

Bottyán Béla

COMPLIANCE A KÖZSZFÉRÁBAN – ELSŐ TAPASZTALATOK

Compliance in Public Sector – First Experiences

Dr. Bottyán Béla LL. M. megfelelési és szabályozási vezető, Nemzeti Filmintézet
Közhasznú Nonprofit Zrt., bottyán.bela@nfi.hu

Az elmúlt időszakban egyes közszférához tartozó szervezetek compliance funkciójára több előírás is alkalmazandóvá vált, illetve a kockázatalapú működésre való áttérés is kihívás elé állította a szervezeteket. A kontrollrendszer működtetésére vonatkozó első tapasztalatok áttekintése aktuálissá vált, ezért érdemes néhány olyan szempontot hangsúlyozni, amelyek elősegíthetik a kontrollrendszer további fejlesztését, figyelemmel a compliance jelentőségének felértékelődésére is.

KULCSSZAVAK:

megfelelőség, kockázatmenedzsment, belső kontrollrendszer, közszféra

Recently, a number of regulations have become applicable to the compliance function of some public sector organisations, and the move to the risk-based approach has also set up new challenges. The review of these first experiences with the operation of the control system has become topical, and it is therefore worth highlighting some new aspects that could help to further improve the control system, also in view of the increasing importance of compliance.

KEYWORDS:

compliance, risk management, internal control system, public sector

BEVEZETÉS

Köztudott, hogy a normatív előírások egyre növekvő száma folyamatos kihívás elé állítja a jogi normák címzettjeit, a magán- és a közszféra szervezeteit egyaránt. Ennek rendszerszintű kezelési igénye indította meg a megfelelés támogatását célzó funkció önállóodását, amely elsőként a jelentősebb gazdasági erővel rendelkező társaságoknál jelent meg compliance megnevezés alatt. Magyarországon székhellyel, telephellyel, fiókteleppel rendelkező hitel- és pénzügyintézeteknél az ezredforduló idején állították fel az első megfeleléssel foglalkozó szervezeti egységeket. A vállalati szektor szereplői által alkalmazott megközelítések, eljárások és funkciók közigazgatásra való adaptálásával összefüggő kérdések, felvetések pedig mindig is foglalkoztatták a közszféra képviselőit.¹

A compliance felfogható a gazdasági szereplőktől indult eszközrendszerként,² amelynek jelentősége felértékelődésében több körülmény együttesen játszott szerepet, ugyanakkor annak ma már a közszférában való létjogosultságát jogszabályok teremtik meg. Az államháztartásról szóló törvényben, valamint a köztulajdonban álló gazdasági társaságok takarékosabb működéséről szóló törvényben található felhatalmazó rendelkezések alapján – valamint eredeti jogalkotói hatáskörben eljárva – a Kormány rendeleteket bocsátott ki, amelyekben meghatározta a belső kontrollrendszer kialakítására, fenntartására és fejlesztésére köteles személyek körét, valamint az e feladatok végrehajtására vonatkozó szabályokat.³

A kontrollrendszer jogalkotói elvárások szerinti működtetése régmúltra visszanyúló tapasztalatok hiányában kihívást jelenthet, amelynek teljesítéséhez a vállalati szektor által már alkalmazott megoldások vizsgálata, valamint az eddig elért eredmények áttekintése nyújthat segítséget.⁴ A compliance funkcióra vonatkozó hatályos jogi előírások érvényesülésének mértékéről egyre több nyilvános jelentést tesznek közzé azok a szervezetek, amelyek

¹ VÉRTESY 2020.

² Jelen tudományos munkában a „compliance” mint fogalom alatt a koherens értelmezhetőség kedvéért a továbbiakban megfelelést kell érteni. A compliance mint definíció jelentéstartalmi vizsgálatával kapcsolatos elméleti okfejtésről lásd AMBRUS–FARKAS 2019: 19–21.

³ Kontrollrendszer létrehozására és működtetésére a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet (Bkr.) és az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény (Áht.) szerinti költségvetési szerveken kívül azon gazdasági társaságok kötelesek a gazdasági társaságok belső kontrollrendszeréről szóló 339/2019. (XII. 23.) Korm. rendeletben (Gtbr.) foglaltak szerint, amelyekkel szemben a köztulajdonban álló gazdasági társaságok takarékosabb működéséről szóló 2009. évi CXXII. törvény (Taktv.) 7/J. §-ában felsorolt feltételek fennállnak. E határértékeket úgy határozták meg, hogy a jelentősebb gazdasági erővel rendelkező állami tulajdonú gazdasági társaságok tartozzanak e körbe, mivel a kontrollrendszerrel és belső ellenőrzéssel kapcsolatos többletkövetelmények rájuk nézve nem rónak aránytalanul nagy terhet. Ebből nem következik ugyanakkor az, hogy a kontrollrendszer kisebb gazdasági társaságoknál való kiépítését érdemes mellőzni, csupán az ő esetükben – méretüknél fogva – nem volt indokolt jogszabályban rögzíteni kifejezett előírásként.

Kötelesek biztosítani a belső kontrollrendszer egyes elemeinek működtetését – integritás-tanácsadó útján – egyes államigazgatási szervek vezetői is az államigazgatási szervek integritásirányítási rendszeréről és az érdekérvényesítők fogadásának rendjéről szóló 50/2013. (II. 25.) Korm. rendelet alapján.

⁴ A közszférában alkalmazott reformok egyes hatásairól lásd M'MUGAMBI–OKEYO–MUTHOKA 2020.

ellenőrzik e szabályok betartását, ezért e jelentésekben foglalt főbb megállapítások számbavétele szükségszerű a kontrollrendszer fejlesztését célzó szempontok megfogalmazásához.

A MEGFELELŐSÉG FELÉRTÉKELŐDÉSE

A megfelelés funkciójának önállósodásában döntő jelentősége volt a befektetővédelmi kezdeményezéseknek. Az értékpapír-befektetési szolgáltatásokról szóló, 1993. május 10-i 93/22/EGK tanácsi irányelv meghatározta azon feltételeket, amelyek mellett az engedéllyel rendelkező befektetési vállalkozások és bankok meghatározott szolgáltatásokat nyújthatnak, vagy fióktelepeket hozhatnak létre más tagállamokban a székhely szerinti tagállam engedélyezése és felügyelete alapján. Az irányelv rendeltetése az volt, hogy a befektetési vállalkozásokra vonatkozó induló engedélyi és működési követelményeket, valamint az üzletviteli szabályokat harmonizálja. A befektetők folyamatosan növekvő száma, valamint a befektetéssel összefüggő szolgáltatások egyre szélesebb köre miatt azonban a szabályok nem igazodtak a változásokhoz, ezért a befektetővédelmi igények új, befektető-központú előírások megalkotását vetítették előre. Az Európai Parlament és Tanács (EU) pénzügyi eszközök piacairól, a 85/611/EGK és a 93/6/EGK tanácsi irányelv, és a 2000/12/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv módosításáról, valamint a 93/22/EGK tanácsi irányelv hatályaon kívül helyezéséről szóló 2004/39/EK irányelvében (2004. április 21.) foglaltak több szempontból is mérföldkőnek tekintendők.⁵ E szabályok többek között fokozott ügyfél-tájékoztatási, ügyfélminősítési, nyilvántartási kötelezettséget, pénzeszközök kezelésére, megbízások végrehajtására vonatkozó feladatokat állapítottak meg. Az ügyfélérdekek fokozott figyelembevételével mellett előírták, hogy a megfelelési funkció a rendelkezésére álló erőforrások hatékony elosztása érdekében kockázaton alapuló megközelítést alkalmazzon. Olyan eljárások alkalmazása vált szükségessé, amelyek célja az azzal kapcsolatos kockázatok feltárása, hogy a befektetési vállalkozás nem felel meg a MiFID-irányelv szerinti kötelezettségeinek. Ennek keretében a megfelelési funkciónak azonosítania kell a befektetési vállalkozást érintő megfelelési kockázat mértékét, majd a kockázat értékelése során figyelembe kell venni a MiFID-irányelv szerint alkalmazandó kötelezettségeket, a nemzeti végrehajtási szabályokat, valamint a vállalkozáson belül a befektetési szolgáltatások és tevékenységek területén végrehajtott politikákat, eljárásokat, rendszereket és kontrollintézkedéseket, az ellenőrzések során tett megállapításokat.⁶ A MiFID II irányelv szükséges-

⁵ A hivatkozott rendelet előírásait a befektetési vállalkozásokról és az árutőzsdéi szolgáltatókról, valamint az általuk végezhető tevékenységek szabályairól szóló 2007. évi CXXXVIII. törvény ültette át a magyar jogba.

⁶ El kell végezni továbbá az azonosított kockázatok rendszeres felülvizsgálatát, valamint, ha az újonnan megjelenő kockázatok figyelembevételének biztosításához szükséges, eseti felülvizsgálatát. Bővebben lásd az Európai Bankhatóság (EBA) által 2017. szeptember 26-án közzétett, a belső irányításról szóló iránymutatást (EBA/GL/2017/11), az Európai Értékpapír-piaci Hatóság (ESMA) által 2012 júliusában közzétett, a megfelelési funkcióra vonatkozó MiFID-követelmények bizonyos szempontjairól szóló iránymutatásokat (ESMA/2012/388), az Európai Biztosítás- és Foglalkoztatóinyugdíj-hatóság (EIOPA) által 2015 szeptemberében közzétett, az irányítási rendszere vonatkozó iránymutatásokat (EIOPA-BoS14/253), valamint a belső védelmi vonalak

ségét az indokolta, hogy a kialakult pénzügyi válság rámutatott a vállalatirányítás gyengeségeire, ezen belül a fékek és ellensúlyok hiánya a pénzügyi válsághoz hozzájáruló tényező volt, illetve a túlzott és felelőtlen kockázatvállalás egyes pénzügyi intézmények csődjéhez, valamint tagállami és globális rendszerszintű problémákhoz vezetett. A korábbi irányelvet az új, további részletesebb elvekkel és minimumszabályokkal, a MiFIR pedig célzottan a megbízások és ügyletek átláthatóságára vonatkozó követelményekkel egészítette ki.⁷

A compliance jelentőségének változása szempontjából kiemelendő az 1977-ben hatályba lépett Foreign Corrupt Practices Act (FCPA), amely az amerikai Kongresszus válasza volt az amerikai vállalatok általi, külföldi hivatalnokok körében elterjedt megvesztegetésekre. Az FCPA célja az volt, hogy visszaszorítsa a korrupciós magatartásokat akként, hogy a nyilvánosság növelésével erősíti a bizalmat. A törvény rendelkezései között megtalálhatók korrupcióellenes (*anti-bribery*) szabályok, számviteli előírások megsértésére, valamint a belső vállalati ellenőrzésre vonatkozó előírások is. Az FCPA alapján tehát egy amerikai és egy nem amerikai vállalat között fennálló viszonytól függően a tevékenységért való felelősség megállapítható lehet, ezért az FCPA-nek való megfelelési kockázatok azonosítása és értékelése, kontrollok alkalmazása válhat szükségessé. Ennek ellenére az FCPA alkalmazása a 2000-es évek elejéig inkább alkalomszerű volt, így a kívánt hatást nem érte el. Az elmúlt tíz évben az amerikai tulajdonú gazdasági társaságok piacszerzései és a gazdasági viszonyok nagymértékű változása miatt azonban az FCPA kikényszerítésére egyre gyakrabban kerül sor, amivel egyidejűleg növekszik az amerikai törvénnyel való megfelelést is magában foglaló compliance-programok száma is.⁸

Az NGO-k szintén fontos szerepet játszottak a compliance általános megítélésének alakításában. Az ENSZ 2003. december 10-én kelt meridai, Korrupció Elleni Egyezményében hirdette ki azon intézkedések megtételének szükségességét, amelyek elősegítik a transzparens és elszámoltatható működés jegyében a hatékony kockázatmenedzsment és belső kontrollrendszer kiépítését és fenntartását.⁹

Az OECD égisze alatt 2005-ben jelent meg a közszféra modernizációjával kapcsolatos azon mű is, amely transznacionális jelleggel és összehasonlító elemzések útján ismertette a közszféra menedzsmentrendszeréhez kapcsolódó ajánlásokat a szükséges reformok végrehajtása érdekében. Ennek keretében – többek között – az elszámoltathatósággal és a kontrollrendszerrel kapcsolatos változások elősegítését mint célt fogalmazták meg.¹⁰ Ezt követően

kialakításáról és működtetéséről, a Magyar Nemzeti Bank pénzügyi szervezetek irányítási és kontroll funkcióiról szóló 5/2016. (VI. 6.) számú ajánlását, valamint a belső védelmi vonalak kialakításáról és működtetéséről, a pénzügyi szervezetek irányítási és kontroll funkcióiról szóló 27/2018. (XII. 10.) számú ajánlását.
Vö. VÉRTESEY 2018.

⁷ Lásd az Európai Parlament és a Tanács 600/2014/EU rendeletét (2014. május 15.) a pénzügyi eszközök piacairól és a 648/2012/EU rendelet módosításáról, valamint az Európai Parlament és a Tanács 2014/65/EU irányelvét (2014. május 15.) a pénzügyi eszközök piacairól, valamint a 2002/92/EK irányelv és a 2011/61/EU irányelv módosításáról.

⁸ AMBRUS–FARKAS 2019: 25.

⁹ Az Egyesült Nemzetek Szervezete (ENSZ) Meridában, 2003. december 10-én kelt Korrupció elleni Egyezményének kihirdetéséről szóló 2005. évi CXXXIV. törvény 9. cikke.

¹⁰ Lásd OECD 2005.

az OECD Közkormányzási Bizottsága 2017-ben a közszféra integritása biztosításának elősegítésével kapcsolatos állásfoglalását hozta nyilvánosságra, amelyben az integritás pillérjeként az integritási rendszert, az integritás kultúráját és az elszámoltathatóságot jelölte meg. Az OECD az elszámoltathatóság tekintetében külön javaslatként fogalmazta meg a belső kontroll- és kockázatkezelési rendszer alkalmazását abból a célból, hogy (i) a címzettek világos célokat megfogalmazó kontrollkörnyezetet teremtsenek, bizonyítva a vezetők elkötelezettségét a közszféra integritása és a közszolgálati értékek iránt, (ii) stratégiai megközelítést alkalmazzanak a kockázatkezelésben, magában foglalva ezzel az integritási kockázatok értékelését, a kontrollhiányosságok kezelését, valamint a monitoringrendszert, továbbá (iii) koherens kontrollmechanizmusokat működtessenek, és támogassák az integritást sértő bejelentések megtételét.¹¹ Az OECD a közszféraszervezetek számára megfogalmazott ajánlások implementálásáról szóló kézikönyvét 2020-ban publikálta annak érdekében, hogy támogassa a tagállamokat az integritással összefüggő reformok végrehajtásában, illetve az *ad hoc* eljárás módokon alapuló szemlélet helyett az egyéniesített, kockázatalapú megközelítés alkalmazását a gyakorlatban is elősegítse.¹²

Fontos megemlíteni, hogy a SIGMA program keretében – a menedzseri elszámoltathatósággal összefüggésben – kiadott, balkáni országokra vonatkozó elemzés szintén egyértelműen megfogalmazta a kontrollrendszer mechanizmusa kialakításának jelentőségét. Ennek lényege abban állt, hogy az elszámoltathatóság a gyakorlatban kizárólag akkor képes hatékonyan betölteni a szerepét, ha a döntéshozatali jogköröket és a kapcsolódó felelősséget a megfelelő döntési szinten telepítik, és a kontrollok közreműködnek ezek működtetésében a belső szabályozó eszközök által.¹³

Érdemben hozzájárult a compliance jelentőségének felértékelődéséhez az INTOSAI tevékenysége is. A szervezet 2016-ban fogadta el az IFPP-keretrendszert,¹⁴ felváltva ezzel a Legfőbb Ellenőrző Intézményekre vonatkozó szakmai standardok keretrendszerét.¹⁵ A továbbfejlesztett változat alapját az képezi, hogy a szervezet által kibocsátott dokumentumok három kategóriába tagozódnak be. Az első az úgynevezett INTOSAI-P, amely alapvető szerepköröket és funkciókat tartalmaz, ezáltal a kormányoknak és a parlamenteknek lehet informatív jellegű, valamint a kodifikációk során használható fel hatékonyan. Az IFPP második szintje az ISSAI-sztenderdek elnevezéssel bír, magában foglalva többek között az ellenőrzések minőségével kapcsolatos, valamint az auditjelentések hitelt érdemlőségére vonatkozó elvárásokat, az ellenőrzés átláthatóságára vonatkozó kritériumokat, továbbá az ellenőr felelősségével kapcsolatos rendelkezéseket a közszeaktor ellenőrzéseivel összefüggésben.¹⁶ Az INTOSAI ennek részeként fogalmazta meg a három ellenőrzési típust, nevezetesen a pénzügyi, szabályszerűségi és teljesítmény-ellenőrzést. Az IFPP harmadik szintje

¹¹ OECD 2017.

¹² Lásd OECD 2020.

¹³ OECD 2018.

¹⁴ Lásd: www.issai.org/about/

¹⁵ Az INTOSAI keretrendszerről lásd az Állami Számvevőszék (ÁSZ) hivatalos honlapját.

¹⁶ Lásd: www.intosai.org/focus-areas/audit-standards

tartalmazza az ajánlásokat, más néven GUID-okat, amelyek részletezik és kiegészítik az ISSAI-sztenderdeket, segítik az ellenőröket azok megfelelő használatában.¹⁷

Szintén meghatározó jelleggel bír az informatikai irányítás és menedzsment területét célzó, ISACA által kiadott COBIT-keretrendszer.¹⁸ A COBIT ötödik verziójának lényege, hogy általánosságban közelítse egymáshoz a vállalati és az IT-szemponthoz a hatékonyabb együttműködés érdekében, s ennek során az IT-megoldások alkalmazásának előnyeire törekszik rávilágítani. A COBIT közreműködik abban, hogy az informatikai rendszerek fejlesztését és biztonságosabb feltételek szerinti működtetését meg lehessen valósítani, illetve segíti a szervezeteket az IT optimális értékének előállításában, mindezt a hasznok realizálásával, a kockázatok kézbevételeével, valamint az erőforrások észszerű használatának figyelembevétele mellett. A COBIT átfogó keretrendszert biztosít, amely támogatja a vállalatokat céljaik elérésében, emellett értéket közvetít az IT eredményes irányításán és menedzsmentjén keresztül.¹⁹

A felsorolásban meg szükséges említeni az EUROPAN Közös Értékelési Keretrendszerét (CAF) is. A közsférához tartozó szervezetek minőségirányítási rendszerét jelentős mértékben meghatározza a CAF2020 modell,²⁰ amely a keretrendszer ötödik verziója. A felülvizsgált CAF a digitalizációt, az agilitást, a fenntarthatóságot és a diverzitást helyezi a középpontba, s a modell célkitűzése továbbra sem kisebb, mint a lehető legjobb eredmények elérésének elősegítése a közsféraszervezetek számára. Az új CAF öt kritériumot fogalmaz meg, illetve azokhoz alkritériumokat rendel, amelyek meghatározzák, hogy a szervezet milyen módon közelíti meg a feladatait a kívánt eredmény elérése érdekében. A szervezet által végrehajtott intézkedések értékelése e kritériumokon kell hogy alapuljon,²¹ nevezetesen a vezetésen, stratégián és tervezésen, az embereken, partnerségeken és erőforrásokon, valamint a folyamatokon. A CAF és a megfelelés több ponton is kapcsolódik egymáshoz. A CAF a szervezet vezetése, a teljesítmény, valamint a folyamatos fejlesztés alkritériumoknál kifejezetten nevesíti, hogy a vezetési információs rendszert a belső kontroll- és a kockázatkezelési rendszer visszacsatolmányozott eredményei útján szükséges meghatározni.²² A vezetési rendszer fejlesztésével pedig megakadályozhatóak a korrupciós és nem etikus magatartások – a munkavállalók támogatása mellett – a compliance útmutatásai útján.²³ A modell a stratégia és tervezés elnevezésű kritériumnál rögzíti, hogy a célkitűzések felállításának, valamint az egyes feltételek meghatározásának kockázatelemzésre és kockázatkezelésre kell épülnie, hiszen ezek döntő jelentőségűek a hatékony végrehajtás és nyomon követés szempontjából.²⁴ Értelemszerűen a kockázatelemzés szerepel a partnerséghez és erőforráshoz kapcsolódó egyik alkritériumnál is, s ennek értelmében

¹⁷ Lásd az ÁSZ hivatalos honlapját.

¹⁸ Control Objectives for Information and Related Technologies.

¹⁹ Lásd Racskó 2014: 17.

²⁰ Lásd bővebben EUPAN é. n.

²¹ A végrehajtható intézkedésekkel kapcsolatban lásd bővebben EUPAN é. n.: 13.

²² EUPAN é. n.: 16.

²³ EUPAN é. n.: 16.

²⁴ EUPAN é. n.: 20.

a kockázatelemzés többek között az erőforrások tervezése, illetve a pénzügyi vonatkozású döntések meghozatala, valamint a kiegyensúlyozott költségvetés tekintetében is megke-
rülhetetlen.²⁵

A compliance funkció általános felértékelődésének vizsgálata során nem mellőz-
hető a COSO lényegi elemeinek áttekintése, hiszen ez a modell alapjaiban határozta meg
a vonatkozó nemzeti szabályozás szövegezését.²⁶ A COSO széles körben való alkalmazá-
sának oka az, hogy a belső kontrollt folyamatok rendszereként definiálta, amelyet egy szer-
vezet menedzsmentje és munkatársai alakítanak ki, elősegítve a működés eredményességét
és hatékonyságát, a pénzügyi jelentések megbízhatóságát, valamint a megfelelést az alkal-
mazott törvényeknek és előírásoknak. A COSO által definiált belső kontrollkeretrendszer
öt eleme (kontrollkörnyezet, kockázatkezelés, kontrolltevékenységek, információ és kom-
munikáció, monitoring) nem egymást követő tevékenységek sorozata, hanem egymást
kiegészítő, egymással szoros kölcsönhatásban álló mechanizmusok halmaza.

COMPLIANCE FUNKCIÓ HAZAI SZABÁLYOZÁSA²⁷ ÉS E FUNKCIÓ ELLENŐRZÉSÉNEK EREDMÉNYEI

Az Alaptörvény szerint az állam és a helyi önkormányzatok tulajdona nemzeti vagyon.
A nemzeti vagyon kezelésének és védelmének célja a közérdek szolgálata, a közös szükség-
letek kielégítése és a természeti erőforrások megóvása, valamint a jövő nemzedékek szükség-
leteinek figyelembevétele.²⁸ Az Alaptörvény rendelkezik arról is, hogy az állam és a helyi
önkormányzatok tulajdonában álló gazdálkodó szervezetek törvényben meghatározott
módon, önállóan és felelősen gazdálkodnak a törvényesség, a célszerűség és az eredmé-
nyesség követelményei szerint.²⁹

Az egyes költségvetési szervek kontrollrendszereinek üzemeltetésére vonatkozó köte-
lezettségek az államháztartásról szóló törvényben,³⁰ egy kapcsolódó végrehajtási rende-
letben (Bkr.), valamint a Kormány önálló jogalkotói hatáskörében kibocsátott kormány-
rendeletben található.³¹ A Bkr. hatálya alá tartozó szervek rendelkezésére állnak az adott
minisztérium által közzétett szakmai ismeretanyagokat magukban foglaló azon iratok is,
amelyek összefoglalják a belső kontrollrendszer kiépítésével, üzemeltetésével és fejleszté-
sével kapcsolatos standardokat és elvárásokat.³² A Bkr. az államháztartási belső kontroll-

²⁵ VÉRTESY 2013.

²⁶ Lásd bővebben: <https://global.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx>. Lásd továbbá www.coso.org/Pages/default.aspx

²⁷ A vonatkozó előírásokra kiterjedő részletes elemzést lásd BOROS 2019.

²⁸ Alaptörvény 38. cikk (1) bek.

²⁹ Alaptörvény 38. cikk (5) bek.

³⁰ Lásd az Áht. 61–62. §-át.

³¹ Lásd az államigazgatási szervek integritásirányítási rendszeréről és az érdekérvényesítő fogadásának rendjéről szóló 50/2013. (II. 25.) Korm. rendeletben, valamint a Bkr.-ben foglaltakat.

³² Lásd bővebben Pénzügyminisztérium (Nemzetgazdasági Minisztérium) 2017.

rendszer koncepciója továbbfejlődésének eredménye, amelynek alapját a COSO modell költségvetési szervek belső kontrollrendszerébe való átültetése jelentette.³³ Az új megközelítés lényege, hogy a belső kontrollrendszer elemei lefedik a költségvetési szerv valamennyi tevékenységét, az azokat szabályozó jogszabályi környezetet és belső előírásokat (kontrollkörnyezet),³⁴ a tevékenységek végrehajtása során azok szabályos és hatékony végrehajtását veszélyeztető tényező felmérését (kockázatkezelés), a szabályos működését biztosító intézkedések meghozatalát (kontrolltevékenység), az előbbi tevékenységekkel kapcsolatos folyamatos kommunikációs feladatokat (információ és kommunikáció), valamint a költségvetési szerv tevékenységeinek folyamatos nyomon követését és belső ellenőrzését (monitoring).³⁵

Az integritásszemlélet fokozott erősödése 2013-ban kezdődött meg az államigazgatási szervek integritásirányításáról szóló kormányrendelet kihirdetésével. E rendelet és a belső kontrollrendszer szabályozásának párhuzamos jellege miatt szükségessé vált a szabályok harmonizációja, ezért az államigazgatási szervek integritásirányítási rendszeréről és az érdekérvényesítők fogadásának rendjéről szóló 50/2013. (II. 25.) Korm. rendelet (Intr.) előírásainak módosítására 2016-ban sor került. A Bkr. és az Intr. közötti legfőbb különbség az volt, hogy a Bkr. integrált, azaz minden tevékenységre kockázatkezelési rendszer kialakítását tette kötelezővé, míg az Intr. ennek egy részterületére, az integritási és korrupciós kockázatok azonosítására, értékelésre és kezelésére tartalmazott előírást. A módosítással egyértelművé vált a belső kontrollrendszer és az integritásmenedzsment közötti szoros kapcsolat, és létrejötték a végrehajtás szervezeti és személyi feltételei.³⁶

A köztulajdonban álló gazdasági társaságokra vonatkozóan a belső kontrollrendszer üzemeltetésével összefüggő feladatok a köztulajdonban álló gazdasági társaságok takarékosabb működéséről szóló törvényben,³⁷ továbbá a köztulajdonban álló gazdasági társaságok belső kontrollrendszeréről szóló 339/2019. (XII. 23.) Korm. rendeletben (Gtbr.) találhatóak meg. Törvényi szinten határozta meg tehát a jogalkotó azon köztulajdonban álló gazdasági társaságok körét, amelyek tagjai belső kontrollrendszer működtetésére kötelesek,³⁸

³³ Az államháztartási kontrollok rendszerének elemeit az Áht. határozza meg, amely alapján az államháztartási kontrollok három szintjét különböztetjük meg: (i) külső (törvényhozói), (ii) kormányzati szintű és (iii) szervezeti szintű. A külső (törvényhozói) ellenőrzést az Állami Számvevőszék végzi. Az államháztartás kormányzati szintű ellenőrzése a kormányzati ellenőrzési szerv, az európai támogatásokat ellenőrző szerv és a kincstár által valósul meg. Szervezeti szinten az államháztartás belső kontrollrendszere a költségvetési szervek belső kontrollrendszere – beleértve a belső ellenőrzést – keretében valósul meg. Lásd bővebben: <https://allamhaztartas.kormany.hu/a-hazai-allamhaztartasi-belső-kontroll-bemu>

³⁴ VÉRTESY 2012.

³⁵ VÉRTESY 2012.

³⁶ Bővebben lásd BENKŐ 2018.

³⁷ Lásd a Taktv. 7/J. §-át. A Taktv. 7/J. § (1) bekezdése alapján belső kontrollrendszer működtetésére azon gazdasági társaság köteles, amelynek esetében a tárgyévvel megelőző két üzleti évben a mérlegforduló napján a következő három mutatóérték közül legalább kettő a társaság elfogadott (egyszerűsített) éves beszámolója, vagy – amennyiben konszolidált éves beszámolót is készít – a konszolidált éves beszámolója alapján meghaladja az alábbi határértéket: (i) a mérlegfőösszeg a 600 millió forintot, (ii) az éves nettó árbevétel az 1 200 millió forintot, (iii) az átlagosan foglalkoztatottak száma a 100 főt.

³⁸ Lásd a Taktv. 7/J. §-át.

míg a kapcsolódó részletszabályok érvényesülését külön rendelet kibocsátása útján kívánta biztosítani. Az új szabályozás taxatív jelleggel előírja, hogy a belső kontrollrendszer keretében milyen rendszerelemek és folyamatok létrehozásáról – illetve korábban már létrehozott kontrollrendszer esetében milyen módosítások átvezetéséről – kell a köztulajdonban álló gazdasági társaság vezetőjének gondoskodnia, illetve ezzel összefüggésben a kapcsolódó felelősséget is rá telepítette.

Ezen állami tulajdonú gazdasági társaságok részére az állami vagyon felügyeletéért felelős miniszter által az államháztartásért felelős miniszter egyetértésével irányelvet tett közzé.³⁹ Az irányelv rögzítette azokat az elemeket és elveket, amelyek alapján a köztulajdonban álló gazdasági társaságoknak ki kellett alakítani a belső kontrollrendszert.⁴⁰ A társaságok eltérő mérete, feladata és működése miatt az irányelvet mindig a sajátosságoknak megfelelően kell alkalmazni, s ekként szükséges kiépíteni és üzemeltetni a belső kontrollrendszert. Az alkalmazandó módszertan tehát ennek megvalósításához nyújt segítséget, ugyanakkor a szervezetek között fennálló, imént említett különbözőségekre figyelemmel az irányelvtől való eltérésre lehetőség van abban az esetben, ha azt a gazdasági társaság a tulajdonosi joggyakorló részére bejelenti.⁴¹ Fontos megjegyezni, hogy az irányelvnek nem célja a társaságok belső kontrollrendszerre vonatkozó belső szabályok megalkotásának helyettesítése, illetve annak rendelkezései nem terjednek ki a belső ellenőrzés szabályozására. Ez nem jelenti azt, hogy a tulajdonosi ellenőrzés során a tulajdonos ne támaszkodhatna, illetve vehetné figyelembe a gazdasági társaság által működtetett belső kontrollrendszert is.⁴² A fentiekől eltérően, a kézikönyvben foglaltak betartása az állami tulajdonú gazdasági társaságok számára nem kötelező, ugyanakkor az részletes útmutatóként szolgál.

A hivatkozott jogszabályokat, valamint a minisztériumok által kibocsátott útmutatókat, irányelvet és kézikönyvet a COSO, valamint a Belső Ellenőrzés Szakmai Gyakorlatának Nemzetközi Keretrendszere alapján készítették el, amelyek fókuszában a védelmi vonalak felállítása, valamint e védelmi vonalak szerinti működés biztosítása áll. Az IIA 2013-ban tette közzé a három védelmi vonalról szóló tanulmányát, amelyben a folyamatokra vonatkozó kontrollokat három egymásra épülő vonalban jelenítette meg, s ezt fejlesztette tovább 2020-ban.⁴³ A védelmi vonalak közösen, egymással együttműködve segítik elő a szervezet által felállított célok megvalósulását, az elv- és értékalapú megközelítés alkalmazását, a szervezet egyéni prioritásaival összhangban lévő intézkedések megtételét, valamint a megfelelő kockázatmenedzsment kiépítését, amelynek vitathatatlan szerepe van

³⁹ Lásd a Gtbr. 3. § (3) bekezdését.

⁴⁰ A belső kontrollrendszer lényege úgy fogalmazható meg, hogy az a vállalatirányítás elválaszthatatlan eszközeiként magában foglalja mindazon szabályokat, eljárásokat, gyakorlati módszereket és szervezeti struktúrákat, amelyeket arra a célra terveztek, hogy segítséget nyújtson az ügyvezetésnek céljai eléréséhez, megelőzze vagy feltárja és korrigálja a célok elérését akadályozó eseményeket (kockázatokat). Lásd bővebben: <https://allamhaztartas.kormany.hu/a-hazai-allamhaztartasi-belso-kontroll-bemu>

⁴¹ Nemzeti Vagyon Kezeléséért Felelős Tárca Nélküli Miniszter – Pénzügyminisztérium 2021.

⁴² Nemzeti Vagyon Kezeléséért Felelős Tárca Nélküli Miniszter – Pénzügyminisztérium 2020.

⁴³ Lásd: <https://global.theia.org/about/about-internal-auditing/Public%20Documents/Three-Lines-Model-Updated.pdf>

az értékteremtésben is.⁴⁴ Míg az első vonal szintjén jellemzően azok a szervezeti egységek találhatóak, amelyek megvalósítják az operatív kontrolltevékenységeket a maguk munkavégzésének ellenőrzése céljából, a második vonal szintjén általában a compliance helyezkedik el,⁴⁵ végül a harmadik vonal szintje a belső ellenőrzést foglalja magában.⁴⁶ A szervezet egyedi körülményeihez igazított, magas színvonalú és hatékony belső ellenőrzési rendszer biztosítása nélkül ugyanis nem érhető el a kívánt eredmény.⁴⁷

A fentebb ismertetett előírások betartásával, betartatásával kapcsolatban az ellenőrzések szerepét és jelentőségét szükséges kiemelni. Az Állami Számvevőszék 2016–2018 között végzett integritásfelméréseinek eredményei rávilágítottak arra, hogy a helyi önkormányzatok a közszféra szereplői körében a kockázatosabb csoportba tartoznak. Ennek okán 2020-tól az integritáskontrollok monitoringalapú értékelésére helyezte a hangsúlyt, és 3197 önkormányzatnál értékelt a korrupció ellen védettséget biztosító rendszerek kiépítettségét, valamint megállapításaival és javaslataival minden további ellenőrzött szervezetnél hozzájárult a korrupció megelőzéséhez. Az Állami Számvevőszék felmérése szerint 2020-ban tovább erősödött a korrupció ellen védettséget biztosító integritáskontrollok kiépítettsége a magyar közszférában.⁴⁸

Az Állami Számvevőszék több költségvetési intézménynél is folytatott le célzott ellenőrzéseket azok kontrollkörnyezetének, kontrolltevékenységeinek és integrált kockázatkezelési rendszerének felmérése érdekében. A közzétett jelentésekből az tűnik ki, hogy az ellenőrzéssel érintett jogi személyek jelentős része a működésükkel és gazdálkodásukkal összefüggésben azonosított kockázatokat a vonatkozó előírások betartásának köszönhetően is, de különösen az Állami Számvevőszék felhívásaira csökkentették, elsődlegesen belső szabályozó eszközök, illetve egyes feladatok ellátása rendjének és módjának megfelelő kialakításával, felelősségi viszonyok módosításával, gazdálkodási kontrolltevékenységek végzésével.⁴⁹

A jogszabályok tehát kifejezetten rendelkeznek a kontrollrendszer kiépítésének kötelezettségéről egyes jogi személyek esetében, és az Állami Számvevőszék több ellenőrzést is lefolytatott az üzemeltetett kontrollrendszerek hatékonyságával kapcsolatban, ezért

⁴⁴ MILICZ 2016: 70.

⁴⁵ Az egyes védelmi vonalak tekintetében kiemelendő, hogy főként a másodikhoz tartozó területek a szervezetek egyedi körülményei alapján eltérhetnek, például a kontrolling vagy a minőségbiztosítás szintén gyakorta ide-sorolandó.

⁴⁶ Lásd bővebben SZABÓ 2018.

⁴⁷ Lásd bővebben NEDYALKOVA 2020.

⁴⁸ Az Állami Számvevőszék a lefolytatott átfogó, valamennyi önkormányzatra és azok hivatalaira kiterjedően az integritást – korrupció elleni védettséget –, illetve a működést meghatározó alapvető szabályozási környezet kialakítását ellenőrizte. Az ellenőrzés keretében elsőként az éves beszámoló szabályszerű elkészítését biztosító kontrollkörnyezet részét képező lényeges területeket értékelt az ÁSZ, és már év közben, az ellenőrzés lefolytatásával párhuzamosan javítási lehetőségre hívta fel 710 önkormányzat és 544 hivatal vezetőjének a figyelmét. Ennek eredményeként a felelős vezetők a figyelemfelhívással érintett területek több mint 80%-ában tettek intézkedéseket, és erről tájékoztatták az Állami Számvevőszéket. Lásd: www.asz.hu/hu/jelentesek/jelentes-2021-ev

⁴⁹ Lásd: www.asz.hu/hu/jelentesek/jelentes-2021-ev

szükséges lehet kihangsúlyozni azokat a szempontokat, amelyek figyelembevételével még nagyobb mértékben valósulhat meg a kockázatalapú működésre való áttérés. Ehhez a vállalati szektorban már alkalmazott megoldásokat, valamint az Állami Számvevőszék lefolytatott ellenőrzéseinek eredményeként tett megállapításokat érdemes alapul venni.

A KONTROLLRENDSZER ÜZEMELTETÉSÉRE KÖTELES SZERVEK TOVÁBBI FEJLŐDÉSI LEHETŐSÉGEI

A jogszabályok közül a Bkr. rögzíti, hogy a költségvetési szerv vezetője rendszerezi a költségvetési szerv folyamatait, kijelöli a folyamatok működésében részt vevő szervezeti egységeket, valamint a folyamatért általános felelősséget viselő vezető beosztású személyt.⁵⁰ A köztulajdonban álló gazdasági társaságok esetében a Gtbr. nem, de a Kézikönyv rendelkezik a szervezeti szintű folyamatfelmérés elvégzésének szükségességéről. A folyamat-alapú szemlélet erősödése több okból is előfeltétele a kontrollrendszer hatékony üzemeltetésének. Egyrészt a folyamatok lépéseinek írásban való rögzítése nélkül a szervezeti információáramlás akadályokba ütközhet,⁵¹ másrészt előidézheti azt is, hogy egyes kockázatok azonosítása elmarad. Itt szükséges megjegyezni, hogy a kockázatok azonosításának és elemzésének teljes körű lebonyolítása önmagában kihívást jelenthet a kontrollrendszer üzemeltetésére köteles szervezeteknek, hiszen az általuk foglalkoztatott személyek rendszeresen ismétlődő feladataik elvégzését tekintik elsődleges célkitűzésüknek. A szervezet nyílt kommunikációja és célzott képzések elősegíthetik azt a felismerést, hogy az integritást sértő körülmények megelőzése és feltárása, illetve a kockázatkezelés kialakított gyakorlatának elfogadása szükséges, csakúgy, mint a kockázatelemzésekben való közreműködés.⁵² A fentiekén kívül a folyamatok kialakításának hiánya olyan környezetet is teremthet, amely kontroll végrehajtását nem teszi lehetővé.⁵³ Sok esetben nem kialakított folyamatnál kívánja a szervezet alkalmazni az adott kontrollt, ami ahhoz vezethet, hogy a célzott kockázat mérséklésére nem kerül sor, sőt, a kontroll felülvizsgálata és módosítása többletgyterhet is okozhat. Fontos szempont továbbá, hogy a Bkr. és a Gtbr. hatálya alá tartozó szervezetek a szervezeti célokra olyan közismert információkként tekinthetnek, amelyek foglalkoztatottak felé való tudatos kommunikálása nem feltétlenül részesül ideális mértékű figyelemben. E felismerés elmaradásának következménye lehet az, hogy az egyes

⁵⁰ Bkr. 6. § (2a) bek.

⁵¹ Előfordulhat ugyanis, hogy amennyiben a szervezet egy foglalkoztatottja nem látja át az adott folyamatot – illetve a folyamatban betöltött szerepkörét és helyét –, csak a számára fontos vagy fontosnak vélt információt tudja megosztani a címzettekkel, összefüggésekre való rálátás hiányában nem a megfelelő és elegendő információt képes nyújtani. Lásd bővebben Kézikönyv 51.

⁵² A szervezet vezetője által kialakított ösztönzőrendszer szintén jelentős mértékben járulhat hozzá a kockázatalapú megközelítés szervezeti szintű erősítéséhez.

⁵³ Tí. a kontrollok rendszeresen végrehajtandó válaszingedések, s specifikumuk abban áll, hogy kizárólag kialakított és működő folyamatok tekintetében alkalmazandók, illetve ideális esetben – amennyiben a szövegük megfelelő – végrehajtásukkal egy vagy több kockázat csökkentése megvalósul.

folyamatokkal elérni kívánt célokat – amelyek a szervezeti célok teljesítéséhez járulnak hozzá – nem, vagy nem megfelelően határozzák meg, hátrányosan befolyásolva ezzel folyamatok szerinti következetes munkavégzési rend fenntartását, az ügyek intézését.

A piaci alapon működő gazdasági társaságok által kialakított és alkalmazott védelmi vonalak szerinti működés több esetben különbözik a jogalkotói elvárásoktól a compliance tekintetében. A multinacionális vállalatok második védelmi vonalának felállítása kétségkívül vállalatspecifikus, de jellemzően külön-külön funkcióként azonosítják a kockázat-elemzéssel és -kezeléssel, a belső kontrollok megszövegezésével, jóváhagyásával, alkalmazásával kapcsolatos szerepköröket, valamint az általános értelemben vett compliance teendőket. A közsféra vonatkozásában ugyanakkor a hivatkozott jogszabályok a második védelmi vonalon belüli feladatkörök differenciálásáról nem, vagy csak részlegesen rendelkeznek.⁵⁴ A Bkr. értelmezésében az integritástanácsadó és a belsőkontroll-felelős feladatai megkülönböztetésének alapját a belső kontrollrendszer, illetve a kockázatkezelési rendszer koordinálása közötti határvonal képezi. Abban az esetben, ha egy költségvetési szerv vezetője mind integritási tanácsadót, mind belsőkontroll-felelőst kijelölt, akkor a jogszabály szerint a közöttük lévő együttműködést és feladatmegosztást egyértelműen meg kell határozni. A Gtbr. a fentiekkel kapcsolatban annyi előírást tartalmaz, hogy alapesetként kell tekinteni több megfelelési tanácsadó foglalkoztatására, és az állami tulajdonú gazdasági társaság vezetője köteles hitelt érdemlően igazolni, ha elegendő csupán egy fő megfelelési tanácsadó kijelölése. Példaként említhető, hogy a több országban gazdasági tevékenységet végző cégek kockázati kitettsége egyes költségvetési szervekéhez vagy állami tulajdonú gazdasági társaságokéhoz képest értelemszerűen eltérő mértékű, ugyanakkor a második védelmi vonalhoz tartozó funkciók felállítását, együttműködését és a feladataik kellő részletezettséggel való meghatározását indokolt a kockázatok mértékére figyelemmel kialakítani.⁵⁵

Összehasonlítva a hivatkozott normatív előírásokat a magánszféra körébe tartozó vállalatirányítási elvárásokkal, a piaci szereplőknél kialakított compliance funkció közreműködik ugyan az etikai értékek hordozásában és kinyilvánításában, a hivatkozott jogi normák címzettjei esetében viszont jogszabály állapítja meg, hogy e jogi személyek célja az integritás elérése és biztosítása.⁵⁶ Következésképpen, a jogszabályi rendelkezések annyiban túlmutatnak az etikai értékek általános figyelembevételének követelményén, hogy egyes szervezeteknek ténylegesen meg kell valósítaniuk és folyamatosan biztosítaniuk kell az integritást,⁵⁷ illetve az integritáskockázatok figyelembevételét,⁵⁸ valamint az integritást sértő események kezelése szabályozására vonatkozó kötelezettség teljesítését.⁵⁹

⁵⁴ A compliance közsférában betöltött funkciójának jelentőségéről lásd LAVOURAS 2020.

⁵⁵ A harmadik védelmi vonal átláthatóság és elszámoltathatóság érvényesülésével összefüggő, közsférában betöltött szerepéről lásd MOMOT et al. 2021.

⁵⁶ Bkr. 6. § (5) bek., Gtbr. 4. § (7) bek.

⁵⁷ Az integritás az elvek, értékek, cselekvések, módszerek, intézkedések konzisztenciáját jelenti. Lásd Kézikönyv 33.

⁵⁸ Taktv. 7/J. § (3) bek. g) pontja.

⁵⁹ Gtbr. 4. § (5) bek.

Ennek elérése a gyakorlatban tényleges többletintézkedéseket kívánhat meg az etikai normák betartásának általános figyelemmel kísérésére irányuló törekvésekhez képest.⁶⁰ A compliance a multinacionális vállalatoknál már nemcsak a külső és belső jogi előírásokkal való összhang, hanem jellemzően az etikai normáknak való megfelelés támogatását is magában foglalja. Az etikai előírások szerinti működéssel, azok fokozott figyelembevételével kapcsolatos megállapításokat tartalmazó szakirodalom egyre nagyobb mennyiségben áll rendelkezésre, a leírtak közsférára való adaptálhatóságának kérdései – a jogszabályon alapuló kötelezettség miatt is – további kutatások elvégzését vetítik előre.

Az Állami Számvevőszék által lefolytatott ellenőrzések eredményei rámutattak olyan körülményekre is, amelyek figyelembevétele kedvező hatással van a kontrollrendszer üzemeltetésére. Az ellenőrzött szervek magas együttműködési hajlandósága felelős vezetői magatartást feltételez, amelyre tekintettel a kontrollrendszer hatékony üzemeltetése melletti vezetői elköteleződés hosszú távon kialakulhat. E vezetői elköteleződés jelentőségét szükségszerűen fel kell értékelni, mert alapjaiban befolyásolja az előírások érvényesülésének mértékét. Érdemes kiemelni a vezetők szerepét azért is, mert az Állami Számvevőszék az ellenőrzései során egyes esetekben olyan dokumentumok elkészítésének hiányát állapította meg, amelyek egyébként a kockázatkezelési rendszer működésére vonatkozó részletszabályokat, illetve a kontrollrendszer értékelésével kapcsolatos megállapításokat tartalmaznák, és ezen iratok előállításáért a vezetők tartoznak felelősséggel.⁶¹ A kötelezően előírt követelményeknek való részbeni megfelelés, azaz csupán egyes intézkedések „kibekapása” és megtétele nem vezethet ahhoz az eredményhez, amelyet a vonatkozó jogszabályok említenek. Példaként, kizárólag a szervezeti struktúra módosítását érintő vezetői döntések meghozatala, illetve integritást sértő események kezeléséről szóló eljárásrend kihirdetése nem elegendő. Az Állami Számvevőszék által lefolytatott ellenőrzések elsődlegesen a kontrollkörnyezetet vizsgálták, azon belül is a kontrollrendszer üzemeltetéséhez szükséges iratok rendelkezésre állását, illetve azok hiányát kívánták megállapítani. Általánosságban elmondható, hogy egy ellenőrzés lefolytatása tényének kilátásba helyezése is sok esetben elegendő lehet arra, hogy a jogi norma címzettje teljesítse a számára előírt kötelezettséget, illetve az ellenőrzések eredményeként a kockázatkezelési és kontrollrendszerhez kapcsolódó dokumentumok rendelkezésre állása önmagában kockázatcsökkentő tényezőként értékelendő.

ÖSSZEGZÉS

A compliance funkciójának változását több olyan körülmény idézte elő, amelyek hatására a megfelelés közsférában való elismertsége normatív tartalmat nyert. A kontrollrendszer

⁶⁰ A kontrollkörnyezet, a szervezeti kultúra lényegében azt a közeget teremti meg, amelyben az integritás megvalósulhat, és a megfelelés biztosítási funkció (compliance) bevezetése, az érték alapú működéssel (integritással) összefüggő szervezeti követelmények következetes érvényesítését támogatja. Lásd Kézikönyv 21. és 33.

⁶¹ Bkr. 11. § (1) bek., Gtbr. 11. § (1) bek.

üzemeltetésére köteles jogi személyeket érintő előírások nem merültek ki az általános keretek meghatározásában, hanem ezen entitások belső munkaszervezésének módját is új alapokra helyezték. A törvényi és rendeleti szintű szabályozás kiegészült a minisztériumok által kibocsátott irányelvvel, útmutatóval és kézikönyvvel, amelyek együttesen határozzák meg a közzférához tartozó szervezetek számára a kockázatalapú működés elveit, módszerét és azokat a konkrét intézkedéseket, amelyek megtételével a kockázatok mérséklésére alkalmas kontrollrendszer kialakítható és üzemeltethető. Ezt a célt segítik azok az ajánlások is, amelyek folyamatosan alakítják a compliance funkciót.⁶² A korábbi időszakhoz képest lényegesen nagyobb felelősség hárul a kontrollrendszer üzemeltetésére köteles szervezetekre az előírt rendelkezések célszerű alkalmazásában, különösen a fentebb említett kihívások mihamarabbi felismerésében és kezelésében, aminek még eredményesebb megvalósításához kívánt e tanulmány a korábbiaktól eltérő szempontokat nyújtani.

A folyamat alapú szemlélet erősödése, a folyamatok célszerű és szakszerű felállítása, valamint a kialakított folyamatok szerinti működés biztosítása nemcsak az erőforrások hatékony elosztása, hanem a kockázatok azonosításának, értékelésének és a kontrollok alkalmazásának is előfeltételei. Az egyes folyamatokkal elérni kívánt célok szervezeti szinten való megismertetésének hiánya pedig hátrányosan befolyásolhatja a szervezet ügyintézését.

A védelmi vonalak tekintetében a jogszabályok döntési szabadságot engednek a kontrollrendszer üzemeltetésére köteles szervezetek vezetőinek a második védelmi vonal felállítása részletszabályainak kialakításában. Ennek megfelelően a helyi viszonyoknak és a kockázati kitettségnek megfelelően indokolt rendelkezni a megfeleléssel, kockázatkezelési és kontrollrendszerrel összefüggő feladatok megosztásáról, részletezettségéről e feladatok ellátó személyek közötti együttműködésről.

Az etikai normák messzemenő figyelembevétele egyes multinacionális vállalatok részéről már megoldott, jellemzően a compliance funkció tevékenysége útján. A kontrollrendszer üzemeltetésére köteles szervezetek számára az integritás érvényesülésének biztosítása jogszabály alapján kötelezettség, amelynek teljesítését kedvezően befolyásolhatják bizonyos általánosan elfogadott elvek és módszerek (például vezetői példamutatás, etikai kódex) alkalmazása, illetve érdemes lehet külön-külön vizsgálat tárgyává tenni a normatív előírásokon túlmutató, etikai többlétszabályok alkalmazhatóságát és betarthatóságát e szervek esetében.

Az Állami Számvevőszék lefolytatott ellenőrzéseinek előnye többek között az, hogy rámutatott a kontrollrendszer előírásoknak megfelelő üzemeltetése melletti vezetői elköteleződés hosszú távú fenntartásának lehetőségére. Vezetői támogatás nélkül ugyanis fennáll a veszélye annak, hogy a megfeleléssel összefüggő feladatok ellátása adminisztrációs teherrel alakul át, és a bürokratikus elemek hosszú távú megőrzéséhez vezet. Kiemelésre érdemes eredményként szükséges tekinteni arra is, hogy az Állami Számvevőszék ellenőrzési és ezzel összefüggő tevékenysége a jelentésben található statisztikai adatok alapján jelentős

⁶² Lásd U.S. Department of Justice Criminal Division Evaluation of Corporate Compliance Programs (Updated June 2020).

mértékben hozzájárult az önkormányzatok integritással összefüggő kockázatainak mérsékléséhez. A jövőben lefolytatandó ellenőrzések alkalmával – a kontrollkörnyezet vizsgálatán kívül – további COSO komponensalapú ellenőrzések elvégzésével – a kockázat- és kontrollrendszer fenntartásával kapcsolatos további információk rendelkezésre állását célozva – az ellenőrzött szervezetek kockázati kitettséggel összefüggésben tett megállapítások megalapozottsága még nagyobb mértékben lesz biztosítható.

FELHASZNÁLT IRODALOM

1. AMBRUS István – FARKAS Ádám (2019): *A compliance alapkérdései. Az etikus vállalati működés elmélete és gyakorlata*. Budapest: Wolters Kluwer. Online: <https://doi.org/10.55413/9789632959344>
2. BENKŐ János (2018): *Az intézményi integritás fejlesztésének keretei és lehetőségei*. Budapest: Dialóg Campus.
3. BOROS Anita (2019): Az állami ellenőrzés egy sajátos válfaja, avagy a megfelelés (compliance) és az integritás kérdésköre egyes közszféraszervezetek esetében. *Pro Publico Bono – Magyar Közigazgatás*, 7(2), 4–27. Online: <https://doi.org/10.32575/ppb.2019.2.1>
4. LAVOURAS, Matilde (2020): Compliance Audits in the Public Sector. Where are we going? In *Compliance and Sustainability: Brazilian and Portuguese Perspectives*. Coimbra: Instituto Jurídico Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 81–92. Online: https://doi.org/10.47907/livro2020_02c5en
5. M'MUGAMBI, David K. – OKEYO, Washington – MUTHOKA, Magdalene (2020): Public Sector Reforms in Compliance with Public Service Ethics: The Case of County Governments in Kenya. *African Journal of Emerging Issues*, 2(9), 76–98.
6. MILICZ Ákos (2016): *Belső kontrollrendszerek intézményesülése hazai üzleti szervezetekben*. Doktori értekezés. Budapesti Corvinus Egyetem. Online: http://phd.lib.uni-corvinus.hu/962/1/Milicz_Akos_dhu.pdf
7. MOMOT, Tetiana et al. (2021): Internal Auditing in The Public Sector: Issues of Risks Compliance Application. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 25(3), 1–9. Online: www.abacademies.org/articles/Internal-auditing-in-the-public-sector-issues-of-risks-compliance-application-1528-2635-25-3-731.pdf
8. NEDYALKOVA, Plamena (2020): *Quality of Internal Auditing in the Public Sector. Perspectives from the Bulgarian and International Context*. Varna: Springer Nature Switzerland AG. Bulgaria. Online: <https://doi.org/10.1007/978-3-030-29329-1>
9. RACSKÓ Péter (2014): Kontroll keretrendszerek és az informatikai irányításhoz kapcsolódó szabványok. In KŐ Andrea (szerk.): *Informatikai irányítás és menedzsment*. Budapest: Nemzeti Közszolgálati Egyetem. 8–17. Online: <https://bit.ly/3xuEcmn>
10. SZABÓ Ildikó (2018): Különös államháztartási ellenőrzések. In NYIKOS Györgyi (szerk.): *Államháztartási ellenőrzési ismeretek*. Budapest: Nemzeti Közszolgálati Egyetem. Online: <https://bit.ly/3Gs4o5b>
11. VÉRTESY László (2012): Költségvetési gazdálkodás, közpénzügyek ellenőrzése. (I.1. I.3. és I.5-7.). In *Közigazgatás, ellenőrzés, gazdálkodás*. Budapest: Nemzeti Közszolgálati Egyetem, 13–22.
12. VÉRTESY László (2013): Kockázatkezelés és biztosítás. *Gazdaság és Társadalom*, 5(1), 27–42. Online: <https://doi.org/10.21637/GT.2013.1.02>
13. VÉRTESY László (2020): A közigazgatás feladatai és funkciói. In SZALAI András (szerk.): *A közigazgatás tudománya és gyakorlata*. HVG-ORAC, 310–330.
14. VÉRTESY László (2018): A közigazgatás tevékenységfajtái (X. fejezet). In TEMESI István (szerk.): *Közigazgatási jog*. Budapest: Dialóg Campus, 203–226.

Jogi források

1. Magyarország Alaptörvénye
2. 2011. évi CXCV. törvény az államháztartásról
3. 2009. évi CXXII. törvény a köztulajdonban álló gazdasági társaságok takarékosabb működéséről
4. 2007. évi CXXXVIII. törvény a befektetési vállalkozásokról és az árutőzsdei szolgáltatókról, valamint az általuk végezhető tevékenységek szabályairól
5. 2006. évi V. törvény a cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról
6. 2005. évi CXXXIV. törvény az Egyesült Nemzetek Szervezete Meridában, 2003. december 10-én kelt Korruptió elleni Egyezményének kihirdetéséről
7. 339/2019. (XII. 23.) Korm. rendelet a köztulajdonban álló gazdasági társaságok belső kontrollrendszeréről
8. 50/2013. (II. 25.) Korm. rendelet az államigazgatási szervek integritásirányítási rendszeréről és az érdekérvényesítők fogadásának rendjéről
9. 370/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről
10. Európai Parlament és a Tanács 2014/65/EU irányelve (2014. május 15.) a pénzügyi eszközök piacairól, valamint a 2002/92/EK irányelv és a 2011/61/EU irányelv módosításáról
11. Európai Parlament és a Tanács 600/2014/EU rendelete (2014. május 15.) a pénzügyi eszközök piacairól és a 648/2012/EU rendelet módosításáról

Internetes források

1. PricewaterhouseCoopers (2021): *ESG Oversight: The Corporate Director's Guide*. Online: www.pwc.com/us/en/services/governance-insights-center/esg-guidebook-layout-final.pdf
2. Állami Számvevőszék (2020): *Az INTOSAI keretrendszer*. Online: www.asz.hu/nemzetkozi-utmutatok-es-standardok
3. Állami Számvevőszék (2019): *Megújulnak az INTOSAI nemzetközi sztenderdjei*. Online: www.aszhirportal.hu/hu/hirek/megujulnak-az-intosai-nemzetkozi-sztenderdjei
4. Állami Számvevőszék (é. n.): *Jelentések 2021. év*. Online: www.asz.hu/hu/jelentesek/jelentes-2021-ev
5. Európai Közigazgatási Hálózat (EUPAN) [é. n.]: *Common Assessment Framework 2020. The European Model for Improving Public Organisations through Self-assessment*. Online: www.eipa.eu/wp-content/uploads/2019/11/CAF-2020.pdf
6. Nemzeti Vagyon Kezeléséért Felelős Tárca Nélküli Miniszter – Pénzügyminisztérium (2021): *Kézikönyv a köztulajdonban álló gazdasági társaságok részére a belső kontrollrendszer kialakításához és működtetéséhez*. Online: https://allamhaztartas.kormany.hu/download/8/f9/b2000/Gtbkr_k%C3%A9zik%C3%B6nyv_2021.pdf

7. Nemzeti Vagyon Kezeléséért Felelős Tárca Nélküli Miniszter – Pénzügyminisztérium (2020): *Irányelv a köztulajdonban álló gazdasági társaságok részére a belső kontrollrendszer kialakításához és működtetéséhez*. Online: <https://allamhaztartas.kormany.hu/download/6/03/b2000/Ir%C3%A1nyelv%20k%C3%B6zz%C3%A9t%C3%A9telre.pdf>
8. OECD (2005): *Modernising Government, The Way Forward*. Online: www.oecd.org/gov/modernisinggovernmentthewayforward.htm
9. OECD Public Governance Committee (2017): *Recommendation on Public Integrity*. Online: www.oecd.org/gov/ethics/OECD-Recommendation-Public-Integrity.pdf
10. OECD (2018): *Managerial Accountability In The Western Balkans. A comparative analysis of the barriers and opportunities faced by senior managers in delivering policy objectives*. Online: [www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=GOV/SIGMA\(2018\)4&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=GOV/SIGMA(2018)4&docLanguage=En)
11. OECD (2020): *Public Integrity Handbook*. Online: www.oecd-ilibrary.org/sites/ac8ed8e8-en/index.html?itemId=/content/publication/ac8ed8e8-en
12. Pénzügyminisztérium (Nemzetgazdasági Minisztérium) (2017): *Államháztartási Belső Kontroll Standardok és Gyakorlati Útmutató*. Online: https://allamhaztartas.kormany.hu/download/d/48/e1000/%C3%81BKSGYU_k%C3%B6zz%C3%A9t%C3%A9telre_20170918.pdf
13. U.S. Department of Justice Criminal Division *Evaluation of Corporate Compliance Programs* (Updated June 2020). www.justice.gov/criminal-fraud/page/file/937501/download

Dr. Bottyán Béla LL. M. jelenleg a Nemzeti Filmintézet Közhasznú Nonprofit Zrt. Megfelelést támogató szervezeti egységének vezetője. A szerző a Nemzeti Közszolgálati Egyetem Közigazgatás-tudományi Karán 2012-ben igazgatásszervező (BA), 2015-ben okleveles közigazgatási szakértő (MA), majd 2016-ban a Pázmány Péter Katolikus Egyetem Jog- és Államtudományi Karán okleveles jogász (MA) végzettséget szerzett. 2018-ban végzett adatbiztonsági és adatvédelmi szakjogászként az Eötvös Loránd Tudományegyetemen és 2021-ben vállalati megfelelési (*compliance*) szakjogászként a Pázmány Péter Katolikus Egyetemen, jogi szakvizsgával 2020 óta rendelkezik.