

**DOKTORI (PHD) ÉRTEKEZÉS
TÉZISEI**

KEREKES ETELKA

GÖDÖLLŐ

2024



MAGYAR AGRÁR- ÉS ÉLETTUDOMÁNYI EGYETEM

**A MAGYAR KÖLTSÉGVETÉSI SZERVEK ÁLTAL ALAPÍTOTT
GAZDASÁGI TÁRSASÁGOK KONTROLLRENDSZERÉNEK FEJLESZTÉSI
LEHETŐSÉGEI**

GÖDÖLLŐ

2024

DOI: 10.54598/004480

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

.....
..
Az iskolavezető jóváhagyása

.....
..
A témavezető jóváhagyása

.....
..
A témavezető jóváhagyása

Tartalomjegyzék

1. A MUNKA ELŐZMÉNYEI, CÉLKITŰZÉSEK.....	6
2. ANYAG ÉS MÓDSZER.....	9
2.1. A minta.....	9
2.2. Kutatási módszer.....	10
3. EREDMÉNYEK ÉS AZOK MEGBESZÉLÉSE.....	13
3.2. Kvantitatív kutatás eredményei.....	14
3.3. Hipotézisek összefoglalása.....	15
4. KÖVETKEZTETÉSEK ÉS JAVASLATOK.....	24
5. ÚJ TUDOMÁNYOS EREDMÉNYEK.....	28
6. A SZERZŐNEK AZ ÉRTEKEZÉS TÉMAKÖRÉHEZ KAPCSOLÓDÓ PUBLIKÁCIÓI.....	29
7. IRODALOMJEGYZÉK.....	32

1. A MUNKA ELŐZMÉNYEI, CÉLKITŰZÉSEK

„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)

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 belső kontrollrendszer egyik eleme a monitoring rendszer. Ebben a belső ellenőrzésnek kiemelkedő feladata van.

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.

Dolgozatomban vizsgálom az állami tulajdonban lévő gazdasági társaságok belső kontrollrendszerét a *kormányzati szektorba sorolt egyéb szervezetek* tekintetében.

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 szakma iránt érdeklődni szándékozók számára. Kiemelt célom, hogy segítsen a döntéshozókat a belső kontrollrendszer továbbfejlesztésében, valamint szakmai támpontokat adjak az állami és önkormányzati szervek gazdasági társaságai vezetőinek. 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:

1. *A vizsgált szervezetek belső kontrollrendszerének ismeretét befolyásolja, hogy a válaszadó milyen területen dolgozik.*
2. *A szervezeti döntések meghozatalakor mérlegelt szempontok eltérnek aszerint, hogy mi a szervezet fő működési területe.*
3. *A szervezeti hierarchiában minél magasabb pozíciót tölt be a személy, annál kevésbé részletező megközelítést alkalmaz a belső kontrollrendszerek értékelésében*
4. *A belső kontrollrendszer folyamatainak ismeretében meghatározó szerepe van a válaszadók demográfiai jellemzőinek és a cégek tulajdonosi szerkezetének, illetve tevékenységi körének.*

5. *A jogszabályban felsorolt belső kontrollrendszer elemeinek a prioritása meghaladott és eltér a napjainkban tapasztalt gyakorlati prioritástól.*
6. *A belső kontrollrendszer egészének és egyes elemeinek fontossága a szakirodalom alapján azonos mértékű, feltételezésem szerint a szervezet dolgozói azonban az elemek fontosságát egymástól eltérőnek ítélik meg.*
7. *Az informatikusok inkább sorolhatók a belső kontrollrendszer támogatói, mint az szakmai tevékenységet végzők közé.*

2. ANYAG ÉS MÓDSZER

2.1. A minta

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. Ezek 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. Kvalitatív és kvantitatív módszert módszert is alkalmaztam és ezek 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.

2.2. Kutatási módszer

Kutatásom célja az állami és önkormányzati költségvetési szervek (állami, önkormányzati) által alapított gazdasági társaságok belső kontrollrendszerének vizsgálata volt. Erre a célra a szakirodalmi források és saját munkámban szerzett tapasztalataim alapján egy félig strukturált interjút, majd egy kérdőívet készítettem.

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 válaszaira. 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 kérdések lehetnek nyitottak vagy zártak, de mindkét esetben a cél a válaszok könnyű összehasonlíthatósága. 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 a 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. 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.

Ezek elemzése további információkkal egészítette ki a statisztikai elemzések eredményeit.

A kvantitatív kutatásomhoz elkészített kérdőívre a potenciális válaszadókat online kerestem meg, a honlapjukon megjelenített, kötelezően közzéteendő központi e-mail elérhetőségen (Tse et al., 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).

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.

Az adatok tisztítását és kódolását követően kezdtem meg saját vizsgálataim statisztikai részét. Kutatásomban különböző statisztikai módszereket alkalmaztam a szervezeten belüli vezetési gyakorlattal és a belső kontrollélemek megítélésével kapcsolatos felmérési adatok elemzésére. Minden elemzést az *IBM SPSS Statistics 25* használatával végeztem, és minden esetben 5%-os szignifikancia szintet ($\alpha=0,05$) alkalmaztam. A mintán belül a kérdőívekre kapott válaszok alapján két csoportot hoztam létre. Az egyik csoporthoz azokat a válaszadókat soroltam, akiknek a munkája közvetlenül kapcsolódik a belső kontrollrendszerhez. A másik csoportba az előző csoportba be nem sorolt kitöltők kerültek. A két csoport teljesítményét statisztikai módszerekkel (chi-négyzet teszt, Welch-féle ANOVA, korrelációs és asszociációs vizsgálatok) elemeztem és hasonlítottam össze. Ezt követően regressziós modell készítésével arra kerestem választ, hogy mely tényezők és milyen mértékben határozzák meg a belső kontrollrendszer általam vizsgált folyamatainak ismeretét. A belső kontrollrendszer elemeinek saját modelljét egy korrelációs vizsgálatot követően kialakított modellel alkottam meg.

3. EREDMÉNYEK ÉS AZOK MEGBESZÉLÉSE

Az eredmények ismertetését a kvalitatív kutatás eredményeinek ismertetésével kezdem, majd a kvantitatív kutatás egyes hipotézisekkel kapcsolatos megállapításaimon haladok végig.

3.1. Kvalitatív kutatás eredménye

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 – köztük 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 képi 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 képi 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", "jó", "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.

3.2. Kvantitatív kutatás eredményei

Összesen 249 db kiküldött, ebből 140 db kitöltött kérdőívet kaptam vissza. Ezek közül 4 volt olyan, amelyben nem volt minden egyes kérdés megválaszolva. 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.

3.3. Hipotézisek összefoglalása

Hipotézis #1

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.***

Hipotézis #2

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.***

Hipotézis #3

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.***

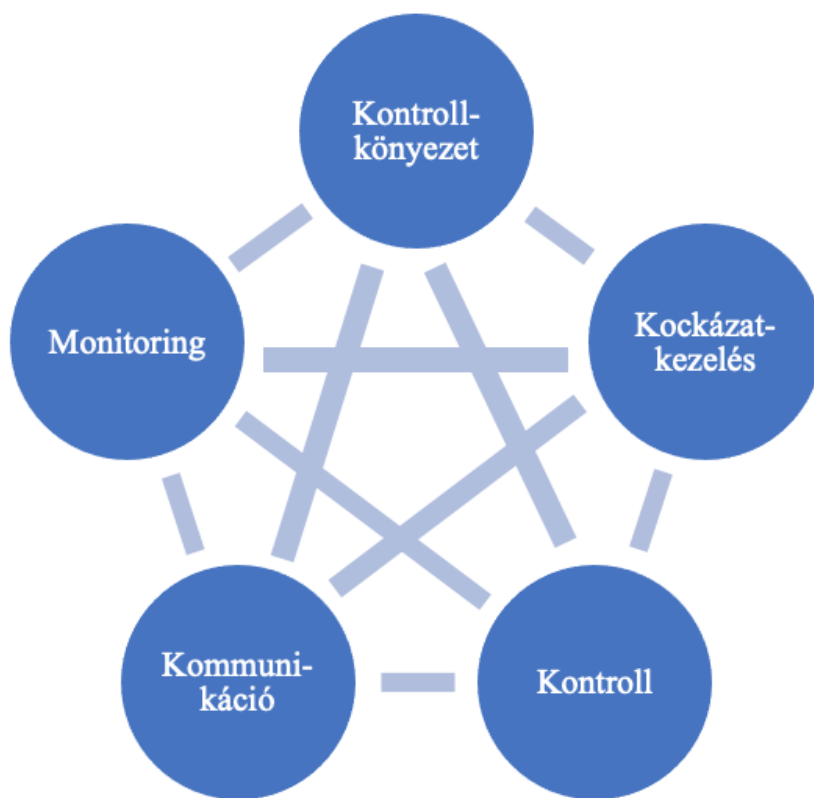
Hipotézis #4

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 kontrollring 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.***

Hipotézis #5

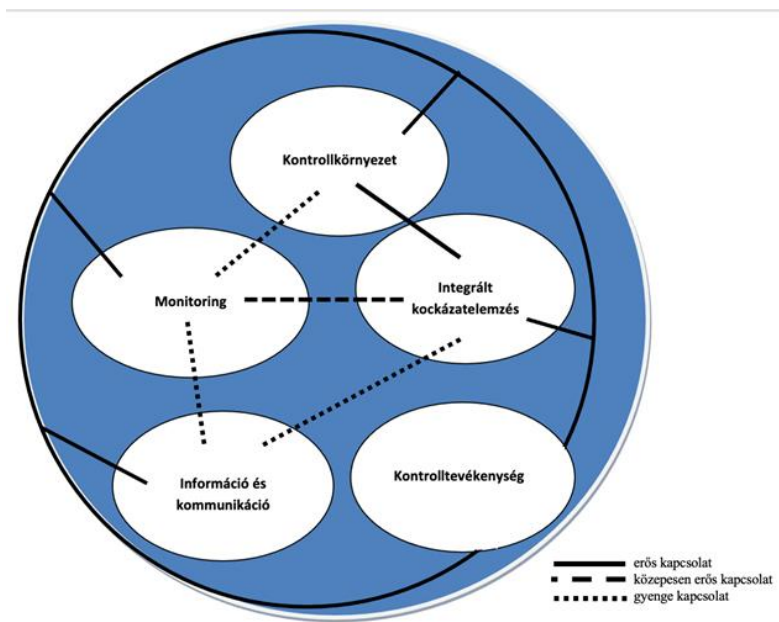
Az ötödik hipotézisem egy új modell kialakításának lehetőségét vetette fel. A szakirodalmi modell (1. ábra) és az eredményeim alapján készített saját modell (2. ábra) egymástól jelentősen eltérő kapcsolatrendszert vázol fel a belső kontrollrendszer elemei között.



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

Forrás: saját szerkesztés

Saját modelletem a 2. ábra mutatja.



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

Forrás: saját szerkesztés a saját eredmények alapján

Az ábra alapján a kontrollkörnyezet és a kockázati 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. Ezeket a megállapításokat foglalja össze saját modellem. A szakirodalmi/strukturális modell szerint a belső kontrollrendszer mindegyik eleme egyformán jelentős szerepet játszik a rendszer működésében.

A tapasztalati/funkcionális modell alapján azonban a kontroll szerepe a meghatározó. Ez adja meg a modell többi eleme számára a keretet. Ezen elemek közül a kockázat szerepe a legjelentősebb, ennek van a legtöbb és legerősebb

szignifikáns kapcsolata. Modellem jól alátámasztja azt a korábbi döntésemet, hogy a szervezeti folyamatok ismeretét a kockázatkezelésre vonatkozó kérdések alapján mértem fel.

*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.***

Hipotézis #6

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 végezné 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.***

Hipotézis #7

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.

A hipotézisvizsgálat eredményeit foglalja össze a 3. táblázat. A táblázat a hipotézisvizsgálat eredményei mellett az új tudományos eredményeimet és az ezek alapján tett javaslataimat is tartalmazza.

3. 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 Goodmann–Kruskal féle 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 – Structural Equation 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 kontrolling 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 szervezet 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.

4. KÖVETKEZTETÉSEK ÉS JAVASLATOK

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. § 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 használattól.

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 szervezeteknél, 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 (Praudít, 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.

5. ÚJ TUDOMÁNYOS EREDMÉNYEK

1. Dolgozatomban elsőként rámutattam, hogy a döntéshozatali szempontok közül a célszerűség, a hatékonyság és a társadalmi-kulturális szempontok fontossága mutat 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 részletező megközelítést 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.

6. A SZERZŐNEK AZ ÉRTEKEZÉS TÉMAKÖRÉHEZ KAPCSOLÓDÓ PUBLIKÁCIÓI

Idegen nyelvű folyóiratcikkek

1. BOGÁTH E. M. – GÁSPÁR S. – **KEREKES E.**:
Connection Between the Conjunction Cycles and the Economic Crisis of 2008 as Reflected in the Domestic and the Austrian Investment Market In: Economic Working Capital, 2024.
(megjelenés alatt)
2. **KEREKES E.**: *The interpretation of public administration controlling from an economic perspective // A közigazgatási controlling gazdasági szemszögű értelmezése*
In: ControllerInfo, 2024. (megjelenés alatt)

Magyar nyelvű folyóiratcikkek

1. BOGÁTH E. M. – GÁSPÁR S. – **KEREKES E.**:
Connection Between the Conjunction Cycles and the Economic Crisis of 2008 as Reflected in the Domestic and the Austrian Investment Market In: Polgári Szemle, 2024. (megjelenés alatt)
2. **KEREKES E.**: *A belső kontrollrendszer kialakítása a köztulajdonban álló gazdasági társaságoknál*, ControllerInfo 10. 4 pp. 57-61., 5 p. (2022)
3. GÁBOR Á. – GÁL ZS. – **KEREKES, E.**: *Értéktérítés a minőségcontrolling tükrében*, ControllerInfo 8: 2 pp. 32-36., 5 p. (2020)
4. **KEREKES E.**: *Az állam gazdasági szerepe. Gazdasági folyamatok és kontrollingtechnika alkalmazásának kapcsolata*, Polgári Szemle 15: 1-3 pp. 413-423., 11 p. (2019)
5. MAJOR G. ZS.; **KEREKES ETELKA**: *A Magyar Államkincstár ellenőrzési tevékenységének összefoglalása*, ControllerInfo 7: 2 pp. 9-13., 5 p. (2019)
6. TOLNAY A. – BARTUS I. – **KEREKES E.** – LAJOSA.: *Hatékony ellátási láncmenedzsment a hazai laboratóriumi műszerforgalmazók piacán*, Logisztikai trendek és legjobb gyakorlatok 5: 2 pp. 10-16., 7 p. (2019)
7. ZÉMAN Z. – **KEREKES E.**: *A belső ellenőri jelentések etikus információ tartalma és közzétételének jogi szempontjai // The internal audit reports' ethical information content and their legal aspects of publication*, Jura 2019: 2 pp. 325-331., 7 p. (2019)

Konferenciakiadványban megjelent közlemények idegen nyelven

1. **KEREKESE.** – BARTUS I. – TOLNAY A: *Outsourcingpublicservices* In: Horváth, Bálint; Földi, Péter; Zsombor, Kápolnai; Antalík, Imrich (szerk.) International Conference of Economics PhD Students and Researchers in Komárno : ConferenceProceedings, Komárno, Szlovákia : Janos Selye University (2020) 213 p. pp. 129-139., 11 p.
2. TOLNAY A. – BARTUS I. – **KEREKES E.**– KORIS A.: *The Brand New Idea of DisposableBioreactorProduction in theHungarianLaboratory Market: A CaseStudy for Exponential Marketing Strategy* In: Fehér-Polgár, Pál (szerk.) FIKUSZ 2019 – Symposium for Young ResearchersProceedings, Budapest, Magyarország: Óbudai Egyetem, Keleti Károly Gazdasági Kar (2020) 321 p. pp. 265-279., 15 p.
3. TOLNAY A. – BARTUS I. – **KEREKESE.:***The role of marketingcontrolling in theorganization and in thedistributionnetwork* In: Bálint, Horváth; Péter, Földi; Zsombor, Kápolnai; Imrich, Antalík (szerk.) International Conference of Economics PhD Students and Researchers in Komárno : Book of AbstractsKomárno, Szlovákia : Janos Selye University (2019) 33 p. pp. 192-202., 11 p.
4. BOGÁTH E. M. – GÁSPÁR S. – **KEREKESE.:** *The influence of the conjuncture cycles and the economic crisis of 2008 to the national investment markets* In: Dunay, Anna (szerk.) Proceedings of the 9th International Conference on Management: "People, Planet and Profit: Sustainable business and society" : Volume II-Gödöllő, Magyarország : Szent István Egyetemi Kiadó Nonprofit Kft. (2019) 407 p. pp. 95-101., 7
[p.http://doi.org/10.17626/dBEM.ICoM.P02.2019.p065](http://doi.org/10.17626/dBEM.ICoM.P02.2019.p065)

Absztraktkötetben megjelent közlemények idegen nyelven

1. BOGÁTH E. M. – GÁSPÁR S. – **KEREKES E.:**
Connectionbetweentheconjuncturecycles and theeconomiccrisis of 2008 asreflected in the domestic and theAustrianinvestment market In: Fodor, Zita (szerk.) Book of Abstracts of the 9th International Conferenceon Management : "People, Planet and Profit: Sustainable business and society" : 9th ICoM 2019 Gödöllő, Magyarország : Szent István Egyetemi Kiadó (2019) 178 p. pp. 99-99., 1 p.
2. **KEREKES E.**– BARTUS I. – TOLNAY A.: *Outsourcingpublicservices* In: Bálint, Horváth; Péter, Földi; Zsombor, Kápolnai; Imrich, Antalík (szerk.) International

Conference of Economics PhD Students and Researchers in Komárno : Book of AbstractsKomárno, Szlovákia : Janos Selye University (2019) 33 p. pp. 20-20., 1 p.

3. TOLNAY A. – BARTUS I. – **KEREKES E.:** *The role of marketing controlling in the organization and in the distribution network* In: Bálint, Horváth; Péter, Földi; Zsombor, Kápolnai; Imrich, Antalík (szerk.) International Conference of Economics PhD Students and Researchers in Komárno : Book of AbstractsKomárno, Szlovákia : Janos Selye University (2019) 33 p. pp. 31-31., 1 p.

Absztraktkötetben megjelent közlemények magyar nyelven

1. **KEREKES E.:** *A közpénzekkel való gazdálkodás ellenőrzésének szükségessége és módszerei* In: Németh, Katalin (szerk.) Tavaszi Szél 2019 Konferencia. Nemzetközi Multidiszciplináris Konferencia: Absztraktkötet Budapest, Magyarország: Doktoranduszok Országos Szövetsége (DOSZ) (2019) 742 p. pp. 361-361., 1 p.

Tudományos munkák, dolgozatok

1. **KEREKES E.:** *Ellenőrzés az államháztartásban, az önkormányzatok ellenőrzési rendszere.* MA. Budapesti Corvinus Egyetem, Közigazgatástudományi Kar. okleveles közigazgatási menedzser szak
2. **KEREKES E.:** *Dél-pesti uszoda rendszerellenőrzése.* Posztgraduális képzés. Budapesti Corvinus Egyetem, Költségvetési ellenőrzési szak
3. **KEREKES E.:** *Közszolgálati audiovizuális rendszerek.* BA. Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem (BKÁE). Államigazgatási Kar. Igazgatásszervező szak

7. IRODALOMJEGYZÉK

1. LEAVY, P. (2020). Introduction to 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>
2. NGM. (2017). Államháztartási Belső Kontroll Standardok és Gyakorlati Útmutató. Nemzetgazdasági Minisztérium.
https://allamhaztartas.kormany.hu/download/d/48/e1000/%C3%81BKSGYU_k%C3%B6zvetlen%C3%A9telre_20170918.pdf
3. PETERSON, R. (2000). *Constructing Effective Questionnaires*. SAGE Publications, Inc.
<https://doi.org/10.4135/9781483349022>
4. SEIDMAN I. (2003). *Az interjú, mint kvalitatív kutatási módszer*. Műszaki Könyvkiadó. Elérhető: <https://webshop.kello.hu/az-interju-mint-kvalitativ-kutatasi-modszer>
5. TSE, H. (1998). Internetoványiskumná metodológia: Zberdát online a jehodósledky.