, akik kevesebb alkalmazottat irányítanak vagy maguk is beosztottként dolgoznak. A két előző változéhoz hasonlóan a kontrolltevékenységek tulajdonított fontosság is negatív korrelációt mutatott az irányított személyek számával (Kendall tau-b = -0,179, gamma = -0,300, p = 0,025), ami arra utal, hogy az emberek számának növekedésével, a kontrolltevékenységek észlelt jelentősége kismértékben csökken. A kommunikáció és a monitoring szerepének megítélését viszont nem befolyásolja szignifikáns mértékben a válaszadó által irányított emberek száma.

Összefoglalva, úgy tűnik, hogy a nagyobb létszámot irányítók a belső kontrollrendszer egyes elemeit, különösen a kontrollkörnyezetet, a kockázatértékelést és a kontrolltevékenységeket kevésbé fontosnak minősítik. A kommunikációnak és tájékoztatásnak, valamint a monitoringnak tulajdonított fontosságot azonban úgy tűnik, hogy nem befolyásolja a válaszadók által irányított személyek száma. Ezek a felismerések arra utalhatnak, hogy a nagyobb csoportokban a hangsúly az egyéni kontrollintézkedésekről talán inkább rendszerszintű vagy stratégiai irányítási folyamatokra helyeződik át, bár további kutatásokra lenne szükség egy ilyen hipotézis megerősítéséhez.

3b) Ugyancsak feltételeztem, hogy a szervezet belső kontrollrendszeréhez kapcsolódó külső vagy belső tréningeken való részvétel függ attól, hogy a válaszadó hány ember munkáját irányítja.

Az elvégzett Khi-négyzet függetlenségi teszt eredményét összegzi a 20. táblázat.

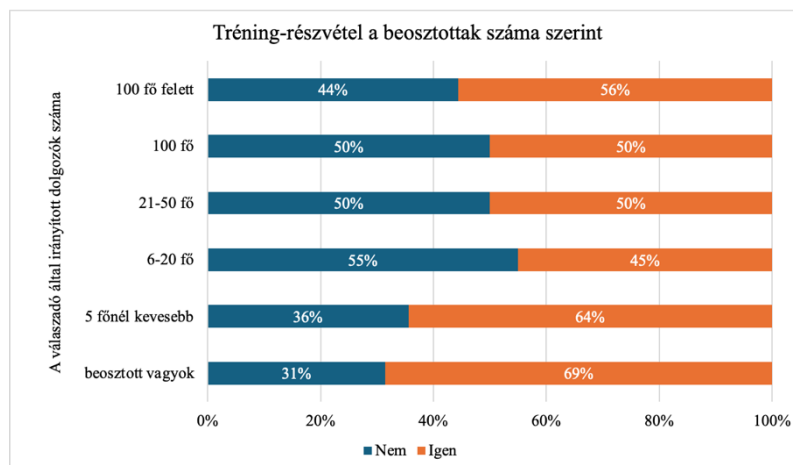
20. táblázat: Tréning-részvétel a beosztottak száma alapján

Hány ember munkáját irányítja?

Részt vesz-e a szervezetének belső kontrollrendszerével kapcsolatos külső vagy belső képzéseken?	beosztott vagyok	5 főnél kevesebb	6-20 fő	21-50 fő	100 fő	100 fő felett	Összesen
Nem	17 (32.7%)	16 (30.8%)	11 (21.2%)	3 (5.8%)	1 (1.9%)	4 (7.7%)	52 (100.0%)
Igen	37 (44.0%)	29 (34.5%)	9 (10.7%)	3 (3.6%)	1 (1.2%)	5 (6.0%)	84 (100.0%)
Összesen	54 (39.7%)	45 (33.1%)	20 (14.7%)	6 (4.4%)	2 (1.5%)	9 (6.6%)	136 (100.0%)

Forrás: saját szerkesztés

A Pearson khi-négyzet teszt értékéből ($\chi^2(5) = 4,176$) számított p-érték meghaladja az 5%-os általános alfa-szintet, ami azt jelzi, hogy nincs statisztikailag szignifikáns összefüggés a válaszadók által irányított személyek száma és a szervezet belső kontrollrendszeréhez kapcsolódó képzésben való részvételük között a mintában szereplő sokaságon belül. Más szóval, a válaszadók részvételének valószínűsége nem különbözik jelentősen az általuk irányított csapat méretétől függően. A 20. táblázat lényeges információit szemlélteti az 8. ábra.



8. ábra A tréningeken történő részvétel a beosztottak arányában

Forrás: saját szerkesztés

Ezen jól látható, hogy bár az összefüggés nem szignifikáns, a beosztottaknak közel 70%-a, az alsó szintű vezetők kétharmada, a közép- és felsővezetők fele vesz részt rendszeresen tréningeken. Összefoglalva, az eredmények arra utalnak, hogy ebben a mintában a csapatlétszám nem szignifikánsan meghatározó a belső kontrollrendszerrel kapcsolatos képzésében történő részvétel

szempontjából. Kisebb vagy nagyobb csapatok menedzserei csaknem ugyanolyan valószínűséggel vesznek részt ilyen képzési programokban.

A harmadik hipotézissel kapcsolatos eredmények azt mutatják, hogy a kérdőív bizonyos kérdéseire adott válaszokat szignifikánsan befolyásolja, hogy a válaszadó hány beosztottat irányít. A kontrollkörnyezet, a kockázatértékelés és az kontrolltevékenységek jelentőségét kisebbnek ítélik meg azok a válaszadók, akik több beosztottat irányítanak. Ez valójában nem kisebb jelentőséget jelent. Inkább arról van szó, hogy egy vezető, minél magasabb pozícióban van, annál kevésbé koncentrál a részletekre. Egy vezető például általában nem ellenőrzi, hogy a számlákat a könyvelés a megfelelő számlaosztályba könyveli-e. A vezető ismeretei inkább globális jellegűek, az egész rendszerre kell rálátásának lennie. Azaz nem az egyes tevékenységek jelentőségét hanyagolja, hanem elsősorban az egész rendszer irányításával foglalkozik. Így az egyes tevékenységeket csak olyan mértékben kell ismernie, amilyen mértékben a saját munkája, feladata elvégzéséhez szükséges. Ugyanakkor a kommunikáció és a monitoring fontosságának megítélése, valamint a képzéseken való részvétel gyakorisága nem függ attól, hány beosztottja van a válaszadónak.

A **4. hipotézishoz** kapcsolódó regressziós vizsgálat eredményeit foglalják össze a következő táblázatok (21. táblázat -24. táblázat).

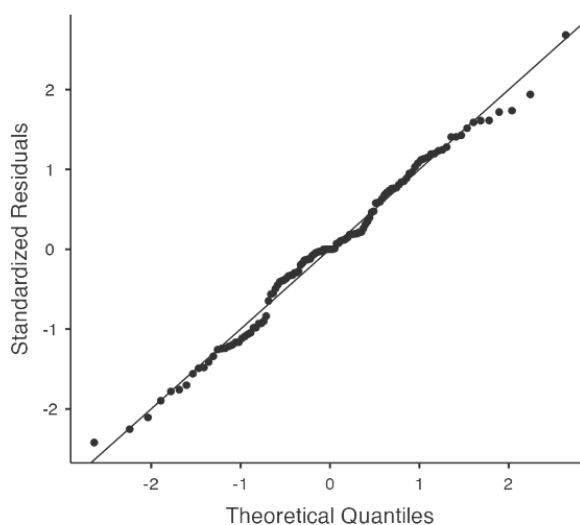
21. táblázat: A regressziós modell magyarázottsága és megfelelése

Overall Model Test							
Model	R	R ²	Korrigált				
			R ²	F	df1	df2	p
1	0,851	0,724	0,712	2,15	35	84	0,002
				Statistic	p		
Kolmogorov-Smirnov				0,0622	0,741		
Breusch-Pagan				47,000	0,084		
Autocorrelation				DW Statistic	p		
0,0602				1,88	0,328		

Forrás: saját szerkesztés

A 22. táblázat alapján a modell általánosságban megfelelő ($F(35, 84) = 2.15, p = 0,002$). A mintaátlagok normalitását és a homoszkedaszticitást is igazolták a tesztek. Az R^2 értéke alapján a modellben szereplő független változók 72,4%-ban magyarázzák a szervezeti kockázatkezeléshez kapcsolódó folyamatok ismeretét. Tekintettel azonban arra a statisztikai törvényszerűsége, hogy

a magyarázó változók számának növelésével az R^2 értéke is nő, ebben az esetben célszerűbb a korrigált R^2 (Adjusted R^2) érték használata. Ennek alapján a modell tényleges magyarázó ereje 71,2%. Az autokorrelációt vizsgáló Durbin-Watson teszt ($DW = 1,88$, $p = 0,328$) alapján a változók között autokorreláció nem áll fenn, más szóval maradékaim függetlenek. A kolinearitási statisztika VIF értéke az egyes magyarázó változókra 1,14–4,95 között alakul (referenciaérték: $VIF < 10$), az ehhez tartozó toleranciaértékek: 0,220–0,874 (referenciaérték: toleranciaérték $> 0,2$). Ennek alapján a magyarázó változók közötti multikolinearitás is elhanyagolható. A maradékok normalitását a Q-Q diagram is igazolja (9. ábra).



9. ábra A regressziós modell maradékainak normalitása (Q-Q diagram)

Forrás: A saját eredmények Jamovi-outputja

A regressziós vizsgálat eredményeit, tekintettel a változók számára, több részletben (táblázatban) ismertetem. Az esetek egy részében csak a szignifikáns hatású magyarázó változókat tüntetem fel, amennyiben azonban szükséges, a nem szignifikáns hatású változók is szerepelnek a táblázatokban. Tekintettel arra, hogy egyes változók összevont jellegűek, más változók pedig nem, továbbá változók egy része igen-nem, más részük viszont Likert-skálán volt megválaszolható, a hatások összehasonlíthatóságát a szabványosított együtthatók (St. Estim. oszlop) használata teszi lehetővé. Az eredmények első részletét a 22. táblázat tartalmazza.

22. táblázat: A regressziós vizsgálat eredményei - 01

Predictor	Estimate	SE	t	p	Std. Estim.	95% ConfidenceInterval	
						Lower	Upper

Intercept	9,238	18.142	0,509	0,612			
Mióta dolgozik a szervezetnél	-0,004	0,009	-0,449	0,655	-0,043	-0,231	0,146
Hány ember munkáját irányítja	0,009	0,098	0,088	0,930	0,014	-0,310	0,339
Hány felettese van	0,022	0,047	0,465	0,643	0,042	-0,138	0,222
Rendelkezik-e a szervezet a szükséges dokumentumokkal	0,012	0,003	4.132	< 0,001	0,459	0,238	0,680
Megfelelő-e a szervezetben az információk áramlása	0,015	0,015	1.004	0,032	0,144	-0,141	0,428
Van-e megfelelő képzettsége, gyakorlata	0,009	0,010	0,949	0,035	0,108	-0,118	0,334
Részt vesz-e nem kötelező szakmai képzéseken	0,092	0,101	0,909	0,366	0,123	-0,146	0,393
Belső ellenőrként dolgozik-e:							
1(igen) – 0 (nem)*	0,454	0,231	1.961	< 0,001	0,541	-0,008	1.090

* a nominális változó referenciaértéke
 Forrás: A saját eredmények Jamovi-outputja

Ennek alapján két tényező hatása bizonyult $p < 0,001$ (a továbbiakban: ***) szinten szignifikánsnak. Közülük a legerősebb pozitív hatása a folyamatok ismeretére annak a ténynek van, hogy a válaszadó a szervezet vezetői csoportjába tartozik-e, St. Estim. = 0,541, $p < 0,001$). Ezen a szignifikanciaszinten a rangsorban a második és ugyancsak pozitív hatást az jelenti, hogy a belső kontrollrendszer megfelelő működtetéséhez szükséges dokumentumok rendelkezésre állnak-e (Rendelkezik-e a szervezet a szükséges dokumentumokkal: St. Estim = 0,459, $p < 0,001$). Ezek az eredmények tehát azt igazolják, hogy a szervezet vezetői nagyobb mértékben vannak tisztában a kockázatelemzés folyamataival, mint az egyéb területen dolgozók. Igazolódik továbbá,

hogy a belső kontrollfolyamatok működéséhez a megfelelő dokumentációk rendelkezésre állása elengedhetetlen.

Ennek megfelelően a regressziós egyenlet az alábbi lesz:

belső kontrollrendszer folyamatainak ismerete = 0,541•belső ellenőrként dolgozik-e + 0,459•szükséges dokumentumok rendelkezésre állása + ϵ

Az $\alpha = 5\%$ szinten (a továbbiakban: **) szignifikáns hatások közül a megfelelő információáramlás (Megfelelő-e a szervezetben az információk áramlása: St. Estim. = 0,144, $p = 0,032$) és a munkafeladatok ellátásához szükséges képzés és gyakorlat (Van-e megfelelő képzettsége, gyakorlata: St. Estim. = 0,108, $p = 0,035$) is nélkülözhetetlen feltétel a belső kontrollfolyamatok megfelelő működéséhez.

Nincs szignifikáns a hatása a belső kontrollrendszer folyamatainak ismeretére annak a ténynek, hogy a válaszadó mióta dolgozik a szervezetnél, hány ember felettese, vagy neki hány felettese van. Ugyancsak nincs szignifikáns hatással a folyamatok ismeretére a nem kötelező szakmai képzéseken történő részvétel, ami viszont meglepő eredmény (Rész vesz-e nem kötelező szakmai képzéseken: St. Estim. = 0,123, $p = 0,366$). Ez véleményem szerint nem a képzések rossz hatásfokát jelenti. Számomra *valószínűbb magyarázat*, hogy a képzéseken, jellegükből adódóan mindig az elvárt, „ideális” helyzetet tanítják meg a résztvevőknek. A valóság azonban sokszor eltér ettől és nincs mindig lehetőség az elméleti tudás gyakorlati, szakmai specifikus átültetésére sem.

Nem mutatom be külön táblázatban, hogy sem a szervezet tulajdonosi szerkezete (állami, önkormányzati, vegyes, magán-), sem a belső kontrollrendszer elemek fontosságának megítélése nem gyakorol szignifikáns hatást a folyamatok ismeretére; ahogyan a döntési szempontok (célszerűség, gazdaságosság, hatékonyság, eredményesség, törvényszerűség, erkölcs, magasabb társadalmi-kulturális szempontok) figyelembevétele sem. Ugyanez mondható el a válaszadó végzettségéről is. Ez utóbbi tény valószínűleg összefügg egyrészt a képzésekkel kapcsolatban született eredményemmel, másrészt azzal a ténnyel, hogy „az életre az élet nevel” (Barbaró& Weisz, 2006). Vagyis az iskolapadban elsajátított ismeretek csak a gyakorlati használatban nyerik el megfelelő jelentőségüket.

A regressziós vizsgálat eredményei közül részletesebben is ismertetem a szervezetnél betöltött munkakör hatását a folyamatok ismeretére (23. táblázat). Tekintettel arra, hogy a működési területet leíró változó nominális jellegű, a vizsgálat elvégzéséhez referencia értéket is megadtam. Referenciaértékként a belső ellenőrök válasza szolgált.

23. táblázat: A regressziós vizsgálat eredményei - 02

Predictor	Estimate	SE	t	p	Std. Estim.	95% ConfidenceInterval	
						Lower	Upper
Intercept	9,238	18,142	0,509	0,612	-0,042	-0,230	0,146
mukodesi_terulet:							
menedzsment, tulajdonos	-0,493	0,850	-0,580	0,043	-0,588	-2,606	1,429
gazdaság	-0,520	0,825	-0,630	0,043	-0,620	-2,576	1,336
személyügy (HR)	-0,615	0,860	-0,715	0,047	-0,734	-2,774	1,306
műszaki	-0,587	0,850	-0,690	0,049	-0,700	-2,715	1,316
logisztika	-0,409	0,842	-0,486	0,028	-0,488	-2,486	1,510
jogi, igazgatási	0,223	0,844	0,264	0,792	0,266	-1,736	2,269
informatika	0,045	1,114	0,041	0,047	0,054	-2,587	2,697
kontrolling, számvitel	-0,620	1,132	-0,547	0,585	-0,739	-3,424	1,945
tanácsadó	-0,469	1,176	-0,398	0,691	-0,559	-3,348	2,230
szakmai terület	-0,081	1,151	-0,071	0,044	-0,097	-2,827	2,633

Referencia: belső ellenőr

Forrás: A saját eredmények Jamovi-outputja

Az erre a kérdésre adott válaszok között *** szinten szignifikáns eltérést nem találtam. Kimutattam viszont több ** szinten szignifikáns különbséget a referencia-csoportot alkotó belső ellenőrök és a következő csoportok között:

1. menedzsment, tulajdonos – belső ellenőr (–)

- | | | |
|-------------------------------|---|-------------------|
| 2. gazdaság | – | belső ellenőr (–) |
| 3. személyügy (HR) | – | belső ellenőr (–) |
| 4. műszaki | – | belső ellenőr (–) |
| 5. logisztika | – | belső ellenőr (–) |
| 6. informatika | – | belső ellenőr (+) |
| 7. szakmai (operatív) terület | – | belső ellenőr (–) |

Azaz a nem belső ellenőr munkakörök többségének hatása *szignifikánsan eltér* a belső ellenőri munkakör hatásától. A hatásuk negatív irányú, kivéve az informatikát (Std. Estim. = 0,054). *Ezen eredmény alapján az informatikai munkakörök a belső ellenőrzési rendszer határterületének tekinthetők.* Ez nem is véletlen, hiszen napjaink egyre inkább digitalizálódó világában az informatikai szakemberek részt vesznek a belső ellenőrzési rendszer dokumentumainak elkészítésében, a standardok, mérési-értékelési eljárások kidolgozásában, a jogszabályok követésében és más – a belső ellenőrökéhez kapcsolódó – munkafeladatok ellátásában is, továbbá végeznek kockázatelemzéseket és monitoring tevékenységet is (pl: információbiztonság tekintetében).

Nincs viszont szignifikáns eltérés a folyamatok ismeretében a belső ellenőrök és az alábbi munkakörök betöltői között:

1. jogi-igazgatási (St. Estim. = 0,266, p=0,792)
2. kontrolling, számvitel (St. Estim. = -0,739, p=0,785)
3. tanácsadó (St. Estim. = -0,559, p=0,691)

Ez az eredmény azt jelzi, hogy a belső ellenőrökkel ezek a területek szorosabb kapcsolatban állnak, mint az informatika. A jogi-igazgatási munkakör tulajdonképpen a szervezet tulajdonosi profilja. A kontrolling és a számvitel a belső kontrollfolyamatok fontos elemei. A tanácsadás pedig ugyancsak nehezen képzelhető el a folyamatok megfelelő szintű és mélységű ismerete nélkül. Továbbá a tanácsadás szintén jelentős funkciója a belső kontrollrendszernek. Ugyanis e rendszer fő célja a működés hatékonyságának és gazdaságosságának fokozása. Ennek módja pedig a

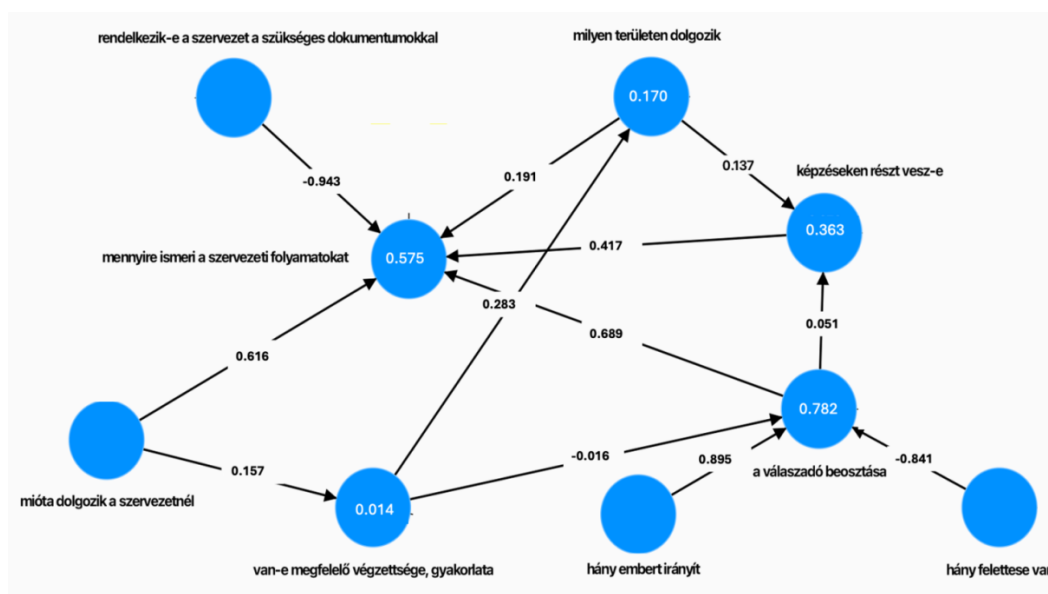
szervezeti folyamatok vizsgálatának eredményeire alapozott tanácsadás. A fenti megállapításokat áttekinthetőbb formában foglalja össze a 24 táblázat:

24. táblázat: A regressziós vizsgálat eredményei - 03

tevékenység jellege	p-csoport	tevékenység	p
szakmai tevékenységek	0,045 alatt	logisztika	0,028
		menedzsment, tulajdonos	0,043
		gazdaság	0,043
		szakmai terület	0,044
határterületek	0,045-0.05	informatika	0,047
		személyügy (HR)	0,047
		műszaki	0,049
<u>belső kontrollrendszeri tevékenység</u>	0,05 felett	kontrolling, számvitel	0,585
		tanácsadó	0,691
		jogi, igazgatási	0,792

Forrás: A saját eredmények Jamovi-outputja

A regressziós modell eredményeinek felhasználásával útmodell (SEM) készítettem, hogy részletesebben feltárjam a változók egymás közötti kapcsolatrendszerét. Az eredményeket a 10. ábra és a 25. táblázat foglalja össze.



10. ábra A H4 hipotézis SEM ábrája

Forrás: A saját eredmények Jamovi-outputja

A modell illeszkedési statisztikái és magyarázottsága:

- SRMR: 0,091 (0.1 alatt jó az illeszkedés, 0.08 alatt tökéletes - Hu & Bentler, 1998)
- NFI: 0,91 (az NFI értéke 0 és 1 közé esik. Az 1-het közelebbi NFI jobb illeszkedést jelöl. Az elfogadhatóság alsó határa 0,9 - Kline, 2016).
- VIF minden változó esetén 1.00 (4 alatt megfelelő, 4-10 között további vizsgálat szükséges, 10 felett erős multikolinearitást jelez)
- R2: 0,575, azaz a szervezet belső kontrollrendszeri folyamatainak ismeretét a modellben szereplő változók 57,5%-ban magyarázzák.

A modell illeszkedése tehát megfelelő, a függő változó magyarázottsága közel 60%-os.

25. táblázat: Direkt, indirekt és teljes hatások a (SEM)

	a válaszadó beosztása	hány embert irányít	hány felettese van	képzéseken részt vesz-e	mennyire ismeri a szervezeti folyamatokat	milyen területen dolgozik	mióta dolgozik a szervezetnél	rendelkezik-e a szervezet a szükséges dokumentumokkal	van-e megfelelő végzettsége, gyakorlata
a válaszadó beosztása				0,051+0	0,689+0				
				0,051	0,689				
hány embert irányít	0,895+0			0+0,027	0+0,483				
	0,895			0,027	0,483				
hány felettese van	-0,841+0			0-0,041	0-0,056				
	-0,841			-0,041	-0,056				
képzéseken részt vesz-e					0,417+0				
					0,417				
milyen területen dolgozik				0,137+0	0,191-0,147				
				0,137	0,338				
mióta dolgozik a szervezetnél	0+0,009			0+0,032	0,616+0,115	0+0,071			0,157+0
	0,009			0,032	0,731	0,071			0,157

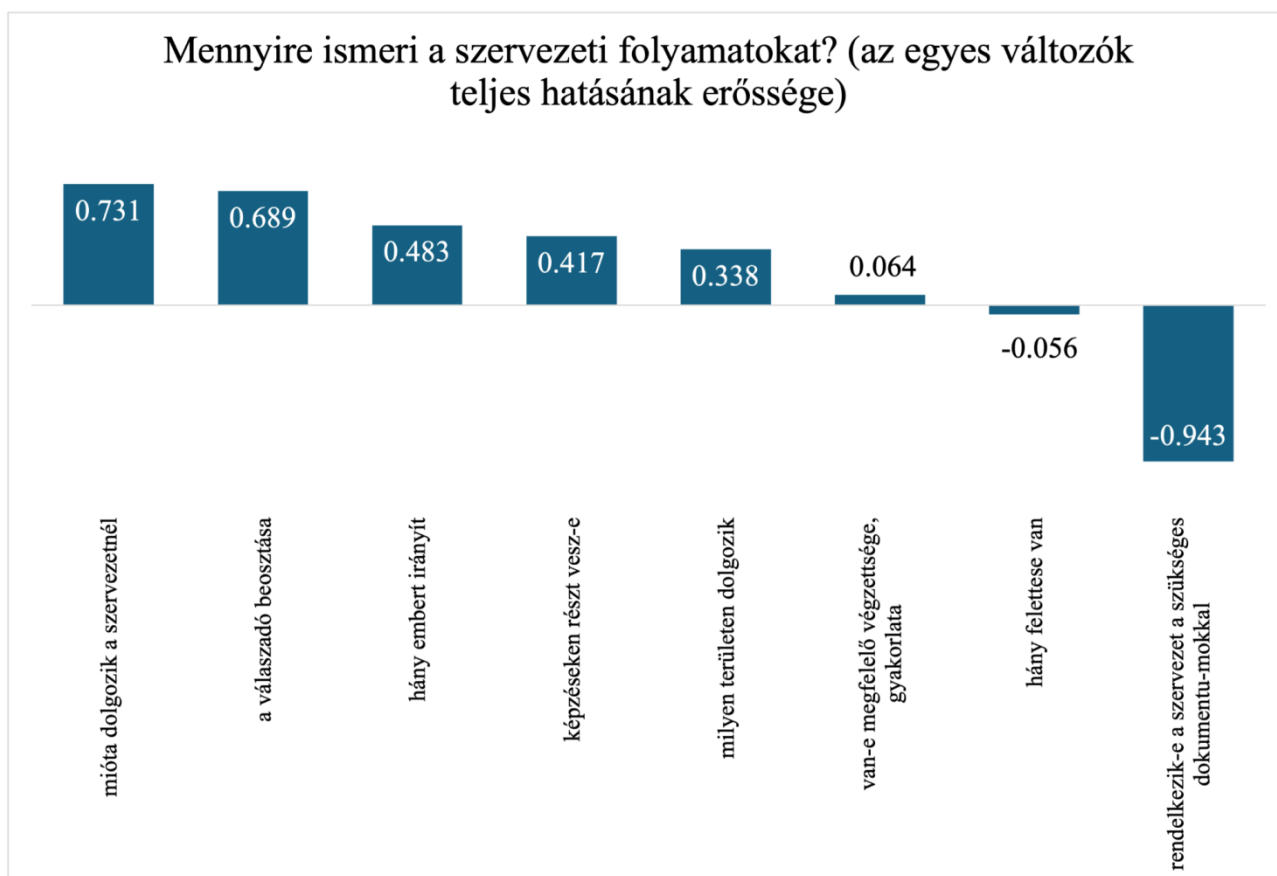
rendelkezik-e a szervezet a szükséges dokumentumokkal					-0,943+0				
					-0,943				
van-e megfelelő végzettsége, gyakorlata	-0,016+0			0+0,066	0+0,064	0,283+0			
	-0,016			0.066	0.064	0,283			

Forrás: A saját eredmények Jamovi-outputja (saját szerkesztésben)

A hipotézis szerint a szervezet belső kontrollrendszer folyamatainak ismeretét a válaszadók demográfiai jellemzői (kor, nem, képzettség, beosztás, munkakör, gyakorlat) és a cég jellemzői (tulajdonosi szerkezet, iratok rendelkezésre állása, képzések biztosítása) határozzák meg. A 10. ábra a változók közötti közvetlen direkt hatásokat jeleníti meg a nyilakon szereplő számokkal. Ezek a számok standardizált becslések. Azt mutatják meg, hogy nyíl hegyénél elhelyezkedő változó hány egységgel változik, ha a nyíl tövében lévő változó egy egységgel nő. Egyfajta hatáserősséget jeleznek tehát. A regressziós modell alapján azt vártam, hogy a válaszadó munkaköre (belső ellenőr-e vagy sem) és a belső kontrollrendszer dokumentumainak elérhetősége lesz a legerősebb hatással a folyamatok ismeretére. A SEM azonban más eredményt mutat. A dokumentumok rendelkezésre állása valóban az egyik legerősebb hatású a folyamatok ismeretére, azonban hatása negatív. Tehát a dokumentumok elérhetőségének növekedését a folyamatok ismeretének csökkenő szintje kíséri.

Ez az eredmény arra utal, hogy a folyamatok ismerete nem a dokumentumok rendelkezésre állásán múlik. Lehetséges okként említhető erre az eredményre, hogy a folyamatokat az azokban részt vevő munkatársak a gyakorlati használatban ismerik meg. A dokumentumok elérhetőségének negatív hatása pedig arra utal, hogy a dokumentumok tartalma és a gyakorlati tevékenység nem teljesen fedi egymást. Ezért azok, akik elolvassák a dokumentumokat, felfedezik, hogy a gyakorlat másképpen működik (így szottuk meg, így mutatták, így vettem át). Ez viszont elbizonytalanodást okozhat, ami a gyakorlati folyamatvégzésre is hatással lehet. A folyamatok ismeretére a válaszadó beosztása van a legerősebb pozitív hatással (0,689), ezt követi majdnem ugyanekkora hatáserősséggel a szervezetnél eltöltött idő hossza (0,616). Kevésbé függ össze a folyamatok ismerete a választható képzéseken történő részvétel gyakoriságával (0,417) és a válaszadó munkakörével (0,191).

A teljes hatáserősségek (direkt+indirekt) láthatók a 11. ábrán. A direkt hatások közül a folyamatok ismeretét a beosztás befolyásolta legerősebben. A teljes hatásokat vizsgálva viszont fontosabbnak bizonyul a beosztásnál (0,689), hogy mennyi ideje dolgozik a szervezetnél (0,731). A szervezetnél eltöltött idő ugyanis befolyásolja a gyakorlati ismeretek szintjét és a munkakört, ami a közvetlen hatást (0,616) közvetett hatással (0,115) egészíti ki. A teljes hatások esetében is a dokumentumok rendelkezésre állása szintén erős negatív hatású (-0,943), akárcsak a direkt hatások esetén (-0,943). Ez azt jelzi, hogy a dokumentumok rendelkezésre állása csak direkt hatással van a folyamatok ismeretére, ahogyan ez korábban a 10. ábrán látható is volt.



11. ábra A H4 hipotézis SEM ábrája

Forrás: A saját eredmények Jamovi-outputja

Az **5. hipotézis** eredményeit, azaz a belső kontrollrendszer egyes folyamatai közötti kapcsolatokat foglalja össze a 26. táblázat.

26. táblázat: A belső kontrollrendszer elemei közötti korrelációk (Pearson's r)

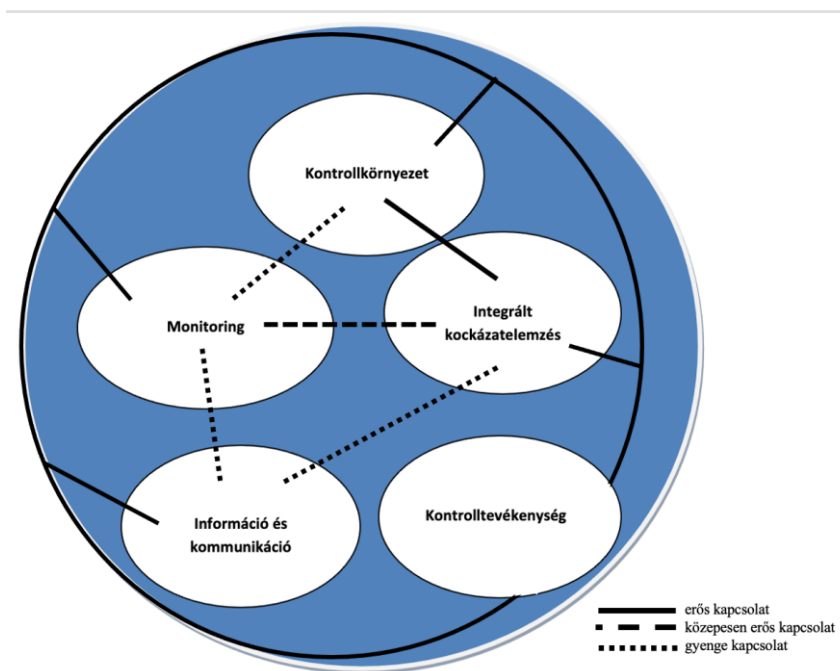
	kontrollkörnyezet	info_kezeles	tevekenyseg_kockazat	monitoring
kontrollkörnyezet	—			
info_kezeles	0,243**	—		
tevekenyseg_kockazat	0,654***	0,281***	—	
monitoring	0,261**	0,591***	0,314***	—

*Megjegyzés: *** = $p < 0,001$; ** = $p < 0,05$*

Forrás: A saját eredmények Jamovi-outputja

Az egyes elemek között szignifikáns korrelációt találtam. A kontrollkörnyezet és a kockázatkezelés elemek között erős ($r > 0,6$) kapcsolat van és csaknem eléri ugyanezt a szintet a monitoring és a kommunikáció kapcsolata. A monitoring és a kockázatkezelés között közepes (0,3

< $r < 0,6$) korreláció van. Gyenge kapcsolat ($r < 0,3$) mutatható ki a kontrollkörnyezet és a kommunikáció, továbbá a kontrollkörnyezet és a monitoring, valamint a kockázatkezelés és a kommunikáció között. Az eredmények alapján tehát az eredeti ábra módosul (12. ábra).



12. ábra A belső kontrollrendszer elemeinek tapasztalati kapcsolathálója (funkcionális / gyakorlati modell)

Forrás: saját szerkesztés a saját eredmények alapján

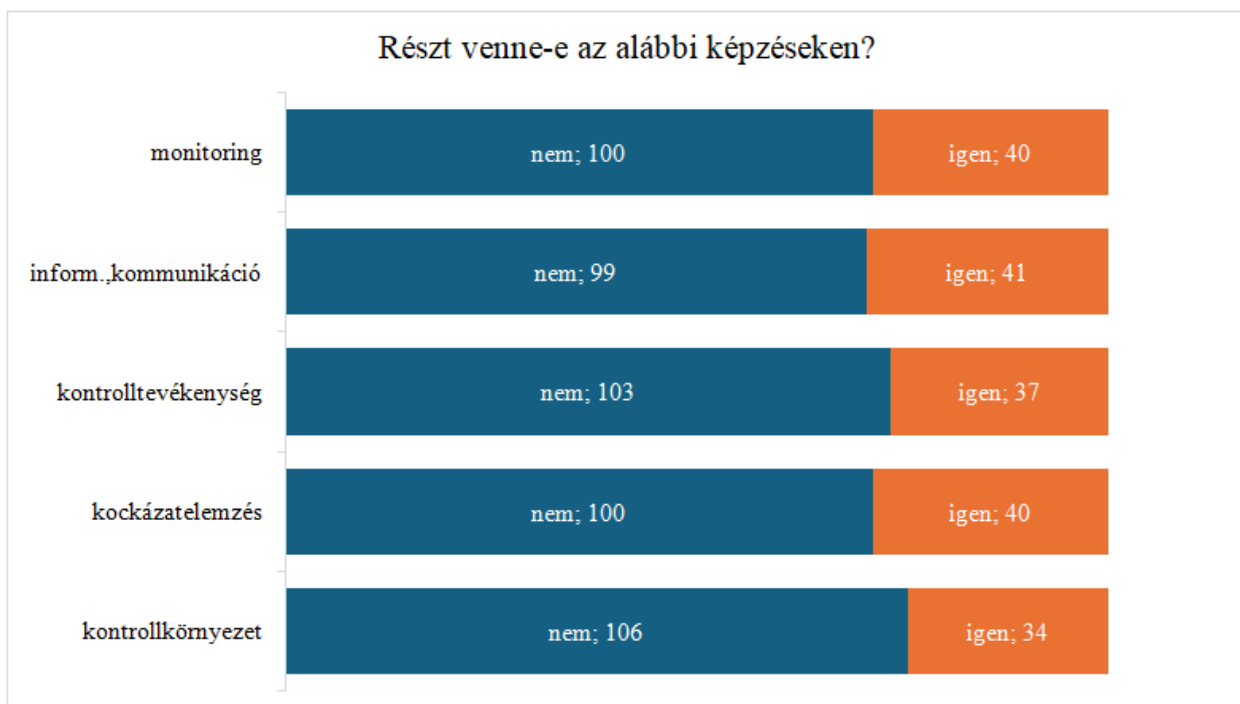
A **6. hipotézishez** kapcsolódó belső kontrollrendszer egészének és egyes elemeinek fontosságát vizsgálva a teljes mintára a következő megállapítások fogalmazhatók meg. A 20. kérdés válaszainak eredményét összegzi a 13. ábra.

A belső kontrollrendszer elemei közül a válaszadók az ötfokú Likert skálán az elméleti átlagnál (2,5) magasabb fontosságúnak jelölték minden elemet. Általában maximális pontszámot adtak az egyes elemek fontosságára. Az egyetlen kivétel a kockázatkezelés, ennek pontszáma 4,55 lett. A rendszerelemek összesített fontosságát 22,69 ponttal jelölték a válaszadók, ez a maximális 25 ponthoz viszonyítva 91%-os fontosságot jelent.



13. ábra A kontrollrendszer elemeinek fontossága (a válaszadók direkt válaszai alapján)
 Forrás: saját szerkesztés a saját eredmények alapján

A képzéseken való részvétel aránya (21. kérdés) a válaszadók körében 59,29%. Az indirekt (22.) kérdésre (milyen tanfolyamra jelentkezne szívesen) adott válaszok átlagait mutatja a 14. ábra.



14. ábra A kontrollrendszer elemeinek fontossága (a válaszadók direkt válaszai alapján)
 Forrás: saját szerkesztés a saját eredmények alapján

Az indirekt válaszok alapján a legtöbben (41 fő) a kommunikációs területet jelölték meg, ezt követi csupán 1-1 fővel lemaradva a kockázatelemzés és a monitoring. A kontrolltevékenységet 37-en, a kontrollkörnyezetet 34-en gondolták fontosnak. A direkt és az indirekt eredményeket összevetve megállapítható, hogy a válaszadók elméletben tudják, mit kellene válaszolniuk, saját preferenciáik azonban némileg eltérnek az elméleti megfontolásoktól.

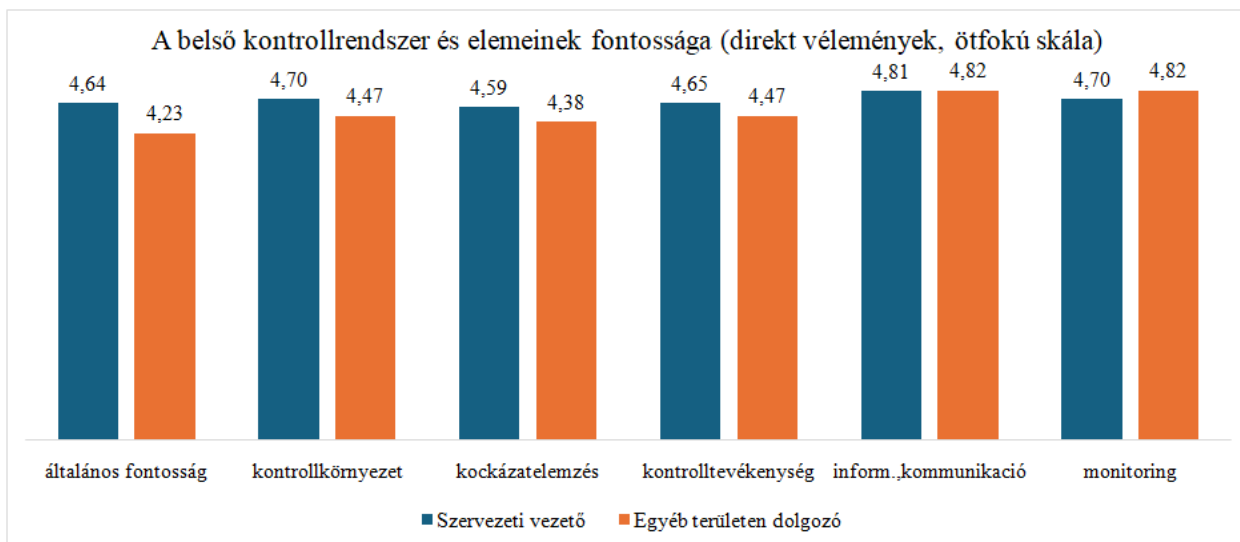
27. táblázat: A belső kontrollrendszer elemeinek fontossági rangsorai

	direkt rangsor	indirekt rangsor
információ, kommunikáció	1-4	1
monitoring	1-4	2-3
kockázatelemzés	5	2-3
kontrolltevékenység	1-4	4
kontrollkörnyezet	1-4	5

Forrás: saját szerkesztés a saját eredmények alapján

A 27. táblában bemutatott eredmény is alátámasztja azt a korábbi vélekedésemet, hogy a képzéseknek nem a hatékonysága jelenti a problémát, hanem az ott tanult ismeretek és a gyakorlati megvalósítás, a szakma specifikusság közötti eltérések.

A szervezeti vezetők és az egyéb területen dolgozók eredményeinek összevetését ismertetem a következőkben. A belső kontrollrendszer elemeinek fontosságát a szervezet vezetői és az egyéb területek dolgozói szerint a 15. ábra mutatja.

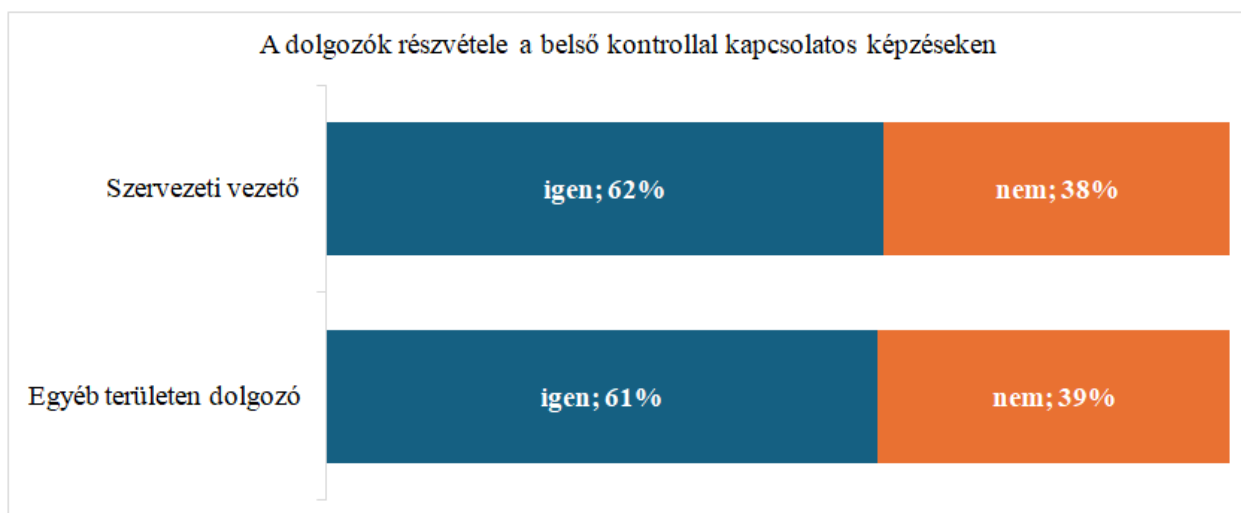


15. ábra A belső kontrollrendszer és elemeinek fontossága direkt válaszok alapján

Forrás: saját szerkesztés a saját eredmények alapján

Minden válaszadó az elméleti átlagnál (2,5 pont) jelentősen magasabbnak értékelte mind a teljes rendszer, mind annak egyes elemeinek fontosságát. Ez arra utal, hogy a belső kontrollrendszer lényeges szerepét minden dolgozó elismeri, munkakörétől függetlenül. Kivétel a kommunikáció, és a monitoring, amelynek megítélése gyakorlatilag azonos a két csoportban. Ez utóbbit az egyéb területen dolgozók tekintették fontosabbnak. A kommunikációról kapott eredmény magyarázata, hogy a vertikális (vezetői-dolgozói) továbbá a horizontális (interkollegiális) vélemény- és információáramlás a cégek működéséhez nélkülözhetetlen. A monitoring megítélésében pedig az játszhat szerepet, hogy a cég minden dolgozója érzékeli tevékenysége folyamatos ellenőrzését, például a minőségellenőrzési rendszer formájában is.

A nem kötelező képzéseken történő részvétel arányát mutatja a két csoportban a 16. ábra.

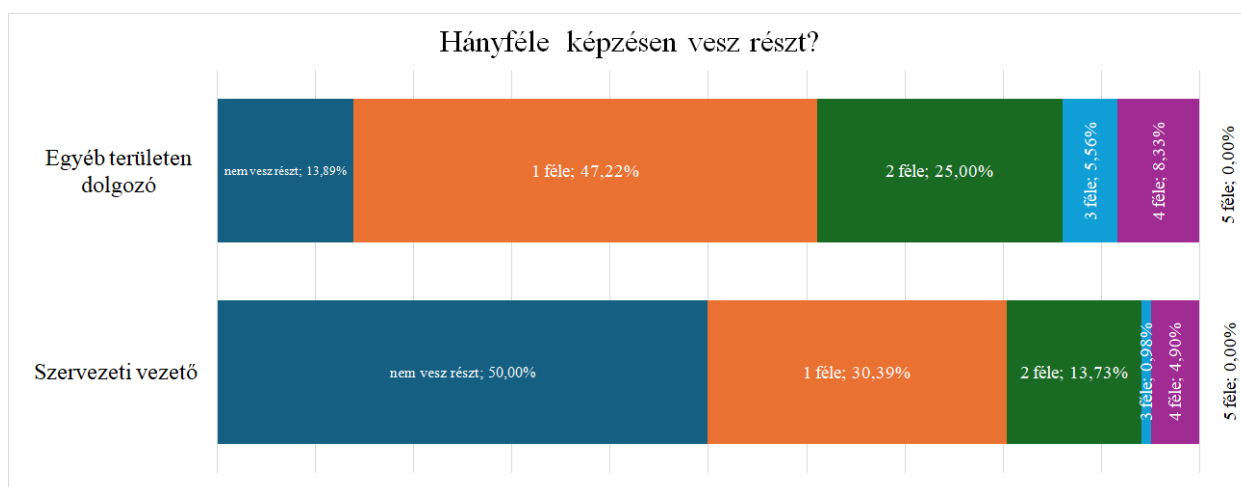


16. ábra Dolgozói részvétel a belső kontrollrendszerrel kapcsolatos képzéseken

Forrás: saját szerkesztés a saját eredmények alapján

A részvételi arányok alapján a szervezeti vezetők és az egyéb területen dolgozók között nincs lényeges különbség. Amit viszont érdemes kiemelni, hogy a területen dolgozók közel 40%-a nem motivált a választható szakmai képzések elvégzésére, pedig ezzel minden bizonnyal jobban, de vélhetőleg könnyebben is végezhetné munkaköri feladatát. Az egyéb területen dolgozók 61%-os részvételi aránya jelentős. Ennek háttérében az állhat, hogy a képzés elvégzésével megszerezhető készségek az ő munkavégzésüket is segítik, esetlegesen más szervezetnél látnak el belső ellenőrzési feladatot, pénzügyi területen a továbbképzési modul része a belső kontrollrendszer ismerete is.

A válaszadók képzettségének sokoldalúságát az egy fő által elvégzett képzések számával jellemeztem (17. ábra).

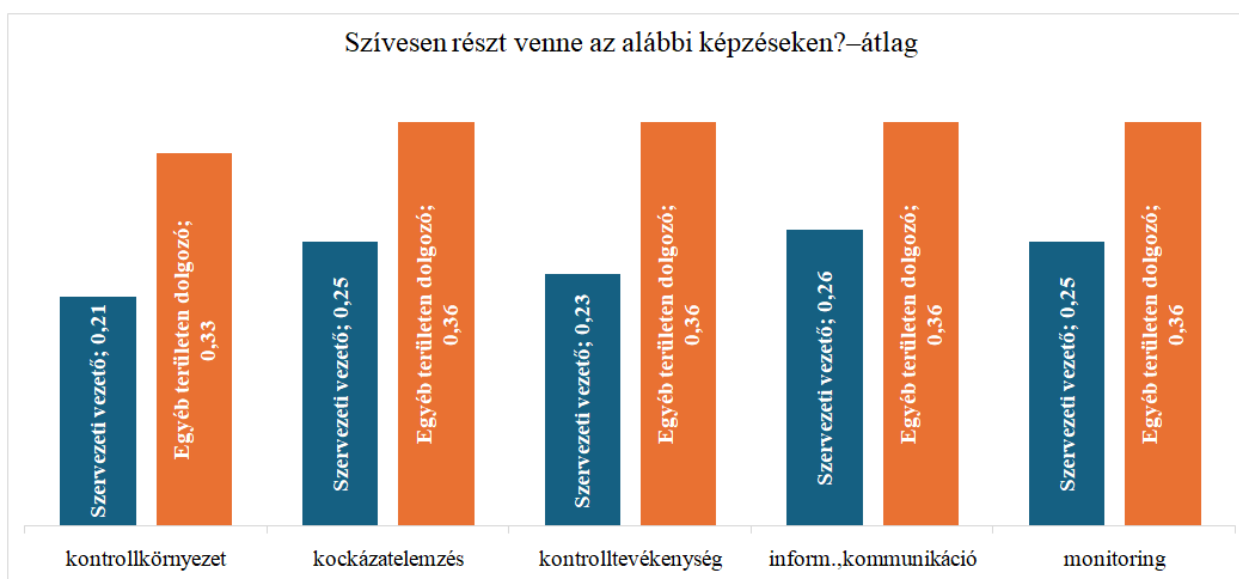
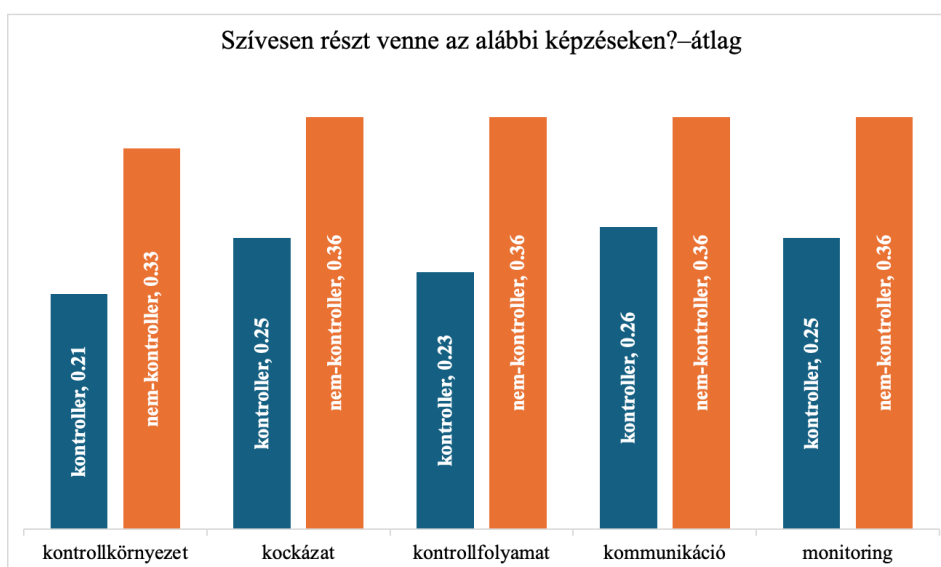


17. ábra A válaszadók szakmai képzései

Forrás: saját szerkesztés a saját eredmények alapján

Az első meglepő eredmény, hogy az egyéb területen dolgozók általában nagyobb arányban vesznek részt a belső kontrollrendszerhez kapcsolódó képzéseken. Ennek oka hasonló lehet ahhoz a fentebb leírt jelenséghez, hogy a egyéb területen dolgozók is jelentős mértékben motiváltak az ilyen képzések elvégzésére. A másik fontos információ, hogy a szervezeti vezetők 50%-a egyáltalán nem jár a munkájához kapcsolódó fakultatív képzésekre és további 30% legfeljebb egy ilyen képzést végzett. Ez alátámasztja azt a korábbi megfigyelésemet, hogy a szervezeti vezetők nem megfelelően motiváltak az önfejlesztésre.

Az egyes képzési területek relatív fontosságát mutatja a 18. ábra.



18. ábra A belső kontrollrendszer elemeinek relatív preferenciái

Forrás: saját szerkesztés a saját eredmények alapján

Míg az egyéb területen dolgozók a kontrollkörnyezet kivételével minden más elemnek egyforma fontosságot tulajdonítanak, a szervezeti vezetők csoportja némileg differenciáltabb. Ők a kommunikációt tartják a legfontosabbnak, ezt követi azonos jelentőséggel a kockázatelemzés és a monitoring. A kontrolltevékenységek jelentősége kisebb. A rangsor végén a kontrollkörnyezet jelentősége áll. A kapott eredmény némileg eltér a 13. ábra eredményétől. Azaz az elmélet és a gyakorlat most sem teljesen fedi egymást. A kontrollkörnyezet rangsoron belüli utolsó helye első pillantásra meglepőnek tűnhet, "az így szoktuk meg" elvek még a szervezetben tapasztalhatók. A monitoring és a kockázatelemzés jelentősége miatt külön entitásként jelenik meg a belső kontrollrendszer ötelemű modelljében. Ezt igazolja saját eredményem is, mivel e két terület jelentőségét a szervezeti vezetők csoportja is magasabbra értékeli az általános kontrolltevékenységekhez képest. A kommunikáció kiemelt fontossága azt jelzi, hogy a belső kontrollrendszer egyetlen folyamata sem működhet megfelelő információk nélkül.

A leíró statisztikák eredménye alapján készült keresztábra látható a 28-29. táblázatban.

28. táblázat: A hipotézisvizsgálat eredményeinek összegzése -1

		Szívesen részt vesz az alábbi képzéseken						Total
		0	1	2	3	4		
a kontrollrendszer elemei egyformán fontosak	0	Válaszadók száma	1 (0.7%)	1 (0.7%)	1 (0.7%)	0 (0.0%)	0 (0.0%)	3 (2.1%)
	1		0 (0.0%)	2 (1.4%)	0 (0.0%)	0 (0.0%)	0 (0.0%)	2 (1.4%)
	2	(a teljes	0 (0.0%)	1 (0.7%)	0 (0.0%)	0 (0.0%)	0 (0.0%)	1 (0.7%)
	3	minta %-ában)	0 (0.0%)	1 (0.7%)	1 (0.7%)	0 (0.0%)	0 (0.0%)	2 (1.4%)
	4		15 (10.7%)	7 (5.0%)	3 (2.1%)	1 (0.7%)	4 (2.9%)	30 (21.4%)
	5		41 (29.3%)	37 (26.4%)	18 (12.9%)	2 (1.4%)	4 (2.9%)	102 (72.9%)
Total			57 (40.7%)	49 (35.0%)	23 (16.4%)	3 (2.1%)	8 (5.7%)	140 (100.0%)

Forrás: saját szerkesztés

29. táblázat: A hipotézisvizsgálat eredményeinek összegzése -2

	Value	df	p
χ^2	15.4	20	0.754
Fisher's exact test			0.370
N	140		

Forrás: saját szerkesztés

A keresztábrában az objektív (mennyire fontos a kontrollrendszer elemei) és a szubjektív (milyen képzésre jelentkezne legszívesebben az alábbi területek közül) kérdések összefüggését vizsgálják. A hipotézis szövege azt mondja, hogy az objektív és a szubjektív vélemények eltérnek egymástól.

Mivel a keresztábra a két változó közötti kapcsolatot vizsgálja, ennek nullhipotézise, hogy a két változó között nincs kapcsolat. A nullhipotézis akkor teljesül, ha nem találunk szignifikáns összefüggést a keresztábra változói között. Ez kutatásomban teljesült, mivel a χ^2 függetlenségi teszt sem szignifikáns ($p=0,754$) és a Fisher-féle kumulált szignifikancia ($0,370$) értéke is nagyobb $0,05$ -nél. Tehát mást válaszolnak a megkérdezettek a direkt kérdésre és mást az indirekt megkérdezés esetén, azaz a kontrollrendszer elemeinek szakirodalom szerint (objektív) fontossága eltér a válaszadók szubjektív megítélésétől. Hatodik hipotézisemet tehát a keresztábra is igazolja.

A **7. hipotézis** vizsgálatát a leíró statisztikák, valamint a normalitás és homoszkedaszticitást vizsgálatával kezdtem. Ennek eredményei láthatók a 30-31. táblázatban. Bár az egyéb területen dolgozó válaszadók csak kevesen töltötték ki a kérdőívet, kis elemszámú csoportjukban a normalitás feltétele teljesült (30. táblázat). A 31. táblázatban is csupán az információkezelés esetében találtam heteroszkedaszticitást. A heteroszkedaszticitás azonban nem hiba, csupán jelzi, hogy a minta közel áll a valósághoz (Hunyadi, 2006).

30. táblázat: A 7. hipotézis leíró statisztikája

szakterület	Counts	% of Total	Cumulative %
informatikus	10	12,2 %	12,2 %
belső ellenőr	67	81,7 %	93,9 %
szakmai terület	5	6,1 %	100,0 %

Forrás: saját szerkesztés

31. táblázat: Normalitásteszt (Shapiro-Wilk) eredményei (7. hipotézis)

	statistic	p
dokumentumok rendelkezésre állása	0,726	< 0.001
belső kontrollrendszer tevékenységeinek ismerete	0,872	< 0.001
információáramlás	0,946	0,002
részvétel nem kötelező képzéseken	0,898	< 0.001

Forrás: saját szerkesztés

32. táblázat: A 7. hipotézis homoszkedaszticitás vizsgálatának (Levene-teszt) eredményei

	Statistic	df	df2	p
dokumentumok rendelkezésre állása	35.998	2	79	< .001
belső kontrollrendszer tevékenységeinek ismerete	6.554	2	79	0.002
információáramlás	0.244	2	79	0.003
részvétel nem kötelező képzéseken	18.898	2	79	< .001

Forrás: saját szerkesztés

Az előzetes tesztek alapján elvégzett ANOVA/Welch vizsgálatok eredményeit foglalja össze a 32.-33. táblázat

33. táblázat: A 7. hipotézis ANOVA/Welch tesztjeinek eredményei

	F	df1	df2	p
dokumentumok rendelkezésre állása	3.148	2	9.27	0.042
belső kontrollrendszer tevékenységeinek ismerete	2.816	2	20.71	0.050
információáramlás	0.838	2	9.39	0.046
részvétel nem kötelező képzéseken	5.147	2	7.85	0.037

Forrás: saját szerkesztés

A csoportok összehasonlítási eredményei alapján elmondható, hogy a belső kontrollrendszer tevékenységeinek ismeretében, az információáramlásban és a nem kötelező képzéseken való részvételben van szignifikáns eltérés a vizsgált csoportok között. Ezeket a területeket vizsgáltam tovább a post-hoc teszttel. A nem szignifikáns eredmény azt szemlélteti, hogy nincs kapcsolat a csoportok megítélése és a dokumentumok rendelkezésre állásának fontossága között. Ezt befolyásolhatja az, hogy a dokumentumok rendelkezésre állása minden csoport számára alapvető feltétel lehet a munkavégzésük összes területén, ezért ennek fontossága nem mutatkozik meg direkt módon. A szakmai tevékenységeket és a belső kontrollrendszer folyamatok egyaránt az alkalmazott dokumentumoknak megfelelően kell végezni. Ugyancsak ezeknek a dokumentumoknak megfelelően kell alakítani a szervezet informatikai rendszerét és annak működtetését. Ezért ezeknek a dokumentumoknak tartalmát minden dolgozónak a saját feladata elvégzéséhez megfelelő mélységben ismernie kell.

A belső kontrollrendszer folyamatainak ismerete, az információáramlás és nem kötelező továbbképzéseken történő részvétel post-hoc tesztjét a 34-36. táblázat foglalja össze.

34. táblázat: A 7. hipotézis ANOVA/Welch post-hoc tesztjének eredményei (folyamatok ismerete)

		informatika	belső ellenőr	szakmai
informatika	Meandifference	—	14.3	10.8
	p-value	—	0.293	0.047
belső ellenőr	Meandifference		—	-3.5
	p-value		—	0.014
szakmai	Meandifference			—
	p-value			—

Forrás: saját szerkesztés

35. táblázat: A 7. hipotézis ANOVA/Welch post-hoc tesztjének eredményei (információáramlás)

		informatika	belső ellenőr	szakmai
informatika	Meandifference	—	3.02	3.5
	p-value	—	0.428	0.032
belső ellenőr	Meandifference		—	0.478
	p-value		—	0.048
szakmai	Meandifference			—
	p-value			—

Forrás: saját szerkesztés

36. táblázat: A 7. hipotézis ANOVA/Welch post-hoc tesztjének eredményei (képzések)

		informatika	belső ellenőr	szakmai
informatika	Meandifference	—	1.41	0.3
	p-value	—	0.047	0.913
belső ellenőr	Meandifference		—	-1.113
	p-value		—	0.017
szakmai	Meandifference			—
	p-value			—

Forrás: saját szerkesztés

A post-hoc tesztek eredményei alapján a következő megállapítások tehetők. A szervezeti belső kontrollrendszer folyamatainak ismeretében az informatikusok és a belső ellenőrök teljesítménye szignifikánsan eltér a szakmai területeken dolgozóktól. Mivel az informatikusoknak kell a belső kontrollrendszer számítástechnikai-informatikai működéséről is gondoskodniuk, ismerniük kell ezeket a folyamatokat. Hasonló eredményt mutat az információk áramlása is. Az informatikusok és a belső ellenőrök között ebben az esetben sincsen szignifikáns eltérés. A belső ellenőröknek a munkájuk végzéséhez, az informatikusoknak pedig a belső kontroll infokommunikációs infrastruktúrájának (hardver-szoftver) biztosítása miatt.. Ugyanez az ok állhat a képzéseken való részvétel gyakoriságának hátterében is.

Összesítve a vizsgálat eredményeit elmondható, hogy az informatikusok a szervezeti folyamatok ismeretében, az információáramlás és -kezelés terén, továbbá a fakultatív képzéseken való részvétel tekintetében nem térnek el szignifikánsan a belső ellenőröktől. Ez a két csoport azonban szignifikánsan eltér a szakmai területen dolgozók csoportjától, ami arra utal, hogy az informatikusok szerepe inkább a belső ellenőrökéhez áll közel, mint a szakmai területen dolgozókéhoz. Mindkét terület fontos szerepet játszik a kockázatok feltárásában, illetve a független monitoring tevékenység elvégzésében. Az informatikusok gyakran szakmai támogatást nyújtanak az informatikai ellenőrzések elvégzésében, megkönnyíti a kommunikációt valamint a szervezetben működő informatikai rendszerek megismerését.

5.3 A hipotézisekhez kapcsolódó főbb eredmények összefoglalása

H1

Ez a hipotézis a belső kontrollrendszer elemeinek és folyamatainak kérdésével foglalkozott. A rendszer elemeit a különböző irattípusok rendelkezésre állásával és ismeretével vizsgáltam. Az alapító okirat, operatív tervek, stratégiai tervek esetében még a szervezeti vezető válaszadóknak is csupán 66-81%-a tudta, hogy részeit képezik a szervezeti belső kontrollrendszernek. A kontrolling kézikönyvvel kapcsolatban a szervezeti vezetők válaszai alapján felmerült annak lehetősége, hogy a vizsgált cégek több mint felénél valószínűleg nincs ilyen dokumentum, de ennek a feltételezésnek az igazolása újabb kutatást igényelne. A beszámolási feladatok teljesítésével kapcsolatos belső előírások rendelkezésre állásáról csak a szervezet vezetőinek egynegyede számolt be, ami szintén aggályos eredmény. Ugyanakkor az adatkezeléssel kapcsolatos szabályozó dokumentumok elérhetők, ami azt jelzi, hogy a GDPR és az ennek nem teljesítéséhez kapcsolódó lehetséges szankciók minden szervezetet motiváltak ezeknek a dokumentumoknak az elkészítésére és elérhetővé tételére.

A szervezeti folyamatokkal kapcsolatos felelősségi körök meghatározása a szervezetek nagy részénél megtörtént, a szervezeti vezetők 90%-a válaszolt „igen”-nel erre a kérdésre. Ugyanakkor a szervezeti folyamatokat már csak 77%-uk ismeri megfelelő részletességgel. A kockázatkezelés területén a legfontosabb eredmény, hogy a szervezeti vezetők válaszadóinak egy része szerint a jelenleg használt kockázatkezelési stratégia nem megfelelő és a rendszeres felülvizsgálat sem jellemző. Jól jelzi ezt a maradványkockázatok meghatározásának a szervezeti vezető válaszadók 30%-a által említett hiánya. Ugyancsak figyelemre érdemes az a tény, hogy a szervezeti vezetők illetve a többi területen dolgozó megkérdezettek egyaránt 20%-ban számoltak be arról, hogy szervezetük a kockázatok értékelésekor nem vizsgálja a korrupcióhoz fűződő kockázatokat.

*A **H1 hipotézist**, amely szerint a vizsgált szervezetek belső kontrollrendszerének ismeretét befolyásolja, hogy a válaszadó milyen területen dolgozik **sikerült igazolni**.*

H2

Ez a hipotézis azt vizsgálta, hogy a szervezeti döntéshozatal szempontrendszerének kialakításában meghatározó-e az adott szervezet tevékenységének szektora. Eredményeim alapján a célszerűségi, gazdaságossági, eredményességi, jogszerűségi és erkölcsi szempontok fontosságának megítélése ágazattól független. A társadalmi-kulturális szempontok fontosságában mérsékelten meghatározó a szektorba tartozás, míg a hatékonyság egyes szektorokban fontosabb lehet, de nem szignifikáns

mértékben. A vizsgált döntéshozatali szempontok a teljes döntéshozatali folyamatot 1,3-7% közötti mértékben magyarázzák.

*A H2 hipotézist tehát, amely a döntési szempontok mérlegelésének a szervezet fő működési területe szerinti különbségeit feltételezte, **nem sikerült igazolnom.***

H3

Eszerint a hipotézisem szerint a kérdőív bizonyos kérdéseire adott válaszokat szignifikánsan befolyásolja, hogy a válaszadó hány beosztottat irányít. A kontrollkörnyezet, a kockázatértékelés és a kontrolltevékenységek jelentőségének megítélésében találtam eltéréseket. Ezek jelentőségét kevésbé tartják fontosnak azok a válaszadók, akik több beosztottat irányítanak. Ugyanakkor a információ és kommunikáció, valamint a monitoring fontosságának megítélése, illetve a képzéseken való részvétel gyakorisága a beosztottak számától függetlennek bizonyult.

*A H3 hipotézist, amely szerint a szervezeti hierarchiában minél magasabb pozíciót tölt be a személy, annál kevésbé részletező megközelítést alkalmaz a belső kontrollrendszerek értékelésében, **sikerült igazolnom.***

H4

Negyedik hipotézisemmel azt *feltételeztem, hogy a belső kontrollrendszer folyamatainak ismeretében meghatározó szerepe van a válaszadók demográfiai jellemzőinek és a cégek tulajdonosi szerkezetének, illetve tevékenységi körének.* Eredményeim alapján elmondható, hogy a szervezet vezetői nagyobb mértékben vannak tisztában a kockázatelemzés folyamataival, mint az egyéb területen dolgozók. Igazolódott továbbá, hogy a belső kontrollrendszer működéséhez a megfelelő dokumentációk rendelkezésre állása elengedhetetlen. Más demográfiai változók hatását nem sikerült kimutatni. A céges jellemzők közül a cégnél betöltött munkakör jellege esetében találtam szignifikáns eltéréseket a kontrollrendszer ismeretére gyakorolt hatásban. A belső kontrollrendszerhez eredményeim szerint nemcsak a kontrolling és a számvitel terület kapcsolódik szorosan, hanem a jogi-igazgatási és a tanácsadói munkakörök is, míg az informatika esetében lazább kapcsolódást tapasztaltam.

*A fenti megállapítások alapján tehát **H4 hipotézisemet sikerült igazolnom, a hipotézis vizsgálatából kapott eredmények számos hasznos információval élesítik a témáról alkotott képet.***

H5

Az ötödik hipotézisem egy új modell kialakításának lehetőségét vetette fel. A szakirodalmi modell (5. ábra) és az eredményeim alapján készített saját modell (10. ábra) egymástól jelentősen eltérő kapcsolatrendszeret vázol fel a belső kontrollrendszer elemei között.

*Ennek alapján megállapítható, hogy H5, amely szerint a jogszabályban felsorolt belső kontrollrendszer elemeinek a prioritása meghaladott és eltér a napjainkban tapasztalt gyakorlati prioritástól hipotézisemet **sikerült igazolnom.***

H6

Míg a szakirodalom áttekintése alapján a belső kontrollrendszer elemeinek fontossága azonos, saját eredményeim ettől eltérő képet rajzolnak ki. Az elméleti szinten feltett kérdésre (amely a belső kontrollrendszer elemeinek jelentőségére direkt módon rákérdezett) a szakirodalomnak megfelelő választ adtak a kérdőívet kitöltők. Másképpen alakultak viszont a preferenciák az indirekt kérdésre (melyik területtel kapcsolatos tanfolyamot végeznék el szívesen) adott válaszok alapján, mivel itt egyértelmű rangsor alakult ki:

1. kommunikáció
- 2-3. kockázatelemzés
- 2-3. monitoring
4. kontrolltevékenység
5. kontrollkörnyezet

*Ezen eredmény alapján H6 hipotézisemet is **sikerült igazolnom.***

H7

A hipotézis szerint az *informatikusok inkább sorolhatók a belső kontrollrendszer támogatói, mint a szakmai tevékenységet végzői közé.* Ennek a hipotézisnek a vizsgálata során az informatikusok, a belső ellenőrök és a szakmai tevékenységeket végző dolgozók csoportjait hasonlítottam össze több szempont alapján. Eredményeim azt mutatták, hogy az informatikusok a belső kontrollrendszer folyamataival kapcsolatos tudásuk, az információk kezelésének képessége és a nem kötelező képzések iránti érdeklődés szempontjából szignifikánsan nagyobb mértékben hasonlítanak a belső ellenőrökhöz, mint a szakmai tevékenységeket végzők csoportjához. Ezek az eredmények alátámasztják a H4 hipotézisben is megismert hasonló eredményeket.

*Ez az eredmény **igazolta 7. hipotézisemet.***

6 KÖVETKEZTETÉSEK ÉS JAVASLATOK

Az ötödik fejezetben tételesen ismertetésre kerültek a hipotézisvizsgálatok eredményei. A vizsgált hipotézisek helytállóságát vagy elvetését az ötödik fejezetben, részletesen bemutatott kutatási eredmények indokolják.

Megállapítottam, hogy a vizsgált szervezetek jelentős részénél a belső kontrollrendszer hiányosan került kialakításra.. Egyrészt az érintett szervezetek dolgozói nem ismerik megfelelő mélységben szervezetük folyamatait, másrészt nem állnak hiánytalanul rendelkezésre a szükséges belső szabályzatok.

Az irodalmi áttekintésben részletesen bemutattam a belső kontrollrendszer értelmezését különféle megközelítésből:

Az Alaptörvény előírja, hogy az állam és a helyi önkormányzatok tulajdonában lévő gazdálkodó szervezeteknek törvényesen és felelősen kell gazdálkodniuk, biztosítva a célszerűséget és az eredményességet, miközben a közpénzeket és a nemzeti vagyont átláthatóan kell kezelni (Alaptörvény, 2011). Az állami tulajdonú gazdasági társaságok belső kontrollrendszerének kialakításában és belső ellenőrzésében a SAINT modell alkalmazása segíthet az integritás és etikai normák betartásának felmérésében, valamint a hiányosságok kezelésében, ezáltal hozzájárulva a szervezeti integritás és etikai magatartás javításához.

Az állami szervezetek belső kontrollrendszere különféle elemekből áll, amelyek összehangoltan működnek a szervezet hatékony működésének biztosítása érdekében és a szervezeti kultúra szerves részét képezik (Pajor & Szabó, 2022). A szakirodalomban a belső kontroll és a teljesítmény fogalmi összefonódnak, ahol a kontrollt gyakran a teljesítmény elősegítő rendszerekként definiálják, amelyek a sikeres működéshez rendet és hatékonyságot kapcsolnak (Domokos, 2011; Roóz & Sztanó, 2000; Simons, 2000; Naidu & Rao, 2008)

Az Áht 69. §-a kimondja, hogy belső kontrollrendszer létrehozásáért, működtetéséért, fejlesztéséért a költségvetési szerv vezetője (a kormányzati szektorba sorolt egyéb szervezetek vezetője) a felelős.

A jogszabályok szerint a belső kontrollrendszer olyan folyamatokat foglal magában, amelyek célja a kockázatok kezelése és a tárgyilagos bizonyosság megszerzése. Ez a rendszer azt hivatott biztosítani, hogy a működési célokat elérjék, a gazdálkodási tevékenységeket szabályszerűen, gazdaságosan, hatékonyan és eredményesen végezzék, az elszámolási kötelezettségeiket

teljesítsék, valamint az erőforrásokat megvédjék a veszteségektől és a nem rendeltetésszerű használatától.

A kutatásom alapján arra a következtetésre jutottam, hogy a fentiekben leírtakhoz képest a belső kontrollrendszer nem csak folyamat jellegű, hanem információbiztonsági relevanciája is van, hiszen az információbiztonság az összes elem vonatkozásában egy alapvető fontosságú elvárás. Ezen elvárásnak történő megfelelés alapfeltétele, hogy rendelkezni kell egy hatékony és a jogszabályi rendelkezéseknek megfelelő, és azokat érvényesíteni képes informatikai rendszerrel. A fenti hivatalosnak számító értelmezéseket kiegészíteném tehát azzal, hogy **a belső kontrollrendszer egyben egy információbiztonsági folyamatrendszer is**. Ez a megközelítés hangsúlyozza, hogy a belső kontrollrendszer nemcsak általánosan támogatja a szervezet céljainak elérését, hanem alapfeltétele egy adott szervezet biztonságos működtetésének, amely szintén a vezetés oszthatatlan feladata és felelőssége.

Az új tudományos eredményeimre alapozva a következő javaslatokat fogalmaztam meg megfontolásra a döntéshozók felé:

1. Kutatásom eredményei rávilágítanak arra, hogy a kormányzati szektorba sorolt egyéb szervezetek belső kontrollrendszere hiányosságai egyben számos lehetőséget is rejtenek a fejlesztésekre. A szervezeteknél tapasztalható gyengeségek nemcsak a belső kontrollrendszer hatékonyságát csökkentik, hanem adott esetben a szervezeti célok elérésének akadályává is válhatnak. Továbbá ez negatív hatással lehet a közpénzek átlátható felhasználása és a közérdek szolgálata szempontjából is. Ezek az eredmények megalapozott iránymutatást nyújtanak arra, hogy mely területeken szükséges további erőfeszítéseket tenni a belső kontrollrendszer megerősítése érdekében, hozzájárulva a szervezetek hatékonyságának és átláthatóságának növeléséhez.
- a) A jogilag részletes szabályozás ellenére is számos szempontból hiányos rendszerek minden működési területének szabályszerűvé alakítása kiemelt figyelmet igényel. A szabályok alkalmazása nem csupán formalitás, hanem a szervezeti folyamatok biztonságának és megbízhatóságának garanciája is egyben. Az ilyen átfogó átalakítások érdekében azonban elengedhetetlen a jogi keretek folyamatos felülvizsgálata és annak a gyakorlati igényekhez történő igazítása. A naprakész belső kontrollrendszer kialakításában elsősorban a **középvezetőket** kell érdekeltté tenni, mivel ők jelentik az összekötő kapcsolatot a rendszert működtető dolgozók és a felsővezetés között, amely a rendszer kimeneti információira alapozza a stratégiai szintű döntéseket. A középvezetők szerepe ebben a folyamatban

kulcsfontosságú, hiszen ők azok, akik a mindennapi működés során felügyelik a szabályok betartását és a rendszer működésének folyamatosságát. A középvezetőket **megfelelő képzéssel** és **motivációs tényezőkkel**, lehet érdekeltté tenni átalakítások gyors kivitelezésében, ugyanakkor ennek együtt kell járnia egy határozottabb **számonkéréssel**. A motivációs tényezők nem csupán az anyagi elismerést jelentik, hanem szakmai elismerés és karrierlehetőségek formájában is megjelenhetnek.

- b) Egy szervezet működésének megkívánt naprakészségéhez tartozik a belső kontrollrendszer dokumentumainak rendszeres felülvizsgálata és aktualizálása. A rendszeres felülvizsgálat nemcsak a szabályosság fenntartása miatt fontos, hanem az új kihívások és technológiai fejlesztések beépítése érdekében is szükséges. Ennek során nemcsak a változó jogi környezetnek kell megfelelnie egy adott dokumentumnak, hanem megoldást kell nyújtania olyan problémákra is, amikor az írott szabályok automatikus végrehajtása a gyakorlatban nem bizonyul lehetségesnek. Ez különösen igaz olyan komplex területeken, ahol a szabályok gyakorlati alkalmazása nehezen követhető, vagy ahol a jogi környezet gyakran változik.
- c) A fentiekben már megbeszélésre került, hogy a belső kontrollrendszer területén dolgozók és az azzal kapcsolatban álló személyzet képzése és motivációja, ugyanakkor számonkérése elengedhetetlen a rendszer megfelelő működéséhez (pl.: szervezeti összevonás, átalakítás, feladatok kiszervezése).

Annak érdekében, hogy a kormányzati szektorba sorolt egyéb szervezetek is egységes és átlátható keretek között működhessenek, indokoltnak tűnik a jogszabályi környezet módosítása oly módon, hogy a Bkr. alá tartozó, kormányzati szektorba sorolt egyéb szervezetekre a 22/2019. (XII. 23.) PM rendelet előírásai is vonatkozzanak, a speciális képzési formák figyelembevételével. Ezen módosítás révén lehetőség nyílna az egyes szervezetek szakmai és jogi követelményekhez történő alkalmazkodó képessége növeléséhez. A speciális képzési formákból adódóan ezek eltérhetnek a standard előírásoktól és ezáltal a jogszabályok szintjén is biztosítható lenne a rendszer egységessége és hatékonysága.

2. A belső kontrollrendszer egyik szerves eleme a monitoring, amelynek részét képezi a belső ellenőrzési tevékenység is. A monitoring nemcsak a szabályok betartását vizsgálja, hanem hozzájárul a rendszer folyamatos fejlesztéséhez is. A monitoring eredményeinek visszacsatolása révén a belső kontrollrendszer folyamatosan javítható, és így időben reagálhat a környezeti változásokra. Ez a tevékenység a szabályozóknak megfelelően kiterjed az adott szervezetenél működő informatikai rendszerek megfelelőségére, megbízhatóságára, biztonságára, valamint a

rendszerben tárolt adatok teljességére, szabályosságára és védelmére is. Az informatikai rendszerek ellenőrzése a modern belső ellenőrzési tevékenység egyik legfontosabb feladata, hiszen a digitális adatkezelés egyre nagyobb szerepet kap a szervezetek működése során.

- a) megállapítható, hogy az informatikai rendszerek ellenőrzése jelenleg leginkább az információbiztonsági követelmények szigorú betartására fókuszál, mely egy kiemelt fontosságú terület, viszont ehhez a belső ellenőrzésnek az esetek döntő hányadában nincs meg a megfelelő szintű szakértelme és hozzáértése. Ez a hiányosság különösen aggasztó lehet olyan szervezetknél, ahol az adatok biztonsága és integritása központi szerepet játszik. Az információbiztonság magas szintű garantálása nemcsak a belső kontrollrendszer megfelelő működéséhez elengedhetetlen, hanem a szervezet hírnevének védelme szempontjából is kulcsfontosságú.
- b) a kormányzati szektorba sorolt szervezeteknek, mivel többségük a kutatás, fejlesztés, egészségügy területen működik, szigorú adatvédelemmel és információbiztonsággal kapcsolatos jogi és szabályozási követelményeknek kell megfelelni. Ezek a követelmények kiemelkedően magasak az olyan területeken, ahol az adatok bizalmassága és integritása alapvető fontosságú, például az egészségügyben vagy a kutatási adatok kezelésében. Az elmúlt évek hatósági döntései is rávilágítanak az adatvédelmi mulasztások súlyosságára, Magyarországon is több milliós bírságokat szabtak ki adatvédelmi incidensek miatt (Praudt, 2024). Egy adatvédelmi incidens nemcsak súlyos anyagi következményekkel járhat, hanem a szervezet hírnevét és a közvéleménybe vetett bizalmát is súlyosan károsíthatja. Egy adatvédelmi incidens ugyanis súlyosan károsíthatja a szervezet hírnevét és a közvélemény intézet iránti bizalmát. Az információbiztonsági szakember a belső kontrollrendszer részeként optimalizálhatja a biztonsági intézkedéseket, növelheti azok hatékonyságát, segítheti a szervezeti kockázatok az azonosítását, értékelését és kezelését, szorosan együttműködve a belső kontrollrendszer más területein (pl.: integritásért felelős tanácsadó) dolgozókkal.

A fentiek szerinti biztonsági intézkedések nagymértékben javítják a törvénynek való megfelelést, ezért megfontolásra javaslom az információ biztonságért felelős személyek (informatikusok) bevonását a belső kontrollrendszer képzési-továbbképzési struktúrájába, mivel így egységes és harmonizált stratégiát (pl.: kockázatkezelési stratégiát) tudnak kialakítani. Ezáltal az informatikai szakemberek jobban megérthetik a belső kontrollrendszer működését és a jelenleginél sokkal aktívabban hozzájárulhatnak annak fejlesztéséhez.

A hipotézisvizsgálat eredményeit foglalja össze a 37. táblázat. A táblázatban az egyes hipotézisek mellett feltüntettem azt is, hogy az adott hipotézis melyik kutatási célhoz kapcsolódik. Az egyes célokat az 1. táblázatnak megfelelően jelöltem. A C1 kutatási cél (a kontroll és kontrollrendszer jelentőségének bemutatása a költségvetési szervekre fókuszálva) minden hipotézis esetében szerepel, hiszen a dolgozat fő célja éppen ez. Ezért a C1-et nem tüntettem fel külön a táblázatban.

37. táblázat: A hipotézisvizsgálat eredményeinek összegzése

Sorszám	Hipotézis	Módszer	Eredmény	Új tudományos eredmény
H1 (C4)	A vizsgált szervezetek belső kontrollrendszerének ismeretét befolyásolja, hogy a válaszadó milyen területen dolgozik.	χ^2 -próba	igazoltam	A szervezetnél zajló belső kontroll folyamatok (gyakorlat) nincsenek teljes összhangban a jogi szabályozással. Ez valószínűleg nem a szabályok figyelmen kívül hagyására utal, hanem inkább arra, hogy a gyakorlatban néha nem valósítható meg 100%-ban a szabályoknak való tökéletes megfelelés.
H2 (C3)	A szervezeti döntések meghozatalakor mérlegelt szempontok eltérnek aszerint, hogy mi a szervezet fő működési területe.	ANOVA/Welch-ANOVA Fisher-teszt	nem igazoltam	A gazdaságosság, az eredményesség, a jogszerűség és az erkölcs szempontjait következetesen alkalmazzák a szervezetek. A többi szempont esetében sem tapasztalható jelentős eltérés.
H3 (C2)	A szervezeti hierarchiában minél magasabb pozíciót tölt be a személy, annál kevésbé részletező megközelítést alkalmaz a belső kontrollrendszerek értékelésében.	Kendall-féle tau Goodman-féle Kruskal gamma χ^2 függetlenségi teszt	részben igazoltam	Minél magasabb szinten helyezkedik el a szervezeti hierarchiában a kérdőívet kitöltő személy, annál kevésbé tulajdonít jelentőséget a belső kontrollrendszernek.
H4 (C4)	A belső kontrollrendszer folyamatainak ismeretében meghatározó szerepe van a válaszadók demográfiai jellemzőinek és a cégek tulajdonosi szerkezetének, illetve tevékenységi körének	többváltozós lineáris regresszió útmodell (SEM – StructuralEquation Model)	igazoltam	A szervezet vezetői nagyobb mértékben vannak tisztában a kockázatelemzés folyamataival, mint az egyéb területen dolgozók. Igazolódott továbbá, hogy a belső kontrollrendszer működéséhez a megfelelő dokumentációk rendelkezésre állása elengedhetetlen. A belső kontrollrendszerhez eredményeim szerint nemcsak a kontrollig és a számvitel terület kapcsolódik szorosan, hanem a jogi-igazgatási és a tanácsadói munkakörök is.
H5 (C2)	A jogszabályban felsorolt belső kontrollrendszer elemeinek a prioritása meghaladott és eltér a napjainkban tapasztalt gyakorlati prioritástól	korrelációs vizsgálat (Pearson-korrel)	igazoltam	A belső kontrollrendszer jogi szabályozása elsősorban strukturális alapú. A gyakorlat azonban a szerkezet helyett a tevékenységekre fókuszál.
H6 (C2)	A belső kontrollrendszer egészének és egyes elemeinek fontossága a szakirodalom alapján azonos mértékű. A szervezet dolgozói azonban az elemek fontosságát egymástól eltérőnek ítélik meg.	leíró statisztika keresztábra kvantitatív szövegelemzés (kulcsszó-gyakoriság)	igazoltam	A belső kontrollrendszerrel kapcsolatos iránymutatások, nemzetközi ajánlások (elmélet) és a szervezetnél zajló belső kontrollrendszerrel kapcsolatos folyamatok (gyakorlat) nincsenek teljes összhangban egymással.

H7 (C3)	Az információbiztonság, annak fontossága miatt a belső kontrollrendszer részét kell képezze, hiszen ez a szervezetek szinte mindegyikének egyik legsebezhetőbb része.	ANOVA/Welch-ANOVA, Games-Howell post-hoc teszt	igazoltam	Az informatika, információbiztonság növekvő szerepe miatt az informatikusok (információ biztonságért felelős személy) inkább a belső kontrollrendszerhez sorolhatók.
------------	---	--	-----------	--

Forrás: saját szerkesztés

7 ÚJ TUDOMÁNYOS EREDMÉNYEK

1. Dolgozatomban elsőként rámutattam, hogy a döntéshozatali szempontok közül a célszerűség, a hatékonyság és a társadalmi-kulturális szempontok fontosságukat minimális eltéréseket a szervezetek tevékenységi köre szerint, de konkrét szignifikáns eltérést nem találtam. A gazdaságosság, az eredményesség, a jogszerűség és az erkölcs szempontjait viszont szervezetek megegyező szinten és módon alkalmazzák.
2. Kutatásaim igazolták, hogy minél magasabb szinten helyezkedik el a szervezeti hierarchiában egy adott szereplő annál kevésbé részletezőmegközelítést alkalmaz a belső kontrollrendszerek értékelésében.
3. Igazolódott továbbá, hogy a belső kontrollrendszer működéséhez a megfelelő dokumentációk rendelkezésre állása elengedhetetlen. A belső kontrollrendszerhez eredményeim szerint nemcsak a kontrolling és a számvitel terület kapcsolódik szorosan, hanem a jogi-igazgatási és a tanácsadói munkakörök is.
4. Megállapítottam, hogy a belső kontrollrendszerrel kapcsolatos iránymutatások, nemzetközi ajánlások (elmélet) és a szervezetnél zajló belső kontrollrendszerrel kapcsolatos folyamatok ismerete és alkalmazása (gyakorlat) nincsenek teljes összhangban egymással.
5. Az információbiztonság kiemelkedő terület, az informatikusok (információ biztonságért felelős személy) is inkább tekinthetők a belső kontrollrendszer elemei közé.

8 ÖSSZEFOGLALÁS

Kutatásom és az arról írt dolgozatom témája a költségvetési forrásokból gazdálkodó állami és önkormányzati alapítású szervezetek belső kontrollrendszerének elemzése volt. Azt vizsgáltam, hogy ez a rendszer a részletes jogi szabályozásnak megfelelően van-e kialakítva és funkcióját betölti-e. Annak érdekében, hogy ezeket a kérdéseket megválaszolhassam, saját készítésű online kérdőívem kitöltésére kértem fel a jogszabályban nevesített szervezeteket. A beérkezett válaszokat statisztikai módszerekkel dolgoztam fel, különleges figyelemmel fókuszálva a belső ellenőrzésben és az ehhez kapcsolódó szervezeti területeken dolgozó válaszadókra. Ennek a döntésemnek az alapja az volt, hogy ezek a válaszadók a belső kontrollrendszer működtetői ezért tapasztalataik és ismereteik alapján a rendszer funkcionalitása megbízhatóbban felmérhető.

A vizsgálati eredmények alapján elmondható, hogy célomat elértem. Megismertem a szervezeti belső kontrollrendszerek működését segítő leírásokat, útmutatókat, tájékoztatókat, valamint azokat a folyamatokat, amelyeknek megfelelő bonyolítása a rendszer működésének alapja. A vezetői döntéshozatal ugyanis csak megfelelő információk birtokában lehet hatékony. A belső kontrollrendszerrel a kutatási eredményekre alapozott kép nem minden szempontból kedvező. A területen dolgozók válaszaik arra utalnak, hogy nemcsak a szükséges szervezeti dokumentumok (szabályzatok, leírások, útmutatók) hiányosak az egyes szervezeteknél, hanem sokszor a területen dolgozók ismeretei sem megfelelő szintűek. Ezért ez a terület a jövőben fejlesztést igényel.

Bár kérdőívem mind a kitöltő személyével, mind a válaszadó szervezettel kapcsolatban több demográfiai jellemzőt is tartalmazott, a jelen kutatásban azt a döntést hoztam, hogy a válaszadókat a belső kontrollrendszerhez fűződő kapcsolatuk alapján két csoportra osztom: a szervezeti vezetőkre és a cég más munkaköreiben dolgozókra. Ez az elhatározás az eredmények tükrében előnyösnek bizonyult. A más területeken dolgozók válaszaiból ugyanis kiderült, hogy a belső kontrollrendszer megfelelő működéséhez szükséges alapvető információkkal még ők is tisztában vannak, tehát a szükséges tudás nagy vonalakban rendelkezésre áll. A szervezeti vezetők válaszaiból azonban kiderül, hogy ezen rendszerek egy része sem strukturálisan, sem funkcionálisan nem tökéletes és számos ponton fejlesztésre szorul.

A kutatás limitációi egyben a jövőbeli kutatási irányokat is meghatározzák. Több lehetőség is van a kutatás kiterjesztésére. Kiterjeszhető a versenyszféra szervezeteire, sőt nemzetközi szintre is. További lehetőség a jelen kutatásban nem felhasznált demográfiai jellemzők alapján további csoportok létrehozása és összehasonlítása is, belső kontrollrendszerrel kapcsolatos jogi és szabályozási környezet megváltoztatásához.

8.1 SUMMARY

The topic of my research and the thesis I wrote about it was the analysis of the internal controls system of state and local government-founded organizations operating from budget resources. I examined whether this system is designed in accordance with the detailed legal regulations and whether it fulfills its function. In order to be able to answer these questions, I asked the organizations named in the law to fill out my own online questionnaire. I processed the answers received using statistical methods, with special attention focused on respondents working in internal control and related organizational areas. The basis of my decision was that these respondents are the operators of the internal controls system, therefore the functionality of the system can be assessed more reliably based on their experience and knowledge.

Based on the test results, it can be said that I have achieved my goal. I got to know the descriptions, guides, information sheets that help the organization's internal controls system function, as well as the processes, the proper implementation of which is the basis of the system's operation. Managerial decision-making can only be effective with adequate information. The picture of the internal controls system based on research results is not favourable from all points of view. The responses of those working in the field indicate that not only are the necessary organizational documents (regulations, descriptions, guidelines) incomplete at individual organizations, but also that the knowledge of those working in the field is often not at an adequate level. Therefore, this area requires development in the future.

Although my questionnaire contained several demographic characteristics regarding both the person completing it and the responding organization, in this research I made the decision to divide the respondents into two groups based on their relationship to the internal controls system: those working in the field and those working in other positions of the company. This determination proved beneficial in the light of the results. The answers of those working in other areas revealed that even they are aware of the basic information required for the proper functioning of the internal controls system, so the necessary knowledge is broadly available. However, it is clear from the responses of the respondents related to the internal controls system that some of these systems are neither structurally nor functionally perfect and need improvement at many points.

The limitations of the research also determine future research directions. There are several possibilities for extending the research. It can be extended to the organizations of the

competition sector and event to the international level. Another option is to create and compare additional groups based on demographic characteristics not used in this research.

9 MELLÉKLETEK

9.1 M1. Irodalomjegyzék

Tudományos művek

1. ADAMS, J. et al. (2007). Research Methods for Graduate Business and Social Science Students. SAGE Publications India Pvt Ltd. <https://doi.org/10.4135/9788132108498>
2. ALAMSYAH, R. Y. R. – SETIANA, E. (2020). Data Cleansing Strategies on Data Sets Become Data Science. International Journal of Quantitative Research and Modeling, 1(3), 145–156. <https://doi.org/10.46336/ijqrm.v1i3.71>
3. ÁLLAMI SZÁMVEVŐSZÉK, 2020. Az önkormányzati tulajdonú színházak ellenőrzésének tapasztalatairól, Budapest: Állami Számvevőszék.
4. ÁLLAMI SZÁMVEVŐSZÉK, 2023. A többségi állami tulajdonban lévő gazdasági társaságok vevőkövetelés állomány kezelésének célzott ellenőrzése, Budapest: Állami Számvevőszék.
5. ANDERSON, S. G., – Bailer, A. J. (2010). Comparing Weighted and unweighted analyses applied to data with a mix of pooled and individual observations. Environmental Toxicology and Chemistry, 29(5), 1168–1171. <https://doi.org/10.1002/etc.147>
6. ANTAL, Z. – Dobák M. (2016). Vezetés és szervezés–Szervezetek kialakítása és működtetése. Akadémiai Kiadó. https://www.libri.hu/konyv/antal_zsuzsanna.vezetes-es-szervezes-1.html
7. ANTHONY, R. N. (1965). Planning and Control Systems: A Framework for Analysis (First Edition). Division of Research, Harvard Business School.
8. ANTHONY, R. N.,– DEARDEN, J.,– BEDFORD, N. M. (1989). Management control systems (6th ed). Irwin.
9. AUER Á., – Boros A., – Szólik E. (2018). Az önkormányzati vagyongazdálkodás aktuális kérdései. Dialóg Campus Kiadó. <https://tudasportal.uni-nke.hu/xmlui/handle/20.500.12944/12593>
10. AUER, Á. – PAPP, T., 2017. A corporate governance jelentősége a köztulajdonban lévő gazdasági társaságoknál. Jogtudományi Közlöny, pp. pp. 210-219.
11. BÁGER, G. – KOVÁCS, Á., 2007. A közszféra és a gazdaság versenyképessége. ÁSZKI, pp. pp. 13-42.
12. BÁN, E.. „Az ellenőrzés produktivitást segítő szerepe és fejlesztése a magyar KKV szektorban, Gödöllő, (doktori értekezés).” www.szie.hu. 2018.

- https://szie.hu/sites/default/files/ban_erika_ertekezes.pdf (hozzáférés dátuma: 2019. 05 23).
13. BÁRCZI, G., – Ország, L. (Eds.). (2004). A magyar nyelv értelmező szótára: I-VII. kötet. MTA Nyelvtudományi Intézet. <http://mek.oszk.hu/18000/18025>
 14. BENEDEK, M. – SZENTÉNY, T. K., – FARKAS, Marianna Rita. (2015). Az önkormányzatok belső kontrollrendszere ellenőrzésének tapasztalatai kitekintéssel a belső kontrollrendszer és a korrupciós kockázatok összefüggéseire. KÖZSZÖV Szakmai Kérdések és Válaszok, 2015(2), 84–86.
https://kozszo.org.hu/dokumentumok/UMK_2015/2/12_kerdes_valasz_Onkorm_belső_kontroll.pdf
 15. BENEDEK, M. (2015). Az önkormányzati ellenőrzések tapasztalatai, a szabályszerű működés támogatása kitekintéssel az „önteszt rendszer”-re. Állami Számvevőszék, Budapest. https://kozszo.org.hu/dokumentumok/2015konf/Benedek_Maria.pptx
 16. BENEDEK, M., 2024. Az önkormányzati ellenőrzések tapasztalatai, Budapest: Állami Számvevőszék.
 17. BENNER, H. – de HAAN, I., 2008. SAINT: A Tool to Assess the Integrity of Public Sector Organisation. International Journal of Government Auditing, Kötet 35. Kiadás 2. április, pp. 16-21.
 18. BLUMNÉ, B. E., – ZÉMAN, Z. (2014). Controlling a vezetés szolgálatában. Történeti fejlődés, perspektívák. Taylor, 6(1–2), Article 1–2. <https://ojs.bibl.u-szeged.hu/index.php/taylor/article/view/12832>
 19. BLUMNÉ, B. E., – ZÉMAN Z. Controlling a vezetés szolgálatában. Történeti fejlődés, perspektívák. Taylor: gazdálkodás- és szervezéstudományi folyóirat, (6) 1-2., Szeged, 2014: 439-447.
 20. BOD, P., 2020. Bevezetés a gazdaságpolitikába. ISBN: 978 963 454 601 6.
<https://doi.org/10.1556/9789634546016> szerk. Budapest: Akadémiai Kiadó.
 21. BODNÁR, V. (1997). Menedzsment kontroll, controlling, vezetői számvitel: Nemzetközi elmélet és gyakorlat—Hazai tapasztalatok. Vezetéstudomány, 28(5), 3–12. https://unipub.lib.uni-corvinus.hu/5335/1/VT_1997n5p3.pdf
 22. BONCZ, I. (Ed.). (2015). Kutatásmódszertani alapismeretek (Basics of Research Methodology, in Hungarian). Pécsi Tudományegyetem.
https://www.etk.pte.hu/protected/OktatasiAnyagok/%21Palyazati/sport/Kutatasmodszer_tan_e.pdf

23. BORDÁNÉ, R. M. (1989). A gazdasági társaságok pénzügyi megítélése. Budapest: Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó
24. BORENSTEIN, M., et al. (2009). Introduction to Meta-Analysis. Wiley.
25. BOROS, A., et al. (2018). Az állami vagyongazdálkodás. Nemzeti Közszerzői Egyetem. <https://tudasportal.uni-nke.hu/xmlui/handle/20.500.12944/7238>
26. BOROS, A., et al. A közbeszerzés alapjai. Budapest: Complex Kiadó, 2011.
27. BRÜHL, R. (2012). Controlling: Grundlagen, Aufgaben und Techniken. München: Oldenbourg Wissenschaftsverlag.
28. BRYMAN, A. (2012). Social Research Methods. Oxford University Press.
29. BYRNE, B. M. (2016). Structural Equation Modeling With AMOS: Basic concepts, applications, and programming (3rd ed.). New York: Routledge.
30. CAMERON, S., – PRINCE, D. (2009). Business research methods: A practical approach. CIPD.
<http://www.cipd.co.uk/Bookstore/catalogue/GeneralManagement/9781843982289.htm>
31. CHAMBERS, A. D. (2014). The operational auditing handbook: Auditing business and IT processes. John Wiley & Sons.
32. CHIKÁN, A. (2008). Vállalatgazdaságtan. Budapest: Aula Kiadó.
33. CHIKÁN, A., 2020. Vállalatgazdaságtan. ISBN: 978 963 454 589 7.
<https://doi.org/10.1556/9789634545897> szerk. Budapest: Akadémiai Kiadó.
34. COSO (2020). *Compliance Risk Management: Applying the COSO ERM framework*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) .
35. CRAMÉR, H. (1999). Mathematical Methods of Statistics. Princeton University Press.
<https://web.archive.org/web/20160816102234/http://press.princeton.edu/TOCs/c391.html>
36. CRESWELL, J. W. (2014). Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches. SAGE Publications.
37. CRESWELL, J.W. Research design: Qualitative, Quantitative and Mixed Methods Approaches, ISBN: 1506386709. Thousand Oaks, USA: Sage Pubn, 2018.
38. CSEH, B. (2022). Az állami tulajdonban lévő társaságok által ellátott közszolgáltatások szabályozási rendszere, különös tekintettel az ellenőrzésre. Erdélyi Jogélet, 5 (2), 57–72. <https://www.ceeol.com/search/article-detail?id=1098211>

39. DAMIANIDES, M. (2005). Sarbanes-Oxley and IT Governance: New Guidance on IT Control and Compliance. *Information Systems Management*, 22(1), 77-85.
40. DELOITTE, (2017). *Cybersecurity and the role of internal audit*. Deloitte Development LLC.
41. DELOITTE, (2020). *Modernizing the three lines of defense model*. Deloitte Development LLC.
42. DÉNES, T., et al. (2004). Ágazati és funkcionális controlling (Z. Véry, Ed.). Saldo Pénzügyi Tanácsadó és Informatikai Rt.
43. DOBÁK, M., – ANTAL ZS. Vezetés és szervezés, Szervezetek kialakítása és működtetése. Budapest: Akadémia Kiadó, 2010.
44. DOMOKOS L., – SZOLNOKI D. W. (2020). A számvevőszéki teljesítmény mérésének modellje, a teljesítmény menedzsment fő területei. *Pénzügyi Szemle = Public Finance Quarterly*, 65(Special Issue), 7–22.
https://doi.org/10.35551/PSZ_2020_k_1_1
45. DOMOKOS, L., 2011. A rend értéket teremt. Diplomata.
46. DOMOKOS, L. (2021). A koronavírus-járvány közpénzügyi kihívásai és a számvevőszéki válaszok. *Polgári Szemle*, pp. 32-46. DOI: 10.24307/psz.2021.1204.
47. DORMÁN, I. Z., et al. (2012). Jelentés a belső kontrollrendszer és a belső ellenőrzés szabályszerűségének a zárszámadási ellenőrzésbe bevont központi költségvetési intézményeknél lefolytatott ellenőrzéséről (1298; p. 82). Állami Számvevőszék.
https://nav.gov.hu/pfile/file?path=/kozadat/altalanos_kozzeteteli_lista/3_1_a_mukodes_torvenyessége_ellenorzesek/asz_ellenorzesei/ld_az_allami_szamvevoszek_ellenorzes_ei/ld/JELENTES_a_belső_kontrollrendszer_es_a_belső_ellenorzes_szabályszerűségének_a_zárszámadási_ellenorzesbe_bevont_központi_költségvetési_intezmenyeknél_lefolytatott_ellenorzeséről
48. DORMÁN, L., – NAGY, I., – KOVÁCS, P. (2012). A belső kontrollrendszer és a kockázatok kontrollja: A szervezetek szabályszerű, gazdaságos, hatékony és eredményes működésének elősegítése. Állami Számvevőszék (ÁSZ).
49. DUNCAN, W. J., – WHITTINGTON, O. R. (2014). *Principles of Auditing and Other Assurance Services*. McGraw-Hill Education.
50. DUNLEVY, J. H. (1965). *Management control systems: A short history from Fayol to Forrester*. [George Washington University].
<https://core.ac.uk/download/pdf/36705926.pdf>

51. ELLIOTT, G., – KUDRIN, N., – WÜTHRICH K. (2022). Detecting p-Hacking. *Econometrica*, 90(2), 887–906. <https://doi.org/10.3982/ECTA18583>
52. EUROPEAN PARLIAMENT. (2024). *Artificialintelligence and cybersecurity* . European Parliamentary Research Service .
53. FABRICIUS-FERKE, G. (2016). Controlling: Management, vagy Leadership? In Karlovitz J. T. (Ed.), *Társadalom, kulturális háttér, gazdaság* (pp. 44–56). International Research Institute s.r.o. <https://doi.org/10.18427/IRI-2016-0007>
54. FAZEKAS, Lászlóné. (2018). *Költségvetési belső kontrollrendszer - Gazdálkodási Kézikönyvek*. Budapest: SaldoKiadó , 2018.
55. FORTVINGER, J., 2022. *Ellenőrzés és könyvvizsgálat*. ISBN: 978 963 454 841 6. <https://doi.org/10.1556/9789634548416> szerk. Budapest: Akadémiai Kiadó.
56. FRANCISOVICS, A. (1995). *Controlling-Elmélet és módszertan*. Budapesti Műszaki Főiskola. <https://www.libri.hu/konyv/Controlling-Elmelet-es-modszertan-25.html>
57. GÄNßLEN, S., etal. (2013). DieKernelementedesControllings—DasVerständnis von ICV und IGC. *Controlling& Management Review*, 57(3), 56–61. <https://doi.org/10.1365/s12176-013-0757-7>
58. GILL, P., etal. (2008). Methods of datacollection in qualitativeresearch: interviews and focusgroups. *British Dental Journal*, 204(6), 291-295.
59. GOODMAN, L. A., – KRUSKAL, W. H. (1954). Measures of AssociationforCrossClassifications. *Journal of the American StatisticalAssociation*, 49(268), 732–764. <https://doi.org/10.2307/2281536>
60. GOVINDARAJAN, V., & Anthony R. N. (2013). *Menedzsmentkontroll-rendszerek*. Panem Könyvkiadó Kft. https://bookline.hu/product/home.action? v=Vijay Govindarajan Robert N Anthony _M&type=22&id=82402
61. GYÖRFFYNÉ, H., K. (2021). Az információbiztonság jelentősége és története. *Gradus*, Vol 8, No 2. pp. 102-112. ISSN 2064-8014.
62. HALÁSZ, Z. – KLICSU, L., 2023. *Költségvetési jog*. ISBN: 978 963 594 206 0. <https://doi.org/10.55413/9789635942060> szerk. Budapest: WoltersKluwer Hungary Kft..
63. HALL, J. A. (2015). *Accounting Information Systems*. CengageLearning.
64. HANYECZ, Lajos. *A controlling rendszere - Az eredményorientált irányítás*. Budapest: Saldo Kiadó, 2006.

65. HEAD, M. L., et al. (2015). The Extent and Consequences of P-Hacking in Science. PLOS Biology, 13(3), e1002106. <https://doi.org/10.1371/journal.pbio.1002106>
66. HEDGES, L. V., – OLKIN, I. (1985). Statistical Methods for Meta-Analysis. Academic Press.
67. HERNÁNDEZ, M. A., – STOLFO, S. J. (1998). Real-world Data is Dirty: Data Cleansing and The Merge/Purge Problem. Data Mining and Knowledge Discovery, 2(1), 9–37. <https://doi.org/10.1023/A:1009761603038>
68. HORVÁTH, M. (2018). Az állami tulajdonú gazdasági társaságok működése (Elemzés, p. 44). Állami Számvevőszék. https://www.asz.hu/dokumentumok/allami_gt_elemzes_20180706.pdf
69. HORVÁTH, P., – Dobák M. (1991). Controlling: A sikeres vezetés eszköze. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó. https://bookline.hu/product/home.action? v=Peter_Horvath_Dobak_Miklos_kozremu_kodes&type=10&id=2110129025&tab=antikvarium
70. HORVÁTH, P., & Partners. (2009). Controlling—Út egy hatékony controllingrendszerhez. Complex. https://bookline.hu/product/home.action? v=Horvath_Peter_es_Iuf_Controlling_Ut_e&type=22&id=81346
71. HORVÁTH, D., – MITEV A. Alternatív kvalitatív kutatási kézikönyv. Budapest: Alinea Kiadó, 2015.
72. HORVÁTH, P. (1978). Controlling: Entwicklung und Stand einer Konzeption Zur Lösung Der Adaptionen- und Koordination der Führung. Journal of Business Economics : JBE, 48(3).
73. HORVÁTH, P. „Entwicklung und Stand einer Konzeption zur Lösung der Adaptionen- und Koordinationsprobleme der Führung.” Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 1978: 194-208.
74. HOSKIN, T. (2012). Parametric and Nonparametric: Demystifying The Terms. Mayo Clinic, 5(1), 1–5.
75. HOYLE, R. H. (Ed.). (2012). Handbook of structural equation modeling. New York: Guilford Press.
76. HUNYADI, L. (2006). A heteroszkedaszticitásról egyszerűen. Statisztikai Szemle, 84(1), 75–82. https://www.ksh.hu/statszemle_archive/2006/2006_01/2006_01_075.pdf
77. HUNYADI, L. (2006). A heteroszkedaszticitásról egyszerűen. Statisztikai Szemle, 84(1), 75–82. https://www.ksh.hu/statszemle_archive/2006/2006_01/2006_01_075.pdf

78. IIA. (2020). *The IIA's Three Lines Model*. The Institute of Internal Auditors.
79. INTERNATIONALER ControllerVerein (1998). A vállalat controlling funkciójának új szerepe. ICV Kiadó. https://www.icv-controlling.com/fileadmin/Verein/Verein_Dateien/Grundsatzpapier/Grundsatzpapier_UNGARISCH.pdf
80. ISACA. (2012). COBIT 5: A Business Framework for the Governance and Management of Enterprise IT. Rolling Meadows, IL: ISACA.
81. KAISER, T. (2020). Jó Állam Jelentés 2019.pdf. NKE-KTI.
82. KAPLAN, R. S., – NORTON, D. P. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action* (1st edition). Harvard Business Review Press.
83. KATERI, M. (2014). *Contingency Table Analysis*. Springer New York. <https://doi.org/10.1007/978-0-8176-4811-4>
84. KATONA, G. (2021). A Covid-19 kiberbiztonsági kihívásai az első hullám idején. *Hadmérnök*, pp. 203-218.
85. KENDALL, M. G. (1938). A New Measure of Rank Correlation. *Biometrika*, 30(1–2), 81–93. <https://doi.org/10.1093/biomet/30.1-2.81>
86. KENDE, T., 2016. *Bevezetés az Európai Unió politikáiba*. ISBN: 978 963 295 615 2. <https://doi.org/10.55413/9789632956152> szerk. Budapest: WoltersKluwerKft..
87. KLINE, R. B. (2015). *Principles and practice of structural equation modeling* (4th ed.). New York: Guilford Press.
88. KOLMOGOROV, A. (1933). Sulla determinazione empirica di una legge di distribuzione. *Giornale Dell'Istituto Italiano Degli Attuari*, 4(1), 83–91. <https://www.scienceopen.com/document?vid=c3c08573-63b2-4153-a72e-97bd1b3663a0>
89. KOLOZSI, P. P. (2014). *Államháztartási kontroll*. Nemzeti Közszerológati Egyetem. <https://tudasportal.uni-nke.hu/xmlui/bitstream/handle/20.500.12944/10535/Teljes%20sz%C3%B6veg?sequence=2&isAllowed=y>
90. KOVÁCS, R., – KOVÁCS T. (2017). A belső ellenőrzés feladatai a szervezet szabályozott működésének biztosításában a közszerfóra területén. 634–646. http://publicatio.uni-sopron.hu/1519/1/Paper_Kovacs.Robert_Kovacs.Tamas_u.pdf
91. KOVÁCS, Á. *Vázlatos betekintés a közszerzügyi döntéshozatalba*. Budapest: Oktatókutató és Fejlesztő Intézet, 2014.

92. KRESALEK, Péter. A vállalati ellenőrzés alapjai. Budapest: Oktatási segédanyag, 2014.
93. KVALE, S., –BRINKMANN, S. (2009). InterViews: LearningtheCraft of Qualitative Research Interviewing. SAGE Publications.
94. LAÁB, Á. (2017). Döntéstámogató számvitel érthetően, szórakoztatóan. Wolters-Kluwer. <https://saldokiado.hu/dontestamogato-szamvitel-erthetoen-szorakoztatoan-902>
95. LADÓ, L. (1992). A vezetői döntéshozatal és a számvitel néhány jellegzetes kapcsolódó területéről. Számvitel és könyvvizsgálat, 3, 121–128.
96. LEAVY, P. (2020). Introductionto The Oxford Handbook of Qualitative Research, Second Edition. In P. Leavy (Ed.), The Oxford Handbook of Qualitative Research (pp. xxii–20). Oxford University Press.
<https://doi.org/10.1093/oxfordhb/9780190847388.013.9>
97. LEHOCZKI, Z. Z., 2018. A köztulajdonban álló gazdasági társaságok ügyvezetésének sajátossága. Miskolci Jogi Szemle, 2. szám, 2. kötet . kötet, pp. pp. 148-162.
98. LEVENE, H., – OLKIN, I., – HOTELLING, H. (1960). Robust testsforequality of variances. In ContributionstoProbability and Statistics: Essays in Honor of Harold Hotelling (pp. 278–292). Stanford University Press.
<https://www.semanticscholar.org/paper/Robust-tests-for-equality-of-variances-Levene/3eb99d37fef7c5b23ea3ecb4e1a7de65b0af59ed>
99. LIU, H. (2015). Comparing Welch’s ANOVA, a Kruskal-Wallis test and traditional ANOVA in case of Heterogeneity of Variance [Virginia Commonwealth University]. <https://scholarscompass.vcu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=5026&context=etd>
100. MACZÓ, Kálmán, és mtsai. Controlling a gyakorlatban. Budapest: VerlagDashöfer Szakkiadó Kft., 2001.
101. MAROSÁN, G. (2006). A 21. Század stratégiai menedzsmentje. Műszaki Könyvkiadó Kft. https://www.libri.hu/konyv/marosan_gyorgy.a-21-szazad-strategiai-menedzsmentje.html
102. MASCLE, D. (2007, March 27). No AdultLeftBehind: 5 Big Benefits of LifelongLearning [ArticleAlley]. ArticleAlley.
<http://deannamascle.articlealley.com/no-adult-left-behind-5-big-benefits-of-lifelong-learning-139607.html>

103. MCNAUGHTON, B., – RAY, P., – LEWIS, L. (2010). Designing an Evaluation Framework for IT Governance Practices. *Journal of Management Information Systems*, 26(2), 213-256.
104. MEHTA, R., –Sivadas, E. (1995). Comparing Response Rates and Response Content in Mail versus Electronic Mail Surveys. *Market Research Society. Journal.*, 37(4), 1–12. <https://doi.org/10.1177/147078539503700407>
105. MÉSZÁROS, Á. (1995). A controlling sajátosságai magyar konzern- és holding szervezetekben. *Vezetéstudomány*, 26(3), Article 3. https://unipub.lib.uni-corvinus.hu/5548/1/VT_1995n3p25.pdf
106. MILICZ, Á. (2017). Belső kontrollrendszerek intézményesülése hazai üzleti szervezetekben [PhD, Corvinus University of Budapest]. <https://doi.org/10.14267/phd.2017027>
107. MILLER, R. G. Jr. (1997). *Beyond ANOVA: Basics of Applied Statistics*. CRC Press.
108. MOHRMAN, S. A., – COHEN, S. G. (1995). When people get out of the box: New relationships, new systems. In *The changing nature of work* (pp. 365–410). Jossey-Bass/Wiley.
109. NAGY, G. „A vezetői számvitel – A számvitel a vezetés szolgálatában.” *Számvitel és Könyvvizsgálat* 35. 7–8., 1993 : 313.
110. NAIDU, N. – RAO, T., 2008. *Management and Entrepreneurship*. ISBN-13 : 978-8190675789 szerk. New Delhi: I.K. International Ltd..
111. NGM. (2017). *Államháztartási Belső Kontroll Standardok és Gyakorlati Útmutató*. Nemzetgazdasági Minisztérium. https://allamhaztartas.kormany.hu/download/d/48/e1000/%C3%81BKSGYU_k%C3%B6zz%C3%A9t%C3%A9telre_20170918.pdf
112. NGM. (2024). NGM közlemény a kormányzati szektorba sorolt egyéb szervezetekről. <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=A17K0282.NGM&txtreferer=00000001.txt>
113. NYIKOS, G., 2022. *Fenntartható finanszírozás és fejlesztés*. ISBN: 978 963 454 785 3. <https://doi.org/10.1556/9789634547853> szerk. hely nélk.: Akadémiai Kiadó.
114. PAJOR, A. – SZABÓ, A., 2022. *Az adó- és vámhatósági ellenőrzések komplex rendszere*. ISBN: 978 963 594 055 4. <https://doi.org/10.55413/9789635940554> szerk. Budapest: WoltersKluwer Hungary Kft..
115. PALICZI, T., –BENCSIK, B., – SZÓCSKA, M. (2021). Kiberbiztonság a koronavírus idején – a COVID–19 nemzetbiztonsági aspektusai. *Tudományos Közlemény*, pp. 78-87.

116. PATTON, M. Q. (2015). *Qualitative Research & Evaluation Methods*. SAGE Publications.
117. PEARSON, K. (1895). Notes on regression and inheritance in the case of two parents. In Royal Society (Ed.), *Proceedings of the Royal Society of London* (pp. 240–242). Taylor & Francis. <https://books.google.com/books?id=60aL0zIT-90C&pg=PA240>
118. PÉNZÜGYMINISZTERIUM, 2021. *Kézikönyv a köztulajdonban álló gazdasági társaságok részére a belső kontrollrendszer kialakításához és működtetéséhez*. hely nélkül.: Pénzügyminisztérium.
119. PÉNZÜGYMINISZTERIUM. (2010). *Belső Kontroll Kézikönyv*. Pénzügyminisztérium. <https://2010-2014.kormany.hu/download/0/ad/00000/bels%C5%91%20kontroll%20k%C3%A9zik%C3%B6nyv.doc#!DocumentBrowse>
120. PETERSON, R. (2000). *Constructing Effective Questionnaires*. SAGE Publications, Inc. <https://doi.org/10.4135/9781483349022>
121. POLYA, G. (1920). Über den zentralen Grenzwertsatz der Wahrscheinlichkeitsrechnung und das Momentenproblem. *Mathematische Zeitschrift*, 8(3–4), 171–181. <https://doi.org/10.1007/BF01206525>
122. QUINN, D. (1997). *The Story of B. Bantam*. <https://www.amazon.com/Story-B-Ishmael-Daniel-Quinn/dp/0553379011>
123. RAINER, R. K., – SNYDER, C. A., – CARR, H. H. (1991). Risk Analysis For Information Technology. *Journal of Management Information Systems*, 8(1), 129-147. <https://doi.org/10.1080/07421222.1991.11517908>
124. REISCHMANN, J. (2014). Lifelong and Lifewide Learning—A Perspective. In S. Charungkaittikul, *Lifelong Education and Lifelong Learning in Thailand* (pp. 286–309).
125. ROMNEY, M. B., – Steinbart, P. J. (2018). *Accounting Information Systems*. Pearson.
126. ROÓZ, J. (2006). *Az emberierőforrás-menedzsment alapjai*. BGE-Perfekt. https://www.libri.hu/konyv/dr_rooz_jozsef.az-emberieroforras-menedzsment-alapjai.html
127. ROÓZ, J. – SZTANÓ, I., 2000. *Ellenőrzési Euro Konform Módszerek*. ISBN: 9636219605 szerk. Budapest: Saldo.
128. SAJTOS, L., – MITEV A. *SPSS Kutatási és adatelemzési kézikönyv*. Budapest: Alinea Kiadó, 2007.

129. SCHÄFFER, U. – WEBER, J. (2012): Zukunftsthemendes Controllings. In: Controlling, 24(2), 78–84. p.
130. SCHWALBE, H. (1995). Controlling az értékesítésben. Saldo Pénzügyi Tanácsadó és Informatikai Rt.
131. SCIPIONE, P., A. A piackutatás gyakorlata. Budapest: Springer Hungarica Kiadó, 1994.
132. SEIDMAN, I. (2003). Az interjú, mint kvalitatív kutatási módszer. Műszaki Könyvkiadó. <https://webshop.kello.hu/az-interju-mint-kvalitativ-kutatasi-modszer>
133. SHAPIRO, S. S., – WILK, M. B. (1965). An Analysis of Variance Test for Normality (Complete Samples). Biometrika, 52(3–4), 591–611.
<http://links.jstor.org/sici?sici=0006-3444%28196512%2952%3A3%2F4%3C591%3AAA0VTF%3E2.0.CO%3B2-B>
134. SIMONS, R., 2000. Performance measurement & control systems for implementing strategy. ISBN-13 978-0132340069 szerk. New Jersey: Prentice Hall .
135. SINKOVICS, A. (2007). Költség- és pénzügyi kontrolling. Complex. https://www.libri.hu/konyv/sinkovics_alfred.koltseg-es-penzugyi-kontrolling.html
136. SMIRNOV, N. (1948). Table for Estimating the Goodness of Fit of Empirical Distributions. The Annals of Mathematical Statistics, 19(2), 279–281. <https://doi.org/10.1214/aoms/1177730256>
137. SMITH, J., – Wong, L. (2021). The Role of IT Professionals in Strengthening Internal Controls During Digital Transformation. *Journal of Information Systems Security*, 38(3), pp.112-128.
138. SOMOGYI, M. (2006). Balanced Scorecard és Controlling Filozófia és/vagy menedzsment eszköz a szervezetek vezetésében. *Vezetéstudomány / Budapest Management Review*, 69–78. <https://doi.org/10.14267/VEZTUD.2006.ksz.06>
139. SPREMANN, K. E., – ZUR, E. (1992). Controlling: Grundlagen - Informationssysteme - Anwendungen (1992. nded.). Gabler Verlag.
140. SULLIVAN, T. (2011). Enterprise Information Security and Privacy. *Information Management Journal*, 45(3), 20-26.
141. SÜTŐ, D. (2017). A controlling fejlődéstörténete, helye és szerepe a gazdálkodó szervezetekben (Evolution, place and role of controlling in a business organisation). *International Journal of Engineering and Management Sciences*, 2(4), 466–477. <https://doi.org/10.21791/IJEMS.2017.4.37>.

142. SZABÓ, I., – NYIKOS G. (2018). Államháztartási ellenőrzési ismeretek. Nemzeti Közszolgálati Egyetem. https://antk.uni-nke.hu/document/akk-uni-nke-hu/%C3%81llamh%C3%A1zart%C3%A1si%20ellen%C5%91rz%C3%A9si%20ismeretek_k%C3%A9zirat_fin_ISBN.pdf
143. SZABÓ, M. Z. (2016). A controlling Magyarországon különös tekintettel a KKV szektorban. In Vállalkozásfejlesztés a XXI. században (Vol. 4, pp. 309–329). Óbudai Egyetem. https://old2.kgk.uni-obuda.hu/sites/default/files/23_Szabo-ZsM.pdf
144. SZABÓ, Zs., M. „A controlling Magyarországon különös tekintettel a KKV szektorban.” In Vállalkozásfejlesztés a XXI. században VI., 309-330. Budapest: Óbudai Egyetem, 2016.
145. SZUKITS, Á. (2017). Menedzsmentkontroll rendszerek és a controller szervezeti szerepe = Management controlsystem design and theorganizationalrole of controllers [Phd, Budapesti Corvinus Egyetem]. <https://doi.org/10.14267/phd.2017035>
146. The Institute of Internal Auditors, 2020. Az IIA "Hármas vonal" modellje, USA: The Institute of InternalAuditors .
147. TOMCSÁNYI, P. (2000). Általános kutatómódszertan. Szent István Egyetem, Gödöllő. https://bookline.hu/product/home.action?_v=Tomcsanyi_Pal_Altalanos_kutatasmodszert&type=20&id=442002
148. TSE, A. C. B. (1998). ComparingResponseRate, ResponseSpeed and ResponseQuality of TwoMethods of SendingQuestionnaires: E-mail vs. Mail. Market Research Society. Journal., 40(4), 1–12. <https://doi.org/10.1177/147078539804000407>
149. TSE, A. C. B., Tse, K. C., Yin, C. H., Ting, C. B., Yi, K. W., Yee, K. P., & Hong, W. C. (1995). ComparingTwoMethods of Sending out Questionnaires: E-mail versus Mail. Market Research Society. Journal., 37(4), 1–7. <https://doi.org/10.1177/147078539503700408>
150. TUKEY, J. W. (1949). ComparingIndividualMeans in theAnalysis of Variance. Biometrics, 5(2), 99–114. <https://doi.org/10.2307/3001913>
151. TUTTLE, B., – VANDERVELDE, S. D. (2007). An empiricalexamination of CobiTas, an internalcontrolframeworkforinformationtechnology. International Journal of Accounting Information Systems, 8(4), 240-263. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2007.07.002>
152. UCLA. (2016). IntroductiontoRegressionwith SPSS Lesson 3: SPSS RegressionwithCategoricalPredictors. StatisticalMethods and dDataAnalytics.

<https://stats.oarc.ucla.edu/spss/seminars/introduction-to-regression-with-spss/introreg-lesson3/>

153. UGONI, A., – WALKER, B. F. (1995). The ChiSquare Test. COMSIG Review, 4(3), 61–64. <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC2050386/>
154. VÉRY, Z. (2009). Funkcionális controlling—Controllingtrendek. Raabe Tanácsadó és Kiadó Kft.
https://bookline.hu/product/home.action?_v=Very_Zoltan_Funkcionalis_controlling_&type=10&id=2108420738&tab=antikvarium
155. VÍGVÁRI, A. Pénzügy(rendszer)tan. Budapest: Akadémiai Kiadó, 2008.
156. VÖRÖS, L., 2008. Az ellenőrzés rendszere és általános módszertana. ISBN 978 963 638 248 3 szerk. Budapest: Saldo.
157. WINDISCH, L. (2022). Az önkormányzatok számvevőszéki ellenőrzéséről. XXII. Önkormányzati Költségvetési és Adókonferencia, Eger.
https://alkalmazaskozpont.asp.lgov.hu/sites/asp/files/2022-12/3_dr.windisch-laszlo-enlok-asz_onkormanyzati-ellenorzesek.pdf
158. ZÉMAN, Z. (2016). A controlling fejlődéstörténetének főbb irányzatai [Development of ControllingTrends]. *Gazdaság És Társadalom*, 8(2), Article 2.
<https://doi.org/10.21637/GT.2016.2.04>.
159. ZÉMAN, Z. „A pénzügyi controlling kockázatcsökkentő szerepe önkormányzati szervezeteknél - A jövedelmezőségi és a likviditási vetület modellezése.” *Pénzügyi Szemle*, 2017/3., 2017: 294-309.
160. ZÉMAN, Z. A controlling fejlődéstörténetének főbb irányzatai, *Gazdaság és Társadalom (Journal of Economy and Society)* 2016/2. Győr: Palatia Nyomda és Kiadó, 2016.
161. ZHANG, X., etal. (2017). SurveymethodsMatters: Online/offline questionnaires and face-to-facetelephonicinterviewsdiffer. *Computers in Human Behavior*, 71, 172–180.
<https://doi.org/10.1016/j.chb.2017.02.006>
162. ZVITTER, A., – Gstrein, O. (2020). Big data, privacy and COVID-19 – learningfromhumanitarianexpertise in dataprotection. *Journal of International Humanitarian Action*, pp. 1-24.

Jogszabály és az állami irányítás egyéb jogi eszköze

1. Magyarország Alaptörvénye. (2011. április 25.). Hivatalos Közlöny, 43. szám

2. 2009. évi CXXII. törvény (2024) A köztulajdonban álló gazdasági társaságok takarékosabb működéséről. <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=a0900122.tv>
3. A 2011. évi CXCV. törvény (2024) Magyarország gazdasági stabilitásáról. <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=a1100194.tv>
4. A 2011. évi CXCV. törvény az államháztartásról (Áht.). <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=a1100195.tv>
5. A 2011. évi CXCVI. törvény a nemzeti vagyonról. <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=a1100196.tv>
6. A 2013. évi L. törvény az állami és önkormányzati szervek elektronikus információbiztonságáról (Ibtv.). <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=a1300050.tv>
7. A 368/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról (Ávr.). <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=a1100368.kor>
8. A 370/2011. (XII. 31.) korm. rendelet a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről (Bkr). <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=a1100370.kor>
9. A 339/2019. (XII. 23.) Korm. rendelet a köztulajdonban álló gazdasági társaságok belső kontrollrendszeréről (Gtbkr.). <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=a1900339.kor>
10. A 22/2019. (XII. 23.) PM rendelet 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 (a továbbiakban: PMr.) <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=a1900022.pm>
11. <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=a1900022.pm>
12. NGM közlemény (2024) a kormányzati szektorba sorolt egyéb szervezetekről. <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=A15K0661.NGM&txtreferer=00000001.TXT>

Elektronikus publikáció

1. ÁLLAMI Számvevőszék, 2024. Jelentések. [Online]
Available at: <https://www.asz.hu/jelentesek> (Letöltés dátuma: 2024.02.08.)
2. Állami Számvevőszék, (2024). Az INTOSAI keretrendszer.
Forrás: <https://www.asz.hu/nemzetkozi-utmutatok-es-standardok> (Letöltés dátuma: 2024.08.09.)

3. BARBARÓ, A., – WEISZ, L. (2006). *Az élet nevel* [Zenei video, dalszöveg].<https://www.youtube.com/watch?v=8ANTqefnEt4>
4. BELSŐ ELLENŐRÖK NEMZETKÖZI SZERVEZETE, 2024 IFPP és Nomák Webhely: https://iaa.hu/images/dokumentumok/IPPF/Two-way_Mapping_2017_IPPF_Mandatory_Elements_to_2024_Global_Internal_Audit_Standards_and_Back.pdf (Letöltés dátuma: 2024.08.10.)
5. BIHARI, Zs. „45. Közgazdász Vándorgyűlés: Államháztartás – Uniós támogatások, Debrecen, 2007. szeptember, Webhely: www.asz.hu. 2007.https://asz.hu/storage/files/files/Publikaciok/Bihary_Zsigmond/t228.pdf?ctid=115 (Letöltés dátuma: 2019. 05 23).
6. DEE, J., – FOSTER, T. (2021). *The ThreeLines of DefenceModel has beenupdated-whatdoesthismeanforInternal Audit?* Forrás:<https://www.bdo.co.uk/en-gb/insights/advisory/risk-and-advisory-services/the-three-lines-of-defence-model-updated-what-does-this-mean-for-heads-of-internal-audit> (Letöltés dátuma: 2024.08.10.)
7. DELOITTE. (2020). *Managing Data Privacy: A PracticalGuidefor Businesses*. (Letöltve:<https://www2.deloitte.com/> Letöltés dátuma: 2024.06.01.
8. EUROPEAN Commission, 2017. *Public InternalControl Systems in the European Union*, European Commission .https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/eu-budget/protection-eu-budget/public-internal-control_en (Letöltés dátuma: 2024.01.18.)
9. EUROPEAN Commission, 2024. *Public InternalControl*. [Online] Availableat:https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/eu-budget/protection-eu-budget/public-internal-control_en (Letöltés dátuma: 2024.01.18.)
10. EUROPEAN Commission, 2024. *Public InternalControl*. [Online] Availableat:https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/eu-budget/protection-eu-budget/public-internal-control_en (Letöltés dátuma: 2024.01.18.)

11. EUROSAI (2024). *The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (IFPP)*.
Forrás: <https://www.eurosai.org/en/topMenu/IFPP.html> (Letöltés dátuma: 2024.08.10.)
12. GÄNSSLEN, S., etal. ControllerVerein.” *Grundsatzpositiondes Internationalen ControllerVereins (ICV) und der International Group of Controlling (IGC)*.
2013.<http://www.controllerverein.com/Selbstverstandnis.104868.html> (hozzáférés dátuma: 2019. 05 22).
13. HETLER, A., 2023. ThreeLinesModel. [Online]
Availableat:<https://www.techtarget.com/searchcio/definition/three-lines-model> (Letöltés dátuma: 2023.09.15.)
14. ICF, 2020. Public Administrations in the EU MemberStates, hely nélk.: European Commission.
15. IIA. (2017). *Standards*. The Institute of International Auditors.<https://www.theiaa.org/en/standards/>
16. IIA. (2024). *International Professional Practices Framework (IPPF)* (Version 2024). IIA.<https://www.theiaa.org/en/standards/international-professional-practices-framework/>
17. IMF, 2019. GovernmentFinanceStatisticsManuals and Guides. [Online]
Availableat:<https://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/gfs.htm> (Letöltés dátuma: 2024.02.08.)
18. INTOSAI, 2024. Aboutus. [Online]
Availableat:<https://www.intosai.org/index.html> (Letöltés dátuma: 2024.01.18.)
19. ISSAI. (2024a). *The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements*. Forrás: <https://www.issai.org/> (Letöltés dátuma: 2024.08.10)
20. ISSAI (2024b). *Aboutthe INTOSAI Framework of Professional Pronouncements – IFPP*.
Forrás: <https://www.issai.org/about/> (Letöltés dátuma: 2024.08.10.)

21. ISSAI. (2024c). *About the INTOSAI Framework of Professional Pronouncements – IFPP*.
Forrás: <https://www.issai.org/about/> (Letöltés dátuma: 2024.08.09.)
22. JOHNSON, M., – Wong, S. (2023). New guidance from COSO helps organizations apply the Internal Control.
Forrás: https://www.ey.com/en_us/cro-risk/how-new-coso-guidance-will-help-with-internal-control-over-esg-reporting (Letöltés dátuma: 2024.08.09.)
23. KENTON, W., 2023. Internal Controls: Definition, Types, and Importance. [Online]
Available at: <https://www.investopedia.com/terms/i/internalcontrols.asp> (Letöltés dátuma: 2023.09.15.)
24. KSH, 2024. A GDP-arányos hiány 6,3%-os volt az I. félévben. [Online]
Available at: <https://www.ksh.hu/gyorstajekoztatok/krm/krm2306.html> (Letöltés dátuma: 2024.02.08)
25. MISZORI, I., 2023. Tájékoztató az Állami Számvevőszék ellenőrzési szempontjainak változásáról és annak hatásáról a Társaság belső ellenőrzésére. [Online]
Available at: <https://mgi-bpo.hu/szakmai-hirek/tajekoztato-az-allami-szamvevoszek-ellenorzesi-szempontjainak-valtozasarol-es-annak-hatasarol-a-tarsasag-belső-ellenorzesere/> (Letöltés dátuma: 2024.02.10.)
26. MNV, 2024. Állami tulajdonú cég alapítása, állami részesedés szerzése. [Online]
Available at: https://www.mnv.hu/tarsasagi_portfolio/eljarasi_dokumentumok/allami_tulajdonu_ceg_alapitasa_reszesedes_szerzese/allami_tulajdonu_ceg_alapitasa_reszesedes_2020 (Letöltés dátuma: 2024.02.08.)
27. MUSINSZY, Z. „www.unimiskolc.hu” *Kontrolling Oktatási segédlet Miskolci Egyetem*. 2013. <http://gtk.unimiskolc.hu/files/6629/Kontrolling+%28logisztika%29+k%C3%A9zirat+2013.pdf> (hozzáférés dátuma: 2019. május 23.. 05 23).

28. OECD, 2024. InternalControl, risk management and audit in the public sector. [Online]
Available at: <https://www.oecd.org/governance/ethics/public-sector-accountability/>
(Letöltés dátuma: 2024.02.02.)
29. PÉNZÜGYMINISZTERIUM, 2024a. A hazai államháztartási belső kontroll rendszer bemutatása. [Online]
Available at: <https://allamhaztartas.kormany.hu/a-hazai-allamhaztartasi-belso-kontroll-bemu> (Letöltés dátuma: 2024.02.08.) Pénzügyminisztérium, 2024b. Belső kontroll szakmai anyagok. [Online] Available at: <https://allamhaztartas.kormany.hu/belso-kontroll-szakmai-anyagok> (Letöltés dátuma: 2024.02.08.)
30. PRAUDIT, (2024). Adatbiztonsági tanulságok a hazai és uniós adatvédelmi hatósági döntések alapján (Letöltés dátuma: 2024.08.21.) <https://praudit.hu/adatbiztonsagi-tanulsagok-a-hazai-es-unios-adatvedelmi-hatosagi-dontesek-alapjan-110-millio-es-980-millio-forint-birsag/>
31. SZUKITS, Á. *Miként függenek össze a controlleri szerepek a controlling rendszer jellemzőivel? (tudomány napi konferencia anyaga).* (tudomány napi konferencia anyaga)
(Letöltés dátuma: 2016. november 15.)
Webhely: https://mta.hu/data/dokumentumok/ix_osztaly/Eloadasok%20tara/Gazdalkodastud_Biz_2016_konferencia/PhD%201%20Szukits%20Agnes.pdf (Letöltés dátuma: 2019. 05 30)

9.2 M2. Táblajegyzék

1. táblázat: A kutatómunka célkitűzései	16
2. táblázat: A kontroller és belső ellenőr összehasonlítása	24
3. táblázat: Belső kontrollrendszer fogalmi meghatározásainak egyes kiemelt példái	27
4. táblázat: Belső kontrollrendszer modellek összehasonlítása.....	28
5. táblázat: A kategorikus prediktív változók referencia-értékei	75
6. táblázat: A regressziós modell illeszkedését és magyarázó erejét leíró mutatók...	76
7. táblázat: A minta leíró statisztikái	90
8. táblázat: A szervezeti folyamatok ismerete a válaszadók tekintetében.....	91
9. táblázat: Ön szerint részei-e a szervezet belső kontrollrendszerének az alábbi dokumentumok? (az „igen” válaszok aránya a szervezeti vezetők és a egyéb területeken dolgozók között)	92
10. táblázat: Ön szerint rendelkezik-e az Ön szervezete az alábbi szabályzatokkal, dokumentumokkal? (az „igen” válaszok aránya a szervezeti vezetők és a más területeken dolgozók között)	93
11. táblázat: Ön szerint rendelkezik-e a szervezete a további dokumentumokkal, szabályzatokkal? (az „igen” válaszok aránya a szervezeti vezetők és az egyéb területeken dolgozók között)	95
12. táblázat: Mit tud a felsorolt dokumentumokat illetően? Van ilyen a szervezetüknél? (az „igen” válaszok aránya a szervezeti vezetők és az egyéb területeken dolgozók között)	96
13. táblázat: Mit tud a felsorolt tevékenységeket illetően? Megtörtént a szervezetüknél...? (az „igen” válaszok aránya a szervezeti vezetők és az egyéb területeken dolgozók között).....	97
14. táblázat: Megtörtént-e szervezetüknél a gazdálkodásában rejlő kockázatok felmérése, megállapítása? (az „igen” válaszok aránya a szervezeti vezetők és az egyéb területeken dolgozók között)	98
15. táblázat: Megtörtént-e szervezetüknél a maradványkockázatok meghatározása?(az „igen” válaszok aránya a szervezeti vezetők és az egyéb területeken dolgozók között)	99
16. táblázat: Megtörtént-e szervezetüknél a korrupciós kockázat felmérése?(az „igen” válaszok aránya a szervezeti vezetők és az egyéb területeken dolgozók között)	99
17. táblázat: Döntéshozatal és tevékenységi körök (leíró statisztikák)	100
18a. táblázat: Döntéshozatal és tevékenységi körök (ANOVA/Welch).....	100
18b. táblázat: Döntéshozatal és tevékenységi körök (Fisher-teszt).....	102
19. táblázat: A „Mennyire tartja fontosnak a belső kontrollrendszer következő elemeit?” egyes elemeire adott válaszok összefüggése a „Hány ember munkáját irányítja?” kérdésre adott válasszal	102

20. táblázat: Tréning-részvétel a beosztottak száma alapján.....	103
21. táblázat: A regressziós modell magyarázottsága és megfelelése	105
22. táblázat: A regressziós vizsgálat eredményei - 01.....	106
23. táblázat: A regressziós vizsgálat eredményei - 02.....	109
24. táblázat: A regressziós vizsgálat eredményei - 03.....	112
25. táblázat: Direkt, indirekt és teljes hatások a (SEM)	114
26. táblázat: A belső kontrollrendszer elemei közötti korrelációk (Pearson's r)	117
27. táblázat: A belső kontrollrendszer elemeinek fontossági rangsorai	120
28. táblázat: A hipotézisvizsgálat eredményeinek összegzése -1.....	124
29. táblázat: A hipotézisvizsgálat eredményeinek összegzése -2.....	124
30. táblázat: A 7. hipotézis leíró statisztikája	125
31. táblázat: Normalitásvizsgálat (Shapiro-Wilk) eredményei (7. hipotézis)	125
32. táblázat: A 7. hipotézis homoszkedaszticitás vizsgálatának (Levene-teszt) eredményei.....	126
33. táblázat: A 7. hipotézis ANOVA/Welch tesztjeinek eredményei	126
34. táblázat: A 7. hipotézis ANOVA/Welch post-hoc tesztjének eredményei (folyamatok ismerete).....	127
35. táblázat: A 7. hipotézis ANOVA/Welch post-hoc tesztjének eredményei (információáramlás).....	127
36. táblázat: A 7. hipotézis ANOVA/Welch post-hoc tesztjének eredményei (képzések).....	128
37. táblázat: A hipotézisvizsgálat eredményeinek összegzése	137

9.3 M3. Ábrajegyzék

1. ábra Gazdasági társaságok működése	44
2. ábra Az állami tulajdonban lévő gazdasági társaságok belső kontrollrendszerének SWOT elemzése	45
3. ábra Az államháztartási belső kontrollok koncepciója.....	53
4. ábra Belső kontrollrendszer alkalmazásának szabályozásai	54
5. ábra Belső kontrollrendszer elemei (szerkezeti / elméleti modell)	57
6. ábra Az interjúalanyok szakterület szerinti megoszlása.....	79
7. ábra Az öt leggyakoribb kulcsszó az interjúk szövegében.....	79
8. ábra A tréningeken történő részvétel a beosztottak arányában	104
9. ábra A regressziós modell maradékainak normalitása (Q-Q diagram)	106
10. ábra A H4 hipotézis SEM ábrája.....	112
11. ábra A H4 hipotézis SEM ábrája.....	117
12. ábra A belső kontrollrendszer elemeinek tapasztalati kapcsolathálója (funkcionális / gyakorlati modell)	118
13. ábra A kontrollrendszer elemeinek fontossága (a válaszadók direkt válaszaik alapján)	119
14. ábra A kontrollrendszer elemeinek fontossága (a válaszadók direkt válaszaik alapján)	119
15. ábra A belső kontrollrendszer és elemeinek fontossága direkt válaszok alapján.....	121
16. ábra Dolgozói részvétel a belső kontrollrendszerrel kapcsolatos képzéseken ...	122
17. ábra A válaszadók szakmai képzései	122
18. ábra A belső kontrollrendszer elemeinek relatív preferenciái.....	123

9.4 M4. Kutatási kérdőív

Tisztelt Résztvevő!

Az alábbi kérdőív a szervezeti folyamatok és jellemzők feltárására irányul, amely a doktori disszertációm kutatási részét kívánja támogatni. A kérdőív kitöltése névtelen, az általa nyert adatok bizalmasak, kizárólag a kutatásomban kerül felhasználásra, így kérem válaszádsai során valós adatokat adjon meg. A kérdőív kitöltése körülbelül 15 percet vesz igénybe. Együttműködését előre is köszönöm.

Kerekes Etelka, doktorjelölt

1. Milyen a szervezet tulajdonosi megoszlása

- állami% önkormányzati.....% magán.....%

2. Szervezet működési településtípusa

- főváros megyeszékhely város község/falu

3. Szervezet fő működési területe:

- üzemeltetés igazgatás egészségügy oktatás szociális ellátás művelődés
 egyéb

4. Mi az Ön beosztása

- felsővezető középvezető beosztott külső munkavállaló (megbízás, vállalkozói szerződés, stb)

5. A Szervezeten belül milyen területen dolgozik:

- menedzsment, tulajdonos gazdaság személyügy (hr) műszaki logisztika
 jogi, igazgatási informatika kontrolling belső ellenőrzés tanácsadó (megfelelési, integritás, stb) szakmai terület (orvos, ápoló, oktató, színész, stb)

6. Mióta dolgozik a szervezetnél?

7. Hány ember munkáját irányítja?

- beosztott vagyok
- 5-nél kevesebb
- 5-20
- 21-50
- 51-100
- 100 fölött

8. Hány közvetlen felettese van?

9. Mennyire ismeri a szervezeti folyamatokat?

- nem tudok róla tudok róla, de nem ismerem tudok róla, nagy vonalakban ismerem tudok róla, részletekbe menően ismerem tudok róla, teljes mértékben ismerem

10. Mennyire ismeri a szervezete belső kontrollrendszerét rendszerét?

- nem tudok róla tudok róla, de nem ismerem tudok róla, nagy vonalakban ismerem tudok róla, részletekbe menően ismerem tudok róla, teljes mértékben ismerem

11. Ön szerint részei-e a Szervezete belső kontrollrendszerének az alábbi dokumentumok?

	1. igen	3. nem	4. nem tudom
adatvédelmi és adatbiztonsági szabályzat	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
alapító okirat	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
átfogó kockázatkezelési stratégia	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
belső ellenőrzési kézikönyv	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
bizonylati rend	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
eszközök és a források leltárkészítési és leltározási szabályzata	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
eszközök és források értékelési szabályzata	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
fizikai biztonságra vonatkozó szabályzatok	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
integrált kockázatkezelési rendszer	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
iratkezelési szabályzat	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
jogszabályok alapján kötelezően elkészítendő szabályzat(ok)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
kontrolling kézikönyv	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

közérdekű adatok kezelésére vonatkozó szabályzat	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
közszolgálati adatvédelmi szabályzat	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
közszolgálati szabályzat	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
monitoring rendszer	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
operatív terv(ek)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
önköltségszámítás rendjére vonatkozó belső szabályzat	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
stratégiai terv(ek)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
számlarend	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
számviteli politika	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
szervezeti és működési szabályzat	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
tűzvédelmi szabályzat	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

12. Ön szerint rendelkezik-e az Ön szervezete az alábbi dokumentumokkal?

	1. igen	2. nem	3. nem tudom
adatvédelmi és adatbiztonsági szabályzat	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
alapító okirat	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
átfogó kockázatkezelési stratégia	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
belső ellenőrzési kézikönyv	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
bizonylati rend	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
eszközök és a források leltárkészítési és leltározási szabályzata	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

eszközök és források értékelési szabályzata	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
fizikai biztonságra vonatkozó szabályzatok	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
integrált kockázatkezelési rendszer	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
iratkezelési szabályzat	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
jogszabályok alapján kötelezően elkészítendő szabályzat(ok)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
kontrolling kézikönyv	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
közérdekű adatok kezelésére vonatkozó szabályzat	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
közszolgálati adatvédelmi szabályzat	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
közszolgálati szabályzat	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
monitoring rendszer	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
operatív terv(ek)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
önköltségszámítás rendjére vonatkozó belső szabályzat	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
stratégiai terv(ek)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
számlarend	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
számviteli politika	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
szervezeti és működési szabályzat	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
tűzvédelmi szabályzat	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

13. Ön szerint rendelkezik-e a szervezete az alábbi szabályzatokkal?

1. igen 2. nem 3. nem tudom

adatszolgáltatási feladatok teljesítésével kapcsolatos belső előírások	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
anyag- és eszközgazdálkodás számviteli politikában nem szabályozott kérdéseire vonatkozó szabályzatok	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
belföldi és külföldi kiküldetések elrendelésével, lebonyolításával, elszámolásával kapcsolatos kérdések	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
beszámolási feladatok teljesítésével kapcsolatos belső előírások	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
beszerzések lebonyolításával kapcsolatos eljárásrend	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
ellenjegyzésre, teljesítésigazolásra vonatkozó előírások	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
ellenőrzési feladatok teljesítésével kapcsolatos belső előírások	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
gépjárművek igénybevételének és használatának rendje	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
kötelezettségvállalásra vonatkozó előírások	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
közérdekű adatok megismerésére irányuló kérelmek intézésének, továbbá a kötelezően közzéteendő adatok nyilvánosságra hozatalának rendje	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
reprezentációs kiadások felosztása, azok teljesítésének és elszámolásának szabályai	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

tervezési feladatok teljesítésével
kapcsolatos belső előírások

utalványozás gyakorlásának
módjára vonatkozó előírások

vezetékes és mobiltelefonok
használata

14. Mit tud a felsorolt dokumentumokat illetően? Van ilyen a szervezetüknl?

	1. igen	2. nem	3. nem tudom
munkaköri leírások	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
felelősségi körök szabályozása	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
teljesítmény-értékelési rendszer	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
etikai értékek és integritás érvényesítését biztosító szabály	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
stratégiai és operatív tervek teljesítéséhez kapcsolódó indikátor rendszer	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
személyi változások esetén átadás-átvételi jegyzőkönyv	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

15. Mit tud a felsorolt tevékenységeket illetően? Megtörtént a szervezetüknl a....

	1. igen, rendszeresen felülvizsgáljuk	2. igen, csak alkalmasszerűen vizsgáljuk felül	3. igen, de sosem vizsgáljuk felül	4. nem	5. nem tudom
folyamatokért felelős személyek/csoportok kijelölése	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
gazdálkodásában rejlő kockázatok felmérése, megállapítása	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
kockázati események és azok bekövetkezési valószínűségének és a hatásának meghatározása	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
kockázati tőréshtár meghatározása	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
kockázatok rangsorolása	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
korruptiós kockázat felmérése	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

egyes kockázatokkal kapcsolatban szükséges intézkedések meghatározása	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
maradványkockázatok meghatározása	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
kockázati események bekövetkeztekor alkalmazandó eljárások felelőseinek meghatározása	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
kockázati események nyomon követhetőségének biztosítása	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
kockázatkezelési stratégia kialakítása	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

16. Ön szerint a szervezeti döntések meghozatalakor milyen gyakran/mértékben alkalmazzák az alábbi szempontokat:

	5- minden esetben/teljes mértékben	1 - soha/egyáltalán nem
célszerűségi	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
gazdaságossági	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
hatékonysági	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
eredményességi	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
törvényszerűségi	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
erkölcsi, etikai	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
magasabb kulturális társadalmi,	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

17. Mennyire igazak az alábbi állítások a szervezeten belüli információk kezelésére vonatkozóan?

5 - teljes mértékben	1 - egyáltalán nem
----------------------	--------------------

A szervezet működtet olyan rendszereket, amelyek biztosítják a megfelelő információk megfelelő időben való eljutását az illetékes egységhez, személyhez	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A mindennapi információáramlás nem a szabályok mentén zajlik	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Van olyan szabályzat, amely szabályozza, hogy a közölt információ elégséges, pontos, megbízható, teljes, releváns, időben rendelkezésre álló, jóváhagyott, érvényes, kizárólag jogosultak számára megismerhető, előírásoknak megfelelő és közérthető legyen	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A szervezet által alkalmazott eszközök nem elégségesek és megfelelőek ahhoz, hogy a vezetés az elvárt mennyiségű és minőségű döntéstámogató információkhoz jusson	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A szervezet működéséhez kapcsolódó dokumentumok érintettek általi megismerése és megértése nem biztosított	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kialakításra került egy vezetői információs rendszert	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Eleget tesz a törvényben meghatározott, a közérdekű adatokra vonatkozó tájékoztatási kötelezettségének	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Eleget tesz az iratkezelésre vonatkozó jogszabályi kötelezettségeknek	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Nem került kialakításra és írásban rögzítve a szervezeten belüli, illetve a külső partnerekkel folytatott horizontális és vertikális kommunikációra vonatkozó szabályok	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kialakították és írásban rögzítették a bizalmas információk kezelésére vonatkozó belső szabályzatot	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kialakították és írásban rögzítették a jelentéstételre vonatkozó szabályokat	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Nem került kialakításra az integritást sértő esemény gyanújának bejelentésére vonatkozó rendszer	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A külső felek részére készített írásbeli dokumentumok esetében biztosított a „négy szem” elvnek (a tevékenység elvégzésének az azt elvégzőtől független másik személy által történő felülvizsgálata) érvényesülése	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

18. Értékelje az alábbi állításokat az alapján, hogy mennyire ért velük egyet!

	5 teljes mértékben egyetértek	1 - egyáltalán nem értek egyet
A szervezet felépítése írásban rögzített és a szervezet tagjai számára megismerhető	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A szervezet stratégiai és operatív célrendszere írásban rögzített és a szervezet tagjai számára megismerhető	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kidolgozásra került a kompetenciák mérésének és értékelésének rendszere	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A szervezet céljait leíró indikátorrendszer egyszerre nem tartalmazza az eredményesség, a gazdaságosság, a hatékonyság mutatóit	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A kompetenciák szintjének mérése és értékelése rendszeresen (legalább évente egyszer) megtörténik	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Az alkalmazottak rendelkeznek a feladataik ellátásához szükséges képzettséggel és gyakorlattal	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A szervezet nem támogatja/biztosítja az alkalmazottak feladatellátáshoz közvetlenül szükséges kompetenciáinak fejlesztését	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A szervezet nem támogatja/biztosítja az alkalmazottak feladatellátáshoz közvetlenül nem szükséges kompetenciáinak fejlesztését is	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

19. Mennyire jellemzőek az alábbi állítások a szervezetére? (nagyon jellemző, jellemző, némiképp jellemző, nem jellemző)?

	5 - teljes mértékben jellemző	1 egyáltalán nem jellemző
Meghatározta azokat a célokat, amelyeket a monitoring eszközök alkalmazásával el akar érni	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Az operatív tevékenységek kapcsán nem történik folyamatos nyomon követés	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Az operatív tevékenységek kapcsán eseti nyomon követés történik	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kialakításra került az operatív tevékenységektől független belső ellenőrzés	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Saját monitoring rendszert alakított ki a szervezet	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Nem kerültek írásban rögzítésre a szükséges kontrolleljáráások	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A kialakított kontrollok működését vizsgálták eredményességi, gazdaságossági, hatékonysági és szabályszerűségi szempontból	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A szervezet kontrollig rendszerének működéséhez kapcsolódó dokumentumok érintettek általi megismerése és megértése biztosított	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Nem vizsgálják ki a monitoring eljárások során észlelt problémák okait	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Intézkedéseket tesz a monitoring eljárások során észlelt problémák megszüntetése érdekében	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Nem alakult ki a kockázatok bejelentésére és a bejelentett kockázatok és események kezelésére vonatkozó módszertan	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kialakult a szervezeti kockázatot jelentő eseményeket bejelentő személyek szervezetén belüli védelmére, illetve elismerésére, valamint a vizsgálat eredményéről való tájékoztatására vonatkozó szabály	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

20. Mennyire tartja fontosnak a belső kontrollrendszer következő elemeit:

	1 -egyáltalán nem fontos	5 - nagyon fontos
kontrollkörnyezet	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
kockázátértékelés	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
kontrolltevékenységek	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
kommunikáció információ	és <input type="radio"/>	<input type="radio"/>
monitoring	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

21. Részt vesz-e a szervezetének belső kontrollrendszerével kapcsolatos külső vagy belső képzéseken:

	1. igen	2. nem
	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

22. Ha az előző kérdésre nemmel válaszolt, részt venne-e a szervezetének belső kontrollrendszerével kapcsolatos külső vagy belső alábbi képzéseken:

	1. igen	2. nem
kontrollkörnyezet	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
kockázátértékelés	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
kontrolltevékenységek	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
kommunikáció információ	és <input type="radio"/>	<input type="radio"/>
monitoring	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

23. Az Ön neme:

nő

férfi

nem kívánom megadni

24. Születési éve:

25. Az Ön iskolai végzettsége:

8 általános

szakközépiskola

gimnázium

főiskola

egyetem

magasabb

10 KÖSZÖNETNYILVÁNÍTÁS

Legnagyobb köszönetem és tiszteletem szeretném kifejezni **témavezetőmnek, Dr. habil Zéman Zoltán úrnak**, és **társtémavezetőmnek, Dr. Gáspár Sándor úrnak**, akik elkötelezett támogatásukkal és szakmai iránymutatásukkal segítettek doktori tanulmányaim sikeres előrehaladásában, a segítségük nélkül nem érhettem volna el idáig.

Külön köszönet illeti **doktori referenseimet, Palotay Krisztinát és Megyeri Ágnest**, akiknek szakértelme, türelme és segítőkészsége nagyban hozzájárult munkámhoz.

Hálás vagyok **bírálóimnak, Dr. Bán Erika úrhölgynek és Dr. Thalmeiner Gergő úrnak**, akik értékes visszajelzéseikkel és építő jellegű javaslataikkal hozzájárultak dolgozatom végleges formájának kialakításához.

Köszönöm **Prof. Dr. Szabó Lajos úrnak**, aki **elnökként** kísérte végig a doktori cselekményem, és hozzájárult ahhoz, hogy a folyamat zökkenőmentesen zárulhasson.

Külön köszönöm a **Doktori Iskola vezetőjének, Dr. habil Bujdosó Zoltán úrnak**, aki megértéssel és támogatással lehetővé tette számomra, hogy egy év halasztást kérhessek tanulmányaim befejezéséhez. Az ő rugalmassága nélkül ez nem sikerült volna.

Hálával tartozok **volt tanárainak, Dr. Csáki Ilonának és Dr. Printz János Károlynak**, akik szakmai tanácsaikkal és iránymutatásaikkal segítettek formálni tudásomat és gondolkodásomat.

Köszönettel tartozom a **Magyar Tudományos Akadémia vezetőségének**, amiért támogatták doktori tanulmányaim megkezdését, és lehetőséget adtak arra, hogy tudományos pályám ezen az úton elkezdhessem.

Köszönettel tartozom továbbá **minden kollégámnak, minden interjúalanyomnak**, akik időt nem sajnálva közreműködtek jelen dolgozat elkészítésében.

Végezetül, de nem utolsósorban szeretném kifejezni hálámat **páromnak, Zsoltnak, és kisfiamnak Zsoltikának**, akik türelmükkel és szeretetükkel végig támogattak. Az ő kitartásuk és áldozatvállalásuk nélkül nem értem volna célba. Mindaz, amit elértem az ő sikerük is.