

A közsféra belső ellenőreinek tanácsadói tevékenysége Magyarországon

Kovács, Tamás

Soproni Egyetem

kovacs.tamas@uni-sopron.hu

ÖSSZEFOGLALÓ

A belső ellenőr manapság nem csak bizonyosságot adó tevékenységet végez, hanem tanácsadói szolgáltatásokat is nyújt. A belső ellenőrzés tanácsadói tevékenysége a szervezet vezetője részére nyújtott, hozzáadott értéket eredményező szolgáltatás. A tanulmány készítését az vezérelte, hogy ennek jelentőségét és gyakorlati megvalósulását vizsgáljuk költségvetési szerveknél, önkormányzatoknál, köztulajdonban álló gazdasági társaságoknál. A vizsgálat során a szakirodalom és jogszabályok feldolgozása mellett primer kutatásra került sor. Megállapítható, hogy a döntéshozókat támogató tanácsadó szerep megerősödött, nagyobb hangsúlyt kap a belső ellenőrzés területén a közszférában is. Ugyanakkor úgy találtuk, hogy a függetlenség megőrzése, a szabályszerűség és a hatékonyság erősítése érdekében lehet még mit tenni, például a téma továbbképzéseken történő erősebb megjelenésével vagy bővebb ajánlásokkal.

KULCSSZAVAK: belső ellenőrzés, közszféra, köztulajdonban álló gazdasági társaságok, tanácsadó tevékenység

JEL-KÓDOK: H83, M42, M48

DOI: https://doi.org/10.35551/PSZ_2022_k_1_4

Az elmúlt években jelentős változások indultak a közvagyon hasznosító, közpénzt használó, közszolgáltatásokat nyújtó nagyobb szervezetek integritásának erősítésében. A folyamatot tovább erősíti az erőteljes digitalizáció a közszférában, valamint a könyvelői és auditszakmákban (Hegedűs, Cseh, Fábics, 2020). A költségvetési szervek független belső ellenőrzése évek óta szerepel a hazai jogrendszerben (Lentner, Turján, Varga, 2001), s már tíz éve szó szerint is megjelenik az államháztartásról szóló törvényben a belső kontrollrendszer kialakításának kötelezettsége, azonban a köztulajdonban lévő vállalatoknál csak 2021. január 1-jétől kötelező ilyen rendszer létrehozása és működtetése.¹ Ahogy azt az Állami Számvevőszék (ÁSZ) és több kutató is megállapította, a magasabb kontrollszint megteremtése addig csak a társaság menedzsmentjének elkötelezettségétől függött (Pulay, Lucza, 2018; ÁSZ, 2019; Boros, 2019). A tanulmányokat és javaslatokat figyelembe vevő, az említett vállalatokra vonatkozó új szabályozás – a költségvetési szerveket érintő korábbi szabályozó elemekhez hasonlóan – a belső kontrollrendszer kiépítésére vonatkozó keretszabályokat tartalmazza, a nemzetközi belső kontroll standardokra épül, és kötelező elemként írja elő a belsőellenőrzési funkció kialakítását.

A nemzetközi ajánlásokat követve a hazai jogszabályokban² meghatározott definíció szerint a belső ellenőrzés a független, objektív bizonyosságot adó tevékenység mellett tanácsadói tevékenységet is magába foglal. A mai, sokrétű belsőellenőri feladatok, köztük a tanácsadás kialakulása viszont csak az utóbbi néhány évtizedre nyúlik vissza.

CÉLKITŰZÉS

A tanulmány célja, hogy a tanácsadói tevékenység megjelenését és jelentőségét elemezze a szakirodalom, különféle jogszabályok, útmu-

tatók és ajánlások, valamint kérdőíves felmérés alapján. Mivel a téma kutatása 2018-ban indult, e cikk, ahol van rá lehetőség, elhelyezi a vizsgálatba korábbi kollégámmal, *Kovács Róberttel* elvégzett kutatások eredményeit is (lásd Kovács R., Kovács T., 2018; Kovács T., Kovács R., 2019).

A primer kutatás előtt a cikk a tanácsadói szolgáltatás jelentőségének változását, jellemzőit és a releváns követelményeket ismerteti. Ezt követően a kérdőíves kutatás módszertanát és eredményeit mutatom be. A tanulmány a következtetések levonásával és javaslatok megfogalmazásával végződik.

A TANÁCSADÓI TEVÉKENYSÉG MEGJELENÉSE ÉS JELENTŐSÉGE A SZAKIRODALOM ÉS A JOGSZABÁLYOK ALAPJÁN

Több mint száz évvel ezelőtt az ipari forradalom és ehhez kapcsolódóan az üzleti tevékenységek fokozódása indította el az auditmódszerek fejlődését és széles körű alkalmazását (Kovács, Szóka, 2016). A kevésbé szabályozott részvénytársasági környezet, a megnövekedett befektetői kockázat tette fontossá az audittevékenységet, ami viszont akkoriban továbbra is főleg a csalás felderítésére és a vagyonmérleg megfelelésére fókuszált (Lee, Azham, 2008).

A belső ellenőrzés az '50-es évek végére a menedzsmentnek nyújtott számos szolgáltatást tartotta az Institute of Internal Auditors (IIA) meghatározása alapján, de *Ramamoorti* (2003) történeti visszatekintését vizsgálva az ellenőri munka leírásában egyfajta tanácsadás csak az 1978-ban kiadott IIA-standardokban olvasható. E szerint a belső ellenőrzés nem csak elemzésekkel, értékelésekkel, ajánlásokkal és információkkal látja el a szervezetet, hanem tanácsokkal is.

Az 1990-es évek elejére már a maihoz hasonló felfogásban értették a belső ellenőrzést:

a belső ellenőrök – az adott szervezet igényeitől és preferenciáitól függően – több területen dolgoznak és a vizsgáló, bizonyosságot adó tevékenység mellett tanácsadói feladatot is ellátnak (Ramamoorti, 2003).

Az 1990-es évek végére a tanácsadásra már fokozott figyelmet fordítottak. Ezt erősítették meg például Nagy és Cenker (2002) belsőellenőri vezetőkkal folytatott interjúi, és az IIA 1999-ben elfogadott, a valós élet változásait lekövető új definíciója is. Mivel a vállalatok vezetői a belső ellenőrzés független értékelési funkcióját nem tekintették hozzáadott értéknek, a megnövekedett mennyiségű kiszervezésre és létszámleépítésre válaszul a belső ellenőrök kevésbé összpontosítottak a megfelelés és a pénzügyi adatok ellenőrzésére, annál inkább a működés értékelésére, valamint a hatékonyság és az eredményesség javításának elősegítésére (Bau-raad, 2000; Richards, 2001; Nagy, Cenker, 2002 – mindhárom idézi Burton, Starliper, Summers et al., 2014). A mindennapokban a belső ellenőrök a korlátozott erőforrások és a menedzserek változó igényei miatt csökkentették az általuk végzett bizonyosságot adó és tanúsítási munkájuk mennyiségét (Marks, 2001; Nagy, Cenker, 2002 – mindkettőt idézi Burton, Starliper, Summers et al., 2014).

Az Egyesült Államokban a Sarbanes-Oxley-törvény (SOX) 2002-es elfogadásával jelentősen csökkent a hajlandóság a több tanácsadói szolgáltatás nyújtására. A vállalatok felsővezetése a belsőellenőrzési funkciótól várta, hogy segítsen a SOX által előírt számos kötelezettség teljesítésében. Sok társaságnál a belsőellenőrzési erőforrásoknak akár a 100 százalékát is a 404. számú, A belső kontrollok vezetői értékelése című szakasznak való megfelelésre fordították az első évben (PwC, 2006). Sok belsőellenőri vezető jelezte, hogy osztályaik a 404. szakasz hatályba lépése előtt értéknövelő és tanácsadói tevékenységre irányultak, vagy azt tervezték, de a SOX szerinti megfele-

lőségi követelmények tartósan megváltoztatták a társaságok belsőellenőrzési osztályainak orientációját (Nagy, Cenker, 2007).

A 2000-es évek végén az üzleti környezet újabb sokkja, az Egyesült Államokból induló gazdasági recesszió készítette a belső ellenőröket újra arra, hogy a tevékenységeik közötti arányokon módosítsanak. A jelentős költségvetési megszorításokkal a belső ellenőrök több energiát fordítottak arra, hogy hozzáadott értéket próbáljanak növelni azáltal, hogy nagyobb hangsúlyt fektettek a tanácsadói szolgáltatásokra, például a működési kockázatok kezelésére (IIA 2009a, 2009b, 2009c; Tapestry Networks 2011 – idézi őket Burton, Starliper, Summers et al., 2014). Természetesen a világ más részein szintén láthatók voltak hasonló tendenciák. Például a 2010-es évek elején a tanácsadói aktivitás erősödését tapasztalta Malajziában *Subaily és Mahzan* (2012), a román közsférában *Dumitrescu Peculea* (2015) is.

Az előzőek alapján elmondható, hogy bár a belső ellenőrzésen belül a tanácsadói és a bizonyosságot adó szolgáltatásokra való összpontosítás többször változott, de a tanácsadói szerep megerősödése vitathatatlan.

Hazánkban a közsféra területén a 193/2003. (XI. 26.) kormányrendelet a költségvetési szervek belső ellenőrzéséről (a továbbiakban Ber.) még csak egy helyen (8. §) említi a tanácsadási tevékenységet mint a belső ellenőr feladatát. A 2011-es új jogi szabályozásban már jobban előtérbe került a döntéshozókat támogató tanácsadói szerep. A Bkr. alapján a tanácsadói tevékenység „a költségvetési szerv vezetője részére nyújtott olyan hozzáadott értéket eredményező szolgáltatás, amelynek jellegét és hatókörét a belsőellenőrzési vezető és a költségvetési szerv vezetője a megbízásakor közösen írásban vagy szóban határoz meg anélkül, hogy a vezetői felelősséget a belső ellenőr magára vállalná.” A köztulajdonban álló gazdasági társaságokra vonatkozó, 2019-ben kihirdetett Kézikönyv a köztulajdonban

álló gazdasági társaságok részére a belső kontrollrendszer kialakításához és működtetéséhez (Gtbr.) szintén így fogalmaz, csak értelemszerűen ott a tanácsadás az első számú vezető vagy a felügyelőbizottság részére történik.

A TANÁCSADÁS JELLEMZŐI ÉS A TEVÉKENYSÉGGEL KAPCSOLATOS KÖVETELMÉNYEK

E fejezetben a tanácsadói tevékenység tartalmának kibontása és a primer kutatás szempontjából releváns, a tanácsadással szemben támasztott követelmények ismertetésére kerül sor. A tanácsadás fogalma, értelmezése és a követelmények több általános és specializáltabb forrásból tudható meg. Mivel a tanulmány a közszféra belső ellenőreinek tevékenységére irányul, ezért az „egyetemes” IIA-normák mellett a következőkben az önkormányzatok, költségvetési szervek, köztulajdonban álló gazdasági társaságok kapcsán releváns források kerülnek feldolgozásra:

- jogszabályok (Bkr., Gtbr.),
- a magyarországi államháztartási belsőellenőrzési standardok (PM, 2021),
- ajánlások, irányelvek (PM, 2020a),
- kézikönyv minták (NGM, 2017; PM, 2020b).

A költségvetési szervekre vonatkozó, kapcsolódó részeket korábbi cikkünkben (Kovács T., Kovács R., 2019) összefoglaltuk. Ezekkel a kutatás szempontjából voltaképpen megegyeznek a köztulajdonban lévő társaságokra érvényes új, 2019-ben és 2020-ban megfogalmazott követelmények, ugyanakkor a primer kutatáshoz történő közvetlen kapcsolódás céljából röviden szükségesnek tartottam a megjelölést e munkában is.

A hatályos IIA-normák fogalomjegyzéke a belső ellenőri tanácsadói szolgáltatásokat a tanácsadás és az ügyfelek számára nyújtott ehhez kapcsolódó szolgáltatásokként határozza meg.

Ilyenek például a jogi szaktanácsadás, javaslatok megtétele, szakmai segítség és az oktatás. A szolgáltatások jellegét és hatókörét az ügyféllel kötött megállapodás tartalmazza, és hozzáadott értéket eredményez, valamint javítja a szervezet irányítási, kockázatkezelési és kontrollfolyamatait anélkül, hogy felelősséget vállalna át a belső ellenőr (IIA, 2017).

A bizonyosságot adó és a tanácsadási tevékenység között az egyik alapvető különbség a tevékenységben érintettek száma. Az ellenőrzési, bizonyosságot adó tevékenységek olyan elsődleges mechanizmusok, amelyeket egy harmadik fél érdekeinek védelme érdekében fejlesztettek ki (Anderson, 2003).

A tanácsadói szolgáltatásoknak általában két szereplője van: (1) a tanácsadó személy vagy csoport – a belső ellenőr, valamint (2) a tanácsot kérő és fogadó személy vagy csoport – a megbízó.

A vonatkozó IIA végrehajtási standardok leírják, hogy a tanácsadói szolgáltatás jellegét tekintve konzultációs tevékenység, amelyet általában a megbízó konkrét felkérése alapján nyújtanak. A tanácsadói feladat jellege és hatóköre a megbízóval történő megállapodás eredménye (IIA, 2017).

A tanácsadói tevékenység kapcsán az IIA normái relevánsak (IIA, 2017). A 1220.C1 norma (standard) alapján a tanácsadói megbízások során a belső ellenőröknek kellő szakmai gondossággal kell figyelembe venniük a következőket:

- az ügyfelek igényei és elvárásai, beleértve a megbízás eredményeinek jellegét, ütemezését és közlését;
- a megbízás célkitűzéseinek eléréséhez szükséges munka relatív összetettsége és mennyisége;
- a tanácsadói megbízás költsége a várható haszonnal szemben.

A 2010.C1 norma előírja, hogy a belső ellenőrzés vezetőjének célszerű mérlegelnie a tanácsadói megbízások elfogadását annak alap-

ján, hogy a megbízás elvégzése javítaná-e a kockázatok kezelését és a szervezet működését, valamint teremtene-e értéket. Az elfogadott megbízásokat szerepeltetni kell a tervben, a 2201.C1 szerint pedig a jelentősebbeknél a megállapodást dokumentálni kell.

A 2330.C1 megvalósítási norma elrendeli, hogy a belsőellenőrzési vezetőnek ki kell dolgoznia a tanácsadói megbízás dokumentációjának tárolási és őrzési eljárását, valamint hozzáférési rendjét.

A 2410.C1 norma szerint a tanácsadói megbízások folyamatának és eredményeinek kommunikációja a megbízás jellegétől és az ügyfél igényeitől függően formailag és tartalmilag eltérő lehet.

A hazai szabályozás szerint az éves ellenőrzési tervnek tartalmaznia kell a tanácsadó tevékenységre tervezett időt (NGM, 2017; PM, 2020a, PM, 2020b). Az előre nem tervezett tanácsadói megbízásokat a soron kívüli ellenőrzési kapacitás terhére kell elvégezni, illetve – amennyiben elegendő kapacitás vagy szakértelem nem áll rendelkezésre – külső szolgáltató bevonására kell javaslatot tenni, szükség esetén módosítani kell az éves ellenőrzési tervet (NGM, 2017).

A tanácsadó tevékenységre szóló felkérés történhet szóban vagy írásban (Bkr., Gtbr.). Ha a belsőellenőrzési tevékenységet teljeskörűen külső szolgáltató látja el, akkor a tanácsadó tevékenységre szóló felkérést minden esetben írásban kell rögzíteni (Bkr.).

A tanácsadó tevékenységnek a kézikönyvekben vázolt lehetséges kategóriái a következők:

▶ Hivatalos tanácsadói megbízások: előre tervezettek, amelyekhez írásbeli megállapodás szükséges, akár a belső ellenőrzés, akár külső szolgáltató végzi a tanácsadó tevékenységet.

▶ Informális tanácsadói megbízások: olyan rutintevékenységek mint például részvétel állandó bizottságokban, határidős projektekben, ad-hoc megbeszéléseken, valamint véleményezés és rutinszerű információcsere.

▶ Speciális tanácsadói megbízások: speciális projektek (például szervezetek összeolvadása, szétválása, komplex rendszerek átalakítása) megvalósításában történő részvételre vonatkoznak.

▶ Sürgősségi tanácsadói megbízások: részvétel egy katasztrófát vagy más jelentős költségvetési hatású eseményt követő, a működések helyreállításával vagy fenntartásával foglalkozó munkacsoportban, amelyet átmeneti időszakra szóló segítség nyújtásával, speciális és szokatlan határidejű feladattal bíztak meg (NGM, 2017; PM, 2020b).

A tanácsadói munka nem veszélyeztetheti a belsőellenőrzési funkciónak a bizonyosságot nyújtó tevékenységhez szükséges független és objektív pozícióját. Ezért csak úgy lehet végezni, ha a belső ellenőrzésért felelős vezető előzetesen megbizonyosodott arról – illetve a munka során folyamatosan biztosítja is azt –, hogy a tanácsadó ellenőrök a folyamatok, rendszerek kialakításáért ne vállaljanak operatív felelősséget.

Kötelező nyilvántartást vezetni valamennyi, a belső ellenőrzés által elvégzett munkáról és gondoskodni az ellenőrzési és tanácsadói tevékenységhez kapcsolódó dokumentumok megőrzéséről. A tanácsadói tevékenység dokumentálása a belső ellenőr által készített, illetve a tanácsadói munka során szerzett és megőrzött írásos és/vagy elektronikus feljegyzésekben, dokumentumokban és más adatformátumban (összefoglalóan: munkadokumentumokban) történik (NGM, 2017; PM, 2021b).

MÓDSZER

A tanácsadói tevékenységet – a korábbi két, egyszerűbb kutatáshoz hasonlóan – online kérdőíves felméréssel vizsgáltam. A Google Űrlapok alkalmazásával 2018-ban még rövid, hat kérdésből álló sort állítottunk össze. A hatból öt volt zárt és egy nyitott kérdés. 2019 végén

ugyanezekkel a kérdésekkel és egy új kérdéssel indítottuk el a felmérést. Az új kérdés a belső ellenőr által vizsgált szervezet(ek) típusára irányult. 2021-ben a belsőellenőri munka formájára (alkalmazott vagy külső szolgáltató) is készült kérdés, valamint a vizsgált szervezetek közé bekerültek a köztulajdonban álló gazdasági társaságok is. A következő kérdéssor állt össze:

1 Milyen szervezetnél látja el belsőellenőri tevékenységét?

2 Milyen formában végzi a belsőellenőri munkáját?

3 Mennyi ellenőri napot tervezett a 2020-ra vonatkozó éves ellenőrzési tervében tanácsadásra a teljes ellenőri napok számát tekintve?

4 Mennyi ellenőri napot tervezett a 2021-re vonatkozó éves ellenőrzési tervében tanácsadásra a teljes ellenőri napok számát tekintve?

5 Hogyan alakul a tervezett és a ténylegesen tanácsadásra fordított ellenőri napok egymáshoz viszonyított száma az előző évek tapasztalata alapján?

6 Mennyire jellemző a szervezete(i) operatív működésére, hogy a vezetőn kívül más munkatárs is igényli a véleményét, tanácsát bizonyos ügyekben, folyamatokban?

7 Milyen arányban történik a szóbeli, illetve az írásbeli tanácsadói felkérés a belsőellenőri munkája során?

8 Milyen módon dokumentálja a szóbeli felkérésre végzett tanácsadói tevékenységét?

Mindegyik kérdés kötelezően kitöltendő volt, kivéve az utolsót, amely egy nyitott kérdés. A kérdések után a válaszadóknak volt lehetőségük még megosztani bármilyen gondolatukat, tapasztalatukat, javaslatukat is a tanácsadói tevékenységgel kapcsolatban. A felmérésre 2021 szeptemberében került sor. A kitöltők anonimitását biztosítottam.

A célszemélyek a közsféra belső ellenőrei. A Pénzügyminisztérium nyilvántartásában 2018 októberében 2583, 2020. január 1-jén 2529, 2021. október 1-jén 3096 regisztrált,

költségvetési szervnél és/vagy köztulajdonban álló gazdasági társaságnál belsőellenőrzési tevékenység folytatására engedéllyel rendelkező személy szerepelt.

A nyilvántartás tudományos kutatási célra nem használható, ezért a kérdőív eljuttatását a célszemélyekhez más módon kellett elérni. Korábban a saját szakmai ismerősöket kerestük meg és a hólabdamódszert alkalmaztuk. Emellett célirányosan közel 60 oktatási költségvetési szerv belső ellenőrének lett elektronikus levélben elküldve a kérdőív. Idén ezeken túl több mint 30 jegyző kapott kérést a belső ellenőrnek történő továbbküldésre, illetve a Belső Ellenőrök Magyarországi Közhasznú Szervezete a hírlevelében elhelyezett figyelemfelhívásával segítette a munkámat.

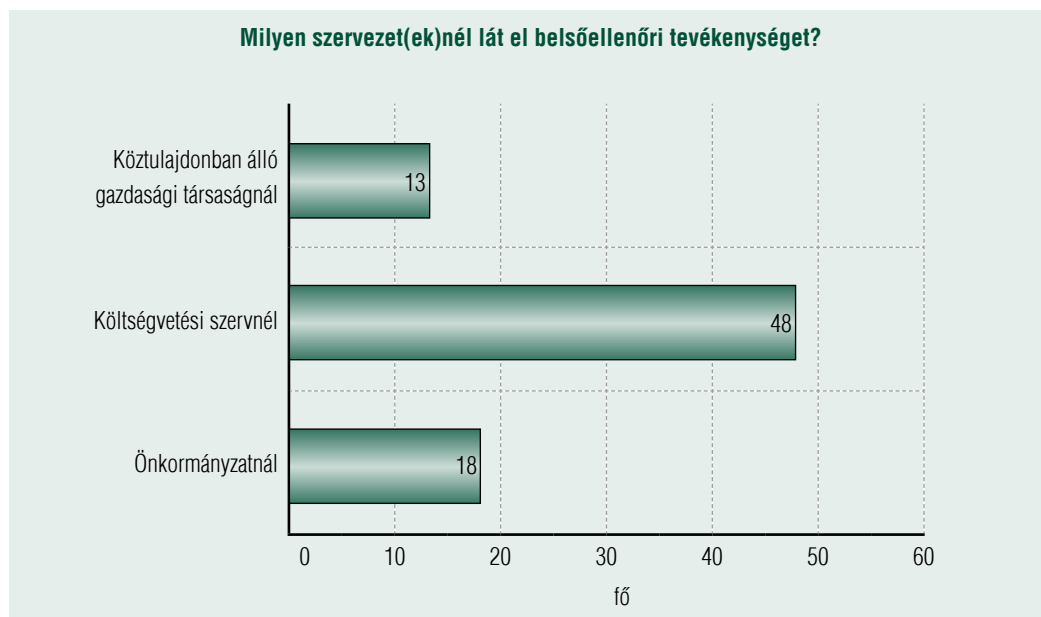
A kitöltött kérdőívek száma 59, amelyek mindegyike értékelhető volt. A válaszadók 1,91 százalékát tették ki a nyilvántartásban szereplő belső ellenőröknek. Ez az érték a korábbi két esetben 1,39 és 1,02 százalék volt. A nyitott kérdésre két válaszadó nem adott választ. Saját egyéb gondolatát 17 ember osztotta meg.

Egyes esetekben, ahol az elemszám engedte, a statisztikai összefüggések kimutatására keresztábra-elemzéseket végeztem. Az elemzések során a változók közötti összefüggés mérésére a Pearson-féle χ^2 -statisztikát alkalmaztam, amelynek nullhipotézise szerint a vizsgált változók között nincsen összefüggés.

EREDMÉNYEK

A válaszolók által vizsgált szervezetek típusai a következőképpen alakultak: 48 fő (81,4 százalék) költségvetési szervnél, 18 fő (30,5 százalék) önkormányzatnál, 13 fő (22 százalék) köztulajdonban álló gazdasági társaságnál (is) ellát ellenőri feladatokat (lásd 1. ábra). A belső ellenőrök 69,5 százaléka csak egy szervezetnél, 30,5 százaléka egyszerre több szervezetnél dol-

A VÁLASZOLÓK TEVÉKENYSÉGE ÁLTAL ÉRINTETT SZERVEZETTÍPUSOK



Forrás: saját kérdőíves kutatás

gozik. 1 fő (1,7 százalék) önkormányzatnál és költségvetési szervnél is, 7 fő (11,9 százalék) önkormányzatnál és költségvetési szervnél, 6 fő (10,2 százalék) mindhárom típusú szervezetnél végez belsőellenőri munkát (2. ábra). A kis elemszám miatt a különböző szervezettípusok és a többi kérdésre adott válaszok közötti kapcsolatok keresésére sajnos nem került sor.

A felmérésben részt vett ellenőrök nagy többsége alkalmazottként végzi munkáját: 38 fő (64,4 százalék) egy szervezetnél, 1 fő (1,7 százalék) pedig több szervezetnél (költségvetési szerveknél). 5 fő (8,5 százalék) van, ahol munkaviszonyban dolgozik, van, ahol külső szolgáltatónak lát el belsőellenőri tevékenységet. 15 fő (25,4 százalék) csak külsősként biztosítja a szolgáltatást (3. ábra).

A 2020-as évre vonatkozó ellenőrzési tervben a tanácsadásra tervezett napok aránya a válaszadók 27,1 százalékánál nem érte el a 10 százalékot, 44,1 százalékánál 10–15 száza-

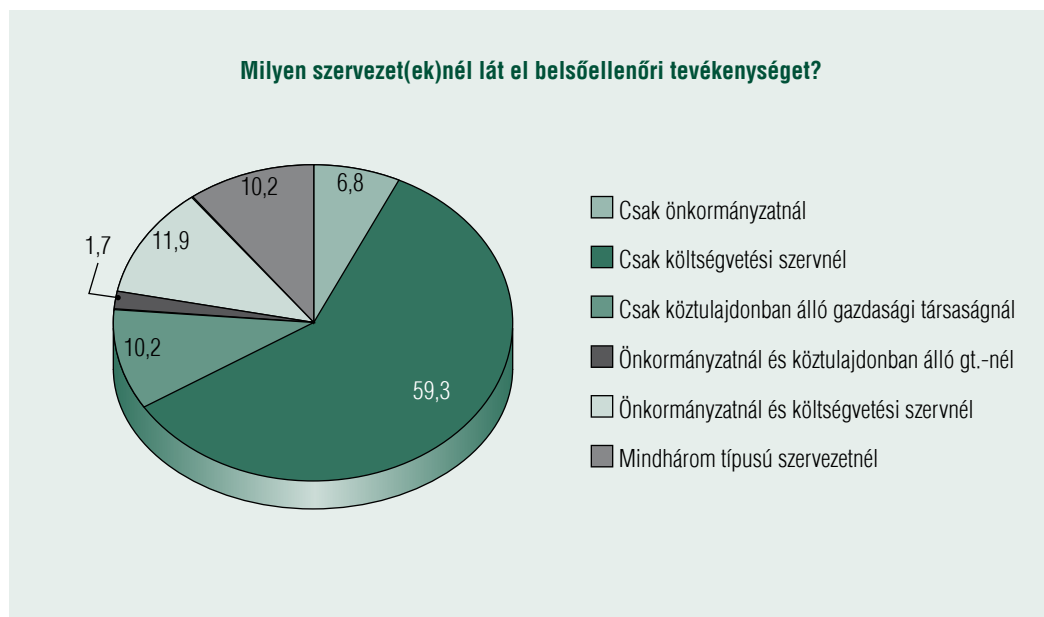
lék között, 15,3 százalékánál 16–20 százalék között, 6,8 százalékánál pedig 20–25 százalék között volt. A válaszoló ellenőrök 6,8 százaléka 25 százaléknál több időt tervezett be tanácsadásra. Mindezeket a 4. ábrában foglaltam össze.

2021-re a teljes ellenőri napok kevesebb mint 10 százalékát tanácsadásra tervezők aránya 22 százalékra csökkent. A 10–15 százalékot betervező ellenőrök aránya ugyanannyi, mint a 2020-as éves tervéknél. A 15 százaléknál többet kalkulálók aránya kis mértékben növekedett. A 2021-re vonatkozó tervadatokat az 5. ábrán láthatók.

Mélyebben megnézve a 2020-as és a 2021-es tervekre adott válaszokat, az ellenőrök 66,1 százaléka ugyanazt jelölte be mindkét kérdésnél, 23,7 százalék többet tervezett be 2021-re, mint 2020-ra, 10,2 százalék pedig kevesebbet.

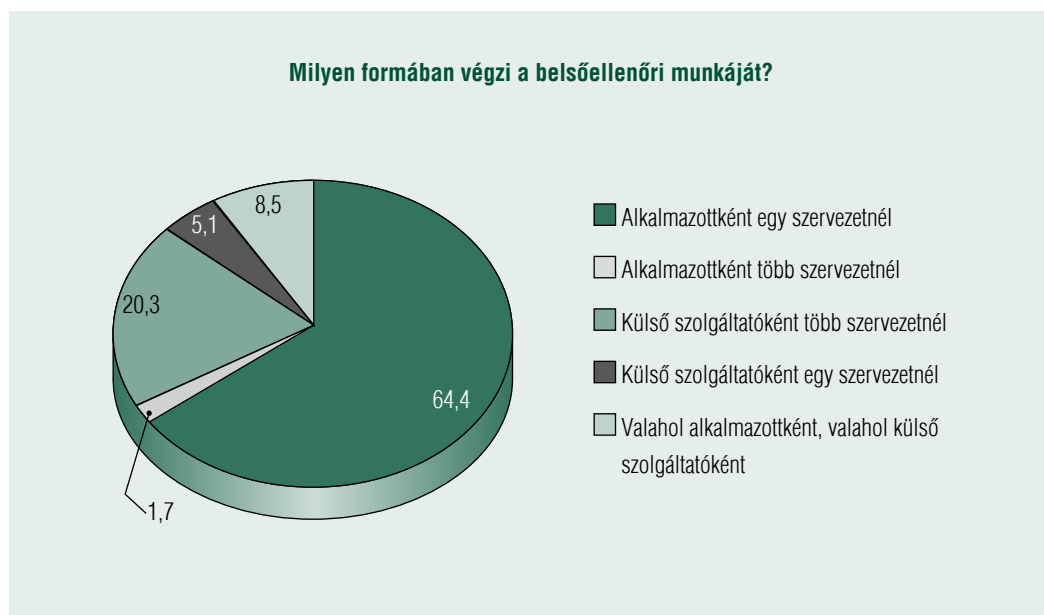
A 2018-as, a 2019-es és a 2021-es felmérés tanácsadásra tervezett idő adatait az 1. táblá-

A VÁLASZOLÓK TEVÉKENYSÉGE ÁLTAL ÉRINTETT SZERVEZETTÍPUSOK ARÁNYA (%)



Forrás: saját kérdőíves kutatás

A BELSŐ ELLENŐRÖK MEGOSZLÁSA JOGVISZONY ALAPJÁN (%)

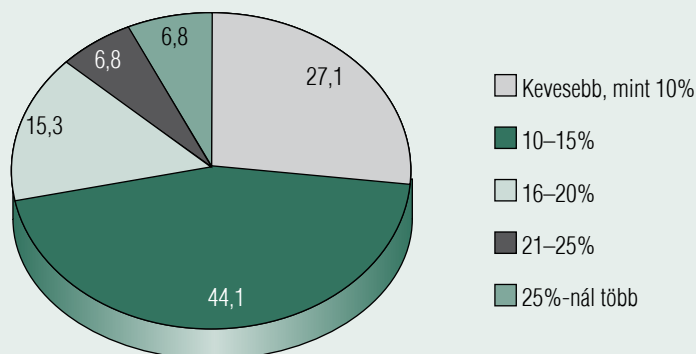


Forrás: saját kérdőíves kutatás

4. ábra

A 2020-AS ÉVRE TERVEZETT TANÁCSADÁSI IDŐ ARÁNYA AZ ÖSSZES ELLENŐRI NAPHOZ VISZONYÍTVA (%)

Mennyi ellenőri napot tervezett a 2020-ra vonatkozó éves ellenőrzési tervében tanácsadásra a teljes ellenőri napok számát tekintve?

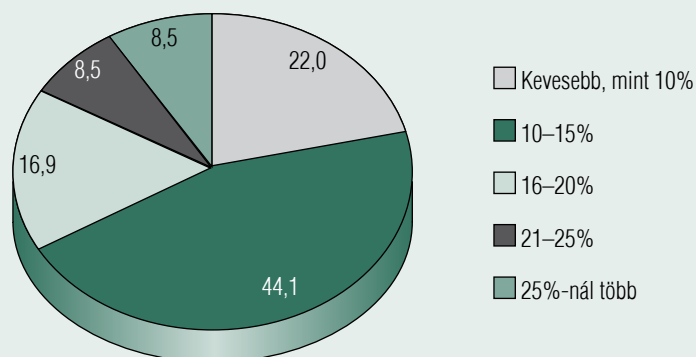


Forrás: saját kérdőíves kutatás

5. ábra

A 2021-ES ÉVRE TERVEZETT TANÁCSADÁSI IDŐ ARÁNYA AZ ÖSSZES ELLENŐRI NAPHOZ VISZONYÍTVA (%)

Mennyi ellenőri napot tervezett a 2021-re vonatkozó éves ellenőrzési tervében tanácsadásra a teljes ellenőri napok számát tekintve?



Forrás: saját kérdőíves kutatás

A TANÁCSADÁSRA TERVEZETT IDŐ ARÁNYA A HÁROM FELMÉRÉSBEN

Tanácsadásra tervezett napok aránya	2018-as felmérés		2019-es felmérés		2021-es felmérés	
	2018-ra	2019-re	2019-re	2020-ra	2020-ra	2021-re
	százalék					
kevesebb mint 10 százalék	36,1	27,8	23,1	23,1	27,1	22,0
10–15 százalék	33,3	27,8	50,0	50,0	44,1	44,1
16–20 százalék	19,4	33,3	7,7	7,7	15,3	16,9
20–25 százalék	0,0	2,8	15,4	15,4	6,8	8,5
25 százaléknál több	11,1	8,3	3,8	3,8	6,8	8,5

Forrás: Kovács R. és Kovács T. (2018), Kovács T. és Kovács R. (2019), saját kérdőíves kutatás

zatban foglaltam össze. A 2018-as és a 2021-es kutatási eredmények szerint az egymást követő tervekben nőtt a tanácsadásra fordítandó idő. A 2019-es kérdőíves adatok stagnálást mutatnak, de az akkori kis elemszám miatt ez a valós helyzetet nem feltétlenül tükrözte megfelelően.

A korábbiakhoz hasonlóan idén is az a tapasztalat, hogy a ténylegesen tanácsadásra fordított ellenőri napok száma meghaladja a tervezett napok számát. 17 ellenőr azt tapasztalta az elmúlt években, hogy a ténylegesen tanácsadásra fordított idő magasabb volt a tervezettnél. 31 válaszadó szerint a tervezett megegyezik a ténylegessel, 11 fő pedig azt jelezte, hogy a tényleges érték kevesebb a tervezettnél (6. ábra).

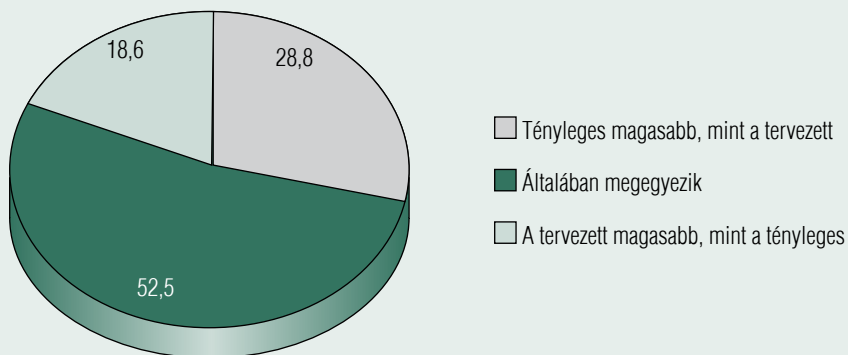
Az összehasonlítás kedvéért a tanácsadás tervezett és tényleges idejének relációját a korábbi felmérések adataival kiegészítve mutatja a 2. táblázat. Mindhárom esetben jóval többen tapasztalták a ténylegesen tanácsadásra fordított időnek a tervezett időt történő meghaladását, mint ennek ellenkezőjét.

Szakmai kíváncsiságból megvizsgáltam, statisztikailag kimutatható-e összefüggés az ellenőr jogviszonya és a tervezett idő között. Az

elemzésből a kis elemszám miatt azokat kivettem, akik valahol alkalmazottként, valahol pedig külsősként tevékenykednek. Arra az eredményre jutottam, hogy nincs szignifikáns összefüggés a kettő között (2020-ra: $\chi^2=1,973$, $p=0,578$, 2021-re: $\chi^2=1,823$, $p=0,610$). Megvizsgáltam azt is, hogy van-e kapcsolat egy szakember vizsgált szervezeteinek száma (egy vagy több helyen dolgozik) és a tanácsadásra tervezett idő között. Az elemzéshez a 20 százaléknál többet tervezőket egy kategóriába vontam. A vizsgálat felemás eredményt hozott (2020-ra: $\chi^2=5,460$, $p=0,141$, 2021-re: $\chi^2=9,437$, $p=0,024$), ezért óvatosan annyi fogalmazható meg talán, hogy egyfajta tendencia látható, miszerint a több szervezetenél jelen lévők között arányaiban nagyobb számban jelennek meg a 20 százaléknál is több időt tanácsadásra betervezők. Végül megnéztem, hogy – amolyan „ki tervez jobban?” kérdésre keresendő válasz céljából – van-e összefüggés a jogviszony és a tervezett valamint a ténylegesen tanácsadásra fordított ellenőri napok relációja, valamint a szervezetek száma és a terv- és tényadatok relációja között. A válasz az, hogy nincs szignifikáns kapcsolat ($\chi^2=0,436$, $p=0,804$, valamint $\chi^2=0,109$, $p=0,947$).

A TANÁCSADÁSRA TERVEZETT ÉS TÉNYLEGESEN FORDÍTOTT IDŐ RELÁCIÓJA (%)

Hogyan alakul a tervezett és a ténylegesen tanácsadásra fordított ellenőri napok egymáshoz viszonyított száma az előző évek tapasztalata alapján?



Forrás: saját kérdőíves kutatás

A TERVEZETT ÉS A TÉNYLEGES TANÁCSADÁSI IDŐ RELÁCIÓJA A HÁROM FELMÉRÉSBEN

	2018-as felmérés	2019-es felmérés	2021-es felmérés
	százalék		
A tervezett magasabb, mint a tényleges	16,7	19,2	18,6
Általában megegyezik	44,4	38,5	52,5
A tényleges magasabb, mint a tervezett	38,9	42,3	28,8

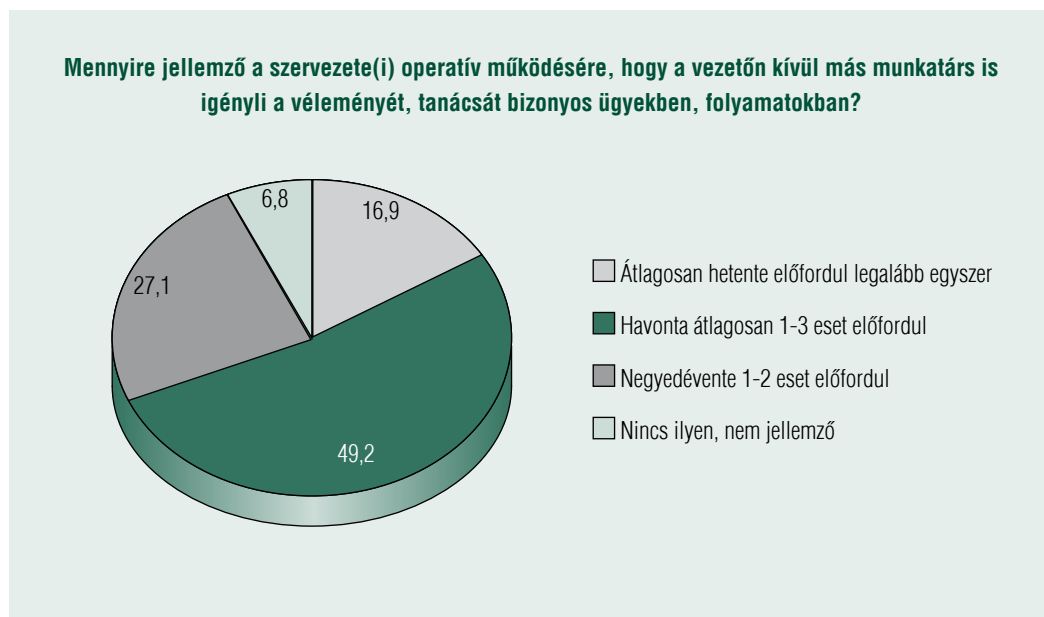
Forrás: Kovács R. és Kovács T. (2018), Kovács T. és Kovács R. (2019), saját kérdőíves kutatás

A mindennapokban megeshet, hogy a tanácsadást nem a költségvetési szerv vezetője vagy nem a gazdasági társaság első számú vezetője, fb-tagja, hanem valamelyik beosztott igényelné. A korábbi két kutatás arra jutott, hogy sok belső ellenőr gyakran találkozik ilyen esettel. Az idei kérdőívre válaszolók 16,9 százaléka jelezte: átlagosan hetente legalább egyszer elő-

fordul, hogy a vezetőn kívül más munkatárs is igényli a tanácsát. Az ellenőrök közel fele havonta 1-3 esetet tapasztal, több mint az egy-negyedük negyedévente 1-2 alkalommal találkozik ilyennel. A válaszadók 6,8 százalékánál nincs ilyen, vagy nem jellemző. Az eredményeket grafikusan a 7. ábra jeleníti meg.

A 2018-as és a 2019-es felmérés arra jutott,

NEM VEZETŐ ÁLTALI TANÁCSADÁS-IGÉNYLÉS ELŐFORDULÁSÁNAK MEGÍTÉLÉSE (%)



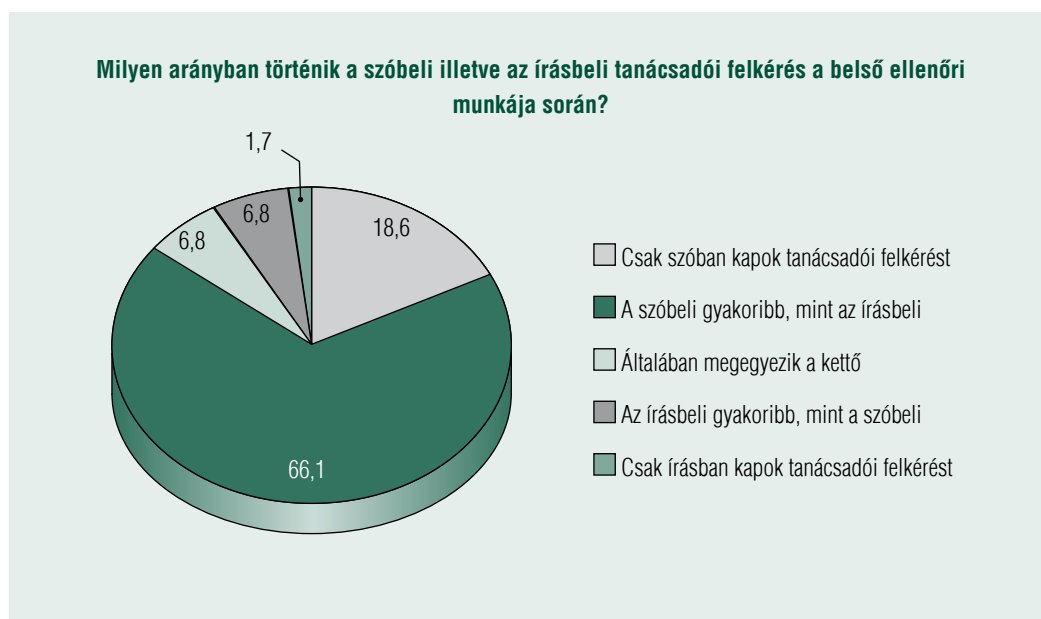
Forrás: saját kérdőíves kutatás

hogy a tanácsadói tevékenységre szóló felkérések gyakrabban érkeznek szóban a revizorokhoz, mint írásban. Ezt az eredményt hozta a mostani primer kutatás is. A válaszadók kétharmada jelezte, hogy a szóban történő felkérések gyakoribbak, mint az írásban történők. Sőt, 18,6 százalékuk mindig szóban kap tanácsadóra megbízást. Az eredmények a 8. ábrán láthatók.

A kérdőív végén fontosnak ítélt meg tudni, hogy a belső ellenőrök milyen módon dokumentálják a szóbeli felkérésre végzett tanácsadói tevékenységet. A nyitott és nem kötelezően kitöltendő kérdésre arányaiiban sok válasz érkezett. 2018-ban a kitöltők 94,4 százaléka, 2019-ben a 92,3 százaléka, 2021-ben 96,6 százaléka válaszolt erre is. Az utolsó esetben viszont végül 2 darab kiesett az értékelésből a kérdés meg nem értése miatt. 2018 végén azt tapasztaltuk, hogy

a válaszolók 14,7 százaléka nem vagy döntően nem dokumentálja a szóbeli felkéréseket. A nyitott kérdések hátránya, hogy sokszor nem derül ki, mikre irányulnak pontosan a szóbeli felkérések. Van olyan, akinél a szóbeli tanácsadások csak néhány perces megbeszélések, amelyeket nem tekint munkavégzésnek. Olyan is volt, ahol az derült ki, hogy a nemvezetői kérdéseket szokta az illető szóban megválaszolni. A 2019-es felmérésben nem érkezett olyan válasz, hogy nem dokumentálja a szóbeli felkérésre végzett tevékenységet. A válaszok alapján mindig vagy az esetek többségében minimum feljegyzés készül. A rövid időt igénylő, egyszerűbb tanácsadás (például „egy kérdésre adott jogszabály kikeresése”) esetén a dokumentálás elhagyására az ellenőrök negyede utalt valamilyen szinten. 2021-ben az értékelt válaszok közel tizedénél (9,1 százalék) a válasz tartalma az, hogy az el-

A SZÓBAN ÉS AZ ÍRÁSBAN TÖRTÉNŐ TANÁCSADÓI FELKÉRÉS RELÁCIÓJA (%)



Forrás: saját kérdőíves kutatás

lenőr nem vagy döntően nem dokumentálja a szóban érkezett felkérésre végzett tanácsadói tevékenységét. A többség legalább feljegyzést készít, van ahol a nyilvántartásban vezetik, de összefoglaló, jelentés és jegyzőkönyv készítésére is található példa.

Végezetül a kutatásban részt vevő ellenőrök kötelezettség nélkül, szabadon oszthattak meg gondolatokat, javaslatokat a tanácsadói munka kapcsán. A 17 válaszadó többsége fontosnak és hasznosnak tartja ezt a tevékenységet, egyesek szerint még nagyobb hangsúlyt kellene helyezni rá, bizonyos szervezeteknél jelentős igény van rá. Ugyanakkor egyes helyeken nincs meg minden vezetőben a tudat és/vagy az igény erre a szolgáltatásra, pedig jó lenne, ha „sok esetben előbb kérdeznének, aztán cselekednének”. Két válaszadó jelezte, hogy jó lenne erősíteni a külső szakmai támogatást, például a Belső Ellenőrzési Kézikönyv minta részletesebben foglal-

kozhatna a tanácsadói tevékenységgel, illetve hasznos lenne szakmai konzultációk biztosítása, megszervezése. Két esetben kerül említésre, hogy a tanácsadás „papírozása” túl van bonyolítva, nehézkes, egy ellenőr jelezte is, hogy nem nagyon tetszik neki a tanácsadói tevékenység. A fejezet zárásaként néhány kerek, értékesnek tartott, esetenként elgondolkodtató bejegyzést idézek:

► „Véleményem szerint egyre inkább szükséges a tanácsadási tevékenység erősítése, az első számú vezető kifejezetten igényli ezt a tevékenységet, egyes szakterületek ugyancsak, illetve a nem specifikusan szakmai területek úgyszintén (pl. egészségügyben, szociális területen: adatvédelemmel összefüggésben). Érdemes ügyelni azonban arra, hogy az operatív feladatokat tényleg a jogszabály szerint élesen el kell különíteni.”

► „Nagyon hasznosnak tartom a tanácsadói tevékenységet a belső ellenőrzés részéről, mert lehe-

tőséget ad rendszerbeli hibák kijavítására, az ellenőrzések okozta stressz, és konfliktusok nélkül. Ehhez természetesen a belső ellenőrnek elismert, nagy szaktudással bíró szakembernek kell lennie.”

► „Jellemző a szóbeli kérés, de ők elvárják, hogy írásban válaszoljak, ha szükséges, még a NAV-tól is én kérjek szakértői véleményt.”

► „Legalább tíz költségvetési szervnél végeztem belső ellenőrzést az elmúlt 12 évben, amelyet két különböző helyen voltam folyamatosan alkalmazott ez idő alatt. A vezetők a belső ellenőrzés utólagosságáról és pénzügyi jellegéről vannak meggyőződve. A két állandó munkahelyemen kellett legalább három év, mire a vezetők nézetét erről sikerült megváltoztatni. »Az esemény előtti tabletta hatásosabb, mint az esemény utáni.« A jól működő kontrollok hatékonyabbak, mint az utólagosan az ellenőrzés után kiosztott »ejnye-bejnyék«, ezért a tanácsoknak (részletes útmutatások) a kontrollok kiépítésére kellett fókuszálnia. Kb. az ötödik év után tudatosult a vezetőkben a belső ellenőr döntéshozókészítésben, szervezeti átalakításban játszott szerepének fontossága. Amint új vezető érkezett, a periódus újraindult. A belső ellenőrzés »fontosságának« normákban való megjelenése hiányzik, ez összefügg a belsőellenőrzési munka hatékonyságával, hasznosulásával. Fontos lenne, hogy megjelenjen a dokumentált kötelezőség a normaszövegben, és a fenntartó általi belsőellenőrzési vezető kinevezés. A tanácsadói munka az ellenőri munka legalább 50 százalékos arányának előírása (ajánlása) is a hatékonyság javulásához vezethet.”

KÖVETKEZTETÉSEK, JAVASLATOK

A kérdőíves kutatás válaszadói a regisztrált államháztartási belső ellenőrök kevesebb mint 2 százalékát teszik ki, így a mélyreható konklúziók megtételétől tartózkodni kell, ugyan-

akkor a korábbi tanulmányokkal együtt nézve úgy gondolom, tendenciákat lehet látni. A nemreprezentatív felmérések eredményei alapján a következőket fogalmazhatjuk meg.

A tanácsadói tevékenység jelentőségének növekedése érzékelhető a közsférában, átlagosan több időt terveznek be erre a belső ellenőrök. A tervezésnél megadott tanácsadásra fordítandó idő a valóságban sokuknál nem is elég e tevékenységre. Ez szélsőséges esetben, nem kellő körültekintéssel végzett munka során veszélyeztetheti az ellenőrzési feladatok végrehajtását.

A jogszabály szerint a költségvetési szerv vezetője, illetve a belsőellenőrzési vezető kezdeményezésére lehet végezni tanácsadást, továbbá helyi önkormányzatnál a képviselőtestület is kezdeményezheti a tanácsadó tevékenység végzését (Bkr.). Gazdasági társaságnál a felügyelőbizottság is kérhet tanácsot (Gtbr.). Ugyanakkor az eredmények szerint gyakran előfordul, hogy nem csak a vezető kér tanácsot. Úgy gondolom, ez szintén veszélyeztetheti az ellenőrzési feladatok végrehajtását és nem kellően körültekintő eljárás esetén a függetlenséget is. Az alkalmazottak megfelelő, a vezető általi tájékoztatása javasolt ilyen esetekben.

A szóbeli felkérésre végzett munka dokumentálásának elmaradása kevés ellenőrnél figyelhető meg, ugyanakkor a jogszabálynak való meg nem felelés mellett, ami önmagában is probléma, gondot okozhat például a belsőellenőri tevékenység alátámasztásának hiánya is. A továbbképzéseken célszerű lehet e kötelezettségre jobban fókuszálni.

A szakmai képzések mellett a hatóság által készített ajánlások, dokumentumminták nagy segítséget jelentenek, a gyakorlatban több szakmai konzultációra, fórumra is igény lehet. Mindezek tovább emelhetik a belsőellenőri munka színvonalát, s növelhetik a tevékenység hozzáadott értékét. ■

JEGYZETEK

- ¹ Valójában nem is minden köztulajdonban lévő vállalatra igaz ez, mert csak bizonyos méret felett ír elő kötelezettséget a 2009. évi CXXXII. törvény a köztulajdonban álló gazdasági társaságok takarékosabb működéséről.
- ² A 370/2011. (XII. 31.) kormányrendelet a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről (a továbbiakban: Bkr.) és a 339/2019. (XII. 23.) kormányrendelet a köztulajdonban álló gazdasági társaságok belső kontrollrendszeréről (a továbbiakban: Gtbrk.).

IRODALOM

- ANDERSON, U. (2003). *Assurance and Consulting Services*. In: Bailey, A. D., Gramling, A. A., Ramamoorti, S. (szerk.): *Research Opportunities in Internal Auditing*. Institute of Internal Auditors Research Foundation, Florida
- BOROS A. (2019). Az állami tulajdonú gazdasági társaságok megfelelési ellenőrzési kérdései. [Compliance Audit Issues of State-owned Business Associations.] *Pénzügyi Szemle/Public Finance Quarterly*, 64(4), 542–558. oldal, http://doi.org/10.35551/PFQ_2019_4_6
- BURTON, F. G., STARLIPER, M., SUMMERS, S. L. WOOD, D. A. (2014). The Effects of Using the Internal Audit Function as a Management Training Ground or as a Consulting Services Provider in Enhancing the Recruitment of Internal Auditors, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2162611>
- DUMITRESCU, P. A. (2015). The Romanian Internal Public Audit System – An X-Ray Analysis of Audit Compartment Activities. *Revista De Management Comparat International / Review of International Comparative Management*, Faculty of Management, *Academy of Economic Studies*, Bucharest, Romania, vol. 16(3), pp. 343–353, <http://www.rmci.ase.ro/no16vol3/05.pdf>
- HEGEDŰS, M., CSEH, B., FÁBICS, I. (2020). Accounting Aspects of Digitalization and Industry 4.0 in Hungary. *Regional and Business Studies*, 12(2), pp. 1–15, <http://doi.org/10.33568/Rbs.2508>
- KOVÁCS T., SZÓKA K. (2016). Belső kontrollfunkciók a pénzügyi intézményekben – szabályozás és annak felépítése Magyarországon. *Gazdaság és Társadalom*, 8(3), 69–82. oldal, <http://doi.org/10.21637/GT.2016.3.05>
- KOVÁCS R., KOVÁCS T. (2018). *A belső ellenőrtanácsadó tevékenysége a közszférában*. In: Demográfiai változások, változó gazdasági kihívások. Nemzetközi tudományos konferencia, Sopron, 2018. november 8. – Tanulmánykötet [Demographic Changes, Changing Economic Challenges. International Scientific Conference. Sopron, 8 November 2018. – Publications], 334–342. oldal
- KOVÁCS, T., KOVÁCS, R. (2019). *A belső ellenőrzés hazai aktualitásai a közszférában, különös tekintettel a tanácsadói tevékenységre*. In: Modern gazdaság, okos fejlődés. Nemzetközi tudományos konferencia Sopron, 2019. november 7. – Konferenciakötet [Modern Economy, Smart Development. International Scientific Conference Sopron, 7 November 2019. – Publications], 369–378. oldal
- LEE, T., AZHAM, M. A. (2008). The evolution of auditing: An analysis of the historical development. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 4(12)

- LENTNER Cs., TURJÁN S., VARGA J. (2001). *Költségvetési pénzügyek*. Nebuló, Budapest
- NAGY, L. A., CENKER, J. W. (2002). An assessment of the newly defined internal audit function. *Managerial Auditing Journal*, 17(3), pp. 130–137, <https://doi.org/10.1108/02686900210419912>
- NAGY, L. A., CENKER, J. W. (2007). Internal audit professionalism and Section 404 compliance: The view of chief audit executives from northeast Ohio. *International Journal of Auditing*, 11(2) pp. 41–49, <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2007.00355.x>
- PULAY, G. Z., LUCZA, A. (2018). Objektív korrupciós kockázatok–szubjektív kontrollok. [Objective Corruption Risks – Subjective Controls.] *Pénzügyi Szemle/Public Finance Quarterly*, 63.(4), 490–510. oldal
- RAMAMOORTI, S. (2003). *Internal Auditing: History, Evolution and Prospect*. In: Bailey, A. D., Gramling, A. A., Ramamoorti, S. (szerk.): Research Opportunities in Internal Auditing. Institute of Internal Auditors Research Foundation, Florida
- SUHAILY, S., MAHZAN, N. (2012). Consulting Role of Internal Auditors: Exploratory Evidence from Malaysia. Research paper, https://www.researchgate.net/publication/280316605_Consulting_Role_of_Internal_Auditors_Exploratory_Evidence_from_Malaysia (Letöltve: 2021. szeptember 5.)
- ÁSZ (2019). Tanulmány a köztulajdonú gazdasági társaságok 2018. évi integritáshelyzetéről. Állami Számvevőszék. https://asz.hu/storage/files/files/elemzesek/2019/kgt_integritas_20190320.pdf (Letöltve: 2021. augusztus 23.)
- IIA (2017). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards): A belső ellenőrzés szakmai gyakorlatának nemzetközi normái (Normák). The Institute of Internal Auditors; <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Hungarian.pdf> (Letöltve: 2021. augusztus 24.)
- NGM (2017). Belső Ellenőrzési Kézikönyv minta. Nemzetgazdasági Minisztérium, Budapest https://allamhaztartas.kormany.hu/download/6/85/e1000/BEK_Minta_2017.pdf (Letöltve: 2021. augusztus 24.)
- PM (2020a). Irányelv a köztulajdonban álló gazdasági társaságok részére a belső kontrollrendszer kialakításához és működtetéséhez. Pénzügyminisztérium és a nemzeti vagyon kezeléséért felelős tárca nélküli miniszter. https://allamhaztartas.kormany.hu/download/6/03/b2000/Irányelv_közzétételre.pdf (Letöltve: 2021. augusztus 24.)
- PM (2020b). Kézikönyv a köztulajdonban álló gazdasági társaságok részére a belső kontrollrendszer kialakításához és működtetéséhez. Pénzügyminisztérium és a nemzeti vagyon kezeléséért felelős tárca nélküli miniszter. https://allamhaztartas.kormany.hu/download/8/f9/b2000/Gtbkr_kézikönyv_2021.pdf (Letöltve: 2021. augusztus 24.)
- PM (2021). Magyarországi államháztartási belsőellenőrzési standardok. Útmutató, Pénzügyminisztérium, https://allamhaztartas.kormany.hu/download/3/cf/c2000/BE%20Standardok_2021.pdf (Letöltve: 2021. augusztus 24.)
- PwC (2006). PricewaterhouseCoopers’ State of the internal audit profession study: internal audit post Sarbanes-Oxley. PriceWaterhouseCoopers LLP. http://www.pwc.com/en_US/us/internal-audit/assets/state_internal_audit_profession_study_05.pdf (Letöltve: 2021. szeptember 5.)
2009. évi CXXII. törvény a köztulajdonban álló gazdasági társaságok takarékosabb működéséről.
2011. évi CXCV. törvény az államháztartásról.

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

339/2019. (XII. 23.) kormányrendelet a köztulajdonban álló gazdasági társaságok belső kontrollrendszeréről (Gtbkr).