

A közigazgatásban végzett ellenőrzési tevékenységek értékelése az ellenőrzési típusokra összpontosítva

A V4 országainak közszféréjában alkalmazott gyakorlat

Lenka Hudáková Stašová

Kassai Műszaki Egyetem

lenka.hudakova.stasova@tuke.sk

ÖSSZEFOGLALÁS

A dolgozat a számvevőszékek által a közigazgatásban végzett ellenőrzéseket veszi górcső alá. Célja a visegrádi csoport (V4) legfőbb ellenőrzési intézményei által végzett tevékenység értékelése az ellenőrzések típusaira összpontosítva (megfelelőségi ellenőrzések, teljesítmény-ellenőrzések, pénzügyi ellenőrzések) 2005 és 2020 közötti időszakban. A felállított hipotézisek tesztelésére a Pearson-féle és a Spearman-féle korrelációs együtthatót használtuk. A tanulmány az elvégzett ellenőrzések száma, az ellenőrzés megállapításai, ajánlásai és az ellenőrzött intézkedéseinek száma közötti kapcsolatot vizsgálja. Szlovákiában és Magyarországon a megfelelőségi ellenőrzések túlsúlyban vannak. A teljesítményellenőrzések aránya ugyanakkor fokozatos növekszik. A legtöbb teljesítményellenőrzést a Csehországban végezték. Az elemzés szignifikáns kapcsolatot talált az elvégzett teljesítményellenőrzések száma és az számvevői ajánlások száma között Lengyelországban és Magyarországon. Lengyelországban és Csehországban emellett szignifikáns kapcsolat áll fenn az elvégzett teljesítményellenőrzések és az ellenőrzési megállapítások száma között.

KULCSSZAVAK: számvevőszék, teljesítmény-ellenőrzés, megfelelőségi ellenőrzés

JEL-KÓDOK: H83, H72

DOI: https://doi.org/10.35551/PSZ_2022_3_8

A dolgozat a számvevőszékek által a közigazgatásban végzett ellenőrzési tevékenységek értékelésére fókuszál. Meghatározott hatáskörében a számvevőszék a legfőbb ellenőrzési intézmények nemzetközi normáin alapuló szabványok szerint megfelelési, teljesítmény- és pénzügyi ellenőrzéseket végez.

Az állam megfelelő működéséhez független és objektív visszacsatolás szükséges. Ezek az információk fontosak a parlamentek és kormányok számára, amelyek a számvevőszékek fő partnerei, valamint a nagyközönség számára is. A számvevőszék viszonylag erős pozícióban van, ami nemcsak abból fakad, hogy független a végrehajtó hatalomtól, hanem – és ez talán még fontosabb – abból is, hogy hosszú ideje megbízható, professzionális és hiteles partnernek és információforrásnak bizonyul. A számvevőszék létezése a legtöbb országban közvetlenül az alkotmányon alapul, amely garantálja a függetlenségét a törvényhozó, a végrehajtó és a bírói hatalomtól. Így a számvevőszék a parlamentáris demokrácia pótolhatatlan elemét jelenti. Az ellenőrzési tevékenységét meghatározott terv szerint végzi. Dolgozatunk célja a legfőbb ellenőrzési intézmények által végzett tevékenység értékelése, a V4-országokban végzett ellenőrzések típusaira összpontosítva.

AZ IRODALOM ÁTTEKINTÉSE

A legfőbb ellenőrzési intézmények fontos szerepet töltenek be a közigazgatás elszámoltathatóságának nyomon követésében és fenntartásában, amelynek során főleg a közszféra szervei által készített beszámolók ellenőrzésére összpontosítanak, valamint arra, hogy felmérjék azok hitelességét és megfelelését, miközben tanácsot adnak és teljesítmény-ellenőrzéseket végeznek. A legfőbb ellenőrzési intézmények nemzetközi szervezete által kiadott szabványok útmutatással szolgálnak annak az értéknek a megértéséhez, amelyet a legfőbb ellenőrzé-

si intézmények teremtenek az állampolgárok, a parlamentek és egyéb érdekeltek számára. A legfőbb ellenőrzési intézmények feladata, hogy vizsgálják és számonkérjék a közigazgatás hatékonyságát és eredményességét (Cordery & Hay, 2019; Noore, 2013).

A demokráciákban a legfőbb ellenőrzési szervek a kormányzati hatáskör gyakorlását is vizsgálják. Ennek a fontos funkciónak a betöltéséhez nagyfokú függetlenségre van szükségük. A jelenlegi gyakorlatban a legfőbb ellenőrzési intézmény által végzett teljesítmény-ellenőrzésnek a kormányra és a kormány irányelveinek végrehajtására is ki kell terjednie (Triantafyllou, 2020). A közigazgatásban végzett ellenőrzések jelentősen hozzájárulnak az állami erőforrások megfelelő felhasználásának értékeléséhez és az állam gazdasági és társadalmi céljainak eléréséhez. A legfőbb ellenőrzési intézmények garantálják az állami erőforrások létrehozásának, elosztásának és felhasználásának hatékonyságát, eredményességét és törvényességét (Isaev et al., 2021). Ezek az intézmények nélkülözhetetlenek a közszféra számára, mivel felügyelik a közpénzek felhasználását, és biztosítják az elszámoltathatóságot (Bonollo, 2019). A legfőbb ellenőrzési intézmények elsődleges szerepe az államháztartás kezelésének és elszámoltathatóságának vizsgálata, és az érdekeltek elvárják, hogy az ellenőrzéseket szakszerűen és kompetens módon végezzék, ami a kötelességük (Julianto et al., 2021).

A legfőbb ellenőrzési intézmény olyan nélkülözhetetlen szervezet, amely elszámoltatja a kormányzatot az államháztartást érintő intézkedéseiről és döntéseiről, különösen az államadósság emelkedő szintje miatt (Cordery & Hay, 2021). A kormányzati szervek külső ellenőrzési szintén jelentősen befolyásolják a pénzügyi átláthatóságot. Ilyen esetekben a legfőbb ellenőrzési intézmény kiemelt figyelmet fordít az ellenőrök függetlenségére, és arra, hogy az ellenőrzéseket a Legfőbb Ellenőrző Szervezetek Nemzetközi Szerveze-

te (INTOSAI) által kidolgozott szabványoknak és módszereknek megfelelően végezzék (Riadinska, 2020). Az aktualizált INTOSAI-szabványok módszertani alapot biztosítanak mindenfajta közigazgatási ellenőrzés lefolytatásához.

Ezenfelül hitelt érdemlő információkat is kell szolgáltatniuk a közpénzek kezeléséről és felhasználásáról. Ezért figyelembe kell venniük a kormányzati szektor komplexitását a kulturális és nemzeti tényezőkkel együtt, a minőségi közszolgáltatások iránti növekvő igényt, a közszolgáltatások nyújtása közben megjelenő heterogenitást, az érintettek nagy számát és az információk összetettségét. Ebben az értelemben a teljesítmény-ellenőrzések interfészt alkotnak a közzféra szervei és az érintettek között (Pitulice & Stefanescu, 2021; Dragusin et al., 2021).

A legfőbb ellenőrző intézmények a teljesítmény-ellenőrzésekkel hozzájárulnak a gazdaság általános fejlődéséhez, miközben a végső ellenőrzési jelentésekben megfogalmazott ajánlásokkal fokozzák a kormányzati szervek hatékonyságát és eredményességét is. Ezek az intézmények kétféle módon működhetnek: az egyik a német módszer, amely parlamenti intézkedéseken alapul, a másik pedig az angol-szász, amelyben az intézkedéseket az ellenőrzött szerv hajtja végre (Torres et al., 2019). A teljesítmény-ellenőrzések mind demokratikus, mind politikai szempontból nézve megfelelőek a közigazgatás számára. A legfőbb ellenőrzési intézmény biztosíthatja az átláthatóság védelmét és a kormány megfelelő működését, mivel meg tudja állapítani, hogy a kormányzati szervek jól működnek-e. Ebben a vonatkozásban mind az INTOSAI, mind a kutatóintézetek lényegesnek tartják a közigazgatási ellenőrzéseket (Svardsten, 2019). A teljesítmény-ellenőrzések jelenlegi tendenciája szerint az ellenőrök igyekeznek nagyobb mértékben bevonni az ellenőrzött szervezetek, a médiát és a parlament képviselőit az ellenőrzések

végrehajtásába, miközben fenntartják az ellenőrzési hatásköreiket. Az ellenőrzött intézmények így együttműködőbb, felelősségteljesebb és nyitottabb módon állnak hozzá az ellenőrök ajánlásaihoz (Parker et al., 2021). Ha az érintettek, nevezetesen a kormány, a parlament, a kormányzati szervek, az állampolgárok és mások értik, hogy a legfőbb ellenőrzési intézmény mire összpontosít a teljesítmény-ellenőrzések során, akkor hajlandók támogatni a tevékenységét (Ahonen & Koljonen, 2020; Jeppesen, 2017). Elméleti szempontból úgy tekinthető, hogy a legfőbb ellenőrzési intézmény független szervként olyan visszajelzéseket képes adni, amelyek támogatják a közigazgatás fejlesztését (Nemec et al., 2016). Mivel a legfőbb ellenőrzési intézmények független szervezetek, az általuk a nyilvános tájékoztatás működésének javítása érdekében kiadott ajánlásokon keresztül tudják befolyásolni az állampolgárok életét (Gorrissen, 2020).

Bár a teljesítmény-ellenőrzéseket sikeresen és gyakran használták, bizonyos szempontokból ellentmondások lehetnek (Reichborn-Kjennerud & Johnsen, 2018), és nem mindig tudnak változást elérni az irányelvekben vagy az adminisztratív eljárásokban. Mindazonáltal az ellenőrzött intézmények hasznosnak találhatják őket. A teljesítmény-ellenőrzések érzékelt hasznavehetőségét és hasznosságát az ellenőrzöttek által az ellenőrök szakértelméről alkotott vélemények is befolyásolják: hogy nyitottak-e, és képesek-e kommunikálni, és hogy milyen a végleges ellenőrzési jelentés minősége. Ezek a tényezők befolyásolják az ellenőrzött szervezet azon hajlandóságát, hogy elfogadja az ellenőr által javasolt változtatásokat (Raudla et al., 2016).

A legfőbb ellenőrzési intézmények az OECD számos országában fokozták a kormányzati szervezeteknél végzett ellenőrzéseiket, hogy biztosítsák az ár-érték arányt (Triantafyllou, 2015). Az ellenőröknek nagyobb mértékben ki kellene használniuk a

modern számítástechnika által kínált lehetőségeket az ellenőrzésekben és az ellenőrzési eljárások javítására, beleértve a vizsgálati munkát is, valamint a nemzetközi átláthatóság szintjének emelését (Antipova, 2018). A közigazgatási folyamatok átláthatóságának javítása fontos tényező a kormányzati hatóságok hatékonyabbá tételében (Muratbekova et al., 2017).

ANYAGOK ÉS MÓDSZEREK

A dolgozat célja a legfőbb ellenőrzési intézmények által végzett tevékenység értékelése, a végzett ellenőrzések típusaira összpontosítva. A V4-országok (Magyarország, Lengyelország, Csehország és Szlovákia) legfőbb ellenőrzési intézményei alkotják az értékelés alapját.

Az értékeléshez a V4-országokat, tehát négy közép-európai országot választottunk, amelyek mindig ugyanannak a civilizációnak a részét képezték, és azonos kulturális, intellektuális és vallási hagyományokkal és értékekkel rendelkeznek.

Az elemzéshez felhasznált adatokat az összes elvégzett ellenőrzésből vettük, miközben három típusra bontottuk őket: teljesítmény-, megfelelési és pénzügyi ellenőrzés, majd tovább az ellenőrzési megállapítások teljes euróban kifejezett összege, a szervezetek által tett javító intézkedések teljes száma, az ellenőrök által tett ajánlások száma, valamint az ellenőrzött szervezetek száma szerint minden értékelt évben.

Az összehasonlíthatóság biztosítása érdekében az adatokat felhasználás előtt relatív mutatókra konvertáltuk az egyes számvevőszékek ellenőrzési hatáskörébe tartozó szervezetek teljes száma szerint. A megállapítások volumenére vonatkozó, euróban kifejezett adatokat relatív mutatóra konvertáltuk a konkrét országok gazdaságának mérete szerint (a GDP volume szerint). A megállapítások volumenét mindig az egyes években december 31-én érvényes

aktuális árfolyammal konvertáltuk euróra. Tizenhat éves időszakot (2005–2020) értékeltünk.

Az egyes országok számvevőszékeinek éves jelentéseiből külön gyűjtöttük az adatokat; irányított interjúk sorozatának köszönhetően részletesebb információkat tudtunk gyűjteni – célzott konkrét kérdések feltevésével, melyek célja azoknak a szükséges adatoknak a beszerzése volt, amelyeket alapértelmezés szerint nem tesznek közzé az éves jelentésekben – a számvevőszéki munkatársakkal (Magyarországon a módszertani és a nemzetközi tanulmányok osztályának vezetőjével; Csehországban a kommunikációs osztály vezetőjével; Szlovákiában pedig a kommunikációs és PR-osztály egy munkatársával).

A kitűzött cél elérése érdekében az alábbi kutatási kérdéseket és hipotéziseket fogalmaztuk meg.

KUTATÁSI KÉRDÉSEK:

KK1: A számvevőszék több ellenőrzési megállapítást tesz, ha több megfelelési ellenőrzést hajt végre?

KK2: A számvevőszék több ellenőrzési megállapítást tesz, ha több teljesítmény-ellenőrzést hajt végre?

KK3: Az ellenőrök több ajánlást fogalmaznak meg a megfelelési ellenőrzésekhez, mint a teljesítmény-ellenőrzésekhez?

KK4: Az ellenőrzött szervezetek több intézkedést tesznek a megfelelési ellenőrzésekben, mint a teljesítmény-ellenőrzésekben?

HIPOTÉZISEK:

H1: Ha több megfelelési ellenőrzést hajtának végre, akkor több megállapítás, intézkedés és ajánlás születik.

H2: Ha több teljesítmény-ellenőrzést hajtának végre, akkor több megállapítás, intézkedés és ajánlás születik.

A számvevőszékek által az adott országokban végzett ellenőrzési tevékenység (a végre-

hajtott ellenőrzések száma és az ellenőrzések típusai szerinti lebontás) értékeléséhez leíró statisztikákat alkalmaztunk (átlag, medián, mód, standard eltérés).

A Pearson-féle korrelációs együtthatóval elemeztük azokat a hipotéziseket, amelyek szerint statisztikailag jelentős kapcsolat áll fenn a változók között, ha teljesült a normalitás feltételezése, és nem voltak kilengések az adatokban. Ha az adatok nem normálisan oszlottak el, nem parametrikus alternatívát alkalmaztunk, a Spearman-féle korrelációs együtthatót. A Pearson- és a Spearman-féle korrelációs együtthatók két folyamatos változó között mérik a kapcsolatot. A kapcsolat erejét és irányát mérik.

Erősség:

±1 – tökéletes korreláció

±0,50 és ±1 között – erős korreláció

±0,30 és ±0,49 között – közepesen erős korreláció

0,29 alatt – gyenge korreláció

Az irányt az előjel határozza meg: a negatív előjel negatív korrelációt jelez (amikor az egyik forrás növekszik, a másik csökken), a pozitív előjel pedig pozitív korrelációt (az egyik változó növekedése a másik változó növekedését is jelenti).

AZ EREDMÉNYEK ÉS TÁRGYALÁSUK

A számvevőszék teljesítményét először általában értékeltük az elvégzett ellenőrzések volumenének felméréseivel (1–4. táblázat).

Az ellenőrzési tevékenység elvégzéséhez a számvevőszék az ellenőrzések három alapvető típusát alkalmazza: a jogszabályoknak való megfelelés (törvényességi ellenőrzés), a teljesítmény-ellenőrzés és a pénzügyi ellenőrzés. A megfelelés ellenőrzésével a számvevőszék azt vizsgálja, hogy az ellenőrzött tevékenységek megfelelnek-e a vonatkozó törvényeknek, jogszabályoknak, szerződéseknek stb., valamint a ténybeli és formai helyességüket is ellenőrzi olyan mértékben, ami az ellenőrzés tárgyához szükséges. A teljesítmény-ellenőrzések során a számvevőszék felméri azt a hatékonyságot, a gazdaságosságot és az eredményességet, amellyel az ellenőrzött intézmények kezelik az állami költségvetési forrásokat és az állami vagyont, vagy olyan egyéb forrásokat és vagyont, amelyeket a számvevőszék a hatáskörének megfelelően ellenőriz. A pénzügyi ellenőrzésekben a számvevőszék azt vizsgálja, hogy az ellenőrzött szervezetek pénzügyi kimutatásai hitelesen és valósan mutatják-e be az elszámolás tárgyát a jogszabályokkal összhang-

1. táblázat

ELVÉGZETT MEGFELELŐSÉGI ELLENŐRZÉSEK

	SK	CZ	PL	HU
Átlag	0,005	0,014	0,002	0,016
Medián	0,005	0,015	0,002	0,016
Mód	0,008	0,012		0,003
Standard eltérés	0,003	0,002	0,001	0,012
Minimum	0,002	0,009	0,001	0,003
Maximum	0,009	0,017	0,004	0,034
Szám	16	16	16	16

Forrás: saját kidolgozás

2. táblázat

ELVÉGZETT TELJESÍTMÉNY-ELLENŐRZÉSEK

	SK	CZ	PL	HU
Átlag	0,002	0,027	0,004	0,003
Medián	0,001	0,026	0,004	0,003
Mód	0,001	0,021	0,004	0,001
Standard eltérés	0,002	0,005	0,001	0,001
Minimum	0,001	0,021	0,003	0,001
Maximum	0,009	0,034	0,006	0,007
Szám	16	16	16	16

Forrás: saját kidolgozás

3. táblázat

ELVÉGZETT PÉNZÜGYI ELLENŐRZÉSEK

	SK	CZ	PL	HU
Átlag	0,001	0,006	0,00004	0,002
Medián	0,001	0,005	0,00003	0,002
Mód	0,001	0,005	0,00005	0,002
Standard eltérés	0,001	0,002	0,00002	0,001
Minimum	0,000	0,003	0,00001	0,001
Maximum	0,002	0,011	0,0008	0,006
Szám	16	16	16	16

Forrás: saját kidolgozás

4. táblázat

A SZÁMVEVŐSZÉK ELLENŐRZÉSI HATÁSKÖRÉBE TARTOZÓ SZERVEZETEK SZÁMÁHOZ KÉPEST ELVÉGZETT VIZSGÁLATOK

	SK	CZ	PL	HU
Átlag	0,008	0,047	0,007	0,020
Medián	0,007	0,048	0,007	0,015
Mód	0,010	0,053		
Standard eltérés	0,002	0,007	0,002	0,012
Minimum	0,004	0,034	0,005	0,007
Maximum	0,010	0,058	0,009	0,042
Szám	16	16	16	16

Forrás: saját kidolgozás

ban, és hogy megbízható alapot jelentenek-e a központi költségvetés fejezeteinek végső kimutatásaihoz. Ez arra szolgál, hogy ellenőrizzék a központi költségvetési fejezetekben megadott információkat, melyeket a számvevőszék felhasznál a végső kimutatás véleményezésekor. Az egyes közigazgatási szervek elszámolásaiból és jelentéseiből származó információk a fontos makrogazdasági mutatók részévé válnak, és Szlovákia számvevőszéke segíti ezeknek a mutatóknak a helyes meghatározását.

A megfeleléségi ellenőrzések átlagos száma Magyarországon volt a legmagasabb, és Lengyelországban a legalacsonyabb. A teljesítmény-ellenőrzések átlagos száma Csehországban volt a legmagasabb, és Szlovákiában a legalacsonyabb. A pénzügyi ellenőrzések átlagos száma szintén Csehországban volt a legmagasabb, és Lengyelországban a legalacsonyabb. Az összes elvégzett ellenőrzés átlagos száma a szervezetek számához képest Csehországban volt a legmagasabb, és Lengyelországban a legalacsonyabb.

A HIPOTÉZISEK ÉRTÉKELÉSE

Az első hipotézisben az elvégzett megfeleléségi ellenőrzések száma és a megállapítások, intézkedések és ajánlások volumene közötti kapcsolatot vizsgáltuk. Arra kerestük a választ, hogy a nagyobb számú megfeleléségi ellenőrzés növelné-e az ellenőrzési megállapítások számát, vagy az ellenőrök több ajánlást fogalmaznának-e meg.

H1: Ha több megfeleléségi ellenőrzést hajtanak végre, akkor több megállapítás, intézkedés és ajánlás születik.

Szintén statisztikailag szignifikáns kapcsolat (5–8. táblázat) áll fenn az elvégzett megfeleléségi ellenőrzések száma és az ellenőrök megállapításainak száma között Lengyelországban ($p = 0,004$) és Csehországban ($p = 0,008$).

Statisztikailag szignifikáns kapcsolat állt fenn a megfeleléségi ellenőrzések száma és az ajánlások száma között Lengyelországban ($p = 0,000$) és Magyarországon ($p = 0,001$).

A második hipotézis az elvégzett teljesítmény-ellenőrzések száma és a megállapítások, intézkedések és ajánlások volumene közötti kapcsolatot vizsgálta. Arra kerestük a választ, hogy a nagyobb számú teljesítmény-ellenőrzés növelné-e az ellenőrzési megállapítások számát, vagy az ellenőrök több ajánlást fogalmaznának-e meg.

H2: Ha több teljesítmény-ellenőrzést hajtanak végre, akkor több megállapítás, intézkedés és ajánlás születik.

Statisztikailag szignifikáns kapcsolat állt fenn (9–12. táblázat) a teljesítmény-ellenőrzések száma és az ajánlások száma között Lengyelországban ($p = 0,016$) és Magyarországon ($p = 0,035$). Szintén statisztikailag szignifikáns kapcsolat áll fenn az elvégzett teljesítmény-ellenőrzések száma és az ellenőrök megállapításainak száma között Lengyelországban ($p = 0,0179$) és Csehországban ($p = 0,002$).

Az ellenőrzések mindhárom típusa a maga módszereivel arra a kérdésre igyekszik választ adni, hogy a szervezetre bízott közpénzeket a gazdaságosság, a hatékonyság és az eredményesség elvei szerint használták-e fel. Az ellenőrzések azonban nem egyformák.

Bizonyos országokban a megfeleléségi ellenőrzések vannak túlsúlyban (Szlovákia, Magyarország).

A megfeleléségi ellenőrzés a gazdaságosság, a hatékonyság és az eredményesség elveinek való megfelelést annak értékelésével ellenőrzi, hogy az állami forrásokat helyesen használták-e fel a vonatkozó törvények, jogszabályok és szerződések stb. szerint, és hogy minden szabványt alkalmaztak-e az erőforrások felhasználása során. Az általában érvényes szabályok és normák alkalmazása vagy megsértése jelentős hatást gyakorol a pénzügyek-

5. táblázat

A H1 HIPOTÉZIS ÉRTÉKELÉSE A SZÁMVEVŐSZÉK MAGYARORSZÁGI ELLENŐRZÉSI TEVÉKENYSÉGÉRE VONATKOZÓAN

	Ellenőrzés típusa	Korrelációk	Megfelelőségi ellenőrzés	Ellenőrzési megállapítások a GDP vonatkozásában	A szervezetek által tett javító intézkedések	Az ellenőrök által tett javaslatok
Spearman-féle együttható	Megfelelőségi ellenőrzés	Korrelációs együttható	1,000	250	037	0,769*
		Szig. (kétoldali)	.	589	939	001
		N	16	8	8	16
	Ellenőrzési megállapítások a GDP vonatkozásában	Korrelációs együttható	251	1,000	750	535
		Szig. (kétoldali)	589	.	052	215
		N	8	8	8	8
	A szervezetek által tett javító intézkedések	Korrelációs együttható	036	750	1,000	0,893*
		Szig. (kétoldali)	939	052	.	007
		N	8	8	8	8
	Az ellenőrök által tett javaslatok	Korrelációs együttható	0,769*	536	0,894*	1,000
		Szig. (kétoldali)	001	215	007	.
		N	16	8	8	16

* A korreláció 0,01-es szinten szignifikáns (kétoldali).

Forrás: saját kidolgozás

6. táblázat

A H1 HIPOTÉZIS ÉRTÉKELÉSE A SZÁMVEVŐSZÉK LENGYELORSZÁGI ELLENŐRZÉSI TEVÉKENYSÉGÉRE VONATKOZÓAN

	Változók	Korrelációk	Megfelelőségi ellenőrzés	Ellenőrzési megállapítások a GDP vonatkozásában	A szervezetek által tett javító intézkedések	Az ellenőrök által tett javaslatok
Spearman-féle együttható	Megfelelőségi ellenőrzés	Korrelációs együttható	1,000	-0,086	714	0,807*
		Szig. (kétoldali)	.	872	004	000
		N	16	8	16	16
	A szervezetek által tett javító intézkedések	Korrelációs együttható	-0,086	1,000	771	600
		Szig. (kétoldali)	872	.	071	208
		N	8	8	8	8
	Ellenőrzési megállapítások a GDP vonatkozásában	Korrelációs együttható	0,715*	771	1,000	0,736*
		Szig. (kétoldali)	004	072	.	003
		N	16	8	16	16
	Az ellenőrök által tett javaslatok	Korrelációs együttható	0,807*	600	0,736*	1,000
		Szig. (kétoldali)	000	208	003	.
		N	16	8	16	16

* A korreláció 0,01-es szinten szignifikáns (kétoldali).

Forrás: saját kidolgozás

A H1 HIPOTÉZIS ÉRTÉKELÉSE A SZÁMVEVŐSZÉK CSEHORSZÁGI ELLENŐRZÉSI TEVÉKENYSÉGÉRE VONATKOZÓAN

	Változók	Korrelációk	Megfelelőségi ellenőrzés	Ellenőrzési megállapítások a GDP vonatkozásában	A szervezetek által tett javító intézkedések	Az ellenőrök által tett javaslatok
Spearman-féle együttható	Megfelelőségi ellenőrzés	Korrelációs együttható	1,000	0,652*	-0,418	014
		Szig. (kétoldali)	.	008	351	959
		N	16	16	8	16
	Ellenőrzési megállapítások a GDP vonatkozásában	Korrelációs együttható	0,652*	1,000	-0,429	-0,039
		Szig. (kétoldali)	008	.	337	88 915
		N	16	16	8	16
	A szervezetek által tett javító intézkedések	Korrelációs együttható	-0,418	-0,429	1,000	0,964*
		Szig. (kétoldali)	350	337	.	000
		N	8	8	8	8
	Az ellenőrök által tett javaslatok	Korrelációs együttható	015	-0,039	0,964*	1,000
		Szig. (kétoldali)	959	889	000	.
		N	16	16	8	16

* A korreláció 0,01-es szinten szignifikáns (kétoldali).

Forrás: saját kidolgozás

A H1 HIPOTÉZIS ÉRTÉKELÉSE A SZÁMVEVŐSZÉK SZLOVÁKIAI ELLENŐRZÉSI TEVÉKENYSÉGÉRE VONATKOZÓAN

	Változók	Korrelációk	Megfelelőségi ellenőrzés	Az ellenőrök által tett javaslatok	A szervezetek által tett javító intézkedések	Ellenőrzési megállapítások a GDP vonatkozásában
Spearman-féle együttható	Megfelelőségi ellenőrzés	Korrelációs együttható	1,000	133	650	-0,021
		Szig. (kétoldali)	.	732	058	940
		N	16	10	10	16
	Az ellenőrök által tett javaslatok	Korrelációs együttható	133	1,000	217	250
		Szig. (kétoldali)	732	.	576	516
		N	10	10	10	10
	A szervezetek által tett javító intézkedések	Korrelációs együttható	650	217	1,000	200
		Szig. (kétoldali)	058	576	.	606
		N	10	10	10	10
	Ellenőrzési megállapítások a GDP vonatkozásában	Korrelációs együttható	-0,021	250	200	1,000
		Szig. (kétoldali)	940	516	606	.
		N	16	10	10	16

Forrás: saját kidolgozás

9. táblázat

A H2 HIPOTÉZIS ÉRTÉKELÉSE A SZÁMVEVŐSZÉK MAGYARORSZÁGI ELLENŐRZÉSI TEVÉKENYSÉGÉRE VONATKOZÓAN

	Változók	Korrelációk	Teljesítmény-ellenőrzés	Ellenőrzési megállapítások a GDP vonatkozásában	A szervezetek által tett javító intézkedések	Az ellenőrök által tett javaslatok
Spearman-féle együttható	Teljesítmény-ellenőrzés	Korrelációs együttható	1,000	-0,107	-0,393	0,547**
		Szig. (kétoldali)	.	819	384	035
		N	16	8	8	16
	Ellenőrzési megállapítások a GDP vonatkozásában	Korrelációs együttható	-0,107	1,000	750	536
		Szig. (kétoldali)	819	.	052	215
		N	8	8	8	8
	A szervezetek által tett javító intézkedések	Korrelációs együttható	-0,393	751	1,000	0,893*
		Szig. (kétoldali)	383	052	.	007
		N	8	8	8	8
	Az ellenőrök által tett javaslatok	Korrelációs együttható	0,547**	535	0,893*	1,000
		Szig. (kétoldali)	035	215	007	.
		N	16	8	8	16

* A korreláció 0,01-es szinten szignifikáns (kétoldali). ** A korreláció 0,05-ös szinten szignifikáns (kétoldali).

Forrás: saját kidolgozás

10. táblázat

A H2 HIPOTÉZIS ÉRTÉKELÉSE A SZÁMVEVŐSZÉK LENGYELORSZÁGI ELLENŐRZÉSI TEVÉKENYSÉGÉRE VONATKOZÓAN

	Változók	Korrelációk	Teljesítmény-ellenőrzés	Ellenőrzési megállapítások a GDP vonatkozásában	A szervezetek által tett javító intézkedések	Az ellenőrök által tett javaslatok
Spearman-féle együttható	Teljesítmény-ellenőrzés	Korrelációs együttható	1,000	0,622**	486	0,627**
		Szig. (kétoldali)	.	017	329	016
		N	16	16	8	16
	Ellenőrzési megállapítások a GDP vonatkozásában	Korrelációs együttható	0,622**	1,000	771	0,736*
		Szig. (kétoldali)	017	.	072	003
		N	16	16	8	16
	A szervezetek által tett javító intézkedések	Korrelációs együttható	486	771	1,000	600
		Szig. (kétoldali)	329	072	.	208
		N	8	8	8	8
	Az ellenőrök által tett javaslatok	Korrelációs együttható	0,627**	0,736*	601	1,000
		Szig. (kétoldali)	016	003	208	.
		N	16	16	8	16

* A korreláció 0,01-es szinten szignifikáns (kétoldali). ** A korreláció 0,05-ös szinten szignifikáns (kétoldali).

Forrás: saját kidolgozás

A H2 HIPOTÉZIS ÉRTÉKELÉSE A SZÁMVEVŐSZÉK CSEHORSZÁGI ELLENŐRZÉSI TEVÉKENYSÉGÉRE VONATKOZÓAN

	Változók	Korrelációk	Teljesítmény-ellenőrzés	Ellenőrzési megállapítások a GDP vonatkozásában	A szervezetek által tett javító intézkedések	Az ellenőrök által tett javaslatok
Spearman-féle együttható	Teljesítmény-ellenőrzés	Korrelációs együttható	1,000	0,730*	-0,415	-0,032
		Szig. (kétoldali)	.	002	355	909
		N	16	16	8	16
	Ellenőrzési megállapítások a GDP vonatkozásában	Korrelációs együttható	0,730*	1,000	-0,429	-0,039
		Szig. (kétoldali)	002	.	337	889
		N	16	16	8	16
	A szervezetek által tett javító intézkedések	Korrelációs együttható	-0,414	-0,429	1,000	0,964*
		Szig. (kétoldali)	355	337	.	000
		N	8	8	8	8
	Az ellenőrök által tett javaslatok	Korrelációs együttható	-0,032	-0,039	0,964*	1,000
		Szig. (kétoldali)	908	889	000	.
		N	16	16	8	16

* A korreláció 0,01-es szinten szignifikáns (kétoldali).

Forrás: saját kidolgozás

A H2 HIPOTÉZIS ÉRTÉKELÉSE A SZÁMVEVŐSZÉK SZLOVÁKIAI ELLENŐRZÉSI TEVÉKENYSÉGÉRE VONATKOZÓAN

	Változók	Korrelációk	Teljesítmény-ellenőrzés	Ellenőrzési megállapítások a GDP vonatkozásában	A szervezetek által tett javító intézkedések	Az ellenőrök által tett javaslatok
Spearman-féle együttható	Teljesítmény-ellenőrzés	Korrelációs együttható	1,000	-0,072	050	-0,433
		Szig. (kétoldali)	.	800	898	244
		N	16	16	10	10
	Ellenőrzési megállapítások a GDP vonatkozásában	Korrelációs együttható	-0,072	1,000	200	250
		Szig. (kétoldali)	800	.	606	516
		N	16	16	10	10
	A szervezetek által tett javító intézkedések	Korrelációs együttható	050	201	1,000	217
		Szig. (kétoldali)	898	606	.	576
		N	10	10	10	10
	Az ellenőrök által tett javaslatok	Korrelációs együttható	-0,433	250	216	1,000
		Szig. (kétoldali)	244	516	576	.
		N	10	10	10	10

Forrás: saját kidolgozás

re, a költségvetésekre, az elszámolásra és az állami és önkormányzati vagyon kezelésére. Bár magától értetődőnek tűnhet, hogy a közigazgatási szervek és szervezetek az elfogadott jogi normák és belső szabályok szerint járnak el, a számvevőszéki ellenőrzések azt mutatják, hogy még bőven van mit javítani, és ebben kulcsszerepet kell vállalniuk a belső ellenőrzéseknek és a belső ellenőrzési rendszereknek.

Az elemzés statisztikailag szignifikáns kapcsolatot talált az elvégzett megfeleléségi ellenőrzések száma és az ellenőrzési megállapítások száma között (Lengyelország, Csehország), valamint az elvégzett megfeleléségi ellenőrzések és az ellenőrök által tett ajánlások között (Lengyelország, Magyarország).

A számvevőszékek munkatársaival készített interjúk során megállapítottuk, hogy a jelenlegi tendencia és stratégiai szándék az, hogy fokozatosan növeljék a teljesítmény-ellenőrzések és a kombinált típusok arányát, hogy jobban lehessen elemezni az állami politikákat, és növelni lehessen a számvevőszékek ellenőrzési tevékenységének hozzáadott értékét. Az értékelt időszakban, 2005 és 2020 között végzett teljesítmény-ellenőrzések többségét Csehországban végezték, a legkevesebbet pedig Szlovákiában.

A végrehajtott ellenőrzések struktúrájában bekövetkezett változás szintén jól tükröződik a megállapítások, az intézkedések és az ajánlások statisztikáiban. A teljesítmény-ellenőrzések lényege más, mint a megfeleléségi vagy pénzügyi ellenőrzéseké. Ezekben az esetekben az ajánlások főleg szisztematikus jellegű problémákra vonatkoznak, és ezeknek a száma objektíve kisebb, mint a számviteli ellenőrzéseké.

A teljesítmény-ellenőrzések nagyobb aránya viszont a megállapítások – és így a javasolt intézkedések és ajánlások – kisebb számában fog tükröződni. Az ajánlások számának csökkenése főleg a ténybeli fókusszal kapcsolatos. Az ajánlásokat jelenleg fokozatosan és egyre inkább szisztematikus intézkedésként határozzák meg, csökkentve a teljes számukat.

A teljesítmény-ellenőrzések végrehajtása során az ÁSZ értékeli az állami források felhasználásának gazdaságosságát, hatékonyságát és eredményességét. A gazdaságosságot azonban nemcsak az áruk, munkák és szolgáltatások legjobb áron történő beszerzésének (vásárlásának) tekintetében értékeli, hanem úgy is, hogy az árura vagy szolgáltatásra egyáltalán szüksége van-e. A számvevőszék azt is felméri, hogy az árukat és szolgáltatásokat észszerű mennyiségben vásárolják-e. A gazdaságosság mellett az ÁSZ a hatékonyságot is értékeli, tehát vizsgálja az inputok és outputok közötti optimális arányt. A közkiadások eredményességének felmérése során megállapítja, hogy teljesültek-e a célok, és ha nem, akkor mi volt ennek az oka. Ezt a fajta ellenőrzést a számvevőszék főleg az állami erőforrások felhasználásának az értékelésére használja, melynek során értékeli az állami politikákat, meghatároz olyan folyamatokat, amelyek kielégítik a kitűzött célokat, felméri az elért célok eredményességét vagy hatékonyságát stb. A megfeleléségi ellenőrzési alapelvek alkalmazása gyakran párosul a megfeleléségi ellenőrzés és a pénzügyi ellenőrzés alapelveivel.

Az elemzés statisztikailag szignifikáns kapcsolatot tárt fel az elvégzett teljesítmény-ellenőrzések száma és az ellenőrök által tett ajánlások száma között (Lengyelország, Magyarország), valamint szintén statisztikailag jelentős kapcsolatot tárt fel az elvégzett teljesítmény-ellenőrzések száma és az ellenőrzési megállapítások száma között (Lengyelország, Csehország).

KÖVETKEZTETÉS

A számvevőszék stratégiai missziója az, hogy objektív információkkal szolgáljon a közpénzek állami kezeléséről. Az ellenőrzési következtetések és vélemények formájában megjelenő outputok célja különösen az, hogy fontos in-

formációkat szolgáltatson a közpénzek kezelésének törvényességéről, eredményességéről, gazdaságosságáról és hatékonyságáról, és ezzel hozzájáruljon a jó gyakorlatok kialakításához.

A számvevőszék és az ellenőrzött szervezetek közötti kölcsönös kommunikáció fontos, ez ugyanis lehetővé teszi, hogy az ellenőrzött szervezetek több intézkedést tudjanak végrehajtani, és a számvevőszék magasabb elvárásokat tudjon támasztani az azonosított eltérések kiküszöbölésére irányuló intézkedések minőségét és hatályát illetően. A jó kommunikáció növeli az ellenőröktől származó ajánlások számát is.

Tevékenysége során az ÁSZ független és objektív visszacsatolást ad. Elengedhetetlen annak biztosítása, hogy az ÁSZ objektív, célzott és átfogó következtetései és ajánlásai ne csak az azonosított helyzetről szóló megállapítások maradjanak, hanem kiváltsák a hiányosságok megszüntetését és a pozitív elmozdulást az állami források és a vagyon kezelésében és a jó gazdálkodási gyakorlatok elősegítésében.

Az ellenőrzések mindhárom típusának az a célja, hogy betartassa a gazdaságosság, a hatékonyság és az eredményesség elveit. Az elemzés segítségével statisztikailag szignifikáns kapcsolatot találtunk az elvégzett megfelelőségi ellenőrzések száma és az ellenőrzési megállapítások száma között (Lengyelországban és Csehországban), valamint az elvégzett megfelelőségi ellenőrzések és az ellenőrök által tett

ajánlások között (Lengyelországban és Magyarországon).

Szlovákiában és Magyarországon a megfelelőségi ellenőrzések vannak túlsúlyban. A jelenlegi tendencia azonban az, hogy fokozatosan növelni kell a teljesítmény-ellenőrzések arányát. A teljesítmény-ellenőrzések jellege más, mint a megfelelőségi vagy pénzügyi ellenőrzéseké. Az ajánlások főleg szisztematikus problémákra vonatkoznak. A legtöbb ilyen ellenőrzést Csehországban végezték. Az elemzés statisztikailag szignifikáns kapcsolatot talált az elvégzett teljesítmény-ellenőrzések száma és az ellenőrök ajánlásainak száma között Lengyelországban és Magyarországon. Szintén statisztikailag szignifikáns kapcsolat áll fenn az elvégzett teljesítmény-ellenőrzések száma és az ellenőrök megállapításainak száma között Lengyelországban és Csehországban.

Az egyes országok közsféráinak működése között fennállnak bizonyos különbségek. Ezért nem lehetséges egyértelmű következtetéseket levonni az elemzések eredményeiből arra vonatkozóan, hogy a számvevőszék jó, jobb vagy kevésbé jó eredményeket ér el az adott országokban. Az elemzés eredményei inkább leíró jellegűek, és átfogó értékelést alkotnak.

A közigazgatásban fennálló kontroll tág teret kínál további elemzésekhez. Az ilyen elemzések eredményei mindenképpen jó segédeszközt és támogatást jelentenek az ellenőrök számára a közsférában végzett munkájuk során. ■

IRODALOM

AHONEN, P., KOLJONEN, J. (2020). The contents of the National Audit Office of Finland performance audits, 2001–2016: An interpretive study with computational content analysis. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management* 32(1), pp. 49–66, <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-11-2018-0138>

ANTIPOVA, T. (2018). Governmental Auditing Systems in Indonesia and Russia. *Advances in Intelligent Systems and Computing* 724, pp. 159–166, https://doi.org/10.1007/978-3-319-74980-8_15

BONOLLO, E. (2019). Measuring supreme audit institutions' outcomes: current literature and

future insights. *Public money & management* 39 (7), pp. 468–477,
<https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1583887>

CORDERY C. J., HAY D. (2019). Supreme audit institutions and public value: Demonstrating relevance. *Financial Accountability and Management* 35(2), pp. 128–142,
<https://doi.org/10.1111/faam.12185>

CORDERY, C. J., HAY, D. C. (2021). Public sector audit in uncertain times. *Financial accountability & management*,
<https://doi.org/10.1111/faam.12299>

CICEK H. G., DIKMEN S. (2021). External audit and fiscal transparency: An empirical analysis. *Public Administration Issues* 5, pp. 7–26,
<https://doi.org/10.17323/1999-5431-2021-0-5-7-26>

DRAGUSIN, C. P., PITULICE, I. C., STEFANESCU, A. (2021). Harmonisation and Emergence Concerning the Performance Audit of the EU Member States' Public Sector. Romania's Case. *Sustainability* 13 (7),
<https://doi.org/10.3390/su13073673>

GORRISSEN E. (2020). The role of the INTOSAI Development Initiative (IDI) in strengthening the capacity and performance of supreme audit institutions in developing countries. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management* 32 (4), pp. 729–733,
<https://doi.org/10.1108/JPBAFM-08-2020-0146>

ISAEV, E. A., FEDCHENKO, E. A., GUSAROVA, L. V., POLYAKOVA, O. A., VASYUNINA, M. L. (2021). Performance Audit in the Public Sector: Domestic and Foreign Experience. *Estudios de economia aplicada* 39 (6): Special Issue SI,
<https://doi.org/10.25115/eea.v39i6.5317>

JEPPESSEN, K. K., CARRINGTON, T., CATASÚS, B., JOHNSEN, Å., REICHBORN-KJENNERUD, K.,

VAKKURI, J. (2017). The Strategic Options of Supreme Audit Institutions: The Case of Four Nordic Countries. *Financial Accountability and Management* 33 (2), pp. 146–170,
<https://doi.org/10.1111/faam.12118>

JOHNSEN, Å. (2019). Public sector audit in contemporary society: A short review and introduction. *Financial Accountability and Management* 35 (2): pp. 121–127,
<https://doi.org/10.1111/faam.12191>

JULIANTO, D., GUNAWAN, K., SUDIARDITHA, I. K. (2021). The role of team collaboration and supervision on auditor performance: work motivation as mediation. *Academy of Strategic Management Journal* 20 (5), pp. 1–12

MOORE, M. H. (2013). Recognizing public value. Cambridge & London, Harvard University Press

MURATBEKOVA, Z., AINABEK, K., DAVLETBAYEVA, N. (2017). Public sector audit as a provider of high-quality information on activity of the governments. *Journal of Advanced Research in Law and Economics* 8 (5), pp. 1579–1584,
[https://doi.org/10.14505/jarle.v8.5\(27\).23](https://doi.org/10.14505/jarle.v8.5(27).23)

PARKER L. D., SCHMITZ J., JACOBS K. (2021). Auditor and auditee engagement with public sector performance audit: An institutional logics perspective. *Financial Accountability and Management* 37 (2), pp. 142–162,
<https://doi.org/10.1111/faam.12243>

PITULICE I. C., STEFANESCU A. (2021). Harmonisation and emergence concerning the performance audit of the eu member states' public sector. Romania's case. *Sustainability (Switzerland)* 13,
<https://doi.org/10.3390/su13073673>

RAUDLA, R., TARO, K., AGU, C., DOUGLAS, J. W. (2016). The Impact of Performance Audit on

- Public Sector Organizations: The Case of Estonia. *Public Organization Review* 16 (2), pp. 217–233, <https://doi.org/10.1007/s11115-015-0308-0>
- REICHBORN-KJENNERUD, K., CARRINGTON, T., JEPPESEN, K. K., TARO, K. (2018). A new organisation of public administration: From internal to external control. *Comparative Social Research* 33, pp. 225–243, <https://doi.org/10.1108/S0195-631020180000033015>
- RIADINSKA, V., NESTERENKO, A., KOSTENKO, Y., DERKACH, E. (2020). Recent trends in organization of supreme audit institutions in Ukraine and Poland. *European journal of transformation studies* 8 (2), pp. 198–209
- SLOBODIANYK, Y., SHYMON, S., ADAM, V. (2018). Compliance auditing in public administration: Ukrainian perspectives. *Baltic journal of economic studies* 4 (5), pp. 320–331, <https://doi.org/10.30525/2256-0742/2018-4-5-320-331>
- SVARDSTEN, F. (2019). The ‘front stage’ of substance auditing: A study of how substance auditing is presented in performance audit reports. *Financial Accountability and Management* 35 (2), pp. 199–211, <https://doi.org/10.1111/faam.12190>
- TORRES, L., YETANO, A., PINA, V. (2019). Are Performance Audits Useful? A Comparison of EU Practices. *Administration and Society* 51 (3), pp. 431–462, <https://doi.org/10.1177/0095399716658500>
- TRIANAFILLOU, P. (2015). Doing things with numbers: The Danish national audit office and the governing of university teaching. *Policy and Society* 34 (1), pp. 13–24, <https://doi.org/10.1016/j.polsoc.2015.03.002>
- TRIANAFILLOU, P. (2020). Playing a zero-sum game? The pursuit of independence and relevance in performance auditing. *Public Administration* 98 (1), pp. 109–123, <https://doi.org/10.1111/padm.12377>