

DOKTORI (PhD) ÉRTEKEZÉS TÉZISEI

NAGY SÁNDOR

**KAPOSVÁRI EGYETEM
GAZDASÁGTUDOMÁNYI KAR**

DOI: 10.17166/KE2017.004

2017

KAPOSVÁRI EGYETEM

GAZDASÁGTUDOMÁNYI KAR

Gazdálkodás- és Szervezéstudományok Doktori Iskola

A doktori iskola vezetője

Prof. Dr. KERÉKES SÁNDOR

Egyetemi tanár, az MTA doktora

Témavezető

Prof. Dr. KOVÁCS ÁRPÁD

Egyetemi tanár

**A SZÁMVEVŐSZÉKI FÜGGETLENSÉG JELENTŐSÉGE,
A FOGALOM TARTALMI MINTÁZATAI ÉS
KITERJESZTETT ÉRTELMEZÉSÉNEK A LEHETŐSÉGEI**

Készítette:

NAGY SÁNDOR

Kaposvár

2017

TARTALOMJEGYZÉK

1. A KUTATÁS ELŐZMÉNYEI, CÉLKITŰZÉSEK.....	4
1.1 A számvevőszékek kutatásának általános nehézségei és körülményei..	6
1.2 Célkitűzéseim és a hipotéziseim megfogalmazása.....	8
2. ANYAG ÉS MÓDSZER.....	10
2.1 Felhasznált források és anyagok.....	10
2.2 Módszertan.....	12
2.2.1 Tartalomelemzés.....	14
2.2.2 Matematikai statisztikai módszerek.....	15
3. EREDMÉNYEK, KIÉRTÉKELÉSÜK ÉS KÖVETKEZTETÉSEK.	17
3.1 A H1 és a H2 hipotézisekhez kapcsolódó eredmények ismertetése	17
3.1.1 A második körös dokumentumbázis tartalomelemzésének eredményei.	27
3.1.2 A H1 és a H2 hipotézisekhez kapcsolódó, azt kiegészítő statisztikai elemzés eredményei	28
3.2 A H3 hipotézishez kapcsolódó eredmények ismertetése	28
3.3 A H4a és a H4b hipotézisekhez kapcsolódó eredmények ismertetése.	30
3.4 Összegző következtetések	32
4. ÚJ KUTATÁSI EREDMÉNYEK.....	34
5. JAVASLATOK (ELMÉLETI ÉS GYAKORLATI FELHASZNÁLÁS) ..	37
6. AZ ÉRTEKEZÉS TÉMAKÖRÉBŐL ÍRT TUDOMÁNYOS KÖZLEMÉNYEK; ISMERETTERJESZTŐ PUBLIKÁCIÓK; ELŐADÁSOK.....	42

1. A KUTATÁS ELŐZMÉNYEI, CÉLKITŰZÉSEK

A doktori iskolában folytatott tanulmányaim során kaptam olyan részletező, feltáró – és már pusztán ezáltal is – inspiráló betekintést a közpénzügyi menedzsment rejtelmeibe, illetve annak külső ellenőrzési technikáiba, amelyek a saját kutatói attitűdjeimhez, személyes meggyőződésemmel is nagyon közel állt. Témavezetőm Prof. Dr. Kovács Árpád személye, személyisége, illetve szakmai hozzáértése meghatározó volt a tématerülethez való érdeklődésem, kötődésem és elköteleződésem kiteljesedéséhez. A számvevőszékek tevékenységének feltárása, kutatása, valamint közösségi értékteremtésük elősegítése szívügyemmé vált.

A számvevőszékek (*Supreme Audit Institutions – SAIs*) az elszámoltathatósági rendszer fontos szereplői, a fékek-ellensúlyok mechanizmusainak az egyik legmagasabb szintű intézményei – jelentéseiket, észrevételeiket, javaslataikat elsőként a legfontosabb stakeholderüknek a törvényhozásnak nyújtják be, irányába keletkezik elszámolási kötelezettségük, illetve a számvevőszékeknél magasabb jogkörrel rendelkező külső ellenőrző szervezet nem létezik az adott ország közpénzügyi rendszerben. Az angol elnevezésből a „*supreme*” kifejezés pont ezekre utal. Alkotmányos és törvényi garanciákon nyugvó függetlenségüket és felhatalmazásaikat arra kapják, hogy funkcióik ellátásával hozzájáruljanak a közjóhoz.

A számvevőszékek, független, külső (*extern*) ellenőrei a nemzeti költségvetéseknek, azok végrehajtásának, illetve véleményt formálnak a közpénzügyi menedzsment működéséről, annak színvonaláról és az elszámoltathatósági rendszeren belül – felhatalmazásaiknak köszönhetően – a legmagasabb szinten elhelyezkedő olyan szervezet, amely a Parlament

ellenőrzési joggyakorlását felhalmozott szakmai tudása révén segíti, és a fenti területek kapcsán átveszi.

Munkájuk hosszabb távú hozadékaként szokták azonosítani a jó kormányzáshoz (*good governance*) vagy a jó kormány (*good government*) paradigma sikerességéhez való hozzájárulást, a közbizalom növelését, a közpénzügyi menedzsment eredményességének és hatékonyságának a növelését, a transzparencia kiteljesítését, a korrupció és a járadékvadász magatartás csökkenését.

Ezen túlmenően elősegítik az elszámoltathatósági rendszer működését, fejlődését azáltal, hogy objektív, pártatlan, bizonyítékokon és tudáson/legjobb gyakorlatokon alapuló, releváns, időszerű információkat szállítanak valamilyen előre rögzített szempontoknak megfelelően.

A független szabályozó, kontroll, illetve az átláthatóságot, valamint az elszámoltathatóságot elősegítő intézmények jelentősége a népképviselési elven működő társadalmakban megkérdőjelezhetetlen, hiszen pont a **függetlenség** azonosítható az egyik legfontosabb előfeltételként ahhoz, hogy a közösség, a közjó és a demokratikus berendezkedés szempontjából lényeges tevékenységüket minél magasabb színvonalon el tudják látni. A független intézmények létrehozása nem véletlenszerűen alakult ki. Mindig valamilyen mögöttes szándék, elvárás, érdek mozgatta és indokolta jelenlétüket. Persze érdekes kérdés az, hogy milyen szempontrendszernek, illetve milyen érdekcsoportnak alárendelve értékeljük ezen entitásokat. Személy szerint a közösségi értékteremtésük alapján közelítek ehhez a kérdéshez, amely magába foglalja az „output→impakt→közjó→hosszú távú, kiterjesztett értelmezésű fenntarthatóság” logikai láncolatot is.

1.1 A számvevőszékek kutatásának általános nehézségei és körülményei

A számvevőszékek tevékenységének elemzése – már a téma speciális jellegéből fakadóan is – több nehézségbe ütközik. Sok esetben ezek az intézmények elzárkóznak az adatszolgáltatástól, a megkeresésektől, illetve nem létezik a ma napig sem egy olyan nyilvános, naprakész, egységes adatbázis, amely az INTOSAI¹ tagjai kapcsán uniformizált, egységes logika alapján összeállított információhalmazt tartalmazna alapvető jellemzőikről, tevékenységükről, determinációikról, társadalmi hatásaikról, holott erre már történt kísérlet (Mexikói Számvevőszék² koordinálásával; illetve az Indiai Számvevőszék³ gondozásában). A rendelkezésre álló hiteles és minőségi/használható adatok hiányossága tovább erősíti a kutatás korlátait.

Véleményem szerint ennek is köszönhetően a számvevőszékekkel foglalkozó tudományos kutatók száma is relatíve csekély összehasonlítva más területekkel. Világszerte hozzávetőlegesen 200-300 olyan kutató lehet, akik tudományos alapossággal vették górcső alá a külső, független közpénzügyi ellenőrzés vetületeit (főleg alkotmányjogi területek vizsgálata érhető tetten köszönhetően az alkotmányok és egyéb törvényi szabályozások hozzáférhetőségének; továbbá szervezetelméleti oldalról közelítettek). Sok esetben megfigyelhető, hogy ekkor is csak érintőlegesen, más témák tárgyalása kapcsán kanyarodtak a számvevőszékek felé, de az érdeklődés intenzitása nem tartott ki és inkább a közpénzügyi rendszer „könnyebben” kutatható területei felé tértek vissza. A publikációkban leírt javaslatok valós

1 A Legfőbb Ellenőrző Intézmények Nemzetközi Szakmai Szervezete

2 *Auditoría Superior de la Federación*, <http://www.intosai.org/about-us/sais-information-database.html>

3 *Comptroller and Auditor General of India Office of the Comptroller and Auditor General* <http://www.intosaiitaudit.org/mandates/mandates/introduction.htm>

körülmények közötti tesztelése, hasznosulása, utókövetése, gyakorlati átültetése is körülményes, hiszen a szervezeti függetlenségre és szakmai okokra hivatkozva – talán érthető módon is – sokszor ez megghiúsul, így a kutatók „alkotási vágyuk” a kevés pozitív visszajelzés, visszaigazolás miatt csökkenhet. Mindez maga után vonhatja a tudományos karrier kiteljesedésének a lelassulását, megrekedését. Összességében elmondhatom, hogy globálisan nem népszerű a terület, hagyományos kutatási eszközökkel (primer kutatás, matematikai statisztikai eljárások, kísérletezés stb.) nem vagy csak nagyon körülményesen kutatható, értelmezhető, illetve a megállapítások verifikálása is korlátozott. Ezeket tetézi az, hogy sok esetben „érzékeny” területek vizsgálata is előtérbe kerülhet, amelyek nem feltétlen a fősodor részei. A témakörrel foglalkozó kutatók közül, akik mégiscsak koncentrálnak a számvevőszéki tevékenység egyes vonatkozásaira, sokan maguk is számvevőszéki alkalmazottak, tisztségviselők vagy vezető tisztségviselők (akár elnök is), így nem feltétlen külső szemlélőként tekintenek az organizációra. Az INTOSAI ugyanakkor sürgeti és forszírozza a tudományos kutatókkal való kiterjedt együttműködést, eszmecserét a számvevőszéki tevékenység hasznosulásának előmozdítása érdekében, illetve a legfrissebb (szervezetelméleti, ellenőrzéstechnikai, rendszerszemléleti stb.) tudáselemek becsatornázása végett. Saját kutatói munkámat már eddig is ennek szenteltem és a jövőben is ezzel kívánok foglalkozni. Olyan tudományos kutatóvá szeretnék válni, aki érdemben hozzájárul a külső ellenőrzés szakmai fejlesztéséhez. Disszertációmban ezzel kapcsolatos gondolataimat, eddigi tevékenységeim eredményét mindenképp szeretném bemutatni, illetve utalni azokra.

Természetesen tisztában vagyok a fenti nehézségekkel, de mégis magamra vettem ezt a „terhet”. Belső motivációim, elköteleződésem, a világról alkotott sajátos elképzelésem az évek során valahogy erre a területre sodort és

megtaláltam azt a szegletét az alkotói munkának, ahol „otthon” érzem magam.

Sziklaszilárd meggyőződésem, hogy a számvevőszékek elemzése, tevékenységük folytonos átgondolása, finomhangolása, a közpénzügyi és az elszámoltathatósági rendszerben történő változásokra történő intelligens reakcióinak az előmozdítása nagyon fontos és megkerülhetetlen feladat nem csak most, hanem a jövőben is. Ennek a szellemiségében kívánom az értekezésemet is elkészíteni, felhasználva eddigi kutatási eredményeimet, illetve kialakított – szakmailag megalapozott – véleményeimet, javaslataimat.

1.2 Célkitűzéseim és a hipotéziseim megfogalmazása

A célkitűzéseim megfogalmazása determinálja az értekezés további menetét és egyben utal a saját szubjektív szemléletemre is, ugyanakkor a téma pontos lehatárolása felé is fontos elmozdulást jelent. Az értekezés elkészítésével **célkitűzésem**, hogy a számvevőszéki függetlenség fogalmába, annak tartalmába mélyebb, átfogóbb betekintést nyerjek, mind a *de jure*, mind a *de facto* értelmezés mentén egyaránt. A kiterjedt szakirodalmi áttekintés után, saját kutatásom és véleményem alapján kísérletet teszek a legfontosabb, a témakört érintő fogalmak újradefiniálására. Vizsgálataim kapcsán számos, a *de jure* függetlenséget érintő mérhető, értelmezhető összefüggésre, illetve a *számvevőszéki függetlenség*, mint kifejezés/fogalom tartalmi vonatkozásaira kívánok rámutatni.

Ezek alapján olyan – a számvevőszéki értékteremtési láncra épülő – keretrendszer felállítására teszek javaslatot, amely a kérdéses intézmények függetlenségi átvilágításához, értékeléséhez nyújthat kiindulási alapot. További célom, hogy olyan – a gyakorlatban is használható – javaslatokat tegyek a függetlenség „menedzselése” kapcsán, amelyek az érintett felek

részéről is megfontolás tárgyát képezhetik.

Hipotéziseim megfogalmazásához és relevanciájuk alátámasztásához a már eddig elért eredményeim is érdemben hozzájárulnak. Hipotéziseimet igyekeztem úgy lehatárolni, hogy a vizsgálati fókuszterületet lefedjék és a hozzájuk rendelt eszközökkel eredményesen támogassam javaslataimat.

Az értekezés hipotézisei a következők:

H1: A „számvevőszéki függetlenség” kifejezésének megjelenési gyakorisága a vizsgált időszakban emelkedett, illetve ezzel párhuzamosan (**H2:**) a számvevőszéki értékteremtési lánc egyre több komponensére terjedt ki.

H3: A számvevőszék erősség-mutató értéke és a „függetlenség” kifejezésének használati gyakorisága között statisztikai kapcsolat tárható fel.

H4a: Statisztikai kapcsolat igazolható a *számvevőszéki erősség-mutató* és a *számvevőszék típusa*, illetve (**H4b:**) a *számvevőszéki erősség-mutató* és a *számvevőszéki vezető/vezetők első ciklusára vonatkozó kinevezési időtartama* között.

2. ANYAG ÉS MÓDSZER

Vizsgálataim elvégzéséhez az alábbiakban ismertetett forrásokra és anyagokra támaszkodtam. Az értekezés elkészítése kapcsán arra törekedtem, hogy a választott terület elemzéséhez mind szakmailag, mind tudományosan illeszkedjenek, aktuálisak és relevánsak legyenek.

2.1 Felhasznált források és anyagok

Ide sorolnám elsőként a dolgozat irodalomjegyzékét képező forrásokat (170-et meghaladó), hiszen ezek a számvevőszéki függetlenség és tevékenység dimenzió mentén lettek felkutatva és összegyűjtve. Ezúton szeretném jelezni, hogy jelen tézisfüzet nem tartalmaz hivatkozásokat, pusztán szerzők neve kap említést. A részletes és korrekt forrásmegjelölést a tézisfüzethez kapcsolódó értekezés tartalmazza! Meglátásom szerint a szakirodalmak bizonyos szemléletű, szisztematikus csokorba szedése – főleg abban az esetben, ha viszonylag ritkán feldolgozott témáról van szó – már önmagában hasznos és hozzáadott értéket teremtő lehet.

A konkrét vizsgálatba vont dokumentumokat és szakirodalmakat további kettő csoportba soroltam:

Az első körös dokumentumbázis az alábbi forrásokra terjed ki:

Az első körös bázis a szűkebb értelemben vett szakmai dokumentumokra koncentrál, amely a nemzetközi számvevőszéki közösség legmagasabb szintű, írásos formában is megjelenő és sok esetben előre tematizált/szerkesztett megnyilvánulásait foglalják össze, illetve hozzák nyilvánosságra:

- 2003/1-4 → 2015/1-4 **International Journal of Government Auditing** folyóirat, INTOSAI – IJGA (a számvevőszéki globális közösség hivatalos szakmai folyóirata)
- Az ENSZ és az INTOSAI kétévente megrendezésre kerülő szimpóziumainak az összefoglaló/összegző jelentései (**UN/INTOSAI Symposium Reports** 2004 (17.), 2005 (18.), 2007 (19.), 2009 (20.), 2011 (21.), 2013 (22.), 2015 (23.))
- A három évenkénti INTOSAI Kongresszus (INCOSAI) összegző/záró dokumentumai (**INCOSAI Accords** 2004, 2007, 2010, 2013)
- ISSAI 1, ISSAI 10, ISSAI 11, ISSAI 20, ISSAI 30 standardok szövege (**INTOSAI ISSAI standardok**).

A fenti dokumentumok a könnyebb kezelhetőség, egységesítés és a tartalomelemzés jobb dokumentálhatósága, illetve egyszerűbb feldolgozhatósága miatt PDF formátumból TXT formátumúra lett konvertálva. (Az egységes formátum: Times New Roman, 12-es betűméret, 1-es sortávolság, illetve alapbeállítású margók 2,5-2,5 cm).

A második körös dokumentumbázis az alábbiakra terjed ki:

- Számvevőszéki függetlenséggel foglalkozó angol nyelvű tudományos jellegű (akadémiai) szakirodalmak és egyéb releváns (számvevőszéki) dokumentumok, amelyek megítélésem szerint, jellegükből fakadóan nem illettek bele az első körös vizsgálat lehatárolásába. Az egységesítés a fentiek alapján itt is megtörtént. A magyar szerzők által írt publikációk elérhetőek voltak angol nyelven is, sőt alapvetően angol nyelven történtek a megnyilvánulások (lásd például: Nikodém (2004). Összességében 51 db publikáció került bele ebbe a kiegészítő elemzést szolgáló halmazba. Az irodalomjegyzékben (**) jelöléssel indikáltam az ide sorolható dokumentumokat.

A konverzió után a dokumentumbázisokat az alábbi szám adatok jellemzik, amelyeket az 1. táblázat tartalmazza:

1. táblázat: A tartalomelemzés alapjául szolgáló dokumentumbázis jellemzői

Jellemzők↓	Első körös bázis	Második körös bázis	Mindösszesen:
Oldalszám:	926	516	1442
Fájlok darabszáma:	274	51	325
Érintett országok száma:	88	30	96
Egyéb érintettségek (db) – <i>nemzetközi szervezetek, tömörülések stb.</i>	5	5	6
Összes érintettség:	93	35	102

Forrás: a szerző saját szerkesztése

A matematikai statisztikai vizsgálatokhoz elengedhetetlen volt egy – több országra is kiterjedő – adatbázis megalkotása, illetve annak korrektségének több szempontú leellenőrzése. A számvevőszéki erősség-mutató értékeit az Open Budget Survey (Nyílt Költségvetési Felmérés) táblái tartalmazták. Ez egy 2006 óta készülő nemzetközi felmérés, amely számos, a költségvetés tervezésével, végrehajtásával, ellenőrzésével kapcsolatba hozható számtalan indikátort és jellemzőt tartalmaz (részletesebben: Open Budget Survey Data Explorer, <http://survey.internationalbudget.org/#download>).

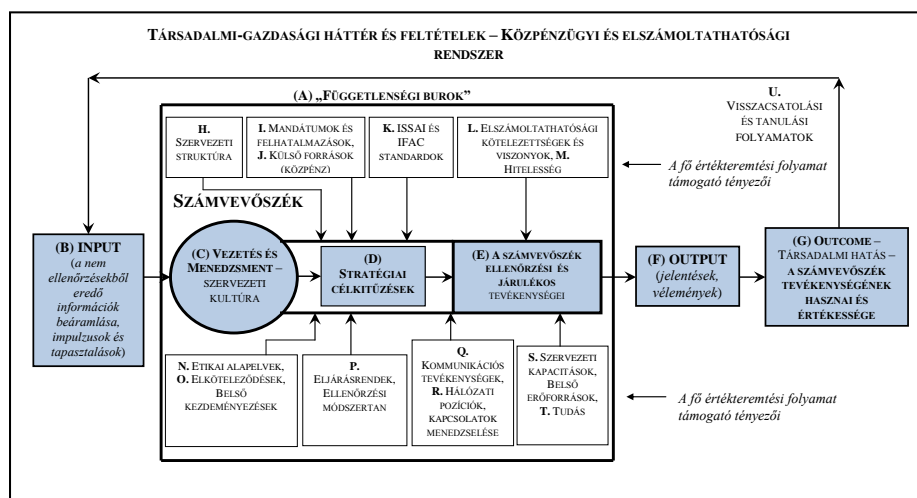
2.2 Módszertan

A célkitűzéseim megvalósításához és a hipotézisek alátámasztásához kialakítottam egy elemzési keretrendszert, amelyet a számvevőszékek általánosított értékteremtési láncának neveztem el. Ez mind a szakirodalmak feldolgozásában, mind kritikájában, azok tartalmi hiányosságainak feltérképezésében, illetve a saját javaslataim megfogalmazásában is nagy segítséget jelentett.

A világ minden részén tevékenykedő számvevőszékek típusai, eltérő berendezkedésük, mandátumai és egyéb determinációi igen nagy

heterogenitást mutatnak, de bizonyos aspektusok mentén egységesen tipizálhatóak és beazonosíthatóak a közös jellemzőik. Közösségi értékteremtésük, a közjóhoz való hozzájárulásuk mindegyiküknél értelmezhető és ennek az alapvető logikai kerete, folyamata, azaz az értékteremtési láncuk meggyőződés szerint felvázolható. Ezen megközelítés lehetőséget teremt arra, hogy a számvevőszékek sokszínűsége és szerteágazó tevékenységük leképezhető legyen, illetve egy általánosított logikai rendszerben gondolkodva további összefüggéseket, valamint újabb elemzési területeket tárjunk fel.

A következő, 1. ábrán egyszerre látható az értékteremtés legfontosabb összetevői és iránya, valamint az a visszacsatolási folyamat, amely a számvevőszék adaptációját, tanulási képességeit és intelligens válaszreakcióit segítheti elő.



1. ábra: A számvevőszékek általánosított értékteremtési lánc.

Forrás: a szerző saját szerkesztése és kiegészítése Azuma (2004), INTOSAI IDI (2012c), Moore (2007), Porter (1985), Talbot – Wiggan (2010) alapján

Értekezésem tartalmazza az összetevők részletezését és tartalmát. A dolgozat számos módszertani megközelítése a fenti elgondoláson nyugszik.

2.2.1 Tartalomelemzés

A számvevőszéki függetlenség fogalmának tartalmi mintázatainak feltérképezéséhez a **kvantitatív tartalomelemzés** eszközt hívtam segítségül. A számvevőszékekre vonatkozó „függetlenség” kifejezésével/szóhasználatával kapcsolatos megnyilvánulásokat szerettem volna minél tágabb földrajzi érintettségre kiterjeszteni (minél több érintett országot, illetve számvevőszéket bevonni), és éppen ezért a globális kitekintést is indokoltnak és megengedhetőnek tartom. A kvantitatív tartalomelemzés tökéletesen passzol a H1, H2 hipotézisek teszteléséhez, illetve hozzájárul/adatokat biztosít a H3 hipotézishez is.

A tartalomelemzés elvégzéséhez a számvevőszéki függetlenséggel kapcsolatos dokumentumokat, kiadványokat és publikációkat gyűjtöttem össze, amelyekben a függetlenség kifejezés szerepel. Ezeket a már fentebb említett két fő csoportra osztottam.

A tartalomelemzés angol nyelvű szövegeket ölelt fel. Ennek során a függetlenség kifejezés előfordulási gyakoriságára és más szavakkal való előfordulására voltam kíváncsi. A vizsgálat alapegysége a mondat volt. Csak azok a cikkek, vélemények, publikációk kerültek bele az elemzésbe, ahol a függetlenség kifejezés szerepelt. Természetesen kiszűrésre kerültek az olyan kifejezések, amelyek nem a számvevőszéki függetlenséggel kapcsolatosan jelentek meg (pl.: az adott ország függetlenségének kivívására utaltak a szövegben). A mondatokon belül vizsgáltam az „*independence*” és az „*independent*” szó, illetve egyéb szinonimáinak az előfordulási gyakoriságát olyan szavakkal együtt, amelyek „együttállása” (egy mondatban való szereplése) tartalmilag valamelyik számvevőszéki értékteremtési lánc komponensére utal (A-U). Ezen konstellációk leképezik a megnyilvánulásban

érintett számvevőszékek gondolatiságát a függetlenséggel kapcsolatosan. Mivel a leghitelesebbnek tekinthető platformok anyagait vettem bele az elemzésbe, így számomra egyértelműnek tűnik, hogy ezek a hivatalos, felvállalt álláspontok. Tisztában vagyok ugyanakkor azzal, hogy a felszín, a „kötelező smink” és a valóság között lehetnek különbségek, akár markáns különbségek is. Azzal is tisztában vagyok, hogy bizonyos megnyilvánulások, jelenségek különböző érdekek eredője. Ezeket vizsgálni gyakorlatilag lehetetlen. A *de facto* függetlenség értelmezése, az ilyen jellegű megközelítés, a valóságot leképező szempontrendszer felállításának erőltetése már pusztán ezért is elvárható.

A „függetlenség” kifejezés korrekt besorolását szakmai, kutatói tapasztalatomra építettem, ugyanakkor egy speciális szinonima-szótárt is készítettem, amely az értékteremtési lánc összetevőinek lehetséges angol nyelvű megfelelőit tartalmazza. Az egy mondatban szereplés még nem lenne elegendő, ezért vizuálisan ellenőriznem kellett a valós jelentéstartalmat.

2.2.2 Matematikai statisztikai módszerek

A H3 és a H4 hipotézisek teszteléséhez az SPSS programcsomag kapcsolat szorossági vizsgálatait használtam, valamint a H1 és H2 hipotézishez kiegészítő elemzésként a Microsoft Excel szoftver trendelemző funkcióját és alapvető leíró statisztikai alkalmazásait/függvényeit hívtam segítségül.

Itt is szükség volt egy külön adatbázis elkészítésére. A számvevőszéki erősség-mutató rendelkezésre állt, bár igaz, hogy nem minden országra, amelyek érintettek voltak a függetlenség szó használatában az első körös bázison támaszkodva. A második körös bázis nem számvevőszékekhez köthető alapvetően, így ezek elemzése a leíró statisztikai módszerre korlátozódik és ilyen jellegű bevonásuk csupán kiegészítik és színesítik a

függetlenség fogalmának értelmezését.

A fent megnevezett, interneten elérhető adatbázis (Open Budget Survey) tartalmazott ugyan utalásokat a számvevőszékek típusaira (Westminster, board vagy napóleoni), de ezek nem mindig voltak korrektek és naprakészek. Ennek következtében az összes az elemzésbe vont ország számvevőszékére vonatkozóan megnéztem és leellenőriztem az adatokat, valamint a számvevőszék vezetőjére érvényben lévő kinevezési időtartamokat is felkutattam (az újraválasztás lehetőségét nem vettem figyelembe, hiszen ilyen nagy számban nem lehetett összegyűjteni az újraválasztott vezetőket, és sok helyen nem is volt rá utalás). Ez a megközelítés ugyanakkor illeszkedik a *de jure* függetlenség szempontrendszeréhez, mert az alkotmányos és törvényi felhatalmazások révén kapja azt a lehetőséget, hogy menedzselje és koordinálja az intézmény erőforrásait, illetve képviselje azt a szervezetet, amely élén áll. Ezeket az információkat az adott országok (n=129) alkotmányainak és számvevőszékekre vonatkozó törvények áttekintésével nyertem ki.

3. EREDMÉNYEK, KIÉRTÉKELÉSÜK ÉS KÖVETKEZTETÉSEK

Az alábbiakban hipotézisenkénti bontásban ismertetem röviden, lényegre törően az eredményeket.

3.1 A H1 és a H2 hipotézisekhez kapcsolódó eredmények ismertetése

Ehhez kapcsolódóan az alábbi kiegészítő elemzési technikákat választottam: A leggyakrabban megnyilvánuló országok vagy nemzetközi együttműködési partnerek/kooperációs érintettek megnevezése (alapvetően az első 5 db), amely a *függetlenség* kifejezésének használatával kapcsolatba hozhatóak. Gyakorisági mintázat detektálása és a legjelentősebb eredmények grafikus ábrázolása, illetve trendelemzése. Az értékteremtési lánc leggyakrabban érintett elemeinek a beazonosítása, ezzel is megragadva a fogalom tartalmi vonatkozásainak legnépszerűbb dimenzióit.

A számvevőszéki értékteremtési lánc – amely elemzési keretrendszerként is szolgál számomra – egyes elemeire, összetevőire vonatkozó gyakoriságok, és a leggyakrabban megnyilvánuló országok, illetve együttműködési szövetségek, platformok megnevezéseit a következő táblázatok foglalják magukba. Együttműködési platformként azonosítom a következőket: (1) UN/INTOSAI szimpóziumok dokumentumai, (2) INCOSAI Accords – az INTOSAI konferenciáinak hivatalos összegző dokumentumai, (3) INTOSAI ISSAI – az INTOSAI standardjai, (4) UN (ENSZ) az Egyesült Nemzetek Szervezetének égisze alatt megszületett publikáció, (5) egyéb nemzetközi szervezetek anyagai. (OECD, World Bank, PASAI, Nemzetközösség stb.) Közös jellemzőjük, hogy az általuk megjelentetett vagy publikált gondolatok több nemzet hozzájárulásával, együttműködésével születtek meg, és általában

valamilyen közös álláspontot képviselnek.

2/a. táblázat: A számvevőszéki értékteremtési lánc (A)→(I) elemeire vonatkozó fontosabb említési gyakorisági adatok

Az értékteremtési lánc összetevő (A-I):	Összes említés 2003-2015 (db)	Országok vagy együttműködési szövetségek és az adott összetevő leggyakoribb említéseinek száma (db)	A „relatív kiugrás” százalékos értéke (maximum érték/összesen érték) (%)
A	234	1. UN/INTOSAI (47) 2. AUT és INCOSAI (20) 4. UN (ENSZ) (17) 5. INTOSAI ISSAI (13) 6. DEN és RSA (11)	20,085
B	93	1. UN/INTOSAI (21) 2. INCOSAI (14) 3. INTOSAI ISSAI (10) 4. DEN, FRA, RSA, USA (4)	22,580
C	110	1. UN/INTOSAI (30) 2. RSA (12) 3. USA (11) 4. INCOSAI (10) 5. MLT (8)	27,2727
D	11	1. UN/INTOSAI (3) 2. FRA (2) 3. AUT, DEN, RSA, CZE, RUS, UKR (1)	27,2727
E	209	1. UN/INTOSAI (56) 2. RSA, INCOSAI (16) 4. INTOSAI (11) 5. USA (10) 6. DEN (8)	26,794
F	55	1. UN/INTOSAI (14) 2. RSA, CAN (6) 4. USA (4) 5. UN (ENSZ) (3)	25,454
G	117	1. INCOSAI (26) 2. UN/INTOSAI (23) 3. RSA (10) 4. UN (ENSZ) (7) 5. KOR, USA (5)	22,222
H	44	1. UN/INTOSAI (11) 2. INTOSAI ISSAI (7) 3. INCOSAI (5) 4. UN (ENSZ), FRA, MAR, USA (2)	25,000
HW	10	1. ETH (2)	20,000
HB	3	1. EU-ECA, GHA, LAT (1)	33,333
HN	1	1. FRA (1)	100,000
I	161	1. UN/INTOSAI (39) 2. INTOSAI ISSAI (17) 3. INCOSAI (8) 4. FRA, RSA, UN (ENSZ) (5)	23,926

Forrás: a szerző saját szerkesztése

2/b. táblázat: A számvevőszéki értékteremtési lánc (J)→(U) elemeire vonatkozó fontosabb említési gyakorisági adatok

Az értékteremtési lánc összetevő (J-U):	Összes említés 2003-2015 (db)	Országok vagy együttműködési szövetségek és az adott összetevő leggyakoribb említéseinek száma (db)	A „relatív kiugrás” százalékos értéke (maximum érték/összesen érték) (%)
J	55	1. UN/INTOSAI (12) 2. NOR, INCOSAI (4) 3. INTOSAI ISSAI, MLT, MAR (3)	21,818
K	52	1. DEN (18) 2. CAN (5) 3. AUT (4) 4. RSA, UN/INTOSAI (3)	34,615
L	68	1. UN/INTOSAI (13) 2. INTOSAI ISSAI (10) 3. CAN (7) 4. INCOSAI (6) 5. DEN, RSA (4)	19,117
M	59	1. UN/INTOSAI (19) 2. INCOSAI (12) 3. RSA, USA (4) 5. CAN (3)	32,203
N	64	1. UN/INTOSAI (12) 2. INTOSAI ISSAI (10) 3. CAN (5) 4. AUT, DEN, UN (ENSZ), FRA (3)	18,750
O	18	1. AUT, RSA, FRA, NED, CAN, NOR, SVK, USA, UN/INTOSAI, INCOSAI, EU-ECA, IND, INTOSAI ISSAI, IRL, MLT, GER, TGA, NZL (1)	5,555
P	3	1. NOR, UN/INTOSAI, KAZ (1)	3,333
Q	13	1. RSA, INTOSAI ISSAI, POL (2) 2. AUT, FRA, CAN, HUN, MLI, MLT, NZL (1)	15,384
R	79	1. UN/INTOSAI (16) 2. INTOSAI ISSAI, USA (7) 4. UN (ENSZ), INCOSAI (5) 6. AUT, BOT (3)	20,253
S	72	1. UN/INTOSAI (11) 2. INCOSAI (9) 3. AUT, UN (ENSZ) (6) 5. MAR, USA (4)	15,277
T	25	1. RSA (6) 2. INCOSAI (4) 3. MAR, UN/INTOSAI, INTOSAI ISSAI (2)	24,000
U	3	1. FRA, USA, INTOSAI ISSAI (1)	33,333

Forrás: a szerző saját szerkesztése

2/c. táblázat: A számvevőszéki függetlenség egyes nevesített dimenzióira és az összesített (A-U) említésre vonatkozó fontosabb gyakorisági adatok

Az értékkeremtési lánc összetevő (KIEG.):	Összes említés 2003-2015 (db)	Országok vagy együttműködési szövetségek és az adott összetevő leggyakoribb említéseinek száma (db)	A „relatív kiugrás” százalékos értéke (maximum érték/összesen érték) (%)
OBJECTIVELY	16	1. UN (ENSZ) (4) 2. FRA (3) 3. INCOSAI, MLT (2) 5. AUT, RSA, MAS, USA, INTOSAI ISSAI (1)	25,000
OBJECTIVITY	43	1. CAN (11) 2. AUT, RSA (5) 4. USA, INTOSAI ISSAI (4)	25,581
DJ	7	1. DEN, INTOSAI ISSAI, UN/INTOSAI (2) 2. NOR (1)	28,571
DF	25	1. UN/INTOSAI (5) 2. INTOSAI ISSAI (4) 3. USA (3) 4. FRA, MLT (2)	20,000
GS	84	1. RSA (11) 2. UN/INTOSAI, INCOSAI (10) 4. UN (ENSZ) (8) 5. AUT, DEN (7)	13,095
A→U összesen:	1547	1. UN/INTOSAI (334) 2. INCOSAI (148) 3. INTOSAI ISSAI (104) 4. RSA (92) 5. USA (72) 6. UN (ENSZ) (65) 7. DEN (60) 8. AUT (59) 9. CAN (44) 10. FRA (41) 11. MLT (35) 12. HUN, KSA (22)	21,590

Forrás: a szerző saját szerkesztése

A mögöttes adatbázis, illetve a rendszerezett formában tárlt információk alapján az alábbi megállapításokat fogalmazom meg:

Az esetek legnagyobb részében kooperációk, eszmecseréket lezáró, letisztult konszenzus révén, nemzetek feletti szinten nyilvánultak meg leginkább a számvevőszéki függetlenség témakörét illetően. Erre utal, hogy számos összetevőnél a legtöbb megnyilatkozás az együttműködési platformokhoz

köthető. Az igazsághoz hozzátartozik, hogy ezen dokumentumok oldalszáma az elemzésbe vont dokumentumok átlagos terjedelménél jóval nagyobb, így több találatot is tartalmaznak eleve. Viszont, ha szem előtt tartjuk az INTOSAI-on belüli tudásteremtési (például a standardok megalkotásának menetét vagy a *Working Group*-ok és *Task Force*-ok működési logikáját) procedúrákat és hierarchikus viszonyokat, akkor nem meglepőek a legelőkelőbb ranglistás helyezések ebben a tekintetben.

Érdekesebb azonban bizonyos összetevők mellőzése, illetve a diskurzusból való kiszorulása.

Ilyen a **(D)**, **(O)**, **(P)**, **(Q)**, **(U)**, **(DJ)** és a **(DF)**, ami utóbbi az értekezésem egyik legfontosabb fókuszterülete.

A *függetlenség* szó kevésbé szerepel együtt jelentéstartalmilag a számvevőszéki stratégiaalkotás folyamataival és stratégiai célkitűzéseivel **(D)**, csak marginálisan jelenik meg a belső szervezeti elköteleződésekkel és egyéni beállítottságokkal kapcsolatosan **(O)**. Szintén nem olvasható gyakran együtt a számvevőszéki függetlenség és a szervezeti eljárásrendek, ellenőrzési módszertanok kategória **(P)** sem. Tehát vagy minden rendben van ezen a területen az összes említést tevő szereplő szerint, vagy pedig ezen komponens érintettsége még nem szerepel prioritásként, illetve nincs benne a gondolati fősodorban, mint például az **(A)** (a függetlenségről általában), a **(C)** (számvevőszéki vezetés), az **(E)** (ellenőrzési/auditálási és járulékos tevékenységek) vagy éppenséggel a **(G)** (társadalmi impakt) komponens.

A számvevőszéki függetlenség kommunikálása, illetve a kommunikációs eszközök, csatornák szabad használatának kérdésköre sem népszerű a vizsgált időszakban **(Q)**, és a *de jure* és a *de facto* direkt vagy indirekt

kategorizálása (DJ, DF), nevén nevezése sem emelkedett ki számottevően az adatbázisból. A visszacsatolási, utókövetési mechanizmusok érintettsége is elhanyagolható (U).

„**Relatív kiugrásnak**” neveztem el azt az arányt, ami az adott értékteremtési komponenshez tartozó, egy megnyilvánulóhoz köthető maximális érték arányát fejezi ki az adott komponens összes megnyilvánulásához mérten. Minél magasabb ez az érték, annál markánsabb volt az adott szereplő/aktor megnyilvánulási hozzájárulása, a téma „feldobását”, illetve „életben tartását” illetően. Ennek a mutatónak a jelentősége ott jelenik meg igazán, ahol az említési gyakoriság elemszáma magas. Példaként említeném a (K) (standardok) és az (M) (hitelesség) kategóriákat. Az adatbázisom alapján Dánia (K) és az UN/INTOSAI (M) hozzájárulása volt kiemelkedő a *függetlenség és a standardok*, illetve a *függetlenség és a hitelesség* „topikjának” felemelkedésében.

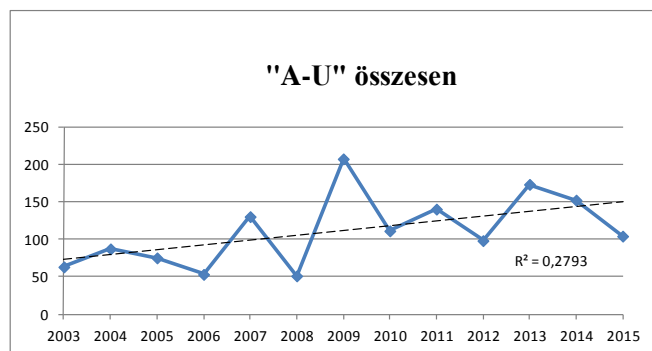
Amennyiben az évenkénti bontást nézem, akkor kirajzolódnak azok az esztendők, amelyek igazán relevánsak voltak egy-egy tényező említése kapcsán, annak felfutásában, vagy akár a megjelenésében.

Kirajzolódik, hogy a 2009-es esztendő meghatározó, a legtöbb említés az adott kategóriákban itt csúcsosodott ki. A „relatív kiugrást” illetően 2009 (H), 2011 (K) és 2014 (Q) érdemel említést, ezek voltak azok az évek, ahol a hivatkozott kategóriák említése – az összes többihez képest – lényegesen kiemelkedtek.

Illusztrációként, és a hipotéziseim (H1 és H2) vizsgálatához trendelemzést is végeztem, illetve az általam jelentősnek értékelt kategóriákra lineáris trendfüggvényt is illesztettem, amelyek a legkisebb négyzetösszegek

módszere alapján készültek. A trendelemzés alapján elmondhatom, hogy a (P), a (Q) és a (HN) kivételével trendjében mindenhol emelkedés volt megfigyelhető. A hivatkozott kategóriák (P, Q, HN) rendre 3, 11, 1 db említést takarnak, amely azonban elhanyagolhatók az összes többi számosságát figyelembe véve.

Ha az összes összetevőre illesztem a lineáris trendfüggvényt, akkor ebben az esetben is egy, az idő függvényében emelkedő trendet azonosíthatok be, ami arról árulkodik, hogy összességében – az értékteremtési lánc összes komponensére értelmezve – a vizsgálat fókuszába került fórumokon növekedett, és minőségében is elmélyült a számvevőszéki függetlenségről folytatott diskurzus.

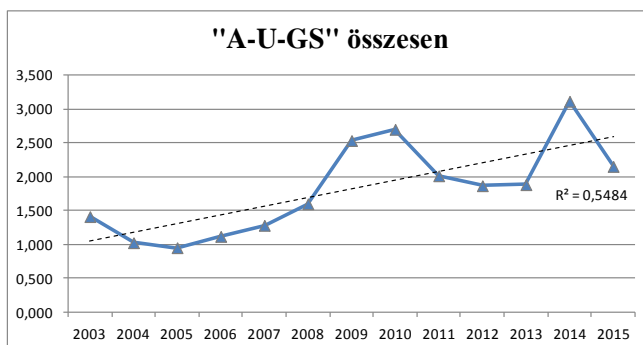


2. ábra: A számvevőszéki értékteremtési lánc (A)→(U) elemeinek összegző említési gyakoriságainak (db) és az illesztett lineáris trendfüggvényének képi ábrázolása. Forrás: saját kutatás alapján a szerző saját szerkesztése

Az objektívebb kép kialakításáért – az abszolút említési számértékeken túlmenően és a relatív „kiugrás” értéke mellett – más, relatív mutatókat is megvizsgáltam. A dokumentumok *egy oldalára vetítve* és *az összes szavához mérten* is teszteltem az első körös adatbázisomat. A számítások elkészítése után hasznos eredményeket nyertem ki évenkénti, országonkénti és összetevőnkénti bontásban is. Ezekből is igazolódni látszik, hogy a függetlenség „topikjának” a trendszerű megerősödése jelen volt. Az *egy oldalra vetített relatív előfordulások* tekintetében csupán egy esetben

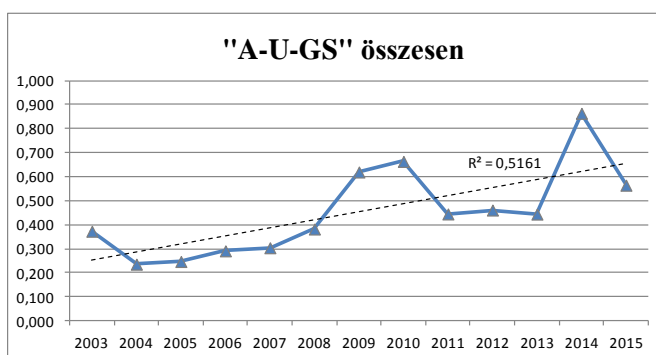
rajzolódott ki negatív meredekségű trendfüggvény, mégpedig a (H) komponens esetében.

A teljes láncra és a kiegészítő vetületekre (DJ, DF, GS) egyaránt fókuszáló összesítés szintén emelkedő tendenciára mutat rá. Ezt a 3. ábra képezi le.



3. ábra: A számvevőszéki értékteremtési lánc (A)→(U)→(GS) elemeinek összegző, egy oldalra vetített relatív gyakoriságainak (db) és az illesztett lineáris trendfüggvényének képi ábrázolása. Forrás: saját kutatás alapján a szerző saját szerkesztése

A dokumentumok szavainak összesített számához viszonyítva, százalékos relatív megoszlást számolva hasonló eredmények adódtak, amelyek szintén alátámasztják korábbi sejtésemet. A (H) összetevő ebben az esetben is kivétel volt. Az összesítés ebben az esetben is markáns emelkedésről árulkodik (4. ábra).



4. ábra: A számvevőszéki értékteremtési lánc elemeinek és kiegészítő vetületeinek összegző (A)→(U)→(GS), az összes szóra vetített relatív gyakoriságainak százalékos értéke és az illesztett lineáris trendfüggvényének képi ábrázolása. Forrás: saját kutatás alapján a szerző saját szerkesztése

Országok, illetve együttműködési szövetségek vonatkozásában az *egy oldalra vetített*, összes vizsgálati elemre kiterjedő említések tekintetében már lényegesen átrajzolódik a kép az abszolút szempontú elemzéshez képest. Az oldalszámok az adott entitás vonatkozásában lettek összesítve. Ugyanakkor megjegyzendő, hogy a nagyon alacsony (1-2 oldal) vagy nagyon magas oldalszám, a számítás módszertanából fakadóan, akár kisszámú említést is túlzón jelentősnek tűntethet fel, vagy a markáns, nagy számosságú említést is a nagy oldalszám „felhígíthat”. Ebből következik, hogy mindkét szemlélet (abszolút és relatív) együttes figyelembevétele szükségzerű. Az alábbi táblázatok (3. és 4.) a relatív aspektusok által kijelölt országok (részleges) sorrendiségét tartalmazzák, kiegészítve az abszolút eredmények meghatározó, illetve releváns szereplőinek értékeivel is.

3. táblázat: Az egy oldalra vetített relatív mutató alapján képzett részleges rangsor

Országok és együttműködési szövetségek rangsora:	Egy oldalra vetített összes említési gyakoriság	Összesített oldalszámok:
1. Franciaország	6	8
2. Málta	4,333	9
3. Izrael	4,25	4
4. Nemzetközösség	4	1
5. Etiópia	4	3
6. Németország	4	1
7. Örményország	4	1
8. ENSZ	3,818	22
10. Dánia	3,227	22
↓	↓	↓
11. INTOSAI	3,055	36
19. Dél-afrikai Köztársaság	2,667	39
22. INCOSAI	2,446	65
36. UN INTOSAI	1,593	258
54. Magyarország	1,2	20

Forrás: a szerző saját szerkesztése

4. táblázat: Az összes szóhoz mért relatív megoszlás alapján képzett részleges rangsor

Országok és együttműködési szövetségek rangsora:	Összes szóhoz mért relatív megoszlás (%)	Szavak száma összesen:
1. Dominikai Köztársaság	2,564	39
2. Nemzetközösség	2	200
3. Mali	1,538	195
4. Mauritánia	1,538	455
5. Bhután	1,471	136
6. Franciaország	1,453	3.303
↓	↓	↓
13. ENSZ	1,017	8.255
19. Dánia	0,828	8.577
20. INTOSAI	0,814	13.512
26. Dél-afrikai Köztársaság	0,658	15.799
28. INCOSAI	0,549	28.963
51. UN INTOSAI	0,342	120.061
59. Magyarország	0,316	7.604

Forrás: a szerző saját szerkesztése

Az egyes publikációk tekintetében az *egy oldalra vetített összes említési gyakoriság* vonatkozásában kiemelhetők olyan írások (országok és évszámok), amelyek ezen mutató alapján különösen koncentráltan tartalmaznak utalásokat a függetlenségre az összes többi publikációhoz viszonyítva: Dánia 2009 (12,667-es érték); ENSZ 2009/Franciaország 2014/Málta 2014 (11-es érték), valamint az ENSZ 2009 és 2012-es cikke (10 és 9-es értékekkel). Míg az ENSZ és Franciaország alapvetően a számvevőszéki függetlenség fontosságáról és a kérdéses intézmények megerősítéséről nyilvánultak meg, addig Málta a (Brit) Nemzetközösséghez tartozó tagállamok számvevőszéki függetlenségének biztosításáról, illetve annak fontosságáról értekezett az ellenőrzési jelentések és azok kommunikációjára koncentrálna. A dán cikk pedig a függetlenség történetiségét mutatja be az INTOSAI-on belül.

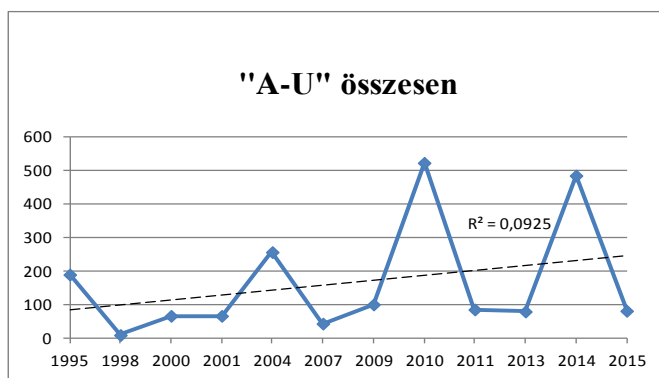
3.1.1 A második körös dokumentumbázis tartalomelemzésének eredményei

A második körös dokumentumbázis alapvetően az akadémiai kutatásokból, publikációkból áll. Ezek feldolgozása az előbbi pontban felvázolt tartalomelemzési szempontok alapján történt, ugyanakkor a relatív kiugrás értékeit nem vizsgáltam. Tartalomelemzése azt a célt szolgálja, hogy kiegészítse, illetve kontrasztba állítsa az első körös, az INTOSAI-ra, a számvevőszéki közösségre koncentrált vizsgálatot.

Itt a leggyakrabban érintett kategóriák a következők voltak:

(I) (277), **(A)** (274), **(E)** (211), **(R)** (166), **(C)** (141), **(B)** (126), **(G)** (97), **(J)** (92). A **legritkábban** felhozott tartalmi kapcsolódások az alábbi kategóriákkal voltak tetten érhetőek: **(D)** (4), **(P)** (6), **(T)** (10), **(U)** (10), **(DJ)** (15), **(K)** (28), a **(DF)** kategória pedig (41).

A trendelemzés itt is alapvetően a témakör „népszerűségének” növekedésére, a függetlenséggel kapcsolatos diskurzus felfutására utal. Az alábbi, 5. ábra ezt szemlélteti.



5. ábra: A számvevőszéki értékteremtési lánc (A)→(U) elemeinek összegző említési gyakoriságai (db) évenkénti bontásban és az illesztett lineáris trendfüggvény képe. Forrás: saját kutatás alapján a szerző saját szerkesztése

3.1.2 A H1 és a H2 hipotézisekhez kapcsolódó, azt kiegészítő statisztikai elemzés eredményei

A vizsgálat az alábbi kettő összetevőt érintette: *A függetlenség kifejezésének kumulált használati gyakorisága (2003 – 2015)* és a *számvevőszék típusa (Westminster, board, napóleoni)*.

A Post Hoc teszt alapján azt mondhatjuk, hogy a nullhipotézist (H₀) azért fogadtuk el, mivel mindhárom kategória között szignifikáns kapcsolat van. A metrikus változó különbözőségét a skálaváltozó (W, B, N) csupán 0,9 %-ban magyarázhatja, a fennmaradó 99,1% más, figyelembe nem vett tényezőkkel, illetve a véletlennel magyarázható.

A két változó között 0,095 erősségű gyenge, nem szignifikáns kapcsolat van. Ebből arra következtetnek, hogy a különböző típusú számvevőszékek a 2003-2015 közötti időszakra értelmezve közel azonos kumulált gyakorisággal emlegették a függetlenséget, azaz érdeemben nem determinálja a szóhasználatot a számvevőszék típusa.

A H1 és a H2 hipotézisek a fenti elemzések tükrében elfogadásra kerültek.

3.2 A H3 hipotézishez kapcsolódó eredmények ismertetése

Az elemzésbe vont két tényező: *SAI erősség-mutató értéke és megnyilvánulás gyakorisága* (azaz: publikációk/cikkek kumulált számossága 2003-2015) (figyelembe véve azon számvevőszékeket, akik megnyilvánultak, illetve akik nem).

A korrelációt vizsgálva elmondható, hogy a két változó között pozitív előjelű közepesnél gyengébb kapcsolat van ($R=0,385$). Mindez arra enged következtetni, hogy általánosságban inkább azok a számvevőszékek publikálnak több kiadványt, cikket és egyéb dokumentumokat, amelyek

egyébként is erősebbek az *Open Budget Survey* indikátora alapján.

A további kapcsolódó vetület elemzése érintette a *Számvevőszéki erősség-mutató értéke és a függetlenség kifejezésének használata* (a szó használatának kumulált gyakorisága 2003-2015) indikátorokat.

Az elemzés alapján **nincs szignifikáns** kapcsolat a két ismérv között. Mindezek alapján az mondható, hogy a függetlenség szó használatának összes gyakorisága és az erősség-mutató között nincs szignifikáns kapcsolat. Tehát olyan számvevőszékek is lehetnek a nemzetközi felmérés indikátora alapján erősek, amelyek megnyilvánulási gyakorisága inkább alacsonyabb.

Külön figyelmet szenteltem az alábbi két tényező közötti kapcsolatra is: *SAI erősség-mutató értéke és a függetlenség kifejezésének a számvevőszéki értékteremtési lánc egyes elemeire vonatkozó gyakorisága* (A-U).

Itt minden egyes számvevőszéki értékteremtési lánc összetevőre el lett végezve a *Spearman*-féle korrelációs vizsgálat. Itt kettő komponens kapcsán jött ki szignifikáns kapcsolat: G, HW. Tehát a számvevőszéki társadalmi impakt és a függetlenség összefüggéseit taglaló számvevőszékek szignifikánsabban erősebbek. Valamint a Westminster típusú számvevőszékekkel összefüggésben megemlített *függetlenség* a szignifikánsan erősebb számvevőszékekkel hozható kapcsolatba. Összességében kijelenthető, hogy a **H3 hipotézis** nem igazolódott teljes mértékben. Ennek fényében olyan számvevőszékek is nagy valószínűséggel megnyilvánulnak a függetlenségről, amelyek kevésbé erősek. Tehát a gyengébbnek számító számvevőszékek is írtak a függetlenségről, illetve érintettek voltak a témát illetően. Ez arra utalhat, hogy legalább a függetlenséggel kapcsolatos hiányosságokat próbálják feltárni, és beszélni róla.

3.3 A H4a és a H4b hipotézisekhez kapcsolódó eredmények ismertetése

Itt görcső alá került az alábbi változók kapcsolata: *SAI erősség-mutató értéke és a számvevőszék típusa*. (Westminster [típuskód az elemzésben: 3], board [típuskód az elemzésben: 1], napóleoni [típuskód az elemzésben: 2])

Az ANOVA alapján nincs szignifikáns kapcsolat a két változó között, tehát általánosságban igaz az, hogy bármely számvevőszék lehet erős vagy gyenge függetlenül attól, hogy milyen típusú. A metrikus változó különbözőségét a skálaváltozó 2,9%-ban magyarázhatja, a fennmaradó 98,1% más, figyelembe nem vett tényezőkkel, illetve a véletlennel magyarázható. A két változó között 0,17 erősségű, nem szignifikáns gyenge kapcsolat van.

Kiegészítő elemzés: *SAI erősség-mutató értéke és a számvevőszéki elnök/vezető kinevezési ideje* (első körös kinevezési idejére értve).

A teszt lefuttatása után látható volt, hogy nincs szignifikáns kapcsolat a számvevőszéki erősség és a számvevőszéki vezető kinevezési ideje között. A kérdéskör több, mélyebb betekintést is megérdemel, hiszen a szakirodalomban gyakran nem egyértelmű, hogy a rövidebb, vagy a hosszabb kinevezési idő lenne-e hasznosabb. Táblázatos formában összevettem a kinevezési időtartamokat a számvevőszéki erősség-mutató átlagértékeivel és szórásaival. Ugyanezt elkészítettem négy kategóriára bontva is. Arra voltam kíváncsi, hogy hol (milyen kinevezési időtartamoknál) párosulnak magas átlagértékek alacsony szórással. Ha ilyen együttállás létezik, akkor a magas számvevőszéki erősség viszonylag stabilan (alacsony szórás mellett) jelen van az adott kinevezési időtartam mellett. A következő két táblázat (5. és 6.) ezt mutatja be:

5. táblázat: A kutatásban szereplő számvevőszékek vezetőinek elsődleges kinevezési időtartama (év) és a számvevőszéki erősség-mutató egyes vetületei

SAI vezető kinevezési ideje (év):	Számvevőszékek száma (db)	SAI erősség-mutató átlagértéke (0-100)	SAI erősség-mutató szórása
3	4	58,250	22,890
4	10	65,825	20,578
5	22	54,193	20,991
6	11	71,204	19,930
7	13	74,980	16,711
8	6	88,916	10,467
9	5	90,000	8,165
10	1	100,000	0
12	2	79,125	4,125
15	1	100,000	0
20	19	53,938	23,444
Összesen:	94	66,043	23,428

Forrás: saját kutatás alapján a szerző saját szerkesztése

Az alábbi, 6. táblázat az előzőhöz képest talán még jobban kiemeli és kijelöli azt a kinevezési időre vonatkozó sávot, ahol a számvevőszéki erősség mutatójának a legmagasabb az átlagértéke, míg ennek szórása a legalacsonyabb tartományban mozog.

6. táblázat: A kutatásban szereplő számvevőszékek vezetőinek elsődleges kinevezési időtartama kategóriánként és a számvevőszéki erősség-mutató hozzá kapcsolódó vetületei

SAI vezető kinevezési ideje (évek, kategóriák):	Számvevőszékek száma (db)	SAI erősség-mutató átlagértéke (0-100)	SAI erősség-mutató szórása
3-4-5 (rövid kinevezési idő)	36	57,875	21,702
6-7 (közepes kinevezési idő)	24	73,250	18,354
8-9-10 (középhosszú)	12	90,291 _{MAX}	9,560 _{MIN}
12-15-20 (hosszú)	22	58,321	24,720
Összesen:	94	66,043	23,428

Forrás: saját kutatás alapján a szerző saját szerkesztése

A fenti adatok alapján egy közepes hosszúságú (8-9-10 éves) kinevezési időtartam tűnik jó kompromisszumnak.

Az ilyen típusú vizsgálat természetesen nem verifikálja teljes mértékben, és nem ad teljesen megnyugtató választ a kinevezési idő optimalizálására, de mégiscsak egy nagyobb mintán alapuló betekintést enged ebbe az érdekes területbe, ami a *de jure* függetlenség megközelítésének egyik leginkább emlegetett vonatkozása.

3.4 Összegző következtetések

Az elemzések kiértékelése révén betekintést nyerhettem a számvevőszéki függetlenség értelmezési dimenzióiba, és az értékteremtési lánc egyes összetevőire vonatkozó használati gyakoriságba is. Láthatóvá vált számomra, hogy a függetlenség iránti igény növekedése detektálható és a szakmai, valamint az akadémiai diskurzusban is megjelenik. Hiányzik azonban az értékteremtési lánc teljes spektrumára kiterjedő egységes értelmezés, valamint a valós, ténylegesen vetület olyan mélységű tárgyalása, amely szintén kiszolgálja ezt a fenti igényt. A korábbi fejezetekben is már levontam olyan következtetéseket, amelyek a szűkebben értelmezett vizsgálódási tartományra fókuszáltak. Értekezésem javaslataihoz, amelyek reményeim szerint gyakorlati alkalmazhatósági vonatkozásokkal is rendelkezni fognak, globálisan azt a következtetést vonom le saját kutatásomból, hogy (1) a számvevőszéki függetlenség csak holisztikus szemléletben értelmezhető, egy-egy tényező kiragadása nem feltétlen vezet szignifikáns eredményhez, illetve (2) **indokolt és megalapozott szükség van a *de facto* értelmezésre** és a valós függetlenség szempontjainak alárendelt számvevőszéki magatartásra (a függetlenség menedzselése) és számon kérhetőségre. Javaslataim asszisztálhatnak azon valós vagy látens igényeknek a kielégítéséhez, amelyek a számvevőszéki tényleges függetlenségről alkotott objektívabb kép kialakítását megkerülhetetlennek és a legfelsőbb szintű, külső, közpénzügyi ellenőrzés közjához való hozzájárulásának fundamentumaként azonosítják. Saját megközelítésem és az értekezés célkitűzéseim alapuló tanácsaimat

főleg a „tényleges”, illetve „az indokolt és számon kérhető” függetlenség
kapcsán fogalmazom meg.

4. ÚJ KUTATÁSI EREDMÉNYEK

1. Ide sorolnám – jelentőségéből fakadóan – az általam kidolgozott és a számvevőszéki működésre szabott **általánosított értékteremtési láncot** is, amely disszertációmban elemzési keretrendszerként is funkcionált. Természetesen az értékteremtési lánc (értéklánc) koncepciója Porterhez köthető, de míg ő alapvetően a versenyszférára koncentrált, én a közsférára, a közpénzügyi elszámoltathatósági rendszer egyik legfontosabb elemére, a számvevőszékekre. A korábban bemutatott 1. ábra forrásai között szerepelt szerzők Azuma, INTOSA IDI, Moore, Talbot és Wiggan is érintették a témát és utaltak ezen folyamatokra, de ilyen részletekbe menően nem történt meg a kidolgozása.

2. Új vagy újszerű eredménynek tekintem **a számvevőszéki függetlenséggel kapcsolatos szó- és fogalomhasználat mintázatainak a feltérképezését**, főleg az értékteremtési lánc összetevőinek és időbeli alakulásának tekintetében. Mindezt kiegészítette egy nagyon széles körű, érintetti szempontú (országok), valamint egy kifejezetten az erre koncentrált szakirodalmi/akadémiai értelmezés szerinti kitekintés is. Ez a széles körű minta akár túlzónak is tekinthető, de ezzel párhuzamosan egy nagyon nagy pontossággal lehatárolt vizsgálati terület mélyreható elemzése jelent meg. A fogalomhasználat és a hozzá tartozó jelentéstartalom minél alaposabb megértéshez és detektáláshoz – véleményem szerint – elengedhetetlen volt ez a nagyobb volumenű merítés.

3. H3 hipotézis vizsgálata alapján új vagy újszerű eredménynek tekintem a tartalomelemzésen alapuló eredmények összevetését (kapcsolatuk szorosságának beazonosítását) a rendelkezésre álló, a számvevőszéki

függetlenség kapcsán is említésre méltó tényezőkkel (*Open Budget Survey* SAI erősség-mutató, számvevőszék típusa).

4. Szintén új vagy újszerű eredmény a nagy elemszámon alapuló vizsgálat és a kinyert eredmények alapján kialakított megállapítások. Ilyen a H4a hipotézisen alapuló „a számvevőszéki erősség-mutató” és a „számvevőszék típusa” változók közötti kapcsolat vizsgálata. A szakirodalomban nincs rá igazán példa, hogy ilyen nagy mintán alapuló elemzés történjen, különösen matematikai statisztikai módszereket segítségül hívva. Kivételként említeném Blume és Voigt szerzőpáros cikkét, amelyben végeznek ilyen jellegű számításokat, de ők alapvetően más szempontú megközelítést alkalmaznak, más jellegű indikátorokat érintenek, és lényegesen kevesebb elemszámú merítést végeznek.

5. Ugyancsak új vagy újszerű eredmény a H4b hipotézis alapján készült vizsgálat megállapításai. Jelentősége abban rejlik, hogy nagy mintán alapuló elemzés történt, amelyhez nem állt rendelkezésre megfelelő adatbázis (számvevőszéki vezető kinevezési ideje). Ezt el kellett készíteni, és az értekezés 2. számú mellékletében ezek olvashatóak is. Ilyen összegző adatbázis tudtommal a szélesebb, nem szakmai közönség számára nem elérhető. A korábban említett H4a hipotézis kapcsán a számvevőszékek frissített és korrigált tipizálását is el kellett végezni, hiszen az *Open Budget* adatbázis olykor-olykor nem volt helytálló. Tehát a számvevőszéki vezetők kinevezési időtartama és a számvevőszéki erősség-mutató közötti kapcsolat vizsgálata azt az űrt próbálta betölteni, amit a szakirodalom itt még nyitva hagyott. A diskurzus már korábban is folyt arról, hogy – mint az egyik legfontosabb *de jure* függetlenségi tényező – a számvevőszéki első emberek kinevezési ideje mennyire is fontos az adott intézmény teljesítményében, ha úgy tetszik erősségében. De ez korábban nem volt ilyen részletességgel

vizsgálta, pusztán elméleti/gondolati oldalról közelítettek a kérdéshez.

6. A H4b hipotézishez kapcsolódóan megvizsgáltam a számvevőszéki erősség-mutató értékeinek alakulását és összevettem a konkrét kinevezési időtartamokkal, illetve az általam képzett osztályozásokkal/csoportképzésekkel. A vizsgálat eredményeként egy széles bázison alapuló mintázat rajzolódott ki, amiből javaslatot tettem az ideálisnak tűnő kinevezési időtartamra, természetesen kiegészítettem azzal, hogy ezt nagyon óvatosan kezeljük, hiszen ez a valóságban számtalan egyéb tényezőtől is függ, amelyek figyelembe vétele olykor lehetetlen. Vizsgálataim igazolták, hogy a számvevőszéki függetlenség csak holisztikus szemléletben értelmezhető, egy-egy tényező kiragadása nem feltétlen vezet szignifikáns eredményhez.

5. JAVASLATOK (ELMÉLETI ÉS GYAKORLATI FELHASZNÁLÁS)

1. Az értékteremtési lánc gyakorlati vonatkozásainak kiaknázási lehetőségei.

A számvevőszéki értékteremtési lánc, tudásom, szakmai kutatásaim és a szakirodalmak szintetizálásának egy olyan eszenciája, amely számos gyakorlati alkalmazást kelthet életre. Alkalmazható – ahogy itt is látható volt – elemzési keretrendszerként, megfelelő kiindulási támpontot adhat stratégiaalkotáshoz, külső, szakmai átvilágításhoz (*peer-review*), szervezetfejlesztési és kapacitásbővítési elemzésekhez, illetve a kockázatmenedzsmenthez is támpontokat adhat az összetevők/komponensek ismerete és rendszerbe történő elhelyezése.

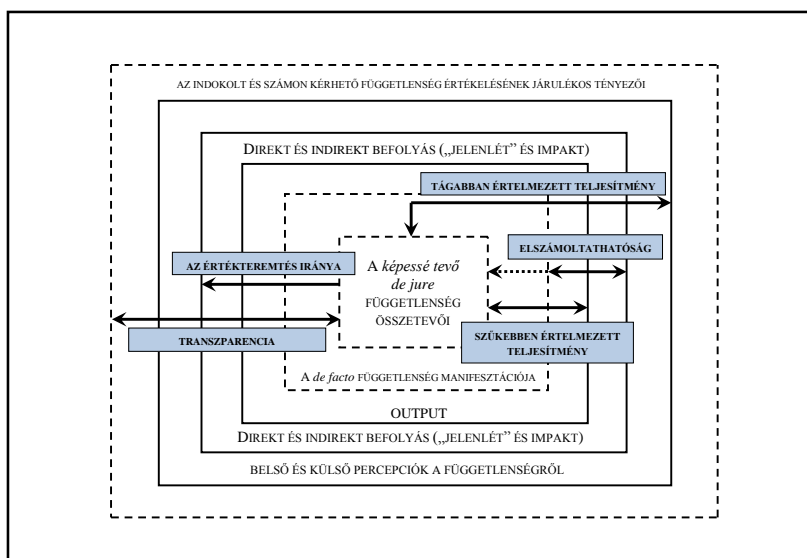
2. A fenti elemzési keretrendszer elemei mentén (az teljes mértékben lefedően) megalkottam a valós (*de facto*) függetlenségre vonatkozó értelmezési támpontjaimat.

A *de jure* függetlenség fontossága sem kérdőjelezhető meg, de a *de facto* függetlenség értelmezése megkerülhetetlen. A konverzió lényege, hogy a képessé tevő, törvényi garanciákon nyugvó függetlenségi összetevőket újraértelmezzük abból a szempontból, hogy azok milyen minőségben valósultak meg egy adott időszakra vonatkoztatva.

3. A számvevőszéki függetlenség több szempontú újradefiniálása, újragondolása értelmezésük kiterjesztése az értékteremtési lánc összes komponensére (*képessé tevő de jure*, a *de facto*, valamint az *indokolt és számon kérhető* függetlenség).

Az **indokolt és számon kérhető függetlenség** (*substantiated and*

accountable independence – S&AI) a korábbi koncepciókra épít, de azokat kiterjeszti. A fogalom értelmezése képet ad arról, hogy (1) a „*jogalkotó által biztosított képessé tevő függetlenség*” hogyan realizálódik a számvevőszéki működés egy adott időpontjára vagy egy adott időszakra vonatkozóan (*statikus megközelítésű függetlenség*). (2) feltárja a függetlenséget alátámasztó erőforrásokat, kapacitásokat, a felhalmozott és az újonnan teremtett tudáselemeket, illetve magába foglalja a független ellenőröket/tisztségviselőket és mindezek hozzájárulását a szervezet függetlenségéhez. (3) számításba veszi azon körülményeket (*lehetőségek*), amelyek elősegíthetik a függetlenség minél magasabb szintű megvalósításához, valamint összegzi azon kockázati tényezőket, amelyek ezt veszélyeztethetik. (4) értékeli és nyomon követi a számvevőszéki önálló (*más szervezet közbenjárása nélküli*) hatásgyakorlását, véleményformálását és befolyásoló képességét. (5) rávilágít az érintettek szubjektív percepcióira a számvevőszéki függetlenséget illetően. Az *indokolt és számon kérhető* függetlenség kapcsán az objektív, szűkebben és tágabban értelmezett számvevőszéki teljesítmény értelmezése és annak mérése (6), valamint az elszámoltathatósági relációk (7) figyelembe vétele is szükségszerű, beleértve az egyének büntetőjogi felelősségétől kezdve a tágabban értelmezett szervezeti/számvevőszéki *integritás menedzsmentig* (*integrity management – SAI IM*) bezárólag. A függetlenség alakulásának dinamikája, az arra ható folyamatok számításba vétele, nyomon követése – több vizsgálati időtartamot átívelően – szintén meghatározó jelentőségű a fogalom kiterjesztett értelmezése kapcsán (8) (*dinamikus megközelítésű függetlenség*). Az indokoltságot és a számon kérhetőséget, minden egyes összetevő mentén az indokolt és kellő mértékű átláthatóságnak/transzparenciának kell kísérnie (9). A koncepció szemléltetését és megértését az alábbi, 4. ábra segíti elő. A felvázolt struktúra magjában a már korábban tárgyalt *képessé tevő de jure* és a *de facto* függetlenség egymásra épülő egysége alkotja.



6. ábra: A számvevőszéki „indokolt és számon kérhető függetlenség” értelmezésének elvi, szemléltető keretrendszere. Forrás: a szerző saját szerkesztése

4. Hozzáadott értéként értelmezem a számvevőszék „indokolt és számon kérhető függetlenségének” értékelő mátrixát (7. táblázat), amely az intézmények (és nem feltétlen a számvevőszékekre értendő ez) külső átvilágításában, értékelésében nyújthatnak hasznos támpontokat. A támpontok alapján lehet indikátorokat képezni, amelyekre természetesen a „SMART” kritériumoknak teljesülniük kell. És most itt semmiképp sem akarok magammal ellentmondásba keveredni, hiszen nem támogattam az egyes indikátorok „mindenekfeletti”, „domináns” használatát. Ezt most is így látom, de nem zárom ki, sőt kiegészítésként tökéletesen szolgálhatják az átvilágítást végző tájékozódását.

7. táblázat: A számvevőszék „indokolt és számon kérhető függetlenségének” értékelő mátrixa

SZÁMVEVŐSZÉKI TRANSPARENTIA (ELVI LEHETŐSÉG ÉS KITERJESZTÉS)								
↑ AZ INDOKOLT ÉS SZÁMON KÉRHETŐ FÜGGETLENSÉG ELEMÉI: →	TÁGABBAN ÉRTELMEZETT SZÁMVEVŐSZÉKI TELJESÍTMÉNY					↓ AZ INDOKOLT ÉS SZÁMON KÉRHETŐ FÜGGETLENSÉG ÉRTÉKELÉSÉNEK JÁRULÉKOS TÉNYEZŐI: ↓		
	SZŰKEBBEN ÉRTELMEZETT TELJESÍTMÉNY							
	(?)	ELSZÁMOLTATHATÓSÁG						
	EDJ	DF	OUTPUT	BEFOLYÁS - "JELENLÉT", IMPAKT	PERCEPCIÓK - BELSŐ ÉS KÜLSŐ	Hozzájárulás a függetlenséghez	Lehetőségek és kockázati tényezők	Folyamatok és dinamika
(A) Függetlenségi burok								
(B) INPUT (információk beáramlása, impulzusok, tapasztalások, KÜLSŐ ELVÁRÁSOK)								
(C) Vezetés és menedzsment, szervezeti kultúra								
(D) Stratégiai célkitűzések								
(E) A számvevőszék ellenőrzési és járulékos tevékenységei								
(F) OUTPUT (jelentések, vélemények)								
(G) OUTCOME – Társadalmi hatások								
H. Szervezeti struktúra								
I. Mandátumok és felhatalmazások								
J. Külső források (közpénz), saját költségvetés								
K. ISSAI és IFAC standardok								
L. Elszámoltathatósági kötelezettségek és viszonyok								
M. Hitelesség								
N. Etikai alapelvek								
O. Elköteleződések								

és belső kezdeményezések						
P. Eljárásrendek, ellenőrzési módszertan						
Q. Kommunikációs tevékenységek						
R. Hálózati pozíciók, kapcsolatok menedzselése						
S. Szervezeti kapacitások, belső erőforrások, auditorok, humán erőforrás						
T. Tudás						
U. Visszacsatolási és tanulási folyamatok						

Forrás: a szerző saját szerkesztése

5. A számvevőszéki „*indokolt és számon kérhető függetlenség*” szervezeti menedzselésének és a vonatkozó kapacitásfejlesztés lehetséges területeinek és kihívásainak felvázolása, megemlítése, amely a kutatás további irányultságát is jelenthetik, fókuszálva egy adott számvevőszékre, segítve a szervezeti függetlenség minél több szempontú menedzselését.

6. AZ ÉRTEKEZÉS TÉMAKÖRÉBŐL ÍRT TUDOMÁNYOS KÖZLEMÉNYEK; ISMERETTERJESZTŐ PUBLIKÁCIÓK; ELŐADÁSOK

1. Nagy S. (2016): A számvevőszéki „függetlenség” szóhasználatának mintázatai az INTOSAI közösségén belül. *Jelenkori Társadalmi és Gazdasági Folyamatok*, Vol. 11, No. 1-2, pp. 63-77.

2. Nagy S. (2016): Najwyższe organy kontroli oraz nowe aspekty kreowania wartości publicznej w złożonych systemach adaptacyjnych. *Kontrola Państwowa*, Vol. 61, No. 4, pp. 611-629.

3. Nagy S. (2015): Effectiveness problems at urban public transport: from the perspective of the European Court of Auditors. *Quaestus: Open Access Journal*, No. 7, (June 2015) pp. 101-108. 4th International Conference on Tourism and Durable Development. Timisoara (Temesvár), Románia: 2015.05.07 – 2015.05.09.

4. Nagy S. – Gulyás L. (2015): Számvevőszéki értékteremtés „turbulens” környezetben – a komplexitás kezelésének lehetőségei. *Vezetéstudomány*, Vol. 46, No. 7, pp. 2-14.

5. Nagy S. (2015): A közpénz változó szerepe és funkciói. *Jelenkori Társadalmi és Gazdasági Folyamatok*, Vol. 10, No. 1, pp. 9-16.

6. Nagy S. (2015): Supreme Audit Institutions and New Aspects for Public Value Creation in Complex Adaptive Systems. Hetesi E. – Vas Zs. (szerkesztők): *New Ideas in a Changing World of Business Management and Marketing*. Konferencia helye, ideje: Szeged, Magyarország, 2015.03.19 –

2015.03.20. Szeged: University of Szeged, Doctoral School of Economics, 2015. pp. 206-224. ISBN 978-963-306-385-9

7. Kis K. – Nagy S. (2012): A LEADER-megközelítés alkalmazásának tapasztalatai az eredményesség, hatékonyság és fenntarthatóság szemszögéből. *Közép-Európai Közlemények*, Vol. 5, No. 2, pp. 159-168.

8. Nagy S. (2012): Az Európai Számvevőszék ellenőrzési tevékenységének kohéziós politikai vetülete. *Közép-Európai Közlemények*, Vol. 5, No. 1, pp. 127-135.

9. Nagy S. – Gál J. – Véha A. (2012): Improving audit functions of supreme audit institutions to promote sustainable development. *Abstract – Applied Studies in Agribusiness and Commerce*, Vol. 6, No. 3-4, pp. 63-70.

10. Nagy S. (2012): The role of Supreme Audit Institutions in fight against the consequences of financial and economic crisis – A theoretical approach. Farkas B. – Mező J. (szerkesztők): *Crisis Aftermath: Economic policy changes in the EU and its Member States*. 513 p. Konferencia helye, ideje: Szeged, Magyarország, 2012.05.08 – 2012.05.09. Szeged: Faculty of Economics and Business Administration, University of Szeged, 2012. pp. 256-267. ISBN 978-963-306-159-6

11. Nagy S. (2011): A számvevőszékek és a civil szféra kapcsolata az ellenőrzések hatásosságának növelésére. *Jelenkori Társadalmi és Gazdasági Folyamatok*, Vol. 6, No. 1-2, pp. 52-58.