

DOKTORI (PhD) ÉRTEKEZÉS

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

RÖVIDÍTÉSEK JEGYZÉKE	5
ORSZÁGNEVEK RÖVIDÍTÉSÉNEK JEGYZÉKE	6
1. BEVEZETÉS, ELŐZMÉNYEK	8
2. IRODALMI ÁTTEKINTÉS	14
2.1 A függetlenség alapkérdései és a számvevőszéki érintettség	14
2.2 A számvevőszékek általános értékteremtési lánc – mint a függetlenség holisztikus értelmezésének kiindulási alapja	20
2.3 A számvevőszéki függetlenség általános megközelítése	35
2.4 A számvevőszéki függetlenség az INTOSAI értelmezésében	48
2.5 A számvevőszéki függetlenség indikátorai a szakirodalomban	51
2.6 A függetlenség indikátorainak kritikája	57
2.7 Értelmezési támpontok és a számvevőszéki <i>de jure</i> függetlenség lényegisége	61
2.8 A számvevőszéki <i>de facto</i> függetlenség indokoltsága és szakirodalmi vonatkozásai	65
3. A DISSZERTÁCIÓ CÉLKITŰZÉSEI	71
4. A KUTATÁS MÓDSZERTANA ÉS AZ ELEMZÉS ANYAGA	78
5. A SZÁMVEVŐSZÉKI FÜGGETLENSÉG EGYES ASPEKTUSAINAK VIZSGÁLATI EREDMÉNYEI ÉS AZOK KIÉRTÉKELÉSE	88
5.1 A H1 és a H2 hipotézisekhez kapcsolódó eredmények ismertetése	88
5.1.1 Az első körös dokumentumbázis tartalomelemzésének eredményei	88
5.1.2 A második körös dokumentumbázis tartalomelemzésének eredményei	103
5.1.3 A H1 és a H2 hipotézisekhez kapcsolódó, azt kiegészítő statisztikai elemzés eredményei	107
5.2 A H3 hipotézishez kapcsolódó eredmények ismertetése	109
5.3 A H4a és a H4b hipotézisekhez kapcsolódó eredmények ismertetése	111
6. KÖVETKEZTETÉSEK, SAJÁT JAVASLATOK	117
6.1 A számvevőszéki „képessé tevő” függetlenség értelmezési támpontjai	118
6.2 A számvevőszéki valós függetlenség értelmezési támpontjai	125
6.3 A számvevőszéki függetlenség értelmezésének kiterjesztése, az indokolt és számon kérhető megközelítés lényegisége	136
6.4 Javaslatok a függetlenség menedzselésének szervezeti kihívásaira ..	152
7. ÚJ TUDOMÁNYOS EREDMÉNYEK	158
7.1 Hipotéziseken nyugvó új és újszerű eredmények	158
7.2 Az értekezés „hozzáadott értéke”	161
8. ÖSSZEFOGLALÁS	162
9. KÖSZÖNETNYILVÁNÍTÁS	164
10. IRODALOMJEGYZÉK	165
11. ÁBRÁK ÉS TÁBLÁZATOK JEGYZÉKE	183

12. A DISSZERTÁCIÓ TÉMAKÖRÉBŐL MEGJELENT PUBLIKÁCIÓK	187
13. A DISSZERTÁCIÓ TÉMAKÖRÉN KÍVÜLI PUBLIKÁCIÓK	189
14. RÖVID SZAKMAI ÉLETRAJZ.....	191
15. MELLÉKLETEK.....	192

RÖVIDÍTÉSEK JEGYZÉKE

Az értekezés szövegtörzsében található legfontosabb rövidítések:

3E – Economy, Efficiency, Effectiveness (gazdaságossági, hatékonysági és eredményességi dimenziókra utal a teljesítmény-ellenőrzések kapcsán)

ANOVA – Analysis of Variance (varianciaanalízis)

DF – De Facto (a függetlenség fogalmával kapcsolatosan, a valós vetület rövidítéseként szolgál)

ECA – European Court of Auditors (Európai Számvevőszék)

EDJ – Enabling De Jure (a függetlenség fogalmával kapcsolatosan, a képessé tevő vetület rövidítéseként szolgál)

EU – Európai Unió

EUROSAI – European Organisation of Supreme Audit Institutions (az INTOSAI európai regionális szervezete)

IDI – INTOSAI Development Initiative (az INTOSAI-nak a számvevőszékek teljesítményének és kapacitásfejlesztéséért felelős intézménye)

IFAC – International Federation of Accountants (a Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége, a számviteli szakma nemzetközi szervezete)

INTOSAI – International Organisation of Supreme Audit Institutions (a Legfőbb Ellenőrző Intézmények Nemzetközi Szakmai Szervezete)

IJGA – International Journal of Government Auditing (az INTOSAI negyedévente megjelenő szakmai folyóirata)

INCOSAI – International Congress of Supreme Audit Institutions (az INTOSAI összes tagját tömörítő legfőbb szerve)

ISSAI – International Standards of Supreme Audit Institutions (az INTOSAI számvevőszékekre vonatkozó nemzetközi szakmai standardjai)

KPI – Key Performance Indicator (speciális/kulcsfontosságú teljesítményértékelő indikátor)

NAO – National Audit Office (az Egyesült Királyság legfőbb ellenőrző intézménye)

OBI – Open Budget Index (a Nemzetközi Költségvetési Partnerség/Együttműködés által vizsgált országok központi költségvetéseinek átláthatóságát vizsgáló felmérés)

indikátorkészletének az összessége)

OBS – Open Budget Survey (Nyílt Költségvetési Felmérés, az International Budget Partnership elnevezésű szervezet kétévente ismétlődő felmérése)

OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development (Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet)

PA – performance audit (teljesítmény-ellenőrzés)

SAI – Supreme Audit Institution (legfőbb ellenőrző intézmény, számvevőszék)

SAI PMF – SAI Performance Measurement Framework (az INTOSAI IDI, azaz a kérdéses szakmai szervezet fejlesztésért felelős intézménye által kidolgozott számvevőszéki teljesítmény-értékelő keretrendszere)

PASAI – Pacific Association of Supreme Audit Institutions (az INTOSAI csendes-óceáni regionális szervezete)

UN – United Nations (Egyesült Nemzetek Szervezete – ENSZ)

VFM – Value for money (értéket pénzért, a teljesítmény-ellenőrzések egyik fajtájának elnevezése, sok esetben szinonimájaként értelmezik a PA-nak, azaz a performance auditnak)

ORSZÁGNEVEK RÖVIDÍTÉSÉNEK JEGYZÉKE

Az értekezésben hivatkozott, illetve említett országok beazonosítására – a könnyebb és egyértelműbb beazonosíthatóság miatt – a Nemzetközi Olimpiai Bizottság (NOB) hivatalos, hárombetűs országkódjait használom. Az alábbi, 1. táblázat a szövegtörzsben direkt módon említett országokra vonatkozó rövidítéseket tartalmazza.

1. táblázat: A szövegtörzsben közvetlenül megjelenő országok rövidítései

AUT – Ausztria	ETH – Etiópia	IND – India	MEX – Mexikó	POR – Portugália
BAN – Banglades	EU-ECA – Európai Unió/Európai Számvevőszék	ITA – Olaszország	MLI – Mali	RSA – Dél-afrikai Köztársaság
BEL – Belgium	FRA – Franciaország	KOR – Dél-Korea	MLT – Málta	RUS – Oroszország
BOT – Botswana	GBR – Egyesült Királyság	KSA – Szaúd-Arábia	NED – Hollandia	SLO – Szlovénia
CAN – Kanada	GER – Németország	LAT – Lettország	NOR – Norvégia	SVK – Szlovákia
CZE –	GHA – Ghána	LUX –	NZL – Új-	UKR – Ukrajna

Csehország		Luxemburg	Zéland	
DEN – Dánia	GRE – Görögország	MAR – Marokkó	OMA – Omán	USA – Amerikai Egyesült Államok
ESP – Spanyolország	HUN – Magyarország	MAS – Malajzia	POL – Lengyelország	

Forrás: Nemzetközi Olimpiai Bizottság

Egyéb, a tartalmi részben közvetlenül nem említett országokra vonatkozó rövidítéseket a 2. számú melléklet tartalmazza. Abban, az elemzésbe vont egyéb országokra vonatkozó rövidítéseket és egyéb információkat lehet megtalálni.

*„Ne rémítsen a szakadék álmaid
és valóság közt. Ha a képzelet
szárnyára vesz, meglesz a híd is
hamar” (Belva Davis)*

*„A hatalom megront, a korlátlan
hatalom korlátlanul ront meg...”
(Laurell Kaye Hamilton)*

1. BEVEZETÉS, ELŐZMÉNYEK

A számvevőszékeknek, valamint az általuk ellátott ellenőrzési és egyéb, járulékos feladatoknak mind nemzeti, mind szupranacionális szintereken egyre nagyobb jelentőségük van. Mindezt alátámasztják és megerősítik az ENSZ, az INTOSAI (a Legfőbb Ellenőrző Intézmények Nemzetközi Szakmai Szervezete) és az OECD vonatkozó határozatai, illetve publikációi is. Korunk közpénzügyi rendszereinek működését, menedzselését, elszámoltathatósági kérdéseit érintő/befolyásoló folyamatok sokszor eddig nem tapasztalt változásokat és jelenségeket produkálnak (pénzügy-gazdasági válság, fenntarthatósági kérdések, változó érintetti/társadalmi elvárások, globális és helyi adaptív és kompetitív nyomás növekedése, intelligens válaszreakciók iránti igények megjelenése, felerősödése stb.).

Ezekre a változásokra a számvevőszékeknek is reagálniuk kell és saját értékteremtési folyamataikat is át kell gondolniuk, mindezzel párhuzamosan az ebből származó társadalmi hasznosságok maximalizálására kellene törekedniük. Mindezek előfeltételeként kezelhető az intézmény függetlensége. A függetlenség alapvetően eszközként és nem célként azonosítható be, tehát a számvevőszéki erőforrások aktivizálása és az értékteremtési folyamatok során a függetlenség kritériumainak szem előtt tartásának nem öncélúnak kell lennie, hanem a közjót kell szolgálnia (Domokos et al., 2016b, 2016c; Kovács, 2009a, 2010a).

A számvevőszékek külső, működési környezete (szűkebb környezete: a közpénzügyi rendszer, illetve a társadalmi-gazdasági rendszer, ahol azok hosszabb távú hatásai, azaz impaktjai megjelenhetnek, illetve kiteljesedhetnek) komplex adaptív rendszerként azonosítható (*Complex Adaptive System, CAS*)(Nagy – Gulyás, 2015; Nagy, 2015a).

A komplexitás – mint rendszerelméleti jellemző – számtalan olyan sajátossággal bír, amelyeknek a figyelembevétele az értekezésem kapcsán is megkerülhetetlen akár egy olyan „kevésbé fontosnak” tűnő fogalom részletes és mélységi tárgyalása kapcsán, mint a *számvevőszéki függetlenség*. Mindez azért is igaz, hiszen maga a fogalom tartalmisága, értelmezési kontextusai és fogódzói szervesen kapcsolódnak a vizsgált intézmény tevékenységéhez és lényegiségéhez.

A számvevőszékek ideális esetben függetlenül, de nem izoláltan végzik mindennapi tevékenységeiket. Mindez – nagyon leegyszerűsítve és inkább képletesen fogalmazva – egy sejtmembránhoz hasonlítható. A belső és a külső környezetet elkülöníti, a sejt belső folyamatait óvja, védi, a nem kívánatos beáramlást meggátolja vagy kiszűri, azaz *barrier* funkciót lát el; más entitásokat illetően összekötő, illetve kapcsolattartó funkciót is ellát, továbbá folyamatokat szabályozó feladatai is beazonosíthatóak, főként a transzportfolyamatokra kell itt gondolnunk, amelyek az *input-output* áramlásokra terjednek ki alapvetően (Cseri, 2011). Ha a fenti hasonlatot elfogadom a számvevőszéki függetlenség értelmezhető, funkciókhoz köthető ezáltal menedzselhető, így vizsgálata már egyből érdekesebb és relevánsabb témának ígérkezik.

A komplex adaptív rendszerek az alábbi felsorolásban megtalálható sajátosságait szem előtt tartva a *számvevőszéki függetlenség* vizsgálatának

viszonylatában az alábbiak lehetnek a leginkább meghatározóak, és az értekezés érvelésének alátámasztását, indokoltságát adhatják:

- a komplex rendszerek integráltságából fakadóan számos nézőpontból vizsgálhatóak és különböző mérési skálákat alkalmazhatunk (*például: atomok – sejtek – a szervek rendszere – az emberi test – az emberi társadalmak*);
- a strukturális, rendszerszintű állapotváltozások folyamata nem írható le egyetlen egyszerű szabállyal vagy nem egyszerűsíthető le egyetlen szintű és szempontú magyarázatra;
- az ágensek hatnak egymásra, kapcsolatba kerülnek egymással, egyénileg (saját önértéküknek alárendelve) alkalmazkodnak, illetve sikertelen adaptáció esetén kisselektálódnak;
- kiszámítható és kiszámíthatatlan jellemzők keveréke, ami miatt a rendszer modellezése szinte lehetetlen;
- bizonyos kialakuló, a rendszerben megjelenő jellemzők/tulajdonságok (*emergence, emergent features*) nem megjósolhatóak a jelenlegi struktúra ismeretéből;
- korlátozott racionalitás és a nem egységesen értelmezett, illetve nem értelmezhető fogalmak jelenléte, használata (Boisot – McKelvey, 2011; Dinya, 2008; Kaisler – Madey, 2009; Kis, 2014; Mérő, 2007).

Mindezekből az szűrhető le, hogy a számvevőszékek tevékenységének vizsgálata és ezáltal a függetlenségük minél pontosabb értelmezése is nyilvánvalóan holisztikus (egészlátó) szemléletben történhet meg és mivel az ok-okozati kapcsolatok megbízható és igazolható feltárása olykor lehetetlen az interdependenciák, valamint a kiszámítható és kiszámíthatatlan faktorok arányának dinamikus változása miatt, a rendszer viselkedésének egzakt matematikai modellezése szintén a lehetetlenség kategóriájába sorolható.

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 INTOSAI tagjai kapcsán uniformizált, egységes logika alapján összeállított információhalmazt tartalmazna alapvető jellemzőikről, tevékenységükről, determinációikról, impaktjairól, holott erre már történt kísérlet (Mexikói Számvevőszék¹ koordinálásával, SAI² MEX; illetve az Indiai Számvevőszék³ gondozásában, SAI IND). 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 körülmények közötti tesztelése, hasznosulása, utókövetése, gyakorlati átültetése is körülményes, hiszen a szervezeti függetlenségre és szakmai

¹ <http://www.intosai.org/about-us/sais-information-database.html>

² A nemzetközi szakirodalomban a számvevőszékekre egységesen a *Supreme Audit Institution* kifejezést használják, amelyet a SAI mozaikszóval jeleznek, írásomban olykor-olykor én is ezzel hivatkozok a számvevőszék intézményére.

³ <http://www.intosaiiitaudit.org/mandates/mandates/introduction.htm>

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, elköteleződése, 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.

2. IRODALMI ÁTTEKINTÉS

A szakirodalmi áttekintéssel kettős célt kívánok megvalósítani. Egyrészt kiindulási alapot teremtsen a további gondolatmenethez, másrészt csokorba gyűjtsen a téma tárgyalását érintő legfontosabb publikációkat.

2.1 A függetlenség alapkérdései és a számvevőszéki érintettség

A modern képviseleti demokráciákban kiemelt szerepet kapnak a függetlennek deklarált, legmagasabb szintű intézmények, amelyek felhatalmazásaik révén a fékek és ellensúlyok (*check and balances*) szerepét töltik be, ezzel is korlátozva a végrehajtó hatalom túlkapasait. Ezekben a rendszerekben a választók, a végső megbízók⁴ (*ultimate principals*) felhatalmazzák képviselőiket, törvényhozásukat, hogy helyettük és érdekükben járjanak el, számukra olyan környezetet, feltétel- és szabályozási rendszert alakítsanak ki, hogy a magánszféra és a közszféra értékteremtése, a közjóhoz való hozzájárulásuk minél jobban ki tudjon teljesedni, és mindemellett hagyományos és újszerű állami funkciókat szervezzenek meg.

A választott Parlament bizonyos teendőket tovább delegál a végrehajtó hatalomra. A kormányzat jogosultságait gyakorolva a minisztériumokra és azok tisztségviselőire transzformálja az elvégzendő feladatokat. Mindezek ellátásához természetesen közösségi forrásokra is szükség van, amelyeket a kormányzat részben a megtermelt hazai jövedelmekből a költségvetés révén

⁴ A választójoggal nem rendelkező adó- és járulékfizetőket és az állami rendszer finanszírozását elősegítő, azt biztosító egyéb szereplőket – legyenek azok akár nem rezidensek – „*indirekt megbízóként*” is értelmezhetjük, hiszen közvetett módon és gyakorta nem formalizált csatornákon keresztül mégiscsak hatással lehetnek az állam funkcióellátására, illetve a legfőbb szuverén a társadalmi és környezeti értékteremtés „táptalajának”, illetve feltételrendszereinek, folyamatainak a kialakításában, szabályozásában játszott megnyilvánulásaira.

központosít, részben a közösségi vagyongazdálkodásból, hitelfelvételből és egyéb külső források bevonásából teremt elő. A centralizáció során a magánpénzekből közpénzek keletkeznek, amelyek a megbízóktól (*principal*) a megbízottak (*agent*) felé vándorolnak a delegációs lánc mentén azzal az elvárással, hogy a tágabban értelmezett közjó és ezen belül az adott társadalomban elvárt jólét fenntartható módon megvalósítható legyen – legalábbis ideális esetben. A *megbízó-ügynök elmélet* pont arra mutat rá, hogy az aszimmetrikus informáltság, az átláthatatlanság miatt a megbízott, azaz az ügynök feladata ellátása során önérdék-érvényesítő magatartást folytathat ezzel megkárosítva a megbízóját, illetve a társadalmi érdekek is komoly sérüléseket szenvedhetnek. Ekkor a megbízó nem kap kellő mértékű és objektív visszajelzéseket, információkat a megbízott tevékenységéről, érdekstruktúrájáról, akaratérvényesítési motivációról, melyek a választó objektív döntését megakadályozhatja (Miller, 2005). Mindezekből az következik, hogy a felhatalmazások és források delegálásának irányával ellenkező (visszafelé mutató) elszámoltathatósági relációkat kell kiépíteni (Brandsma – Schillemans, 2010; Strøm, 2000; Strøm et al., 2006). A megbízottnak el kell számolnia tevékenységéről, működéséről, pénzfelhasználásáról, felelős gazdálkodásáról, teljesítményéről a megbízó irányába, illetve a közakarat révén felállított és megfelelő mandátumokkal felvértezett „fórum” előtt, amely tájékozódik, mérlegel és bizonyos esetekben szankcionálási jogkörrel is rendelkezik (Bovens, 2006). A fékek és ellensúlyok rendszerének legfontosabb feladata, hogy intézményei – felhatalmazásaiktól függően – hiteles, objektív, időszerű, releváns információkat biztosítsanak; tevékenységük révén beavatkozzanak, korrigáljanak és/vagy direkt, indirekt módon szankcionáljanak annak érdekében, hogy a megbízotti lánc szereplőinek nem megfelelő vagy éppen önérdékkövető magatartása ne tudjon kiteljesedni és hosszú távon a társadalom által elfogadottnak tartott értékek érvényesülni tudjanak. Ezen

intézmények tevékenységének az egyik legfontosabb alapja a függetlenség, amelyet nyomatékosít a témával foglalkozó kiterjedt szakirodalom is (Cukierman et al., 1992; Eichenberger – Schelker, 2006; Gendron et al., 2001; Hayo – Voigt, 2007; IMF, 2013; Maggetti, 2012). A legjelentősebb ilyen jellegű szervezetek a bíróságok, alkotmánybíróságok, jegybankok, ombudsmani hivatalok, költségvetési tanácsok, nemzeti statisztikai hivatalok és a legfelsőbb szintű, külső pénzügyi ellenőrzést ellátó számvevőszékek is.

Ha szervezetek, entitások függetlenségéről beszélünk, illetve, amennyiben tovább szűkítjük a kört és a számvevőszéki függetlenségéről gondolkodunk, akkor számos nyitott, megválaszolásra váró kérdéssel szembesülhetünk már rögtön a gondolatmenetünk legelején.

- (1) Értelmezhető-e egyáltalán a függetlenség? Mi a függetlenség?
- (2) Kell-e, lehet-e a valós/tényleges (*de facto*) függetlenségéről beszélni?
- (3) Szükséges-e a függetlenség a funkciók ellátásához, a társadalmi hasznok generálásához? Miért kell függetlennek lennünk, ha másokat akarunk értékelni?
- (4) Kikben ébred valós, kielégítendő igény és elvárás arra, hogy a számvevőszék függetlenül lássa el feladatait? (globális szervezetek/szerveződések körében?, a társadalomban?, a közpénzügyi rendszer szereplői közül?) A számvevőszék vezetőinek, vezető tisztségviselőinek és ellenőreinek van-e igénye egyáltalán arra, hogy a függetlenséget biztosító keretek között végezzék munkájukat, a függetlenséget előmozdító elköteleződéseket mutassanak fel, vagy a személyes megélhetési és egyéb egyedi (önérdekkövető) igényeiket kielégítő *status quo* megfelelő számukra, és egy kellemes egyensúlyi állapotban megmaradva végezzék mindennapi tevékenységüket?
- (5) Vannak-e motivációk, vezérlőerők a számvevőszék vezetőiben, ellenőreiben, hogy a minél magasabb szintű és minőségű függetlenségre

törekedjenek? Ezek a motivációs elemek formalizáltak vagy belülről fakadóak? Hogyan lehet összetársítani, harmóniába hozni a számvevőszék hosszú távú érdekeit (akár a függetlenségre vonatkozóan) és a személyes rövidebb távú önös érdekeket?

(6) Mérhető-e, indikátorokkal leképezhető-e ez az összetett fogalom/állapot?

(7) Milyen dimenziói, értelmezési vetületei, összetevői lehetnek a függetlenségnek (szervezeti?, vezetői?, esetleg személyi függetlenség?)

(8) *Statikus* (adott időpontra koncentráló) és/vagy *dinamikus* (a fejlődést, a függetlenséget alakító folyamatokra helyezi a hangsúlyt) szemléletben vizsgáljuk a függetlenséget? Kell-e a kockázati tényezőket folyamatosan figyelemmel kísérni?

(9) A számértékekkel kódolt indikátorok, illetve az ezek alapján elemzett statisztikai összefüggések helytállóak-e, lehet-e egyáltalán az igencsak heterogén és szerteágazó adottságokkal, jellemzőkkel, történeti és társadalmi háttérrel rendelkező számvevőszékeket ilyen, egy-egy számkarakterbe sűrített információ-tartalommal bíró indikátorral leírni és ezek alapján rendszerszintű (makroszintű) összefüggéseket vélelmezni, vagy célszerűbb lehet-e inkább egy leíró, logikai keretrendszerben gondolkodni?

(10) Amennyiben „igen” választ adunk arra, hogy a függetlenség valamilyen szinten értelmezhető/leképezhető, akár számértékekkel, akár egy-egy jellemző segítségével, akkor mindezt milyen részletességgel, milyen apró részletekig menően tegyük meg?

(11) Ki alkosson véleményt egy adott számvevőszék és munkatársai függetlenségéről? Kinek legyen mindehhez felhatalmazása és ezt milyen elvek, szempontok alapján tegyék meg?

A fenti kérdések megválaszolása azonban nem egyszerű feladat. Jelen írásomban – terjedelmi okokból és a kérdés összetettsége, valamint a számos továbbgondolásra érdemes szál miatt – az összes kérdés megválaszolására,

illetve azok részletes körbejárására nincs lehetőség⁵.

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 számvevőszékeknel 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 (Báger et al., 2014).

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, valamint a

⁵ A (4) és az (5) kérdés tárgyalása nem része az értekezésnek.

járadékvadász magatartás csökkenését (Báger, 2015; Csapodi, 2008; Csapodi et al., 2011; Domokos – Pulay, 2015; Domokos et al., 2016a, 2016c; Kovács, 2009b, 2016; Németh et al., 2011).

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 (Kovács, 2010b; Báger, 2013). Az aspektusok kiterjedhetnek az ellenőrzési területek lehatárolására, az ellenőrzés alá vont projektek/szervezetek/szakpolitikai intézkedések kiválasztására (*éves ellenőrzési tervek készítése*) és az ellenőrzés típusának kijelölésére. Itt beszélhetünk *megfelelőségi (regularity)* és ezen belül *pénzügyi (financial, financial statements)* auditokról, *átfogó (comprehensive)* ellenőrzésekről, amely az előzőkhöz kapcsolódva, de azt kiegészítve a „jó vezetésre” irányul, valamint a *teljesítmény-ellenőrzésekről (performance* vagy *value-for-money audit)*, amelyekben a gazdaságossági, hatékonysági és eredményességi szempontokat vizsgálják. Ez utóbbihoz kapcsolódnak leginkább a *follow-up* auditok, ahol a korábbi javaslatok, észrevételek hasznosulását és nyomon követését végzik (Állami Számvevőszék, 2008; ISSAI 3000).

Ezeket a tevékenységeket nemzetközi normáknak és standardoknak alárendelve végzik (például: ISSAI vagy IFAC – The International Federation of Accountants). A számvevőszékek szempontjából a legmeghatározóbb az INTOSAI – (International Organisation of Supreme Audit Institution – A legfőbb ellenőrző intézmények nemzetközi szakmai szervezete), amely a számvevőszéki közösség átfogó, globális szervezete. Ez egy olyan politikailag független platformot biztosít tagjai (192 ország nemzeti számvevőszéke) és társult tagjai részére (5 db), amely a közös

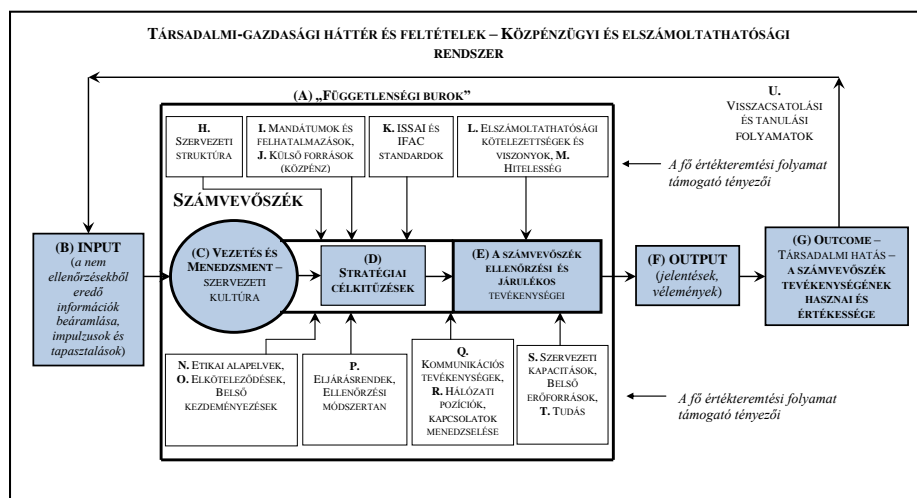
érdeklődéseknek, kihívásoknak megfelelően, azokat érdemben lereagálva tudást teremt és áramoltat (*explicit és tacit tudást egyaránt*), valamint a legjobb gyakorlatokat (*best practices*) megosztja az érdekközösségen belül. Legfőbb célkitűzései közé tartoznak a számvevőszékek munkájának segítése, azok hosszú távú hatásainak és hitelességének fokozása, valamint a tagszervezetek hasznosságát és értékteremtő képességét demonstrálni a társadalom és a globális szereplők felé. Mindezek érdekében szakmai standardokat alkot (*ISSAI standards*) és kapacitásokat fejleszt – igazodva az adott számvevőszék lehetőségeihez – a tagjainál.

2.2 A számvevőszékek általános értékteremtési lánc – mint a függetlenség holisztikus értelmezésének kiindulási alapja

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* meggyőződésem szerint felvázolható (Nagy, 2015b). Ezen, általam pontosított és kifejezetten a számvevőszékekre szabott, 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.

Elgondolásom főbb elemeit és összefüggéseit, amelyeket eddigi kutatói pályám ismeretei és eredményei alapján szintetizáltam, az értekezésem elején szerepeltetem, mert a dolgozat további elemzési technikái és aspektusai ezen fognak alapulni.

A következő, 1. ábrán egyszerre láthatóak 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

A számvevőszékek tevékenységüket – elméletileg – függetlenül (*vagy a függetlenség iránti elvárások közepette*) végzik, a folyamatábrán erre utal a „függetlenségi burok” kifejezés (A). A rendszerelméletben ezt a burkot gyakran hívják *interfésznek* is, amelyen keresztül a külvilággal kapcsolatot tart a rendszer. Valóban itt is ez történik és megfigyelhetőek a befelé és a kifelé irányuló áramlások. Ezen a képletes burkon belül történik az ellenőrzési és járulékos tevékenységek (E) által megszerzett információk/ellenőrzési bizonyítékok alapján kialakított vélemények, javaslatok megformálása. Ezek rendezett formában és elvárt minőségben történő nyilvánosságra hozatala a számvevőszéki *Output* (F).

Fontosnak tartom a számvevőszéki tevékenység kapcsán az audit és az

ellenőrzés/értékelés fogalmi tisztázását, hiszen a magyar nyelvben sok esetben szinonimaként használják, és gyakran én is ezt teszem, bár úgy hogy a tartalmi különbségekkel tisztában vagyok.

A *Cour des Comptes*, a Francia Számvevőszék honlapján⁶ teszi világossá álláspontját az eltérésekről:

Az auditálás (*auditing*) vizsgálati módszereket alkalmaz, hogy feltárja az eltéréseket, hibákat a közpénzekkel, közösségi erőforrásokkal való gazdálkodás és a számviteli elszámolások kapcsán a vizsgált gazdálkodási egységnél (*auditee*), vagy ezt kiegészítendő a standardoknak, előírásoknak, jogszabályoknak való megfelelés vonatkozásában történik az átvilágítás. Az auditnak alapvetően kritikus szemléletűnek kell lennie.

Ezzel ellentétben az *értékelésnek* (*evaluation*) nem feltétlen célja a vétkekesség feltárása és a felelős beazonosítása, bár ez utóbbi sem kizárt. Az értékelés semleges szemléletű és a pozitív aspektusokat is igyekszik hangsúlyozni, de szükség esetén a negatív felhang sem maradhat el. Az értékelés segíthet megerősíteni/megindokolni egy közpolitikai beavatkozást/intézkedést vagy éppenséggel meg is kérdőjelezheti annak lényegiségét, ha az a politika nem tűnik megfelelőnek.

Az *ellenőrzés* (*control*) általában egyszempontú (*igen vagy nem válaszok születnek*), míg az auditálás több szempontú és rendszerszemléletű (*összetettebb válaszok és magyarázatok születnek*). A számvevőszékek esetében – bármelyik fenti kategóriáról is beszélünk – bizonyítékokon alapulónak kell lenniük (*evidence-based*) és az auditálás során az ok-okozati

⁶

<https://www.ccomptes.fr/en/Our-organisations/Cour-des-comptes>

összefüggések feltárása is prioritást kaphat. Míg az ellenőrzés sok esetben automatizálható, addig az auditálás nem, vagy csak részben, hiszen az auditálás során történhet ellenőrzési tevékenység is. (Egy más területről vett példával hadd illusztráljam a leírtakat: BKV esetén ellenőrzés például a jegyek és bérletek meglétének vizsgálata, vagy a közutakon a VÉDA-rendszer tevékenysége, amely egy automatizált ellenőrző/kontroll rendszer, előre rögzített paraméterek mentén mér sebességet, műszaki vizsga érvényességet, illetve záróvonal átlépését érzékel (igen vagy nem információkat közöl a működtetővel – (1) igen megtörtént a szabálytalanság, (2) nem történt meg az adott mérce szerinti cselekmény); visszatérve a BKV-hoz, értékelés lehet az utazóközönség elégedettségének a felmérése, míg auditálás lehet az M4 metróvonal fenntarthatósági dimenziók mentén való elemzése, amely már ok-okozati összefüggéseket is próbál feltárni, és számtalan dimenzió mentén történik az átvilágítás: közpénzügy fenntarthatóság, környezeti hatások, a vállalt indikátorokhoz való helyzetfeltárás, gazdaságossági, eredményességi és hatékonysági kérdések megválaszolása stb.)

Ha az elszámoltathatóság a demokratikus kormányzás védjegye, akkor a *közpénzügyi audit* ennek az eszköze. A közpénzügyi audit egyfajta – nemzetközi standardok és minőségbiztosítási rendszerek által szabályozott – felülvizsgálat vagy vizsgálat, amelyre igaz, hogy a vizsgált rendszeren vagy a vizsgált személyen kívüli – lehetőleg független – nézőpontból történik. A közpénzügyi audit elvégzése és annak megfelelő minőségű publikálása jelentős potenciállal rendelkezik a transzparencia, a közbizalom, a közösségi gazdálkodás és az elszámoltathatóság előmozdításának vonatkozásában (Csapodi, 2009; ISSAI 100).

Technikailag az auditálás nem más mint egy független entitás által végzett

mege erősítés/igazolás, amely a vizsgált tranzakciót, tranzakciókat, közösségi erőforrásokkal való gazdálkodást veti össze a korábbi, vagy az elvárható és/vagy előre rögzített gyakorlattal, illetve elvárásokkal. A „van” és a „lennie kellene” közötti relációt veszi górcső alá sajátos, több szempontú, integrált és tudásalapú megközelítés alapján.

Az auditálás szempontjából az alábbi legfontosabb kérdéseket azonosítja a szakirodalom: ki auditál kit, milyen céllal, milyen felhatalmazások által, milyen legitimáció birtokában és hogyan...

A fentiek tükrében hibás teljesítmény-ellenőrzésnek fordítani a *performance auditot*, hiszen tartalmilag, és megközelítését, alkalmazott technikáit tekintve nem ellenőrzés, hanem audit. Sőt, míg az angol nyelvben *Supreme Audit Institute*-ként hivatkoznak a számvevőszékekre, addig a magyar elnevezése nem feltétlen adja vissza a lényegességét. A számadás és a számvevő kifejezések alapvetően egyszempontú ellenőrzésre utalnak, holott mandátumait, felhalmozott tudáselemeit és professzionális módszertani eszköztárát tekintve, ezt már rég meghaladta az Állami Számvevőszék (Maravic, 2012; Domokos, 2015; Domokos et al., 2016b, 2016c).

Az outputok hasznosulása és a közpénzügyi rendszerre, valamint a társadalomra gyakorolt hatásait *outcome*-nak vagy *impaktnak* nevezhetjük, igazodva a nemzetközi szakirodalom szóhasználatához (G). A közösségi értékteremtés tulajdonképpen itt nem mást, mint a szervezet fő és támogató értékteremtő tényezőinek az aktivizálása a közjó előmozdításának érdekében (ez a számvevőszék tevékenységének hasznai és értékessége). Természetesen a külső, a tevékenységet meghatározó háttérrel érzékelni és értelmezni is szükséges. A számvevőszék saját működési környezetéből információkat, impulzusokat, társadalmi/érintetti elvárásokat (legyen szó akár a függetlenség

iránti külső elvárásokról is), illetve jó gyakorlatokat csatornáz be. Az extern elvárások, igények, aggodalmak, ráhatás, külső befolyásolás (ennek kísérlete) is ide sorolhatóak, illetve olyan kockázatok, fenyegetettségek, veszélyek, valamint lehetőségek, amelyek **nem** (!) a jogalkotói/döntéshozói környezetből eredeztethetőek direkt módon **(B)**⁷. Ezek figyelembe vételével a vezetés **(C)**⁸ stratégiai célkitűzéseket **(D)** fogalmaz meg a szervezeti kötelezettségeknek, felhatalmazásoknak és a küldetéstudatnak alárendelve. Ennek alapján történik az ellenőrzési tevékenység megszervezése. Mindezt számos egyéb tényező befolyásolja és megfelelő esetben ezeket a folyamatokat elősegítik, támogatják, illetve katalizálják (lásd H-U pontok).

H. Szervezeti struktúra, számvevőszéki típusok. Ez a komponens a számvevőszék szervezeti felépítésére utal, beleértve a vezetési struktúrát, a szervezeti egységeket és a köztük lévő alá-fölérendeltségi viszonyokat is: például egyfős elnöki vezetés vagy testület által kormányzott intézmény. A vezetés struktúrája kívülről, jogszabályilag meghatározott, míg a szervezeti egységek (például: kamarák, bizottságok, osztályok) kialakításában, azok funkcióinak meghatározásában a számvevőszék általában szabad kezet kap. Nem összekeverendő a számvevőszékek tipizálására használt különböző modellekkel, hiszen az sokkal több szempontot, jellemzőt ölel fel. (1) *Westminster* vagy *office* típusú (többek között: GBR, HUN, RSA, MLT, DEN stb.); (2) *board/kollegiális/testületi* jellegű (példaként: EU-ECA, NED, GER, CZE, POL, LUX); illetve (3) *napóleoni-, bírói- vagy court*-modell (például:

⁷ Nem összekeverendő a kívülről érkező anyagi jellegű erőforrásokkal (J: közpénz, donorfiranszírozás), illetve azokkal, amelyekkel a SAI már a saját szervezeti keretein belül, saját belátása szerint rendelkezik!

⁸ (C) A számvevőszék vezetőinek, döntéshozóinak a tevékenysége, személyiségük hatása a szervezet tagjaira (informális hatalmi, vezetői tényezők), illetve a számvevőszéki vezetőkre/döntéshozókra vonatkozó, illetve a velük kapcsolatos extern aktivitások, hatásgyakorlás.

FRA, BEL, POR, ITA, GRE, ESP) (NAO, 2005). Ezeken kívül lehatároltak még egy különálló, a többiektől eltérő modellt is (4), ahol központi, regionális és helyi szinten is szervezeti egységeket különböztetnek meg (lásd: AUT, SLO). A modellekre jellemző elemek/meghatározó dimenziók tekintetében a szakirodalom nem egységes, illetve számos átfedéssel is szembesülhetünk akár például az Európai Számvevőszék esetén is (NAO, 2005: 4).

Az alábbiakban röviden ismertetem a három legfontosabb típust, hiszen saját vizsgálatomban ezeknek még nagy jelentősége lesz.

HW: Westminster – angol-szász – parlamentáris modell – office típusú.

(Audit Office)

Az ebbe a típusba sorolható számvevőszékek a parlamentáris elszámoltatási rendszer szerves részei, bár a nem parlamentáris berendezkedésű, elnöki rendszerekben is megtalálhatóak: USA, MEX.

Alapvető jellemvonások:

- egyszemélyi vezető (*Head of the SAI*, Legfőbb Számvevő, azaz *Auditor-General* vagy *Comptroller and Auditor General*);
- hierarchikus és monokratikus szervezeti felépítés;
- a legtöbb jog, hatalom, és egyben a legnagyobb felelősség is a vezető személyéhez köthető és nem a számvevőszékhez, mint szervezethez;
- erős, a függetlenségét garantáló biztosítékok (például: humán erőforrás portfólió összeállításának szabadsága, akár a szervezeti keretek között (munkatársak, ellenőrök stb.), akár a külső szakértők bevonását illetően is. Ide sorolható az éves munkatervek fő irányvonalának a meghatározása is;
- a szakmai apparátus könyvvizsgálókból és auditorokból áll;
- főleg pénzügyi (*financial audit*) és teljesítmény ellenőrzések

(*Performance Audits* PA, *Value-for-money audit* VFM), kevés hangsúly a jogi megfelelésen (*compliance audits*);

- nem rendelkezik bírói jogkörrel és az esetek nagy százalékában szankcionálási jogokkal sem, sőt nincsen direkt kényszerítő, érvényesítő ereje sem;
- a Parlament és a SAI közötti információáramlás kiemelt fontosságú.

A Westminster típusú számvevőszékek lehetséges erősségei és gyengeségei:

Erős hatalom koncentrálódik a vezető kezében, így feltétlen bizalom és feddhetetlenség (*személyi integritás*) szükséges a személye iránt. A vezető számon kérhetőségének, leváltásának nehézségei, főleg olyan országokban jelent komoly kihívást, ahol a korrupciós kitétség magas szintű.

Aktív, tudás- és tudatosság alapú részvétel és befogadó-készség a Parlament részéről, a számvevőszéki jelentések értelmezéséhez, javaslataik internalizálására, implementálására és utókövetésére.

A végső közpénzügyi elszámoltatást a végrehajtó hatalom irányába a Parlament végzi, amelyhez érdemben asszisztál a számvevőszék azáltal, hogy hiteles, objektív és független, bizonyítékokon alapuló információkat szállít. Ebben az összefüggésben a számvevőszék és a Parlament közötti eredményes és minőségi (munka)kapcsolat elengedhetetlen.

Teljesítmény-ellenőrzések gyakoriak és az adott gazdálkodó egység menedzsmentjének a pénzügyi jellegű átvilágítása is lehetséges.

Jog- és szabályszerűségi aspektusok relatíve kevesebb hangsúlyt kapnak az

ellenőrzések során.

HB: Board-, kollegiális- vagy testületi-modell.

Kormányzó Testület vezeti, igazgatja, amelyben a döntéseket közösen hozzák meg a tagok (*members* vagy *commissioners*). Ez is a parlamentáris elszámoltató rendszer része, akár csak a Westminster-modell (HW).

Nincs bírói jogköre. Nincs direkt kényszerítő, érvényesítő ereje. A befolyása itt is főleg attól függ, hogy a kormányzat milyen mértékben implementálja észrevételeit (Westminster ugyanez). Ez a típus nagyon hasonlít a Westminsterihez, csak a számvevőszék belső struktúrája tér el.

Alapvető jellemvonások:

- a Kormányzó Testület (Board) élén a számvevőszéki elnök áll, de a fontosabb döntések a tagok egyszerű többségi szavazatai alapján születnek meg, az elnök *primus inter paris*, általában csak koordinációs és reprezentációs funkciók tapadnak hozzá pluszban;
- a szervezeten belül lehetnek albizottságok, kamarák, amelyek bizonyos autonómiával is rendelkezhetnek, például az ellenőrzési területek kiválasztásában;
- a tagok – saját fennhatósági területükre vonatkozóan – szintén nagy szabadságot élveznek, akár erőforrások feletti rendelkezésben is;
- a munkatársak, auditorok szakmai orientációját a számvevőszék tevékenységének fő sodora adja;
- főleg pénzügyi (*financial audit*) és teljesítmény ellenőrzések (PA – *Performance audits*, VFM – *Value-for-money audits*), kevés hangsúly a jogi megfelelésen (*compliance audits*);
- a Westminster-modellhez hasonlóan nem rendelkezik bírói jogkörrel

és az esetek nagy százalékában szankcionálási jogokkal sem, sőt nincsen direkt kényszerítő, érvényesítő ereje sem.

Vélt erősségek és gyengeségek: korrupciós nyomásos környezetben talán ellenállóbb, mint a Westminster. A gyors reagálás és a rugalmasság, az egységes döntések azonban csorbát szenvedhetnek.

HN: Napóleoni-, bírói- vagy court-modell. (Court of Accounts, Court of Audit).

Az igazságszolgáltatási/bírói rendszer szerves része. Limitált kapcsolat a Parlamenttel. A számvevőszéki tevékenység logikájának kiindulási pontja az a gondolat, hogy a főbb kormányzati szereplők (közpénzügyeket kezelő személyek, *public managers* és kormányzati elképzeléseket megvalósító „végrehajtó” hivatalnokok) személyi felelősséggel tartoznak a rájuk bízott közpénzek kezelésének jogszerűségéért és szabályszerűségéért. Ezzel párhuzamosan – természetesen – a parlamenti elszámoltatási rendszer is létezik és működik. A számvevőszék a közpénzek kezelőinek döntését vizsgálja jogossági és szabályszerűségi szempontokból (*public accountants*).

Alapvető jellemvonások:

- a számvevőszék egy bírói jogkörrel rendelkező intézmény – a szervezetet alkotó személyek között bírók is vannak (szankcionálási jogkör, direkt érdekérvényesítő képesség az erősebb bírói felhatalmazások révén);
- a bírók kinevezési időtartama sokszor nem korlátozott években, gyakran a nyugdíjkorhatárig tart;
- A vezető tisztségviselő maguk közül választanak elnököt, de az egyenlőség elve megmaradhat;
- a számvevőszéknél a szakmai apparátus főleg a jog területén

teljesítenek kimagaslót, kevés közöttük a könyvvizsgáló, vagy az auditori szemléletű;

- az *ex ante* és az *ex post* megközelítés is érvényre juthat (ITA, POR).

Potenciális erősségek és gyengeségek:

Kevésbé fókuszál a „3E”-re (gazdaságossági, hatékonysági és eredményességi kérdések, amelyek főleg a teljesítmény-ellenőrzésekben jelennek meg). Gyakran „elvesznek” a jogi részletekben. A több szempontú megközelítéseket nem feltétlen tudja kezelni (például: gazdasági, fenntarthatósági kérdések, közpénzügyi menedzsment technikák értékelése stb.). A folyamatok nyitottsága, átláthatósága a társadalom irányába korlátozott, ebből fakadóan is a szervezeti és a személyi integritás is létfontosságú tényező. A bírók számon kérhetősége, teljesítményük mérhetősége nagyon korlátozott (DFID, 2004; NAO – INTOSAI, 2010; Alventosa, 2014; International IDEA, 2014).

I. Mandátumok és felhatalmazások – törvényi háttér, függetlenségi garanciák (képesé tevő környezet), legitimáció, jogi/politikai környezetből érkező igények, elvárások, szabályozások: a számvevőszék alkotmányos, törvényi (vagy EK/EU Szerződésben rögzített) jogosultságait jelenti, amely rögzíti a vizsgálatok területi, jogi és tematikus határait, beleértve az alkalmazott audittípusokat is (pénzügyi/megfelelőségi audit, átfogó ellenőrzés és teljesítmény-ellenőrzések). A szankcionálási, bírói felhatalmazások szintén ide sorolhatóak.

J. Külső források – saját költségvetés és az anyagi erőforrásokkal való gazdálkodás kérdései (közpénz): a közösségi értékteremtéshez, a funkciók ellátásához pénzre van szükség – jelen esetben közpénzekre és egyéb közvagyonot képező elemekre (épületek, berendezési tárgyak stb.) A közösségi

források felhasználása miatt elszámoltathatósági kötelezettsége keletkezik: teljesítményéről a társadalom irányába történő hasznosságáról, a források megfelelő és szabályszerű felhasználásáról, eredményességéről és hatékonyságáról legfőbb érintettjének a törvényhozásnak kell beszámolnia alapvetően és a legelső körben. A saját költségvetés kialakításának szabadsága mindenképp ehhez a ponthoz sorolandó.

K. ISSAI és IFAC standardok, illetve egyéb nemzetközi normák, iránymutatások: a szakmai ismereteken, tudáson és jó gyakorlatokon alapuló iránymutatások segítik és támogatják a számvevőszéki értékteremtést. A számvevőszéki tevékenység hasznaival és értékeivel az ISSAI 12-es számú standard foglalkozik behatóbban, de a standardok átfogó rendszere tulajdonképp az egész értékteremtési láncot lefedik. (Bővebben: <http://www.issai.org>)

L. Elszámoltathatósági kötelezettségek és viszonyok – minőségi dimenziók. A függetlenség mérése, illetve a függetlenség, mint minőségi jellemző: a közpénzügyi rendszerben betöltött szerepkör, a felhatalmazások és az ehhez rendelt központi költségvetési források megkövetelik a számvevőszék elszámoltathatóságát és annak mikéntjeit („*ki ellenőrzi az ellenőröket?*”). Ide sorolhatóak a beszámolási kötelezettségek a Parlament irányába, illetve annak valamilyen szakbizottsága felé; korrupciómentesség, jogviszonyban álló személyek büntetőjogi felelősségei; az egyéb számvevőszékek által végzett *peer review*-k gyakorisága és megállapításainak implementálása (lásd: ISSAI 5600); a számvevőszék teljesítményének és egyéb paramétereinek a mérése és nyilvánosságra hozatala; működésének transzparenciája; a belső minőségbiztosítási rendszer működése.

M. Hitelesség – külső meghatározottságú tényező: a közszféra intézményeibe vetett bizalom és a teljesítményük kiteljesedésének egyik alapvető pillére a hitelesség (*közösség vagy intézmények által észlelt*

hitelesség) ezáltal az értékteremtésnek is az egyik meghatározó összetevője. Számos tényező lehet rá kihatással, attól függően, hogy a szélesebb közösségben mely tényezők szubjektív érzékelése/észlelése és az annak tulajdonított fontosság hogyan jelenik meg (például: függetlenség, pártatlanság, szakmaiság és tudás, elköteleződés, mintaszervezet, azonosulás a szervezettel és annak céljaival, megkérdőjelezhetetlenség) (Domokos, 2015).

N. Etikai alapelvek – szervezeti értékek, személyi és szervezeti integritás (belső meghatározottságú): az etikai kódex tartalmazza az ellenőrzésre és egyéb tevékenységekre vonatkozó legfontosabb, előre rögzített etikai alapvetéseket (Domokos, 2015).

O. Elkötelezések, belső kezdeményezések, identitás, énkép: a számvevőszék vezetőségének, munkatársainak azon tulajdonságai, amelyek a stratégiai célok minél magasabb színvonalú elérését segítik elő. A belső kezdeményezések a szervezet megújításával kapcsolatos javaslatok kidolgozására irányuló endogén folyamatok összessége, legyenek azok felülről vagy alulról vezéreltek.

P. Eljárásrendek (eljárási szabályzatok, végrehajtási szabályok), és ellenőrzési módszertan: Ezek a belső dokumentumok számos területre kiterjedhetnek. Általában valamilyen külső szabályozáshoz, törvényi előíráshoz, standardhoz köthető és annak belső, szervezeti értelmezéséhez, implementációjához nyújtanak segítséget. Nem történik tulajdonképpen más, mint a külső, általános rendelkezéseket internalizálják és az értékteremtési lánc egyes elemeire igazítják. Ilyenek lehetnek például a számvevőszék munkarendjének, a magasabb szintű döntéshozatalainak, a felelősségi körök, az ellenőrzésekkel kapcsolatos tevékenységek formalizált szabályozása vagy keretek közé terelése. (Az ECA esetében például: Eljárási Szabályzat, valamint az Eljárási Szabályzatának Végrehajtási Szabályai vagy Teljesítmény-ellenőrzési Kézikönyv, vagy Állami Számvevőszék Ellenőrzési

Kézikönyv (2008), illetve egyéb dokumentumok)

Q. Kommunikációs tevékenységek: mivel sok számvevőszék nem rendelkezik büntető/szankcionálási jogkörrel, így a kommunikációs aktivitások felértékelődnek a kívánt társadalmi hatások eléréséhez. A kommunikációs tevékenységek felölelik az összes érintettel folytatott kommunikációt beleértve az egyirányú és a kétirányút, illetve a szóbeli és az elektronikus változatokat is. A tájékoztatás, a releváns és időszerű információk biztosítása a felhatalmazói környezettel már kiépített, illetve a lehetséges kapcsolatok minőségére lesz pozitív hatással. A kommunikációs csatornák elősegítik az impulzusok beáramlását is a külső környezetből, illetve a visszacsatolási folyamatok becsatornázódásában is kitüntetett szerepet kap (bővebben erről az U pont ad támpontot).

R. Hálózati pozíciók, kapcsolatok menedzselése: a számvevőszékek állandósult és ideiglenes kapcsolatokkal rendelkeznek. Az állandósult kapcsolatok legfőbb érintettjéhez a törvényhozáshoz köthető, továbbá a közpénzügyi rendszer meghatározó intézményeihez. A számvevőszékek közötti kapcsolattartás is ide sorolható, gondoljunk például az EUOSAI vagy a *Contact Committee*⁹ formalizált kereteire. Az értékteremtés társadalmi-gazdasági rendszerekben történnek, amelyek szerkezetileg az ágensek közötti hálózatokként írhatóak le. A hálózatban való elhelyezkedésünket, az ott betöltött szerepünket, a kapcsolati tőke kihasználási lehetőségeit folyamatosan figyelemmel kell kísérni. Általában elmondható, hogy az ágensek rövid távon gondolkozva (rövid távú igényeket előtérbe helyezve), az éppen adott feltételekhez igazodva kívánják összhasznosságukat maximalizálni a saját hálózati pozícióikat figyelembe véve (a saját hálózati pozíciókkal részletesebben Varga és Parag (2009) foglalkozott). A számvevőszékektől elvárható a tudatos viselkedés és a

⁹ EU és nem EU tagállamok számvevőszékeinek formalizál kapcsolattartó fóruma

kapcsolatok átgondolt menedzselése tekintettel a hosszú távon kialakuló feltételrendszerekre is. A vizsgált intézmények és a hosszú távú fiskális fenntarthatóság kihívásai, vagy éppenséggel a pénzügyi-gazdasági válság fejleményei felszínre hozták a számvevőszéki tudás- és szakértői hálózatok működtetését és a releváns információk kinyerését a társadalmi kapcsolati hálókból.

S. Szervezeti kapacitások, belső erőforrások, materiális és immateriális erőforrások egyaránt – kivéve közpénz (J). A fogékonyság és a belső döntés alapján aktivizált külső erőforrások is ide sorolhatóak (szakemberek, specialisták, kutatók stb.), akárcsak a szervezeti és egyéni képességek, készségek és eszközök összessége, amelyek felhasználásáért, megtervezéséért és fejlesztéséért a vezetés tartozik felelősséggel.

T. Tudás – innováció, tudásáramlás, kreativitás: *(ez a fenti kategória kiemelt része, de relevanciája miatt került kiemelésre)* az erőforrások közül kiemelt fontossággal bír, hiszen a számvevőszékek tudásalapú szervezeteknek tekinthetőek. Az egyéni és a kumulált szervezeti tudás is ide sorolandó. (Társadalmi és üzleti vonatkozások: Báger, 2008; Kerényi, 2014)

A visszacsatolási és tanulási folyamatok (U) elősegítik a tudásteremtést és annak felhalmozódását a szervezet számára. A *visszacsatolás (feedback)* az értékteremtési lánc olyan fontos visszajelzési mechanizmusa, amely segít a stratégiai korrekciók megtervezésében és a korábbi tevékenységek hatásainak feltérképezésében. Ennek egyik eszköze lehet a *follow-up* típusú ellenőrzések, amikor a korábbi jelentések hasznosulását követik nyomon és értékeli ki.

A potenciálisan támogató tényezők és az erőforrások aktivizálásának és összehangolásának a korántsem könnyű feladatának a felelősségét a vezetőségnek kell vállalnia (Nagy, 2015b).

2.3 A számvevőszéki függetlenség általános megközelítése

Picciotto (2013) véleményével egyetértek, bár azt tartalmában, mondandójában némiképp kiegészíteném. Mindezek alapján a *függetlenség iránti igény* szempontjából az alábbi tényezők érdemelnek kitüntetett figyelmet. Ha társadalmi-gazdasági vagy közpénzügyi relációkban, formalizált keretek között kívánja az erre jogosult szereplő, organizáció egy másikat (vagy bizonyos esetekben akár saját szervezetén belüli önértékelésről is szó lehet) valamilyen szempontból értékelni, akkor az alábbi jellemzők, körülmények és remélt kimenetek indokolják, illetve megkívánják a *függetlenséget*:

- (1) objektivitás, hitelesség;
- (2) kritikai hozzáállás (*criticality*) – szándék és képesség a teljesítmény átlátható, tényeken alapuló értékelésére. Ezáltal a vizsgált fél hibái, hiányosságai, nem kellő szintű teljesítése felszínre kerülhet;
- (3) potenciális lehetőség a tudásteremtésre, és –megosztásra, a befolyásolásra, valamint a jótékony hatások kiteljesedéséhez (közjóhoz való hozzájárulás). A függetlenség révén hozzáadott érték teremthető (*additionality*);
- (4) a függetlenség hozzásegíthet a rugalmas, gyors reakciókhoz, véleményformáláshoz, röviden az időszerűséghez (*timeliness*);
- (5) innovatív attitűdök, újító magatartás és a kreativitás kiindulási pontja lehet;
- (6) olyan kulcsfontosságú területekre történő fókuszálás, amelyeket a vizsgált fél *intern* vagy *extern* adottságok, determinációk, motiváltság, érintettség miatt nem vesz figyelembe, illetve nem képes átlátni, megérteni vagy objektíven értékelni (*materiality*);
- (7) a vizsgált fél rövid távú érdekszerkezetének és az abból kialakuló mintázatok (érdemi) véleményezése lehetővé válik a véleményt formáló

(auditor) hosszú távú küldetéstudatának és stratégiájának alárendelve. A függetlenség révén a rövid és a hosszú távú szempontok közös nevezőre hozhatóak;

(8) a függetlenség révén sajátos hálózati pozíciók foglalhatók el, és a mandátumok teljesítéséhez szükséges különleges minőségi színvonalú kapcsolatok/relációk alakíthatóak ki.

Bár a szerző (Picciotto, 2013) főleg általánosságban, illetve a magánszektorban tevékenykedő szervezeteken belüli független értékelésekről ír, gondolatai a számvevőszéki működés világába is átültethetőek azokkal a kiegészítésekkel, pontosításokkal, amelyeket a fentiekben hozzá is fűztem az eredeti elgondolásokhoz, kulcsszavakhoz.

A számvevőszéki függetlenség tartalmának, lényegiségének egzakt, precíziós megragadása ugyanakkor nagyon nehézkes (Medina, 2009). Számtalan értelmezés és megközelítés létezik attól függően, hogy (1) a vizsgálni kívánt terület milyen sajátosságokkal bír, (2) a szemlélő elemzési aspektusai mit kívánnak meg, valamint hogy (3) a vizsgálati fókuszterület kontextusai, tágabb beágyazottsága a társadalmi-gazdasági rendszerekbe, a kapcsolati/intézményi hálózatba milyen interpretációkat engednek meg, illetve tartanak fogalmilag kompatibilisnek. Ezek alapján a szakirodalomban a következő függetlenségi taxonómia, illetve leképezések figyelhetők meg (és ez elmondható az egyéb, függetlennek deklarált szervezetekre vonatkozó tanulmányokra is). **I. főcsoport:** *de jure* függetlenség – alkotmányjogi és más szabályozási, felhatalmazási szempontok kihangsúlyozása, **II. főcsoport:** *de facto* vagy *valós* függetlenség – az alkotmányos és törvényi garanciák manifesztációinak értelmezésére tett kísérletek, **I/1 és II/1. alcsoport:** a számvevőszéki szervezeti/strukturális, vezetői és a funkcióellátásával kapcsolatba hozható értelmezések sorolhatóak ide az I. és a II. főcsoport szempontrendszerai alapján. Ezeken belül különösen az alábbi területek

élveznek kitüntetett figyelmet: *politikai, működési, szakmai, pénzügyi, személyi*. Így az I/1 alcsoport része az I. főcsoportnak, de annak részletesebb, pontosított értelmezését adja. A szervezeti és a funkcióellátással kapcsolatos alkotmányos, és törvényi garanciákat és annak hatásait vizsgálják, míg a II/1 alcsoportba sorolható írások a valós függetlenség értelmezését kívánják megadni a *de jure* függetlenség újraértelmezésével. Bizonyos esetekben a főcsoportok és az alcsoportok egymás mellett kerülnek tárgyalásra tisztázva a legfontosabb különbségeket. Jelen értekezés is erre tesz kísérletet.

A számvevőszéki és a bármely hozzá hasonló külső, független értékelés/véleményformálás egy olyan állandó *kihívásként* azonosítható, ami kapcsán *egyensúlyozni szükséges az érintettek igényeire való reagálás és a függetlenség iránti igény, belső elköteleződés között* (Lonsdale, 2008; Bringselius, 2014 idézi Mohan – Sullivan, 2007; Shahan, 2014; Walker, 2007).

A számvevőszéki **tevékenység** tartalmiságát, esszenciáját, lényegiségét, mondandóját tekintve szintén egyensúlyoznia kellene (egy kívánatos semlegességi álláspontot kellene elfoglalnia) két véglet között: (1) a végrehajtó hatalommal szembeni túlzó, indokolatlan kriticismus, és (2) a kormányzati szabad, korlátlan érdekérvényesítést támogató magatartás között.

A megfelelő „távolságtartást” illetően ugyancsak egy egészséges, neutrális pozíció kialakítására kellene törekedni. Ekkor a kormányzattól, illetve a kormányzati folyamatoktól/mechanizmusoktól (a kormányzati működés „zajától”, mechanizmusaitól) vett függetlenség/izoláció/elzárkózódás és a kormányzati igényeket/elvárásokat/elképzeléseket mindenben tekintetben kielégítő ellenőrzési tevékenység, mint két véglet közötti egyensúly megtalálása lenne a kívánatos. A kettősség megjelenik más értelmezésekben

is, de ezekben nem egymást kizáró végpontok/végletek és a tőlük mért optimalizált távolság iránti igény jelenik meg, hanem az egymást meghatározó fogalompárok, amelyek egymással determinisztikus szimbiózisban léteznek. Nikodém (2004) a függetlenséget állítja párhuzamba a legitimációval – egyik a másik nélkül nem létezhet, míg Clark és szerzőtársai (2007) úgy vélik, hogy a függetlenség attribútumai egyszersmind a Parlament irányába történő elszámoltathatóságnak a kiindulási pontjai.

A tudományos kutatók függetlenséget értelmező figyelme alapvetően a számvevőszék és a központi kormányzat **viszonyrendszerére, kapcsolati determinációira és kapcsolati minőségére** fókuszál. A szerzők kihangsúlyozzák, hogy az előbbinek nem szabadna túlságosan közel kerülni az ellenőrzött félhez, hiszen az a függetlenségét veszélyeztetheti és megkérdőjelezheti (*lásd többek között*: Bringselius, 2014 idézi: Gendron et al., 2001; Jacobs, 1998; English – Guthrie, 2000; Funnell, 1994, 1998; White – Hollingsworth, 1999). Ugyanakkor kevés figyelem terelődött a számvevőszék kapcsolati hálójának, befolyási övezeteinek más irányaira.

Mások az **ellenőrzési tevékenység** (*core business of SAI*) összetevői/folyamatai¹⁰ mentén vizsgálódnak. Az ellenőrzési *területek* és *célkitűzések* kiválasztását a tanulmányok a számvevőszéki függetlenség egyik legfontosabb összetevőjeként emlegetik. Ezzel párhuzamosan kevés figyelem terelődik az ellenőrzési megállapítások, vélemények *áramoltatásának szabadságára*, valamint arra is, hogy a *szervezeti felépítés*, a *szervezeti*

¹⁰ Bringselius (2014) olvasatában öt különböző részterület azonosítható be az ellenőrzési tevékenység kapcsán: (1) az ellenőrzési területek és ellenőrzési kérdések megválasztása, (2) az ellenőrzési célkitűzések meghatározása, (3) az ellenőrzési módszertan kiválasztása, hozzárendelése a feladatokhoz, (4) vélemények kialakítása és (5) az eredmények közzététele és széles körben való nyilvánosságra hozatala. Ahlbäck (1999) a 2-4 kategóriákat a számvevőszéki függetlenség magvának definiálta.

kultúra, a számvevőszéki menedzsment hozzáállásának miként befolyásolja a függetlenséget (Bringselius, 2014).

Az egyes entitások, szervezetek, aktorok „**abszolút függetlenséget**” értelmezni, vagy egyáltalán „létezését”, jogosultságát elfogadni társadalmi kontextusba elhelyezve szinte lehetetlen vagy nagyon nehezen elképzelhető. Ennek a fogalomnak a számvevőszéki tevékenységekkel összefüggésben sincs sok értelme, illetve nincs létjogosultsága sem. Az abszolút függetlenség a külső szemlélő számára egyenlő lehet a környezeti impulzusoktól való elszigeteléssel; a hektikus, kontrolálhatatlan, kiszámíthatatlan viselkedéssel, reakciókkal; az önérdekkövetéssel, a befolyásoktól és a (látszólag) szabályoktól mentes megnyilvánulásokkal.

Moser (2009) értelmezésében a számvevőszéki függetlenség mindenképp többdimenziós: (1) alkotmányos dimenzió, (2) politikai, (3) működési és (4) szakmai függetlenség. A számvevőszéki függetlenség elérendő célja, kimenete, célkitűzése – és ebben a szakma egyetért – **nem az abszolút függetlenség**, hanem ez egy szükségszerű dolog/állapot, sőt akár mondhatjuk azt is, hogy ez egy teljes körű eszköz arra, ami az ellenőrt hozzásegíti az egészséges mérvű gyanakváshoz/szkepticismushoz és a szükséges objektivitáshoz, ezzel is hozzásegítve a magas minőségi színvonalú és átlátható ellenőrzések lefolytatását (Moser, 2009: 46). Alventosa (2014: 413) ezt a gondolatmenetet továbbfűzi, és kihangsúlyozza, hogy a számvevőszék azért sem lehet **abszolút független**, mert erős fundamentumokon nyugvó feladatai vannak, és a társadalmat szolgálják felhatalmazásaik alapján.

„Valójában a függetlenség, ilyen értelemben illúzió. Nem önmagáért való cél, egyfajta „fényes elszigeteltségi állapot”: egyrészt bizonyos legfőbb ellenőrző intézménymodellek nagyon is „függő” helyzetben vannak, másrészt a legfőbb ellenőrző intézmények szükségszerűen másokat szolgálnak...” (Alventosa,

2014: 413).

Ahogy azt a Lima Deklaráció (ISSAI 1) is kihangsúlyozza az abszolút függetlenség/szabadság megvalósíthatatlan a politikai, törvényhozói és végrehajtói korlátok közepette. A számvevőszék azért sem lehet teljesen mértékben, minden dimenziójában és részletében független, hiszen mégiscsak az állam szerves részét képezi. Olyan mértékű működési és szervezeti függetlenség indokolt a számvevőszék számára, amely a kötelezettségei és feladatai ellátásához indokolt (Hakeem, 2010: 61). Persze ennek a megítélése nem egyszerű feladat.

A *függetlenség* ugyanakkor alapvető az ellenőrzéshez. Egy ellenőr/ellenőrzésre jogosult szervezet, aki/amely technikai értelemben nem szakértő (nincsenek meg a szakmai kompetenciái), de megtartja függetlenségét, még akár az ilyen „kényes” esetekben is lehet hasznos szerepe. Ellenben, ha egy ellenőr technikailag, szakmailag hozzáértő, de nem független, akkor az – alapvetően – csak egy konzultáns. Függetlenség nélkül, és a hozzá tartozó feddhetetlenségi és objektivitási jellemzők hiányában, az ellenőrzés elveszíti eredendő funkcióját (Welch, 2009: 53). Jan-Erik Furubo a Svéd Számvevőszék magas rangú tisztségviselője is hasonlóképp fogalmaz, bár kicsit markánsabban: „...*Függetlenség nélkül nem beszélhetünk ellenőrzésről*” (Furubo, 2011). A következő kérdés a fentiek tükrében egyértelműen adja magát: *mi kell tehát a számvevőszéki függetlenséghez?*

Ha sok esetben nehézkes is az értelmezése a számvevőszéki függetlenségnek, mégis törekednünk kell a lehető legmagasabb szintű, és minél szélesebb körű függetlenségre. Amennyiben szeretnénk meghatározni a függetlenség **valós** szintjét, úgy a számvevőszéki működésnek/funkcióellátásnak és adottságoknak a részletező, mélylési elemzését kell megejtsük (Alventosa,

2014).

Hakeem (2010) szerint a számvevőszéki függetlenség eléréséhez számos tényezőt, illetve sarkalatos felismerést szükséges figyelembe venni.

(1) Kizárólag szabályozásokkal nem garantálható a függetlenség:

Hangsúlyozza annak a fontosságát, hogy a függetlenség inkább meggyőződés, elköteleződés, gondolati állapot, mintsem írott szabályokkal szabályozható jellemvonás. A függetlenség elérésének egyik kiinduló pontjának kellene lennie, hogy a számvevőszékek vezetőségének, döntéshozóinak, illetve belső érintettjeinek fel kellene ismernie és értékelnie kellene azt, hogy a saját függetlenségük révén milyen hasznosságokat, értékességet tudnak generálni. A függetlenséget olyan **erőforrásként** azonosítja, amelynek jobb, tudatosabb kihasználása, aktivizálása révén a közjóhoz való hozzájárulás – azaz a számvevőszék közösségi értékteremtése (Nagy, 2015b) eredményesebben, hatékonyabban tud megvalósulni. A szerző konkrétan nem mondja ki, de nyilvánvalóan adódik a felismerés, hogy a függetlenséget tudatosan menedzselni kellene és ennek kapcsán fel kellene tárnunk azokat a tényezőket, folyamatokat, kockázati elemeket, amelyek mindezt veszélyeztetik. A függetlenség legmarkánsabb védelmezőjének a külső, társadalmi elismerést és támogatottságot tartja, amelyet a legfelsőbb szintű, külső ellenőrzés kap funkciói ellátása kapcsán. (A közösségi értékteremtés koncepciójában mindezt a felhatalmazói környezet figyelembe vételével, támogatásával azonosítják.)

(2) A számvevőszékeknek szövetségesekre van szükségük saját függetlenségük eléréséhez, megtartásában:

Moore (1995), valamint az elgondolása logikáját követve Talbot és Wiggan (2010) a közszféra szervezeteinek környezetét igen sajátos szemléletben írják le. Ennek lényege, hogy az intézményi, illetve az egyéb szereplőket,

érintetteket tartalmazó környezet, formális vagy informális struktúrák a vizsgált szervezet – legyen az akár a számvevőszék is – működésére, teljesítményének és befolyásának kiteljesedésére (a közjóhoz való hozzájárulására) hatással vannak, abban érdekeltek vagy hosszú távon azt elősegítik vagy hátráltatják. Moore ezt *felhatalmazói környezetnek* hívja, míg Talbot és szerzőtársa *teljesítményrezsimmnek*¹¹ (Talbot – Wiggan, 2010: 62).

Hakeem (2010) szintén kihangsúlyozza a támogatói környezet fontosságát, hiszen véleménye szerint a függetlenség biztosításához, annak folyamatos fenntartásához és előmozdításához nélkülözhetetlen a Parlament, a Parlamenti Bizottságok, a választott képviselők és a társadalmi véleményformálók szélesebb körének (sőt az egyes állampolgár vagy adófizető vállalkozás is ide sorolandó!) tudatos, helyeslő, reális elvárásokon alapuló és objektív hozzáállása. Ezt a számvevőszéki szempontból „kellemes” miliőt/közeget nevezhetném akár *képessé tevő külső környezetnek* is, amely ezzel párhuzamosan fogyasztója, befogadója az ellenőrzési jelentéseknek, illetve egyéb megnyilvánulásoknak. Ha a közpénzügyi rendszerben, vagy a tágabban is értelmezhető (globális) társadalmi rendszerekben a szereplők túlnyomó része nyitott az új információk, impulzusok, tudáselemek befogadására és azok tudatos, a hosszú távú racionalitásból levezethető feldolgozására és internalizálására, akkor hasznos (együtt)tanulási (*co-learning*) folyamatok indulhatnak be. Tehát a

¹¹ A fogalom tartalmát tekintve az érintetti körnek felel meg. Talbot és Wiggan (2010) olvasatában a National Audit Office (GBR) érintetti köre az alábbi szereplőkre értelmezendő: (1) Parlament/törvényhozás, (2) más ellenőrző szervezetek, (3) a számvevőszéki outputokat és szolgáltatásokat használók köre, (4) állampolgárok, (5) média, (6) ügynökségek, (7) minisztériumok, (8) államkincstár. Az értelmezési tartományt tovább bővítve, összességében az alábbi aktorok érdemelnek külön figyelmet a számvevőszéki tevékenység kapcsán: (1) Parlament/törvényhozás, (2) kormányzat/végrehajtó hatalom és annak minisztériumai, (3) más független szervezetek (ellenőrző vagy a fékek, ellensúlyok más szervezetei), (4) társadalmi véleményformáló szervezetek, (5) valamely társadalmi szegmens (a szándékolt vizsgálat aspektusai szerint lehatárolt társadalmi csoport/csoportok véleménye, adófizetők, állampolgárok és egyéb érintettek sorolhatóak ide), (6) média, (7) nemzetközi szervezetek és egyéb nemzetközi érintettek.

felhatalmazásnak, a képessé tételnek, a támogatásnak együtt kellene járnia a befogadással is. A számvevőszéki függetlenség és értékteremtés folyamatos minőségi fejlődésének szempontjából alapvető fontossága van annak, hogy ez a kör be is tudjon zárulni. Az állam szerepe itt is nagy jelentőséggel bír, hiszen ő ruházza fel a számvevőszéket különböző mandátumokkal, feladatokkal és biztosít számára olyan alkotmányos és törvényi garanciákat a függetlenségére (*de jure* függetlenség), ami által képessé válhat funkcióinak minél magasabb szintű ellátására. A továbbiakban a *de jure* függetlenséget ebből a gondolatmenetből fogom értelmezni és kifejteni. A racionális vagy legalábbis az ahhoz közelítő döntéshozatalokhoz, mindezek befogadásához elengedhetetlen az információk magas színvonalú minősége (relevancia, időszerűség, igénykielégítő képesség, objektivitás stb.) és hitelessége, ami előfeltételezi természetesen a számvevőszékek hitelességének szükségszerűségét is.

A tudatosságon (a *közpénzügyi tudatosságon*, illetve a hosszú távú fenntarthatósági szempontok figyelembevételén) alapuló információéhség csillapítása során a számvevőszéknek nem csak saját magának kell tisztában lenni a függetlenség fontosságával, annak kulcsszerepével – ahogy erre már korábban is utaltam – hanem a befogadói/támogatói közeg által is kívánatosnak, elfogadottnak és nagyra értékeltnek kellene, hogy legyen (Hakeem, 2010).

(3) Tartózkodás a túlzó függetlenség mímelésétől

A függetlenség félreértelmezése, az abszolút függetlenség és elszigeteltség irányába történő elmozdulás nem eredményezhet egészséges működést. Ezek hozzájárulhatnak a torz szervezeti énkép kialakulásához, valamint visszavethetik a számvevőszéki értékteremtést. A függetlenség nem jelentheti az izolációt, nem engedhető meg a külvilágból érkező impulzusok kizárása.

Az ellenőrzött felekkel való viszonyrendszerben az „*együtműködő szellemiségnek*” kellene érvényesülnie, legalábbis ezt hangsúlyozza Hakeem. Véleményéből kitűnik, hogy a jól menedzselt ellenőrző-ellenőrzött felek közötti kapcsolatok elősegíthetik a magasabb hozzáadott értékű tevékenység kiteljesedését akár mindkét fél vonatkozásában. Ez a megközelítés kiegészíti az előző pontban felvázolt (együtt)tanulási (*co-learning*) és befogadási folyamatokat.

A számvevőszék társadalmi impaktjának, befolyásolási lehetőségeinek eszközei és csatornái igen sokfélék lehetnek. Ezek közül csupán egy az elszámoltathatósággal kapcsolatos szankcionálási lehetőség megléte – legyen az akár direkt vagy indirekt, azaz más szervezetek segítségére, jogköreire támaszkodva születik meg az egyén vagy szervezet elmarasztalása. Sokak nem feltétlenül hisznek az együtműködő szellemiség hatásosságában, és az igazi elszámoltathatósági rendszert nem is tudják értelmezni a szankciók nélkül – ezzel jómagam is így vagyok (Bovens, 2006 idézi Mulgan, 2003; Strøm, 2003). Bovens (2006) ezt kiegészíti, és szankció helyett inkább a „*következményekkel való szembenézés*” kifejezést használja, ami egy jóval tágabb kategória, magába foglalja például a forrás visszatérítéseket, az intézkedési/korrektív eszközöket, a pénzbüntetéseket vagy egyéb kollektív szankciókat. Adódik a kérdés ezek után, hogy az együtműködés, a függetlenséget még nem veszélyeztető partnerségi viszony az ellenőrzött felekkel, az előre rögzített ellenőrzési tervek, a közös tanulás összeegyeztethető-e a szankcionálási lehetőségekkel. Véleményem szerint mindkettő megközelítésnek megvan a maga létjogosultsága, hiszen: (1) a szankcionáló eszközök tudatos beépítése a rendszerbe az entitások szintjén inkább preventív, megelőző jelleggel bír, és az egyes személyek szintjén fejti ki hatását, azok önérdék-érvényesítését terelék (2) míg az együtműködés a kockázati tényezők feltárását, a folyamatok észlelését, a hiányosságok, hibák

feltárását hivatott szolgálni a tágabb rendszer szintjein és kontextusában.

(4) Érzékenység a speciális témák iránt

Hakeem elgondolása helytálló, és én is elfogadom véleményét némi kiegészítéssel és változtatással. A szenzitivitás, az extern „fogyasztói” igényekre való megfelelő és eredményes reagálás a számvevőszéki függetlenség és értékteremtés meghatározó fundamentuma (Nagy, 2015b). A speciális területek meghatározása persze nem egyszerű feladat. *Speciálisnak* tekintem azokat az ellenőrzési területeket, amelyek értelmezése, ellenőrzéstechnikailag történő kezelése/leképezése az adott időpontban rendelkezésre álló kapacitásokhoz képest nehézségekbe ütközik vagy csak súlyos késések mellett valósíthatóak meg, amelyek az időszerűség kritériumát csorbítanak. Ide sorolhatóak még olyan kérdések vizsgálata is, amelyek nem szerepeltek az ellenőrzési tervekben, ugyanakkor érezhető, mérhető külső nyomás nehezedik a számvevőszékekre, hogy azt valamilyen formában lereagálja, és megalapozott véleményt formáljon bizonyos, a közpénzügyi rendszert érintő jelenségekről. A speciális témák ellenőrzési vagy véleményalkotási fókuszba helyezése sokszor eredményezhet magasabb szintű számvevőszéki befolyást és közösségi értékteremtést, tehát az ilyen jellegű területek kiértékelése kihatással van mind az ellenőrzési *outputra*, mind pedig a *befolyásolás-befogadás* és a társadalmi kedvező hatások vonatkozásaira.

Az ellenőrzési jelentéseknek érthetőeknek és olvasóbarátnak (nem szakmai érintettek számára is befogadhatónak és feldolgozhatónak) kell lennie. A számvevőszéki véleményalkotások akkor képesek a kívánt hatásokat kiváltani, ha az érintettek minél szélesebb körében, illetve azok gondolataiban az üzenet, az ajánlás képes megtapadni. Ezeket az impulzusokat/outputokat a befogadók ezáltal is könnyebben tudják

értelmezni, feldolgozni, észleléseikbe/a világról alkotott képükbe az objektivitás iránti igény kapcsán beépíteni, valamint, hogy ezek tükrében megalapozott/tudatos döntéseket hozzanak, ezáltal is hasznos/alapvető – az egész közpénzügyi rendszerre értelmezve is – visszacsatolási és tanulási folyamatokat indítva be.

Röviden összefoglalva az eddigieket, elmondható, hogy a számvevőszék függetlenségének **általános megközelítésében** az alábbi meghatározó gondolatok kristályosodnak ki a vonatkozó szakirodalmakból. A függetlenségnek több értelmezési dimenziója is megadható. Léteznek szervezeti és a működéssel/tevékenységgel kapcsolatos, valamint az azt befolyásoló tényezőkre fókuszáló függetlenségi interpretációk a jogi és valós megközelítéseket szem előtt tartva. A személyi függetlenség keretein belül külön figyelmet érdemel a számvevőszéki vezetés és az auditorok státusza is, beleértve a gondolati/véleményformálási szabadságot is. Szükség van ugyanakkor a folyamatokba épített függetlenség értelmezési lehetőségeire is, kiegészítve a kockázati tényezők feltárásával (Alventosa, 2014).

A szakirodalomban ugyanakkor számos kritika megfogalmazódott a számvevőszékek függetlenségét illetően. Frey (1994) úgy véli, hogy a függetlenség következtében a bürokratikus viselkedés előtérbe kerül és emiatt a kevesebb ellenállás irányába mozdulnak el a számvevőszékek munkatársai, akik önmaguk is bürokráták. A hatékonyságvesztés így elkerülhetetlenné válik (Frey, 1994). A kevesebb ellenállás irányába történő elmozdulás értelmezhető úgy is, hogy bizonyos szempontok miatt – és nem feltétlen közvetlenül a függetlenség megléte vagy befolyásoltság miatt, hanem például a motiválatlanság, az elkötelezettség hiánya, a bürokratikus magatartási mintázat következtében – a „kényelmetlen” kérdések, az érzékeny területek auditálásának „napirendre tűzése”, vagy, ahogy mindezt Mulgan nevezi „a

nyugtalanító tudás” vizsgálata, illetve birtoklása elsikkadhat (Lonsdale, 2011: 180 idézi Mulgan, 2006). Blankart (2006) viszont az időtényezőt emeli ki az előbbi összefüggés-rendszerben. Szerinte a költségvetés külső ellenőrző intézményei monopolhelyzetben vannak, így nincs rajtuk kompetitív nyomás az időszerűsége.

A függetlenség adta lehetőség miatt – jelentések időzítésének és közzétételének szabadsága – előfordulhat, hogy számos nagy relevanciával bíró jelentés, vélemény késhet, ezáltal elvesztheti fontosságát, aktualitását, illetve az iránta érdeklődők nem kapnak a számvevőszéktől időszerű és a befogadó által magas értékűnek érzékelt outputot. Véleménye szerint csak a bírói jogkörrel rendelkező számvevőszékek (*napóleoni* vagy *court típusúak*) nem pazarolják az erőforrásokat, az összes többi - a nem kötelező jellegű ajánlások miatt – kihatása, befolyása nem lehet hatékony.

A „*tolakodó*” befolyások kiküszöbölésére általános gyakorlattá vált az előre meghirdetett éves tevékenységi programok szerinti működés. A helyzetet még tovább bonyolítja a teljesítmény-ellenőrzések „portfoliójának” az összeállítása. Az ellenőrzött felektől ilyen megközelítésben elvárható az eredményességi és hatékonysági kritériumok teljesülése, miközben az ellenőrző szűkös erőforrás-ellátottsága miatt kénytelen költség-haszon relációban gondolkodni, nem elfelejtkezve az ellenőrzés használdozat költségeiről sem, amely azáltal keletkezik, hogy bizonyos területekről kénytelen lemondani. Az előre megtervezett ellenőrzések miatt így egyáltalán nem biztos, hogy a számvevőszék vonatkozásában is megvalósulnak a fenti kritériumok (Put – Turksema, 2011: 52 idézi Lonsdale, 2008; Van der Meer – Edelenbos, 2006; Wilkins – Lonsdale, 2007).

Az előbbi jelenséget a számvevőszéki működés egyik paradoxonjának hívom, hiszen a szerzők is belátják, hogy nincs optimális megoldás: „*Bárm*

is az elemzett hatékonyság és információ fogalmának a meghatározása, nincsenek rá tudományos eszközök, hogy optimális teljesítmény-ellenőrzési programot állítsanak össze vagy döntsenek, miközben magas szintű elvárásokat támasztanak vele szemben” (Put – Turksema, 2011: 52).

Hakeem egyik mondata ugyanakkor rávezet a függetlenség azon vetületére, ami alapján indokolt és alátámasztott ez az állapot. Azaz milyen érvek, elvárások, körülmények indokolják a számvevőszék függetlenségét, és ennek kapcsán *mi, illetve milyen teljesítmény* kérhető tőle számon. „...*a függetlenség nem pusztán kiváltság, hanem kötelezettségeket is von maga után, és nem tekinthetünk rá elkülönítve más számvevőszéki értékektől, mint például az átláthatóság, elszámoltathatóság, etika és minőség* (Hakeem, 2010: 62). Leszögezhető tehát, hogy a függetlenséget a számvevőszéki teljesítmény és az elszámoltathatósági kötelezettségeinek a megléte és azok maradéktalan betartása legitimizálják. A függetlenség tehát nem értelmezhető a teljesítmény (tágabban értelmezve ezt – elvárható szintű társadalmi hasznok és a közjóhoz való hozzájárulás) és a számon kérhetőség nélkül.

2.4 A számvevőszéki függetlenség az INTOSAI értelmezésében

Az általános értelmezésű, egyéni, szakmai megközelítések után szükségszerűen tűnik a számvevőszékeket tömörítő nemzetközi szakmai szervezet, az INTOSAI interpretációjának történeti és tartalmi elemeinek a feltérképezése is. Az INTOSAI (*International Organisation of Supreme Audit Institutions*) már alapításakor (1953) is kiemelt fontossággal kezelte tagjai, a nemzeti számvevőszékek függetlenségének kérdését. Az 1977-es Lima Deklarációban (ISSAI 1) fektette le a szervezet a függetlenség meghatározását, amely a dokumentum II. bekezdésének 5-6-7. szakaszaiban olvasható. A dokumentum kitér a **szervezeti függetlenségre** (5. szakasz) – függetlenség az auditált féltől, szervezeti és működési függetlenség valamint

alkotmányos garanciák megléte a függetlenséggel kapcsolatosan; a **számvevőszéki tagok és hivatalnokok függetlenségére** (6. szakasz) – alkotmányos garanciák, befolyástól mentesség; valamint említést tesz a **pénzügyi függetlenségről** is (7. szakasz) – elegendő pénzügyi háttér a funkciók ellátásához, a központi költségvetésből részesüljön és szabadon felhasználhassa a forrásait. A függetlenség tárgyalása a közösségen belül folytonosan napirenden volt (Fiedler, 2004). 2004-ben, Bécsben – az INTOSAI főhadiszállásán – az ENSZ-szel közös szervezésben egy nemzetközi szimpózium keretein belül kitüntetett figyelmet kapott a számvevőszéki függetlenség, hiszen ezen a legmagasabb szintű szakmai egyeztetésen ennek a fogalomnak a tárgyalása került a középpontba (UN/INTOSAI, 2004).

A számvevőszéki függetlenség megvalósítására ad iránymutatást ugyanakkor a 2007-es Mexikó Deklaráció (ISSAI 10 és a hozzá kapcsolódó hivatalos útmutató az ISSAI 11), amely a függetlenség nyolc pillérét határozza meg:

1. alapelv: hatásos alkotmányos, törvényi vagy jogi keretrendszer létezése a függetlenség biztosítására, amely értelmében a számvevőszék mindenféle befolyástól mentes mind a törvényhozó, mind a végrehajtó hatalom tekintetében.

2. alapelv: a számvevőszék elnökének, vezetőségének és tagjainak a függetlensége.

3. alapelv: megfelelően széles mandátum és teljes önállóság a számvevőszéki funkciók ellátása során.

4. alapelv: információkhoz, dokumentumokhoz való korlátlan hozzáférés.

5. alapelv: beszámolási, közzétételi lehetőség és kötelezettség a számvevőszéki munkát és megállapításokat illetően. A számvevőszékeknek évente minimum egyszer kötelessége tájékoztatni a nyilvánosságot

munkájának eredményeiről. Természetesen a nemzetbiztonsági kérdéseket érintő vizsgálatok kivételt képeznek.

6. alapelv: döntési szabadság az ellenőrzési riportok, megállapítások tartalmát, időzítését illetően, valamint abban, hogy azokat nyilvánosságra hozzák és széles körben terjesszék.

7. alapelv: hatékony nyomon követési (*follow-up*) rendszer megléte, működtetése a számvevőszéki ajánlások vonatkozásában.

8. alapelv: pénzügyi és vezetői, menedzseri autonómia és a megfelelő emberi, materiális és pénzügyi erőforrások rendelkezésre állása.

A függetlenség fontosságának nyomatékosítása azonban itt nem állt meg. Az INTOSAI a 2009-es esztendőt a függetlenség évének nyilvánította és 2011-re már egy ENSZ határozat is elismerte az INTOSAI törekvéseit, ezzel is a legmagasabb nemzetközi jogi és morális szintre emelte a függetlenséget. Az UN „A/66/209” számú „A közszféra gazdaságosságának, elszámoltathatóságának, hatékonyságának és átláthatóságának előmozdítása a számvevőszékek megerősítése révén” című dokumentuma tulajdonképp az ENSZ oltalma alá helyezte a Lima és a Mexikó Deklarációk célkitűzéseit (UN, 2009). A függetlenség kihangsúlyozása az INTOSAI berkein belül továbbra is töretlen és számos dokumentációban újra és újra előbukkan (INTOSAI, 2010; Moser, 2012).

A fejezetben tárgyaltak alapján szintetizálható a **számvevőszéki függetlenség általános meghatározása**, amelyből a további fejezetekben tárgyalt részletesebb értelmezések levezethetőek.

Egy számvevőszék *általános értelemben független*, ha a rá vonatkozó legmagasabb szintű jogforrások, a közfinanszírozási lehetőségei és az organizációs determinációk erőterében, az ellenőrzési és járulékos

tevékenységeinek vitelében, a rendelkezésére álló erőforrásainak szabad felhasználásában mindenféle külső befolyástól mentes. A szervezeten kívülről érkező befolyás lehet közvetlen vagy közvetett, illetve ezzel párhuzamosan tudatos vagy éppen nem szándékolt. A működési környezetből érkező, extern szereplők által kifejtett presszió a számvevőszék munkatársainak és az intézmény egészére értelmezett akaratát, szándékolt megnyilvánulását, valamint az ellenőrzéseken, és a felhalmozott tudáselemeken alapuló szabad véleményformálást megakadályozzák, korlátozzák, hátráltatják úgy, hogy mindezt a saját érdekstruktúrájuknak alárendelve teszik. Ennek egyenes ági következménye, hogy a számvevőszék közjóhoz való hozzájárulása (közösségi értékteremtése) csorbát szenved.

A számvevőszéki függetlenség értelmezése azonban a szervezeti elszámoltathatóság és a beszámolási kötelezettségek megléte, továbbá az eredményes működés nélkül elképzelhetetlen.

A fenti saját megközelítésem pusztán elvi, elméleti értelmezésre van kihegyezve, a mérésre, a gyakorlathoz közelebb alkalmazhatóságra azonban nem utal. Mindez már sokkal összetettebb kérdés. A következő fejezet a szakirodalomban fellelhető olyan indikátorok csoportosításával és tipizálásával foglalkozik, amelyek felhasználásával a szerzők a függetlenség minél pontosabb interpretálására és értékelésére tesznek kísérletet.

2.5 A számvevőszéki függetlenség indikátorai a szakirodalomban

Az előzőekből is világossá válhatott, hogy a számvevőszéki függetlenség iránti igény nemzetközi szinten is megfogalmazódott és egyre markánsabbá válik. Ez részben köszönhető annak is, hogy a globális pénzügyi folyamatok, valamint a közpénzügyi rendszerek határainak elmosódásának (Kaul –

Conceição, 2006) következményeként ezen intézmények akkreditációs funkciói is felértékelődtek, ezáltal is növelve a nem rezidens befektetők vagy donor szervezetek bizalmát és információ ellátottságát. Az akkreditáció révén a fogadó közösségi intézményrendszer törvényességi, megfelelőségi és egyéb, a transzparenciát, az elszámoltathatóságot elősegítő jellemzőit, folyamatait „hitelesíti” a számvevőszék a küldő fél számára (Kovács, 2010b, 2013). A függetlenség értelmezésének és a róla alkotott minél pontosabb képnek az igénye tehát globálisan is megjelent és egyre markánsabb.

Nem elég azonban csupán beszélni a függetlenségről, illetve dokumentumokban, valamint a legmagasabb szintű jogforrásokban szerepeltetni annak a garanciális elemeit, hanem az értelmezése, mérhetősége és a szervezeti sajátosságokhoz való alakítása is kulcskérdés. A vizsgált tématerülettel viszonylag kevés szakirodalom foglalkozik, azok is **alapvetően** a *de jure (alkotmányjogi és más szabályozási, felhatalmazási szempontok kihangsúlyozása)* megközelítés alapján képezik az indikátorokat, amelyek segítségével kísérletet tesznek a számvevőszéki függetlenség kiértékelésére, illetve az arról formált benyomás kialakítására (Blume – Voigt, 2010; Clark et al., 2007; English – Guthrie, 2000; Nikodém, 2004).

A következő táblázatokban (2/a, 2/b, 2/c.) négy releváns publikáció által használt indikátorkészletet foglalom össze, valamint (viszonyítási alapként) hozzárendelem az INTOSAI 5600-as ISSAI standardban – *Peer-review checklist és a hozzá tartozó függelék* – és az INTOSAI IDI új teljesítménymérési keretrendszerében (*SAI Performance Measurement Framework*) megtalálható értelmezéseket (INTOSAI IDI, 2012a,b,c). A publikációkban fellelhető indikátorok által érintett területek gyakran átfedik egymást – főleg az utóbbi kettő forrás esetén, de az akadémiai irodalmakban egyértelműen precízebbek, finomabbra hangoltak. A táblázatokban három

dimenzió mentén csoportosítottam az indikátorokat: (ORG) szervezeti, jogi és személyi függetlenség, (FIN) pénzügyi függetlenség és (OP) működési függetlenség. A táblázatok szerepeltetését itt azért tartom fontosnak, ellentétben a mellékletben történő bemutatással, mert disszertációm célkitűzéseimhez szorosan igazodik a már meglévő fogalmi és értelmezési mintázatok bemutatása. Mindezekon túl a táblázatok tartalmi mondandója nélkülözhetetlen további gondolatmenetem kibontakoztatásához.

2/a táblázat: A számvevőszéki függetlenség indikátorai a szakirodalomban a szervezeti/strukturális, vezetői személy és jogi dimenzióban

A számvevőszéki függetlenséget leíró indikátorok a szakirodalomban (X=az adott forrás érintettsége)	Nikodém (2004)	English – Guthrie (2000) alapján Clark et al. (2007)	Blume – Voigt (2010)	ISSAI 5600 és SAI PMF
(ORG) Szervezeti/strukturális, vezetői, személyi és jogi függetlenség				
(1) a számvevőszék függetlenségének alkotmányba/törvénybe foglalt elismerése (<i>de jure</i>)	X	X	X	X
(2) a számvevőszék strukturális felépítése (court jellegű, office típusú, testületi vagy kevert) jogilag rögzített, formalizált (<i>de jure</i>)				X
(3) a számvevőszéki struktúra megfelelő-e a mandátum teljesítéséhez? (<i>de facto</i>)				X
(4) megfelelően széles körű mandátum (<i>de jure</i>)				X
(5) a számvevőszék vezetőjének/vezetőségének kinevezési mechanizmusa (<i>de jure</i>)	X	X		X
(6) auditorok kinevezési mechanizmusa (<i>de jure</i>)			X	
(7) magas rangú hivatalnokok kinevezési lehetősége (a számvevőszék vezetője vagy vezetősége eltál)(<i>de jure</i>)	X			
(8) a számvevőszék vezetőjének/vezetőségének eltávolítási lehetősége (<i>de jure</i>)	X	X		
(9) auditorok eltávolítási lehetősége (<i>de</i>			X	

<i>jure</i>)				
(10) a számvevőszék vezetőjének hivatali ideje években (<i>de jure</i>)	X	X		X
(11) auditorok hivatali ideje években kifejezve (<i>de jure</i>)			X	
(12) összeférhetetlenség más munkakörökkel (<i>de jure</i>)*	X			
(13) a számvevőszék vezetőjének mandátumának meghosszabbítási lehetősége (<i>de jure</i>)	X			
(14) auditorok mandátumának meghosszabbítási lehetősége (<i>de jure</i>)			X	
(15) az auditorok kinevezésének lehetősége a számvevőszék elnöke által (<i>de jure</i>)		X		
(16) a számvevőszék vezetőjének lehetősége arra, hogy meghatározza az intézményben dolgozókra vonatkozó feltételeket (<i>de jure</i>)		X		
(17) a számvevőszék vezetőjének azon lehetősége, hogy külső szakértőket bízson meg speciális auditok lefolytatásához (<i>de jure</i>)		X		
(18) a számvevőszék elnöke a Parlament egy tisztségviselője (<i>de facto</i>)		X		

Forrás: a táblázatban jelzett irodalmak felhasználásával saját szerkesztés

* Az EUROSAI (2013) tanulmányában a 12-es pont további felbontását is megtalálhatjuk, a későbbiekben erre a (12a,b,c,d) jelöléssel fogok utalni. **(12a)** összeférhetetlenség más munkakörökkel az auditorok vonatkozásában (funkcióhalmaz). **(12b)** a számvevőszék elnökének/alelnökének vagy a testület tagjainak más funkciókkal való összeférhetetlensége (abszolút összeférhetetlenség). **(12c)** rokonai összeférhetetlenség. **(12d)** relatív összeférhetetlenség, az auditorok érintettsége az ellenőrzött féllel kapcsolatban.

2/b táblázat: A számvevőszéki függetlenség szakirodalmi indikátorai a pénzügyi dimenziót illetően

A számvevőszéki függetlenséget leíró indikátorok a szakirodalomban (X=az adott forrás érintettsége)	Nikodém (2004)	English – Guthrie (2000) alapján Clark et al. (2007)	Blume – Voigt (2010)	ISSAI 5600 és SAI PMF
(FIN) Pénzügyi függetlenség				
(19) a számvevőszék költségvetésének megtervezése (<i>de jure</i>)	X		X	X
(20) a számvevőszék vezetőségének javadalmazása (<i>de jure</i>)	X			
(21) a számvevőszék költségvetésének szabad felhasználása (<i>de jure</i>)				X
(22) jövedelmek/javadalmazás meghatározása (<i>de jure</i>)		X	X	
(23) a számvevőszék pénzügyi függetlenségének törvényi garanciái és tényleges manifesztációi (<i>de jure és de facto</i>)				X
(24) a számvevőszék feladatainak ellátásához elegendő forrásokat kap? (az intézmény finanszírozásának megfelelő forrásai)(<i>de facto</i>)		X		X
(25) a számvevőszék direkt vagy indirekt módon prezentálja költségvetését a Parlamentnek?(<i>de facto</i>)				X
(26) költségek megtérítése az auditált részéről (<i>de facto</i>)		X		
(27) a számvevőszék lehetősége a pénzügyi ellenőrzésért fizetendő díj megszabásában (<i>de jure</i>)		X		

Forrás: a táblázatban jelzett irodalmak felhasználásával saját szerkesztés

2/c táblázat: A számvevőszéki függetlenséget leíró szakirodalmi indikátorok a működési szempontokat figyelembe véve

A számvevőszéki függetlenséget leíró indikátorok a szakirodalomban (X=az adott forrás érintettsége)	Nikodém (2004)	English – Guthrie (2000) alapján Clark et al. (2007)	Blume – Voigt (2010)	ISSAI 5600 és SAI PMF
(OP) Működési függetlenség				
(28) a számvevőszék mandátumának alkotmányba történő rögzítése – nem összekeverendő az (1) indikátorral (<i>de jure</i>)	X			X
(29) ellenőrzési tevékenység előírása a számvevőszék számára (<i>de jure</i>)	X			
(30) jelentések időzítése és nyilvánosságra hozatala (<i>de jure</i>)	X			X
(31) külső irányítástól és kontrolltól való függetlenség a működést illetően (<i>de facto</i>)		X		
(32) az auditált és az audit típus megválasztásának szabadsága (<i>de jure</i>)		X		
(33) éves ellenőrzési terv elkészítésének szabadsága (<i>de jure</i>)				X
(34) éves ellenőrzési terv benyújtása a Parlamentnek (<i>de jure</i>)		X		
(35) milyen szervezeteknek van joga ellenőrzést kérni a számvevőszéktől (<i>de jure</i>)		X		
(36) ellenőrzési jelentések közvetlen benyújtása a Parlamentnek (<i>de jure</i>)		X		
(37) van-e független ellenőre a számvevőszéknek (pl.: peer-review)(<i>elszámoltathatósági reláció</i>)		X		
(38) széleskörű információgyűjtési hatalom (<i>de jure</i>)		X	X	X
(39) hatékony utókövetési (follow-up) mechanizmus megléte (<i>de facto</i>)				X
(40) a közzféra egységeinek és egyéb szervezeteknek – amelyek részben közpénzből finanszírozottak - az ellenőrzési lehetősége (<i>de jure</i>)*				

Forrás: a táblázatban jelzett irodalmak felhasználásával a szerző saját szerkesztése

*Az EUROSAI (2013) tanulmánya külön említést tesz ezen lehetőségről, amely a működési

függetlenség egyik fontos részeként értelmezhető. Jelentősége azért van, mert kiterjeszti a közpénz fogalmának értelmezését és ezzel párhuzamosan a számvevőszéki ellenőrzés határterületeit is. Ezzel a kérdéssel részletesebben is foglalkozik Nagy (2015a).

A fenti indikátorhalmaz láttán *(amelyek alapvetően kompozit indikátorok és önkényesen választott mérési skálán értelmezendők)*, és az általuk leképezett általános kép alapján azt gondolhatnánk, hogy a függetlenség értelmezésének területén már semmi dolgunk nincs, nyugodtan várhatjuk a hiteles jelentéseket a kérdéses intézményektől. Nos, ez nincs egészen így, a kép sokkal árnyaltabb ennél.

2.6 A függetlenség indikátorainak kritikája

A társadalmi-gazdasági folyamatok komplex, egymásba ágyazódott rendszerekben zajlanak, amelyek sajátosságai a komplexitás összes jellemzőit magukon hordozzák (Nagy – Gulyás, 2015). Ebben a sok esetben átláthatatlan, oda-visszahatásoktól átítatott világban a függetlenség korrekt (objektív) értelmezése, definiálása is nehézségekbe ütközik, nem is beszélve annak méréséről. A fenti indikátorok, illetve bármely más típusú indikátor feltétel nélküli használatával kapcsolatban azonban számos jogosnak tűnő kérdés vagy kritika fogalmazódik meg, különösen a fenti véleményem tükrében:

1. Az indikátorok ténylegesen leképezik-e/feltárják-e a valóságot? Magyarózerejük révén képesek-e visszaadni információs tartalomvesztés nélkül azt, amit a valóságban látunk, vagy látnunk kellene?
2. Az indikátorok – ha megalkotásuk indokolt – akkor milyen logika szerint legyenek megszerkesztve? *(Sorrendi skálán mért, narratív vagy benchmarkon alapuló legyen?)*

3. A *de jure* függetlenség értelmezése pontos-e, és ezáltal a jelenlegi *de jure* indikátorok jól adják-e vissza a lényegiséget? Lehet-e még tovább pontosítani a függetlenség ilyen típusú értelmezését?
4. Feltérképeztünk-e minden lehetséges körülményt, amely a függetlenséget befolyásolja? Mindez leírható, visszaadható egyetlen számértékkel vagy egy egyszavas jellemzéssel?
5. A listázott indikátorok által feltárt területek értelmezése egységes-e, jól körülhatárolt-e? Alkalmazható-e minden egyes számvevőszékre?
6. Mely tényezők, indikátorok relevánsak az adott társadalmi kontextusban, illetve a számvevőszéki függetlenséget illetően?
7. A jog által meghatározott garanciák, jellemzők hogyan tudnak manifesztálódni a valóságban, azaz van-e különbség a *de jure* és a *de facto* (*tényleges*) függetlenség között?
8. Milyen társadalmi (törvényhozói) elvárások legitimizálják függetlenségét? Milyen minőségű számvevőszéki működés/megnyilvánulás, teljesítmény szükséges az ilyen jellegű felhatalmazásokhoz és státuszhoz? (*ez a legitim függetlenség értelmezéséhez kell!*)

Saját véleményem szerint az indikátorok képzése fontos és hasznos lehet, ha azok megszerkesztése, megalkotása helyes alapelveken és stabil fogalmi bázison nyugszanak. Hasznos információkat, következtetéseket különösen akkor nyerhetünk ki belőlük, ha azok érdemben kiegészítik a mélyebb, feltáró, illetve a folyamatokra és a kockázati tényezőkre is koncentrááló elemzéseket, amelyek rávilágítanak a függetlenség „erős/stabil” és „gyenge/aggályos” pontjaira. A dinamikus – a változást tetten érni kívánó – és az intézményközi összehasonlítások tekintetében sem elhanyagolható a használatuk.

A fenti indikátorok áttekintésekor látható, hogy legtöbbjük a *de jure* függetlenségre utal, bár a *de facto* értékelés is megjelenik, igaz minimális mértékben. A táblázatokból az is kitűnik, hogy a szerzők különböző vetületeknek eltérő jelentőséget tulajdonítanak. Vannak olyan területek, amelyek mindegyik vagy majdnem mindegyik kiértékelési szisztémában megjelennek (1, 5, 10, 19, 38), és vannak olyanok is, amik egyedi jellegűek (például: 2, 6, 9, 11, 14 stb.)

Szükségeselemnek érzem a számvevőszéki függetlenség további, *de jure* és *de facto* szemléletű újraértelmezését, valamint az ezek alapján pontosított függetlenségre ható tényezők rendszerszemléletű (értékteremtési folyamatokra vetített) beazonosítását. Meglátásom szerint a függetlenség pontosabb, valószerűbb meghatározásához az az út járható a leginkább, ami figyelembe veszi a számvevőszék hálózati pozícióit, külső kapcsolatainak minőségét, a közösségi értékteremtési folyamatait és azok legfontosabb komponenseit.

A folyamatok és a faktorok beazonosítása azért is fontos, mert a függetlenségnek mindenhol, minden egyes összetevőnél érvényesülnie kell. Ne feledjük Alventosa (2014) szavait, aki érvelésében felhívta a figyelmet az részletekbe menő értelmezés és a folyamatokban való gondolkodás fontosságára. Bármely tényezőnél sérül a függetlenség (vagy érdemi kockázati szint érzékelhető), az érdemben ronthatja a számvevőszék hitelességét és a kedvező társadalmi hatások előidézését. Ha megnézzük az előbbi fejezetben tárgyalt függetlenségi indikátorokat, akkor azt tapasztalhatjuk, hogy azok nem teljes egészében fedik le az általam felvázolt, a számvevőszéki működéshez minimálisan szükséges elemeket tartalmazó értékteremtési láncot. A következő, 3. táblázat ennek az illusztrálására

szolgál, ami egyben rámutat bizonyos értékteremtési összetevők felül- vagy alulreprezentáltságára, illetve mellőzésére is.

3. táblázat: A számvevőszéki függetlenséget leíró szakirodalmi indikátorok megjelenése az értékteremtési lánc egyes összetevőit illetően

A számvevőszéki általánosított értékteremtési lánc összetevői:	A számvevőszéki függetlenség indikátorainak rendszerezése (sorszámok alapján)
(A) Függetlenségi burok (a későbbiekben a számvevőszéki függetlenség általános értelmezése kategória lesz)	A vizsgálat tárgyát képezi maga a függetlenség fogalmának az értelmezése
(B) INPUT (információk beáramlása, impulzusok, tapasztalatok)	(38)
(C) Vezetés és menedzsment, szervezeti kultúra	(5), (7), (10), (13), (15), (16), (17), (18), (20), (22)
(D) Stratégiai célkitűzések	—
(E) A számvevőszék ellenőrzési és járulékos tevékenységei	(29), (31), (32), (33), (34), (35), (40)
(F) OUTPUT (jelentések, vélemények)	(30), (36)
(G) OUTCOME – Társadalmi hatás – a számvevőszék tevékenységének hasznai és értékessége	—
H. Szervezeti struktúra	(2), (3)
I. Mandátumok és felhatalmazások (alkotmányos és törvényi)	(1), (4), (28)
J. Külső források (közpénz), saját költségvetés	(19), (21), (22), (23), (24), (25), (26), (27)
K. ISSAI és IFAC standardok	—
L. Elszámoltathatósági kötelezettségek és viszonyok	(8), (9), (12a,b,c,d), (37)
M. Hitelesség	—
N. Etikai alapelvek	—
O. Elköteleződések és belső kezdeményezések	—
P. Eljárásrendek, ellenőrzési módszertan	—
Q. Kommunikációs tevékenységek	—

R. Hálózati pozíciók, kapcsolatok menedzselése	(17), (34), (36)
S. Szervezeti kapacitások, belső erőforrások, auditorok, humán erőforrás	(6), (11), (14), (15), (16), (22)
T. Tudás	—
U. Visszacsatolási és tanulási folyamatok	(39)

Forrás: a szerző saját szerkesztése a korábbi hivatkozások alapján

További észrevételként megfogalmazható, hogy gyakorta keverednek szakirodalomban a törvényi garanciák és a valós értelmezések (lásd 2/a, 2/b és 2/c táblázatok), illetve a mérési szempontok sem egységesek. A későbbi javaslataim megalapozásához szükségesnek érzem a *de jure* és a *de facto* vetület konkretizálását, és egy olyan értelmezési keretrendszer kialakítását az értékteremtési folyamatok komponensei alapján, amely egységes kiindulási alapját képezheti a számvevőszékek függetlenségének vizsgálatához, a függetlenség belső és külsőleg vezérelt „menedzseléséhez” és minden olyan kockázati tényező feltárásához, amely ezt veszélyeztethetik. A következő fejezet a *de jure* függetlenség tartalmi lehatárolását kívánja megadni, illetve olyan értelmezési támpontokat sorakoztat fel, amelyek ebben segítséget nyújthatnak.

2.7 Értelmezési támpontok és a számvevőszéki *de jure* függetlenség lényegisége

Az előző fejezetben szó esett indikátorokról, illetve értelmezési támpontokról. A megkülönböztetés tudatos és szándékos volt. Míg az indikátorokról elmondható, hogy: „*az indikátorok a mérhetővé tett valóság leegyszerűsített mutatói (...) a társadalom, gazdaság, környezet, projekt, stb. mérhető aspektusai, s a jelenségek fejlődését és irányát monitorozzák. Fő funkciójuk, hogy csökkentsék a figyelembe veendő információk mennyiségét a döntéshozók számára (...) az indikátorok egy meghatározott nézőpont, normarendszer szerint kiválasztott, értelmező mutatók*” (Havasi, 2007: 679-

másik beosztásba történő kinevezés követi, akkor könnyen sérülhet a függetlenség. Ha túl hosszú, akkor rutinszerűség vagy összejátszás alakulhat ki (Alventosa, 2014: 418).

Ebből is látszik, hogy egy indikátor magyarázat vagy szélesebb összefüggések ismerete nélkül nem adhat valós képet feltétlen a függetlenség adott összetevőjéről. Mi alapján mondhatok értékítéletet kizárólag az indikátor értékének ismeretében? Érdemben hozzájárul-e a magasabb szintű függetlenséghez a hivatalban eltöltött idő hosszúsága vagy rövideje? Az ilyen jellegű kérdések sok esetben megválaszolatlanul maradnak. Éppen ezért fontos a holisztikus rálátás, illetve a függetlenség javát szolgáló kedvező tényezők és folyamatok feltérképezése.

Az **értelmezési támpontok** egységes rendszerben foglalnak helyet (*a számvevőszéki értékteremtési lánc összetevőinek rendszere, illetve folyamatai*), de ugyanakkor lehetőséget és kiindulási alapot is kínálnak a rugalmasabb analízisekhez és interpretációkhoz. A komponensek mentén további értelmezési „fogódzók” is képezhetők, alárendelve az elemzés értékrendszerének. A támpontok *leíró, narratív* jellegű feltárása vagy *szakmai átvilágítása* a függetlenséget veszélyeztető kockázati tényezők beazonosítását teszi lehetővé, míg a támpontok közötti összefüggések (folyamatos) feltérképezése az egész, függetlenséggel kapcsolatba hozható rendszer *dinamikájára* világíthat rá. Az általánosított értékteremtési lánc alapján felállított keretrendszer mindezekon felül elősegítheti a nemzetközi szintű összehasonlítást, *benchmarkingot* is. Az értelmezési támpontok lehetséges tartalmi feltöltéséről és a függetlenséggel kapcsolatba hozható javaslataimról a 6. fejezetben részletesebben értekezek.

Annak érdekében, hogy a következő, 2.8-as alfejezetben tárgyalt *valós*

függetlenség tartalmiságára rövid felvezetés adjak, definiálom a *de jure* függetlenséget. Meghatározásom a saját szemléletemet tükrözi, de egyúttal szintetizálja a korábbi szakirodalmi vonatkozásokat is.

A *de jure* függetlenség definíciója: szó szerint értelmezve a törvény által biztosított függetlenség. Tartalmát tekintve ezt úgy kellene értelmezni, mint a „*jogalkotó által biztosított képessé tevő függetlenség*”. A számvevőszék számára nyújtott olyan alkotmányos és törvényekben garantált felhatalmazások és lehetőségek biztosítása, amelyek által a számvevőszéknek rendelkezésére áll az a jogi támogató és képessé tevő háttér, keretrendszere, ami révén birtokolja azt a felülről vezérelt lehetőség-halmazt, hogy a külső működési környezetét befolyásoktól mentesen értelmezze, az onnan érkező impulzusokat és információkat megszerezze és a belső adottságaihoz/kapacitásaihoz mérten azokat minél magasabb szintű és minőségű közösségi értékke konvertálja. A jogalkotói szándék mögött feltételezendő és elvárható, hogy tudatában legyen a számvevőszéki függetlenség/befolyásoltságtól való mentesség alapvető/meghatározó jellegével az adott intézmény közösségi értékteremtésének folyamatában, illetve legyen következetesen és hosszú távon is elkötelezett az ilyen típusú függetlenségi garanciák megteremtésében, valamint folytonos előmozdításában!

A fenti értelmezés/megközelítés képet ad arról, hogy a számvevőszék milyen **lehetőségekkel** van felvértezve a közösségi értékteremtése kapcsán. A szervezetnek az erőforrásait aktivizálnia kell, és a külső környezeti adottságokhoz mérten a minél kedvezőbb társadalmi hatások elérésének érdekében kellene azokat menedzselni. A *de jure* függetlenség által biztosított lehetőségek csak akkor érnek valamit, ha azok minél eredményesebben meg tudnak valósulni. Erre a *de facto* függetlenség értelmezése adhatja meg a

korrekt választ.

2.8 A számvevőszéki *de facto* függetlenség indokoltsága és szakirodalmi vonatkozásai

A fékek és ellensúlyok rendszerében tevékenykedő, objektív és pártatlan információkat biztosító intézményekre fókuszálva nagyszámú kutatás hívta fel a figyelmet a *de jure* és *de facto* koncepció szerinti függetlenség megkülönböztetésének fontosságára (például: Cukierman, 2007; Cargill – O’Driscoll, 2012; IMF, 2013; Maggetti, 2012). A legmélyebb feltárást és figyelmet ugyanakkor a bírói (*itt: az egyéni*) függetlenség (*judicial independence*) kapta az akadémiai kutatásokban (Hayo – Voigt, 2007; Melton – Ginsburg, 2012). A *de facto* bírói függetlenség fontossága (is) megkérdőjelezhetetlen, hiszen számos szerző rámutat ennek jótékony, társadalmi szintű, életminőséget növelő hatásaira (Ríos-Figueroa – Staton, 2012 idézi Barro, 1997; North et al., 2000; Acemoglu et al., 2001). Feld és szerzőtársa pedig egyenesen a gazdasági növekedéssel állítja párhuzamba a bírói függetlenség meglétét (Feld – Voigt, 2003). Ezen alfejezet bevezetéseként azért is tettem rövid kitérőt a bírói valós függetlenség területe felé, hiszen a fogalom értelmezése és annak gyakorlati vonatkozásai nagyon hasonlatosak az igazságszolgáltatás és a külső ellenőrzés kapcsán. Az igaz, hogy a számvevő/auditor nem bíró és teljesen más törvényi kontroll alatt áll, de a jogi keretek közötti szabad véleményformálás, valamint a tudáson és tapasztalatokon alapuló kedvező hatások, változások indukálásának lehetősége mégiscsak alapot jelent a párhuzamok felállítására.

A számvevőszékek működésével, hatásaival, függetlenségével kapcsolatba hozható tudományos publikációk egyáltalán nem foglalkoznak explicite a *de facto* függetlenséggel, vagy csak nagyon homályosan, indirekt módon

tesznek rá utalást, akkor is más kérdéskörök vizsgálata kapcsán (például: Eichenberger – Schelker, 2006; Hakeem, 2010).

Bár a számvevőszéki szakmai közösségen belül, a téma – ilyen szempontú – mélyebb, gyakorlatiasabb tárgyalása, illetve a kérdéskör relevanciájának a kihangsúlyozása egyre inkább megjelenik. Ezzel összefüggésben kiemelhető az EUROSAI égisze alatt és ezen belül az Állami Számvevőszék szervezésében Budapesten megrendezett 2014-es nemzetközi konferencia, amelynek keretein belül a számvevőszéki függetlenséggel összefüggésbe hozható jelenlegi és jövőbe mutató kihívásokat osztották meg egymással a résztvevő intézmények magas rangú tisztségviselői.

Ahogy arra már korábban utaltam a számvevőszékek *tényleges függetlensége* a legfontosabb fundamentuma a funkcióik kiteljesedésének, így nehezen érthető, hogy eddig miért nem foglalkoztak vagy vizsgálták részletesebben a *de facto* dimenziót. Pedig a párhuzam az igazságszolgáltatással egyértelműnek tűnik, hiszen a külső ellenőrző intézmények ugyanúgy részei a végrehajtó hatalmat terelő, korrigáló szervezetek körének, működésük révén hozzájárulnak a közjóhoz, és ugyanúgy a szélesebb értelemben vett elszámoltathatósági rendszer meghatározó elemei, mint például a legfelső bíróságok, sőt némelyikük *szankcionálási* jogkörrel is rendelkeznek (lásd: *court típusúak például: a Francia, Olasz vagy éppen a Görög Számvevőszék*). Mindezek tükrében a *de facto* bírói függetlenség iránti igény és manifesztációi kisebb-nagyobb módosításokkal, illetve testre szabással értelmezhetővé válhatnak a számvevőszékekre is.

Ríos-Figueroa és Staton (2012) két koncepcióját azonosította a *de facto* személyi és szervezeti (bírói és bírósági) függetlenségnek az ide vonatkozó szakirodalom extenzív áttekintése után: (1) A **függetlenség érzete**, vagyis

amikor a döntések kifejezik a bírói/szervezeti **preferenciákat**, illetve (2) a **megállapítások érvényesüléséhez** szükség van-e más intézmények, hatóságok **kényszerítő erejére, közbenjárására** vagy asszisztenciájára. A mögöttes megfontolás itt az, hogy miként nevezhető egy intézmény a valóságban függetlennek, ha döntéseit/megállapításait/javaslatait nem tudja (önállóan) érvényesíteni, azokat rutinszerűen elutasítják, figyelmen kívül hagyják, vagy csak részben implementálják. Így a *de facto* függetlenség értelmezése ebben az esetben nem más, mint a **befolyás** (*influence*), tehát az, hogy egy elgondolás, korrekciós javaslat, elszámoltatási megállapítás hogyan és milyen minőségben ültetődik át a gyakorlatba (Ríos-Figueroa – Staton, 2012 idézi Cameron, 2002). Mindezekon felül Feld és Voigt (2003) a *de facto* függetlenség mérésére is kísérletet tett és a következő indikátorokat körvonalazták:

- (1) hivatalban ténylegesen eltöltött átlagos évek száma,
- (2) a ténylegesen eltöltött évek száma és a törvényben előírt tartam közötti eltérés,
- (3) az eltávolított bírók száma,
- (4) a bírók számának indokolatlan felduzzasztása, illetve gyakori változtatása – ezzel is a korábbi döntéshozók véleményének kisebbségbe kerülését előidézve,
- (5) konstans reálbér,
- (6) a működéshez szükséges büdzsé és annak a funkciókhoz való igazítása, növelése,
- (7) vonatkozó jogszabályok gyakori változtatgatása,
- (8) a feladatok végrehajtása, a megállapítások hasznosulása más intézményhez vagy intézményekhez kötött megvalósulása.

Hayo és Voigt (2007) további tényezőket tártak fel. Szerintük a *de facto* függetlenségre érdemi kihatással van a társadalmi háttér, az értékek és a tradíciók. Elemzésükből az is kiderül, hogy a korábban tárgyalt *de jure*

jellemzők is meghatározóak, az igazságszolgáltatásba vetett bizalommal, a demokratikus berendezkedés szintjével, a sajtószabadság fokával és a vallási értékrendszerrel egyetemben (Hayo – Voigt, 2007). Ingold és szerzőtársai (2013) a *de facto* függetlenség értelmezését és mérésének elképzelését kiterjesztették a társadalmi hálózatok elméletére. Ennek során a kapcsolati háló különböző pontjaiban lévő aktorok észlelt és érzékelt preferenciái, értékítéletei alapján képeztek befolyásolási és reputációs relációkat, amelyeket impakt és korlátozó tényezőkkel súlyoztak (Ingold et al., 2013).

Ha a fenti, *de facto* függetlenségre vonatkozó értelmezéseket, gondolatokat átültetjük a számvevőszéki kontextusba, akkor számos megfontolandó következtetést vonhatunk le:

- Az analógiák és hasonlóságok alapján feltételezhetővé válik, hogy a *valós függetlenség* a számvevőszéki működés és befolyás sziklaszilárd alapja;
- A *de jure* függetlenség mellett legalább ugyanolyan nyomatékkal kell odafigyelni, megfelelő alapossággal és tudatossággal értelmezni, valamint objektív módon értelmezni/mérni a *de facto* függetlenséget is;
- Az audit jelentések hasznosulásának utókövetése (*follow-up*) és azokból a tanulási folyamatok révén megszerzett tapasztalatok, benyomások a *de facto* függetlenség egyik összetevője. Itt alapvetően a közpénzügyi rendszerben zajló folyamatokra kell gondolni. A **preferenciák teljesülése** és a **befolyás** a számvevőszékek vonatkozásában nem más, mint a *stratégia* és az *ellenőrzési tervek* megvalósítása, a rövid és hosszú távon létrejövő értékteremtés (*beleértve a véleményformálást és a közpénzügyi tudatosság előmozdítását – részletesebben lásd az alábbi pontban*), a közjóhoz

való hozzájárulás, valamint a hozzá kapcsolódó eredményes visszacsatolási mechanizmusok megléte és működtetése;

- Ugyancsak erősíti a *de facto* számvevőszéki függetlenséget (*a befolyást*), ha a társadalom széles köreivel (*főleg a választókkal, civil szervezetekkel és egyéb véleményformáló közösségekkel*) kapcsolatot tartva hozzájárulnak a befogadó közeg információ-feldolgozó képességeinek és tanulási folyamatainak a fejlődéséhez, amely az auditori véleményeket, megállapításokat befogadja, értelmezi és azok alapján képes önálló, számára racionális döntéseket hozni. Itt tulajdonképp a „közpénzügyi tudatosság” felépítésére, gondozására, fejlesztésére gondolok, ami tulajdonképp nem más, mint szintén egy tanulási folyamat a megszerzett, érzékelt impulzusok alapján, csak ez épp az egész társadalmon belül megy végbe, és nem feltétlen csak a közpénzügyek menedzselésével foglalkozókra értendő. A számvevőszékeknek természetesen ezekbe a tanulási ciklusokba is be kell kapcsolódnia és érzékenyen, rugalmasan figyelni és leereagálni a kialakuló viselkedési mintázatokat ügyelve arra, hogy a működési, döntési függetlenségét a külső befolyások ne veszélyeztessék. Összességében tehát kijelenthető, hogy a *de facto* függetlenség és a közpénzügyi kérdések iránti érdeklődés, nyitottság, illetve fogékonyság egymás hatásait felerősítő tényezők;
- A számvevőszéki önálló/minél kevesebb szervezettől függő befolyása/befolyásolási képessége elősegítheti a közösségi értékteremtést;
- A számvevőszéki függetlenség értelmezésekor és mérésekor nagy hangsúlyt kell fektetni a közpénzügyi rendszeren belüli, illetve azon kívüli kapcsolatokra, sőt ezeknek a relációknak az időbeli

alakulásának és minőségének az átvilágítása további értékes adalékokat eredményezhet.

A fenti elgondolásokat áttekintve már most látható, hogy a *valós függetlenség* szakirodalmi felfogása igen szerteágazó. A számvevőszékekre vonatkozó saját értelmezési támpontjaimat a javaslatok fejezetben részletesen ismertetem.

3. A DISSZERTÁCIÓ CÉLKITŰZÉSEI

Gondolatiságomat és beállítottságomat már a címválasztás is igazolja, és tömören utal az értekezés fő mondandójára: *„A számvevőszéki függetlenség jelentősége, a fogalom tartalmi mintázatai és kiterjesztett értelmezésének a lehetőségei”*.

A független szabályozó, kontroll, illetve az átláthatóságot, valamint az elszámoltathatóságot elősegítő intézmények jelentősége a népképviselői 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 (Kerekes et al., 2016; Nagy, 2016).

A számvevőszéki függetlenség vizsgálata nem tekinthető népszerű tématerületnek, épp ezért is érzem fontosnak és szükségszerűnek. Bármilyen javaslatot is ki akarunk alakítani, ezek csak akkor lehetnek megalapozottak, ha a fogalom – mások által értelmezett – tartalmiságát meg tudjuk ragadni, és detektálni tudjuk annak alakulását, kontextusait. A függetlenség tartalmának kiterjesztett értelmezését értekezésem egyik legfontosabb várható eredményének tekintem, amelyre újragondolt szervezeti/számvevőszéki

gyakorlati vonatkozások és további kutatási lehetőségek építhetőek.

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 már kísérletet tettem 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 megalkotásához és relevanciájuk alátámasztásához a már eddig elért eredményeim is érdemben hozzájárulnak:

- A globálisan fellelhető, számvevőszékekkel kapcsolatos szakirodalmak összegyűjtése, tartalmi feldolgozásuk
- A közpénzügyi rendszer külső, független ellenőrzésével, valamint az elszámoltathatósági rendszerrel kapcsolatos bizonyos alapvető fogalmak tisztázása, újraértelmezése: *közpénz* (szakcikk); *közösségi értékteremtés* számvevőszéki kontextusban (szakcikk); *közjó* és a

- hosszú távú fenntarthatóság alapjai (nemzetközi konferencia előadása); *közpénzügyi tudatosság* fogalmának levezetése (szakcikk)
- A számvevőszéki *értékkeremtési lánc* értelmezése, elemeinek feltárása (szakcikk)
 - A számvevőszéki tevékenységének *paradoxonjai*, illetve azok feloldásának elvi lehetőségei (elkészült, de még nem publikált dokumentum, illetve szakcikk)
 - A számvevőszéki közösségi értékkeremtésének értelmezése *komplex adaptív rendszerekben elhelyezve* (szakcikk)

Hipotéziseimet igyekeztem úgy megfogalmazni, hogy a vizsgálati fókuszterületet lefedjék és a hozzájuk rendelt eszközökkel eredményesen támogassam saját javaslataim kialakítását. Ugyanakkor megjegyzem, hogy a primer kutatások elvégzésének szélesebb körű lehetőségeit erősen korlátozták, korlátozzák a hozzáférhető adatok minősége és mennyisége. Ezek a körülmények a szignifikáns kapcsolatok feltárását is – sok esetben – ellehetetlenítik vagy érdemben gátolják, ezáltal bizonyos állítások verifikálását is megnehezítik!

A disszertáció hipotézisei a következők:

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

A hipotézis magyarázata (M1 és M2): A szakirodalmi áttekintést kiegészítendő/teljessé tevően és a minél élesebb kép „előhívásához” szükségeszerű a fogalom, azaz a függetlenség „topikjának” a megjelenését,

vélhető felfutását megragadni.

A vizsgálat időtartamának kezdete az elemzés egyik alapján képező szakmai folyóirat (*International Journal of Government Auditing IJGA*, INTOSAI) elindulásához köthető. Feltételezésem szerint a függetlenség jelentősége, a koncepció megerősödése 2003-tól napjainkig (2015) tetten érhető és megragadható. A topik (a gyakoriság) vélhetően nem egyenletesen futott fel, és számos globális tényezőtől is függ. A primer kutatás révén fény derül a kifejezés használatának mintázataira országok, évszámok és a számvevőszéki értékteremtési lánc összetevői szerinti bontásban is.

A vizsgálat indokoltsága: Miért is indokolt ennek a hipotézisnek a megfogalmazása, illetőleg a válaszok miért lesznek hitelesek?

A számvevőszéki függetlenség iránti igény és külső elvárások nőnek, ez a szakirodalmi áttekintésből is nyilvánvalóvá vált. A fogalom tartalmi fejlődése is tetten érhető, ennek leképezése, feltérképezése mindeddig nem történt meg, főleg rendszerszemléletbe (A-U) elhelyezve. Saját javaslataim megfogalmazásának alapját, kiindulási pontját teremti meg a hipotézis vizsgálata, illetve további, a jövőben áttekintendő kutatási kérdésekhez elrugaskodási alapot is adhat.

A tartalomelemzés alapját a Legfőbb Ellenőrző Intézmények Nemzetközi Szakmai Szervezete (INTOSAI) által publikált szakmai folyóirat cikkei (IJGA), az INTOSAI egyes standardjai, az ENSZ és az INTOSAI közös rendezésű konferenciáinak anyagai és a háromévente megrendezésre került INTOSAI kongresszusainak záró, összegző dokumentumai képezik (INCOSAI Accords), illetve a legjelentősebb akadémiai publikációk is kiegészítik mindezt. Áttekintésük képet ad a legfrissebb, a témakört érintő tendenciákról.

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

A hipotézis magyarázata (M3): A szakirodalom sugalmazása alapján a számvevőszéki függetlenség érdemben hozzájárul a számvevőszék funkcióinak kiteljesedéséhez, és a társadalom, valamint a közpénzügyi rendszer irányába történő jótékony hatásoknak az indukálásához. Bármely számvevőszék rendszerben elhelyezkedve, hálózati szereplőként végzi tevékenységét. Speciális aktorként, felhatalmazásai és egyedi kapcsolatai, hálózati relációi, erőforrásai befolyással vannak működésére. Az Open Budget felmérés (Open Budget Survey – OBS) számvevőszéki erősség-mutatója (OBI: SAI strength) is ezekre alapozza értékítéletét egy indikátorba sűrítve négy értékelési szempont átlagát. A közpénzügyi rendszerre fókuszáló, egyre több államot górcső alá vevő nemzetközi kitekintés a külső ellenőrzés területét is vizsgálja, így a számvevőszékekre vonatkozóan is tartalmaz információkat. Az említett négy indikátor a következő (az előttük található sorszám az adatbázisban megtalálható kódolásukra utal):

115. *Auditálási területek kijelölésének szabadsága* (funkcionális autonómia, mandátum/felhatalmazás és annak érvényesítési képessége).

116. *A számvevőszék kapcsán létezik-e és működik-e olyan rendszer, amely lehetőséget ad az auditálási folyamatok külső, független minőségügyi kontrolljára?*

117. *A számvevőszéki vezető/vezetők elmozdításával kapcsolatos külső behatás.*

118. *A számvevőszéki költségvetés meghatározottsága, financiai autonómiája.*

A hivatkozott mutató a jelenleg elérhető egyetlen ilyen jellegű indikátor, így az elemzésbe való integrálása indokolt és gyakorlatilag megkerülhetetlen. A felvetés arra világít rá, hogy a függetlenségről való érdemi, szakmai

megnyilvánulás, illetve annak gyakorisága, valamint a számvevőszéki erősség között kapcsolat azonosítható. Ez szignifikáns és a közepesnél erősebb.

A vizsgálat indokltsága:

Mind a számvevőszéki pozíciók, erősség/akaratérvényesítő képesség és lehetőségek, mind a leghitelesebbnek tekinthető szakmai platformokon (IJGA, INCOSAI dokumentumok és UN/INTOSAI szimpóziumok záró dokumentumai) történő megnyilvánulás relevánsnak tekinthető. Kettejük közötti viszony vizsgálata már ezért is lehet érdekes és indokolt.

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.

A hipotézis magyarázata (M4a és M4b): A számvevőszékek alapjaiban három típusba sorolhatóak (Westminster, board és napóleoni). A besorolást számos jellegzetességre, attribútumra vezeti vissza a szakmai közösség (például: a számvevőszék vezetője, vezetősége, szervezeti felépítés, az elszámoltatási rendszerben betöltött szerep és pozíció, ellenőrzési típusok (NAO-INTOSAI, 2010: 30). A típusok kialakulása alapvetően történeti, történelmi összefüggéseknek és körülményeknek köszönhetőek. Hogy melyik a megfelelőbb, eredményesebb nehéz eldönteni. Már azáltal is nehéz erről nyilatkozni, hogy milyen szempontból is közelítsünk az „eredményesebb”, „megfelelőbb” fogalmakhoz. Természetesen az adott ország közpénzügyi rendszere, a kialakult szokások, a jogrendszer milyensége, mint magyarázó tényezők igencsak meghatározó elemek. A hipotézis azzal kapcsolatos, hogy

a vizsgálatba bevont számvevőszékek típusa és a rájuk jellemző, a róluk elérhető erősségi mutató között milyen szoros kapcsolat van.

A számvevőszékek vezetőjének (típustól függően: *President, First President, Auditor General, Comptroller and Auditor General*) kinevezési ideje a *de jure* függetlenség egyik fontos összetevőjének tekinthető. Feltételezésem szerint ezen meghatározó függetlenségi összetevő és a számvevőszéki erősség-mutató között szignifikáns és a közepesnél erősebb kapcsolat áll fenn, azaz a *de jure* függetlenségi komponens át tud konvertálódni számvevőszéki erősségé.

A vizsgálat indokoltsága:

A fenti gondolatmenet empirikus vizsgálata történik meg egy széles körű mintavétel alapján. A hipotézis vizsgálata saját javaslataim alátámasztásához is érdemben hozzájárulnak.

A következő, (4.) fejezet a hipotézisek vizsgálatához szükséges módszertani kérdéseket ismerteti kiegészítve az alapjául szolgáló forrásokkal és anyaggal.

4. A KUTATÁS MÓDSZERTANA ÉS AZ ELEMZÉS ANYAGA

Saját meggyőződésem szerint a szakirodalmak összegyűjtése és irányított, előre megtervezett szempontok szerinti rendszerezése, lényegük kiemelése és közzététele is kutatási módszernek tekinthető. Mindez különösen igaz abban az esetben, ha olyan tématerület eredményeinek feltárásáról, bemutatásáról és továbbgondolásáról van szó, amely nem megszokott és igen csekély számú hasonló, összegző írás jelent meg belőle. Szakirodalmi áttekintésem azt a célt is szolgálja eredeti és elvárt funkcióján túl, hogy más kutatók számára is kiindulási alapot jelenthessen saját véleményük kialakításához, formálásához, illetve vizsgálataik megkezdéséhez. A vizsgált tématerület elemzésének nehézségeiről már a *Bevezetésben* írtam, hiszen ennek fontosságát és értekezésemre gyakorolt determinációit szerettem volna minél hamarabb tisztázni. Összegezve korábbi gondolataimat az alábbi kihívással találtam szembe magam. Kevés rendelkezésre álló kielemezhető adat az egyik oldalon, illetve rendszerszemléletet kiszolgáló elemzés használata iránti igény a másik oldalon. Olyan **elemzési keretrendszer** kellett alkossak, amely a vizsgálatba kerülő bármilyen típusú számvevőszékre értelmezhető. Ez lett a számvevőszéki általánosított értékteremtési lánc, ami azokat a tényezőket, komponenseket tartalmazza, amelyek a kérdéses intézmények mindegyikénél értelmezhetőek és a közösségi értékteremtésükben megjelenhetnek.

A számvevőszéki függetlenség fogalmának tartalmi mintázatainak feltérképezéséhez a **kvantitatív tartalomelemzés** eszközét 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 felhasznált tartalomelemzés indokoltságát és alkalmasságát Juhász (2007) disszertációjának megállapításaira alapozom, aki tökéletesen felvonultatja ennek a sajátos – széles körben alkalmazható – elemzési technikának a jellemzőit. Akár külföldön, akár hazánkban keresünk példákat az eszköz felhasználási lehetőségeire, könnyű dolgunk van, hiszen számos minőségi publikáció áll rendelkezésre, amelyek alátámasztják a módszer létjogosultságát (Juhász, 2007; Kérdő, 2008; Michalkó, 2008; Hopkins – King, 2010; Mayring, 2014). A következő, (4.) táblázat a kvalitatív tartalomelemzés legfontosabb jellemzőit összegzi.

4. táblázat: A kvalitatív tartalomelemzés jelentősége, jellemzői és felhasználási lehetőségei

Jellemzők:	A kvantitatív tartalomelemzés↓
Adat	Mennyiségi
Adatbázis nagysága	Nagy adatbázisok elemzése is lehetséges
Automatizálás lehetősége	Adott és nagyfokú
Eljárás	Matematikai, statisztikai leíró (szógyakoriságok, szavak együttes előfordulási mintázatai, tendenciái stb.)
Módszer	Deduktív
Szemlélet	Merev, zárt, spekulatív módon bizonyítani akaró
Kutatási stratégia	Strukturált/statikus
A tudományos megismerés útja	Kiindulópont a hipotézis, az elméleti hipotézis tesztelésére alkalmas
A hipotézis bizonyítása	A kutatás eredményeiből fakad
Kategóriák, kódolás	Az elemzés előtt kialakított kódok, kérdések
A jelentés (fogalmi tartalom) megjelenésének formái	Explicit jelenségekkel, megnyilvánulásokkal foglalkozik
Megközelítés	Objektivitásra törekszik, külső megfigyelői státusz, szubjektivitást elutasítja
Az adat leírása, a kategóriák jellemzése	Általános minták, gyakran előforduló elemek leírása, egyedi esetek negligálása
A minták jellemzése	Statikus leírások: egy-egy jelenség tényszerűen hogyan ragadható meg
Az elemzés feladata	A hipotézisek tesztelése, elméletek bizonyítása
Az értékelés kritériumai	Érvényesség, megbízhatóság, objektivitás, általánosíthatóság
Célkitűzés	Szabályszerűségek, gyakoriságok, mintázatok és tendenciák detektálása
A társadalmi valóság képe	Statikus és a szereplőtől független

Forrás: Juhász (2007:86)

A fenti felsorolást áttekintve érthetővé válik miért is választottam ezt az elemzési technikát. A függetlenség fogalmának tartalmi mintázatainak megragadásához deduktív megközelítést választottam, az elemzési keretrendszerem felépítése adja a kódolás lehetőségét és a viszonylag nagy mennyiségi feldolgozásra váró dokumentum is ezt determinálta. A tartalomelemzés elvégzéséhez a számvevőszéki függetlenséggel kapcsolatos dokumentumokat, kiadványokat és publikációkat gyűjtöttem össze, amelyekben a függetlenség kifejezés szerepel. Ezeket két fő csoportra osztottam és első, valamint második körös dokumentumbázisnak neveztem el.

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 5. táblázat tartalmazza:

5. 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 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 szavak, amelyek nem a számvevőszéki függetlenséggel kapcsolatosan jelentek meg (például: 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 (ezzel kapcsolatosan az elemzés rész után írok).

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. A szótárt az 1. számú mellékletben szerepeltetem.

A H3 és a H4 hipotézisek teszteléséhez az IBM-SPSS Statistics 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 adatbázis elkészítéséhez. 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 (a szerző szakmai, kutatói hovatartozására gondolok itt), így ezek elemzése a leíró statisztikai módszerre korlátozódik és ilyen jellegű bevonásuk csupán kiegészítik és színesítik a függetlenség fogalmának értelmezését.

Visszatérve az adatbázis összeállításához, a számvevőszéki erősség-mutató 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,

link: <http://www.internationalbudget.org/opening-budgets/open-budget-initiative/open-budget-survey/open-budget-survey-data-explorer/>)

A fent megnevezett, interneten elérhető adatbázis 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, majd a szükséges javításokat elvégeztem. Ezzel párhuzamosan a számvevőszék vezetőjére érvényben lévő

kinevezési időtartamot is kinyertem a letöltött jogforrásokból. 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 érintett országok (n=129) alkotmányainak és számvevőszékekre vonatkozó törvények áttekintésével szereztem meg. A vonatkozó jogszabályok a 2. számú mellékletben kerültek lehvivatkozásra.

A továbbiakban ismertetem a hipotézisekhez rendelt elemzési eszközöket.

A H1 és a H2 hipotézisekhez kapcsolódó vizsgálatok (módszertan) ismertetése:

Tartalomelemzés (első körös dokumentumbázis elemzése): A TOP 5, azaz a leggyakrabban megnyilvánuló országok vagy nemzetközi együttműködési partnerek/kooperációs érintettek megnevezése, amely a *függetlenség* kifejezésének használatával kapcsolatba hozhatóak. Ehhez illeszkedően a gyakorisági mintázatok 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. Megjegyezném, hogy az (A) kategóriába való besorolás a függetlenség általános említése kapcsán történt meg.

Az elemzést további kategóriákkal is kibővítettem: a (H) komponenst

kiegészítettem a számvevőszékek alapvető típusaira utaló elemekkel is (HW) (Westminster), (HB) (board), (HN) (napóleoni). Külön kitértem a függetlenség *de jure* és *de facto* vonatkozásaira is, legalábbis a konkrét említést illetően: (DJ) és (DF), valamint a globális vonatkozásokat is jelöltem: (GS).

A függetlenség és az objektivitás szó használatának együttmozgását is próbáltam feltárni: (*objectivity*) és (*objectively*) kategóriáknak neveztem el ezeket, utalva a dokumentumok leggyakrabban használt kifejezéseire. Az abszolút megjelenési gyakoriságok mellett relatív dimenziókat is megvizsgáltam a tartalomelemzésem kapcsán, nevezetesen: a dokumentum/dokumentumok összes szavához mért relatív gyakoriságot, illetve ugyanezt egy oldalra vetítve is áttekintettem. A relatív mutatókat mind az országok, mind pedig a vizsgálati időszak éveire vonatkoztatva is elkészítettem. Az utóbbi elemzési technika bevezetésére azért volt szükség, hogy a dokumentumok eltérő oldalszámaiból eredő – és ezáltal az abszolút számértékekben is megjelenő – eltéréseket/kiugrásokat kezelni lehessen.

Tartalomelemzés (második körös dokumentumbázis elemzése): Számvevőszéki függetlenséggel foglalkozó akadémiai és egyéb szakmai publikációk feldolgozása az előbbi pontban megnevezett szempontok szerint.

A tartalomelemzés megközelítését kiegészíti az alábbi ökonometriai módszer:

Matematikai statisztikai elemzés (STAT 1-2): (*kapcsolat szorosságának vizsgálata*) (n=89). A *függetlenség kifejezésének kumulált használati gyakorisága* (2003-2015) és a *számvevőszék típusa* között (Westminster, board, napóleoni).

Mivel itt mennyiségi és minőségi ismérvek közötti kapcsolat vizsgálata történik (vegyes kapcsolat), ezért itt a variancia-analízis technikáját alkalmaztam (ANOVA-tábla).

A H3 hipotézishez kapcsolódó vizsgálatok (módszertan) ismertetése:

Az Open Budget Survey számvevőszékekre vonatkozó adatai (2006, 2008, 2010, 2012, 2015) szerepelnek itt. Az egymást követő felmérések nem minden egyes országra terjednek ki, illetve nem minden országot fednek le tökéletesen a fentebb említett évekre vonatkozóan, így bizonyos adatok kiestek az elemzésből. Az adatbázisban nem szereplő évekre (kizárólag: 2007, 2009, 2011, 2013 és 2014) vonatkozó mutatókat egyenletes változást előfeltételezve, lineáris extrapolációval számítottam ki.

Matematikai statisztikai elemzés (STAT 3a): (kapcsolat szorosságának vizsgálata) (n=97). *A számvevőszéki erősség-mutató értéke és a függetlenséggel kapcsolatba hozható írásos megnyilvánulások gyakorisága* (pontosítva: a publikációk/cikkek kumulált számossága 2003-2015) közötti korreláció vizsgálata (figyelembe véve azon számvevőszékeket, akik megnyilvánultak, illetve akik nem).

Matematikai statisztikai elemzés (STAT 3b): (kapcsolat szorosságának vizsgálata) (n=138). *A számvevőszéki erősség-mutató értéke és a „függetlenség” kifejezésének használati gyakorisága* közötti korreláció vizsgálata (a szó használatának kumulált gyakorisága 2003-2015).

Matematikai statisztikai elemzés (STAT 3c): (kapcsolat szorosságának vizsgálata) (n=138). *A számvevőszéki erősség-mutató értéke és a függetlenség kifejezésének a számvevőszéki értékteremtési lánc minden egyes elemére*

vonatkozó gyakorisága közötti korreláció számítása (A-U).

A H4a és a H4b hipotézisekhez kapcsolódó vizsgálatok (módszertan) ismertetése:

Matematikai statisztikai elemzés (STAT 4a): (kapcsolat szorosságának vizsgálata) (n=97). A *számvevőszéki erősség-mutató értéke* és a *számvevőszék típusa* közötti kapcsolat feltárása (Westminster, board, napóleoni).

Mivel itt mennyiségi és minőségi ismérvek közötti kapcsolat vizsgálata történik (vegyes kapcsolat), ezért itt a variancia-analízis technikáját alkalmaztam (ANOVA-tábla).

Matematikai statisztikai elemzés (STAT 4b): (kapcsolat szorosságának vizsgálata) (n=93). A *számvevőszéki erősség-mutató értéke* és a *számvevőszéki elnök/vezető kinevezési ideje* között korreláció vizsgálata (első ciklusra vonatkozó kinevezési idejére vonatkoztatva).

A következő (5.) fejezet a vizsgálati módszerek alapján kapott eredményeket és következtetéseket összesíti.

5. A SZÁMVEVŐSZÉKI FÜGGETLENSÉG EGYES ASPEKTUSAINAK VIZSGÁLATI EREDMÉNYEI ÉS AZOK KIÉRTÉKELÉSE

A kutatásom eredményeinek bemutatása a hipotézisek sorrendjét követi. Az eredmények alátámasztására szolgáló táblázatok és ábrák szintén ebben a fejezetben fognak szerepelni. Mivel célkitűzéseim között szerepelt a *számvevőszéki függetlenség* kifejezésének használati és fogalmi/tartalmi mintázatainak a feltérképezése, ezért az egyes nagyobb méretűnek tűnő táblák is itt kerülnek bemutatásra és nem a mellékletekben.

5.1 A H1 és a H2 hipotézisekhez kapcsolódó eredmények ismertetése

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

5.1.1 Az első körös dokumentumbázis tartalomelemzésének eredményei

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 (6/a, 6/b és 6/c). Együttműködési platformként azonosítom a következőket: (1) UN/INTOSAI szimpóziumok dokumentumai, (2) INCOSAI Accords – az INTOSAI kongresszusainak 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, Nemzetközösség¹² stb.) Közös jellemzőjük, hogy az általuk megjelentetett vagy publikált gondolatok több nemzet hozzájárulásával, együttműködésével születtek meg, és általában valamilyen közös álláspontot képviselnek.

6/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)	25,000

¹²

Korábban Brit Nemzetközösség, most hivatalosan Nemzetközösség:
Commonwealth of Nations

		4. UN (ENSZ), FRA, MAR, USA (2)	
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

6/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)	20,253

		6. AUT, BOT (3)	
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 ISSA (2)	24,000
U	3	1. FRA, USA, INTOSAI ISSAI (1)	33,333

Forrás: a szerző saját szerkesztése

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

Az értékteremtési 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 tált 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).

A fenti táblázatokból beazonosíthatóak azok az országok, amelyek élenjárói bizonyos összetevők felemlegetésében, ami mindenképp mutatja elköteleződéseiket, a függetlenség iránti tudatosságukat és aktív, tudásteremtő ambícióikat. Ilyen **Ausztria** (AUT) (ezt részben magyarázza, hogy itt található az INTOSAI Főtitkársága és a mindenkori osztrák számvevőszéki elnök tölti be a főtitkári pozíciót), **Dánia** (DEN), **Dél-afrikai Köztársaság** (RSA), **USA**, **Kanada** (CAN), **Franciaország** (FRA), **Málta** (MLT), **Norvégia** (NOR) (az INTOSAI IDI központja itt található) és **Marokkó** (MAR). **Hazánk** (HUN) is említést érdemel, hiszen az Állami Számvevőszék tevékenysége és elismerésre méltó hozzájárulása révén (Domokos et al., 2015; Domokos et al., 2016a) a végső összevetésben az előkelő 12. helyen áll globálisan saját kutatásom szempontrendszerét alapul véve.

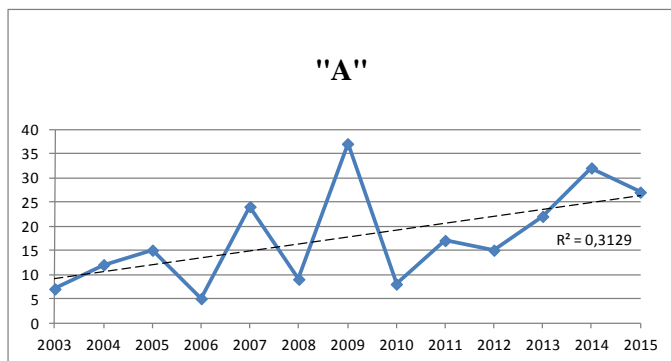
„*Relatív kiugrásnak*” neveztem el azt az arányt, ami az adott értékteremtési komponenshez tartozó, egy megnyilvánulóhoz köthető maximális érték arányát fejezi ki az adott komponens összes megnyilvánulásához mérten. Minél magasabb ez az érték, annál markánsabb volt az adott szereplő/aktor megnyilvánulási 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.

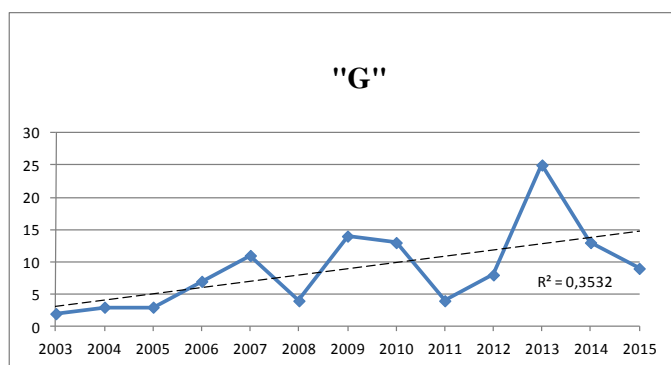
Amennyiben az évenkénti bontást nézem, akkor kirajzolódnak azok az esztendők, amelyek igazán relevánsak voltak egy-egy tényező említése kapcsán, annak felfutásában, vagy akár a megjelenésében. Két fontos évszám azonban mindenképp támpontot adhat az adattáblák elemző áttekintéséhez. 2004 és 2011 különösen fontosak a számvevőszéki függetlenség fogalmi, tartalmi diskurzusát illetően, hiszen 2004 az INTOSAI szakmai orientációjában a *függetlenség* témájának volt szentelve, 2011-óta pedig az ENSZ „védő oltalma” alatt áll a számvevőszéki függetlenség (UN A/66/209).

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 elhanyagolható az összes többi számosságát figyelembe véve. Az alábbi ábrák (2→8.) a fentiek képi ábrázolását szolgálják.



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

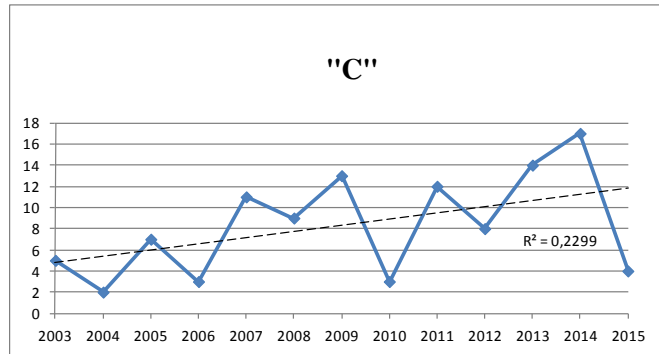


3. ábra: A számvevőszéki értékteremtési lánc (G) elemének említési gyakoriságainak (db) és az illesztett lineáris trendfüggvényének képi ábrázolása. Forrás: saját kutatás alapján a szerző saját szerkesztése

Az itt olvasható rövid összegzésben látható, hogy a két legnagyobb R^2 értékkel rendelkező lineáris trendfüggvény az (A) és a (G) összetevőt érinti. Tehát a számvevőszéki függetlenséget általános megközelítése/értelmezése, valamint a függetlenség és a számvevőszék működési környezetére gyakorolt jótékony hatások kiteljesedésének előfeltételeként való átlagos említési gyakoriságok nőttek meg a vizsgált időszakban, a vizsgált dokumentumok alapján.

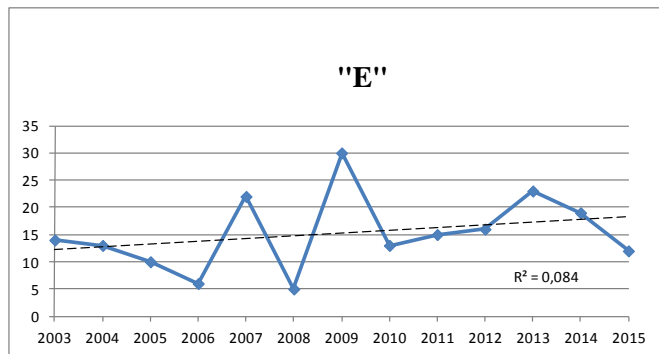
A (C) komponens, a számvevőszéki vezetéssel és menedzsmenttel való

érintettség 2014-ig bezárólag egy szépen kivehető, illetve markánsan kirajzolódó átlagos felfutást produkált. A fenti ábrán látható R^2 értéket, illetve a lineáris függvényképet csupán a 2010-es és az utolsó év (2015) visszaeső, alacsony értéke rontja le (lásd 4. ábra).

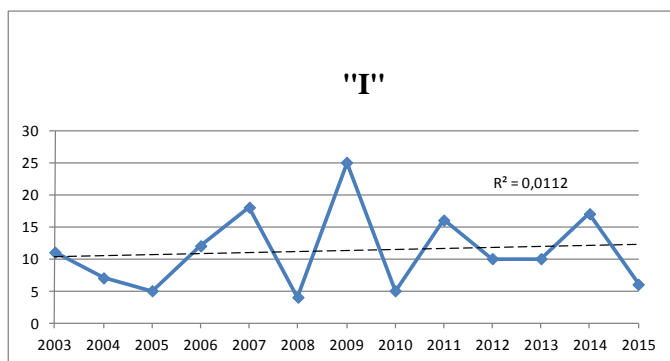


4. ábra: A számvevőszéki értékteremtési lánc (C) elemének említési gyakoriságainak (db) és az illesztett lineáris trendfüggvényének képi ábrázolása. Forrás: saját kutatás alapján a szerző saját szerkesztése

Az (E), az (I) elemek – az ellenőrzési/auditálási, valamint a hozzájuk kapcsolódó járulékos tevékenységek, illetve a számvevőszéki mandátumok, felhatalmazások – átlagos jelenléte gyakorlatilag stagnál a trendfüggvény képe alapján, ami mögött a valóságban olykor-olykor relatíve drasztikus kiugrások és visszaesések vannak (5. és 6. ábrák).

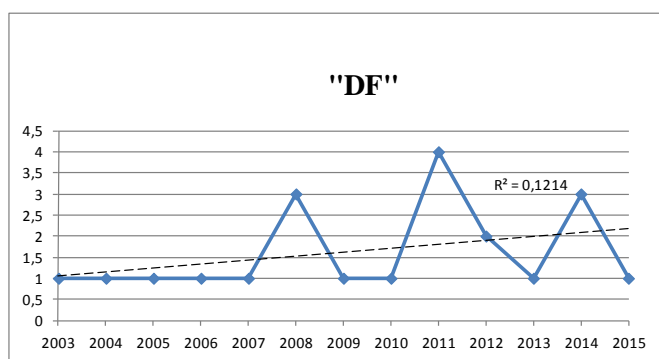


5. ábra: A számvevőszéki értékteremtési lánc (E) elemének említési gyakoriságainak (db) és az illesztett lineáris trendfüggvényének képi ábrázolása. Forrás: saját kutatás alapján a szerző saját szerkesztése



6. ábra: A számvevőszéki értékteremtési lánc (I) elemének említési gyakoriságainak (db) és az illesztett lineáris trendfüggvényének képi ábrázolása. Forrás: saját kutatás alapján a szerző saját szerkesztése

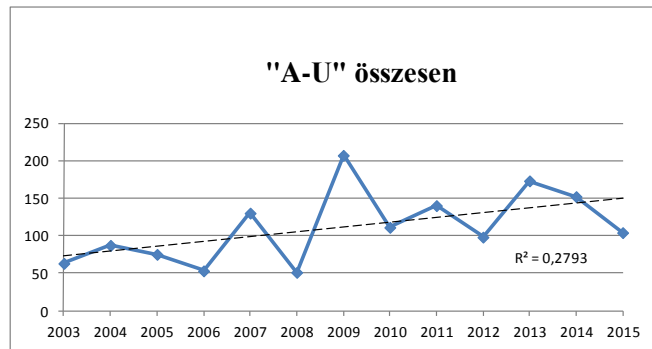
A *de facto* függetlenség (DF), azaz a függetlenség valós értelmezésének lenyomata is változatos képet mutat. Láthatóak kiugró évek (2008), (2011) és (2014), de átlagosan csak egy csekély trendemelkedés figyelhető meg. Ennél érdekesebb, hogy az említések számossága – összehasonlítva a többi elemmel, illetve a feldolgozott irodalmak terjedelmi méretével – igen alacsony. A valós függetlenség – még ha a dokumentumok szerzőinek fejében esetleg meg is jelent, és konkrét elképzelések is kavarognak – nem jelent meg írott, kinyilatkoztatott formában olyan jelentős számban, ami a téma jelentőségét alátámasztaná (7. ábra).



7. ábra: A számvevőszéki értékteremtési lánc (DF) vetületének említési gyakoriságainak (db) és az illesztett lineáris trendfüggvényének képi ábrázolása. Forrás: saját kutatás alapján a szerző saját szerkesztése

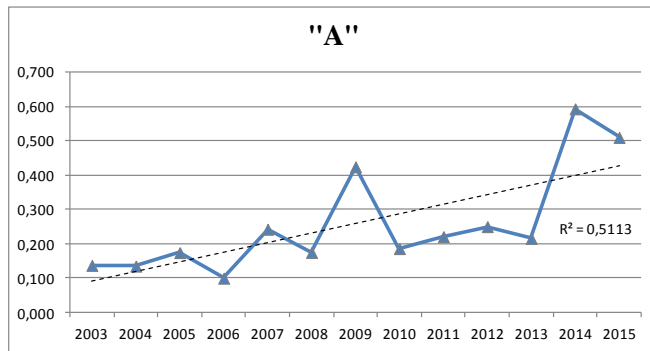
Ha az összes összetevőre illesztem a lineáris trendfüggvényt, akkor ebben az

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.

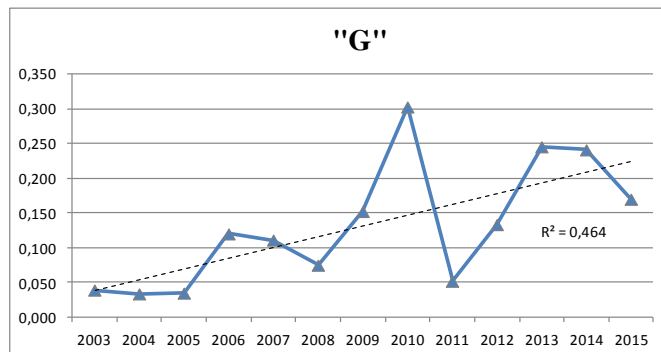


8. ábra: A számvevőszéki értékteremtési lánc (A)→(U) elemeinek összegző említési gyakoriságainak (db) és az illesztett lineáris trendfüggvényének képi ábrázolása. Forrás: saját kutatás alapján a szerző saját szerkesztése

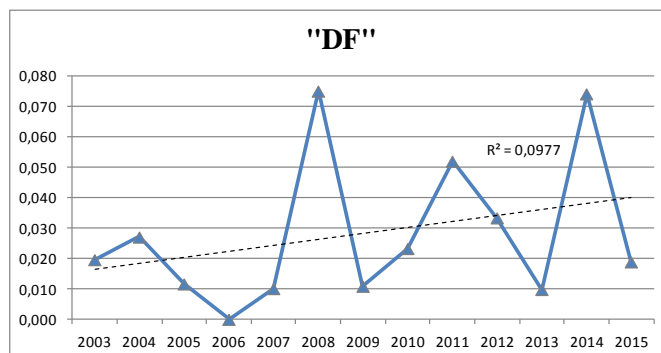
Az objektívebb kép kialakításáért – az abszolút említési számértékeken túlmenően és a relatív „kiugrás” értéke mellett – más, relatív mutatókat is megvizsgáltam. A dokumentumok egy oldalára vetítve és az összes szavához mérten is teszteltem az első körös adatbázisomat. A számítások elkészítése után hasznos eredményeket nyertem ki évenkénti, országonkénti és összetevőnkénti bontásban is. A fenti, trendelemzést is tartalmazó ábrákhoz illeszkedően az alábbiakban felsorakoztatom az *egy oldalra vetített relatív előfordulásokat* évenkénti bontásban, valamint a hozzájuk illeszkedő lineáris trendfüggvényt. Az alábbi képi ábrázolásokból (9-12. ábrák) is igazolódni látszik a függetlenség „topikjának” a trendszerű megerősödése. Az összes elemre és a kiegészítő vetületekre (DJ, DF, GS) elkészített számítások csupán egy esetben mutattak negatív meredekségű trendfüggvényt, mégpedig a (H) komponens esetében.



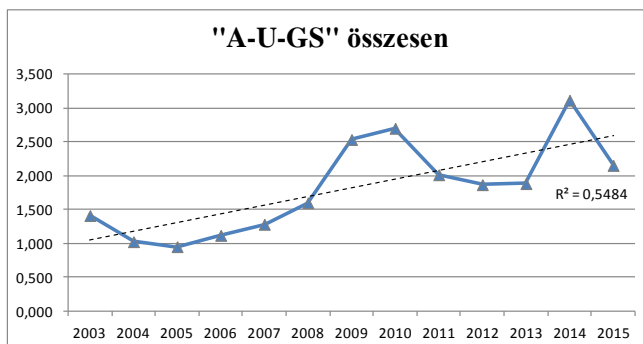
9. ábra: A számvevőszéki értékteremtési lánc (A) elemének egy oldalra vetített relatív gyakoriságainak (db) és az illesztett lineáris trendfüggvényének képi ábrázolása. Forrás: saját kutatás alapján a szerző saját szerkesztése



10. ábra: A számvevőszéki értékteremtési lánc (G) elemének egy oldalra vetített relatív gyakoriságainak (db) és az illesztett lineáris trendfüggvényének képi ábrázolása. Forrás: saját kutatás alapján a szerző saját szerkesztése

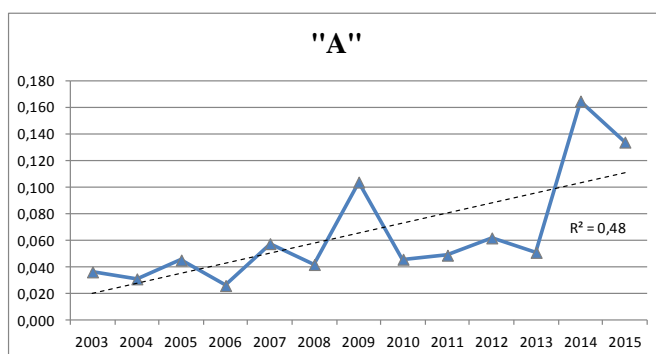


11. ábra: A számvevőszéki értékteremtési lánc (DF) vetületének egy oldalra vetített relatív gyakoriságainak (db) és az illesztett lineáris trendfüggvényének képi ábrázolása. Forrás: saját kutatás alapján a szerző saját szerkesztése

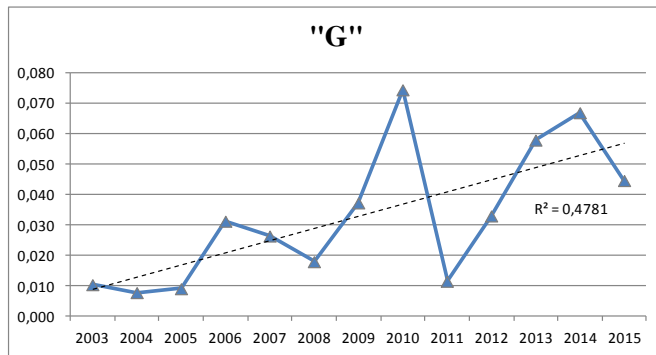


12. ábra: A számvevőszéki értékteremtési lánc (A)→(U)→(GS) elemeinek összegző, egy oldalra vetített relatív gyakoriságainak (db) és az illesztett lineáris trendfüggvényének képi ábrázolása. Forrás: saját kutatás alapján a szerző saját szerkesztése

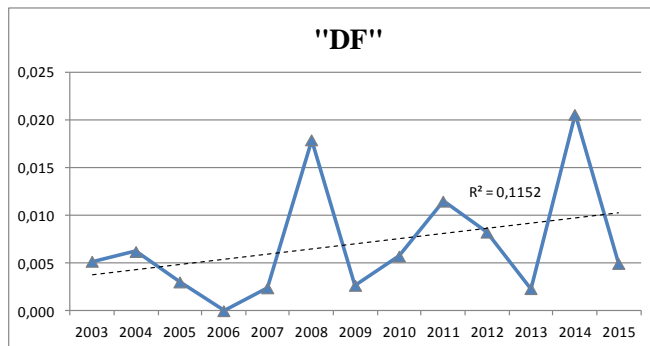
A dokumentumok szavainak összesített számához viszonyítva, százalékos relatív megoszlást számolva hasonló eredmények adódtak, amelyek szintén alátámasztják korábbi sejtésemet (13-16. ábrák). A (H) összetevő ebben az esetben is kivétel volt, minimálisan negatív meredekségű trendfüggvény volt megfigyelhető.



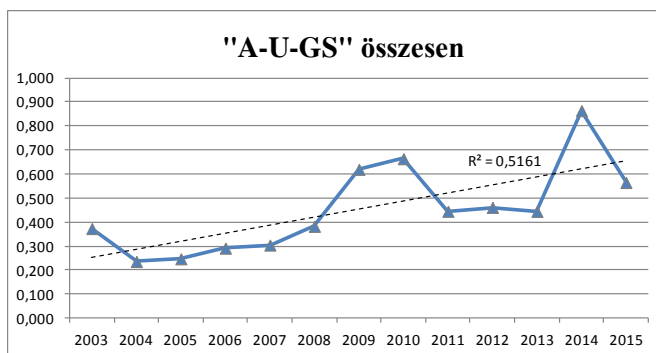
13. ábra: A számvevőszéki értékteremtési lánc (A) elemének összes szóra vetített relatív gyakoriságainak százalékos értéke és az illesztett lineáris trendfüggvényének képi ábrázolása. Forrás: saját kutatás alapján a szerző saját szerkesztése



14. ábra: A számvevőszéki értékteremtési lánc (G) elemének összes szóra vetített relatív gyakoriságainak százalékos értéke és az illesztett lineáris trendfüggvényének képi ábrázolása. Forrás: saját kutatás alapján a szerző saját szerkesztése



15. ábra: A számvevőszéki értékteremtési lánc (DF) vetületének összes szóra vetített relatív gyakoriságainak százalékos értéke és az illesztett lineáris trendfüggvényének képi ábrázolása. Forrás: saját kutatás alapján a szerző saját szerkesztése



16. 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”. Így mindkét szemlélet (abszolút és relatív) együttes figyelembevétele szükségszerű. Az alábbi táblázatok (7. és 8.) a relatív aspektusok által kijelölt országok (részleges) sorrendiségét tartalmazzák, kiegészítve az abszolút eredmények meghatározó, illetve releváns szereplőinek értékeivel is.

7. 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

8. 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.

5.1.2 A második körös dokumentumbázis tartalomelemzésének eredményei

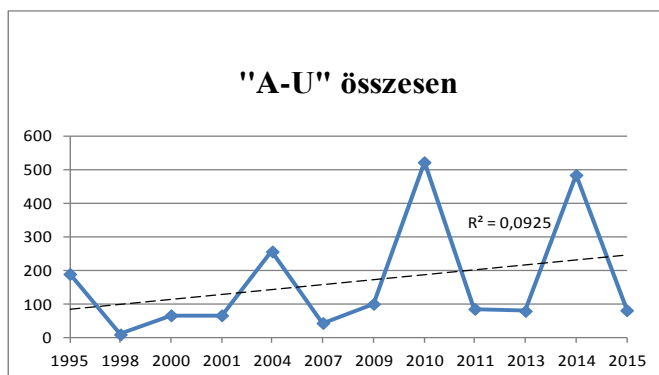
A második körös dokumentumbázis alapvetően az akadémiai kutatásokból,

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).

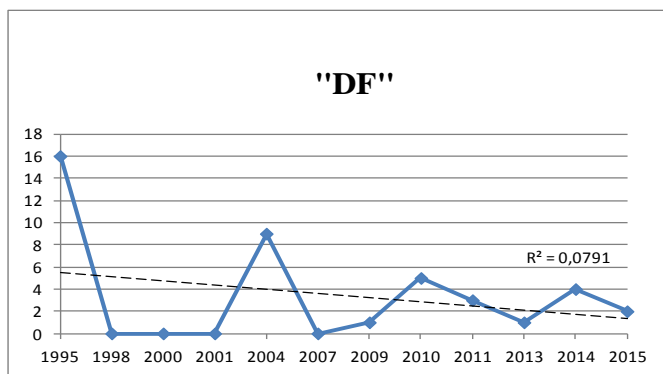
A trendelemzés itt is alapvetően a témakör „népszerűségének” növekedésére, a függetlenséggel kapcsolatos diskurzus felfutására utal. Az alábbi, 17. ábra ezt szemlélteti.



17. 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

A második körös dokumentumbázisra vonatkozóan is megnéztem a *de facto* függetlenség megjelenésének évenkénti mintázatát. Itt azt tapasztaltam, hogy ugyan magasabb gyakorisági értékek is felbukkannak, összevetve az első körös adatbázissal, de egy fokozatosan csökkenő trendfüggvény mégiscsak

meglepő, annak fényében, hogy a valós függetlenségről folytatott eszmecsere, az ilyen dimenziójú függetlenség előmozdítása, és részleteiben történő értelmezése az én olvasatomban alapvető jelentőséggel bír a számvevőszéki közösségi értékteremtés minél teljesebb körű kiteljesedéséhez.



18. ábra: A számvevőszéki értékteremtési lánc (DF) elemének említési gyakoriságai (db) a vizsgált időszakban és az illesztett lineáris trendfüggvény képe. Forrás: saját kutatás alapján a szerző saját szerkesztése

A szakirodalmak tartalomelemzése során is áttekintettem a relatív mutatók értékeit a minél szélesebb körű vizsgálatokon nyugvó mintázatok feltárásához. Az alábbi táblázatok (9. és 10.) a relatív megközelítés „éllovasait” tartalmazzák.

9. táblázat: A szakirodalmak egy oldalra vetített relatív mutatóinak tájékoztató adatai

Országok:	Megnyilvánulás éve	A dokumentum egy oldalára vetített előfordulás (A-U-GS)	Oldalak száma
1. Portugália	2010	23,333	3
2. Lengyelország	2010	16,5	2
3. Omán	2010	15,333	3
4. Ausztrália	1995	13,688	16
5. Ausztria	2004	10,455	11

Forrás: a szerző saját szerkesztése

10. táblázat: A szakirodalmak összes szóhoz mért relatív mutatóinak tájékoztató adatai

Országok:	Megnyilvánulás éve	A dokumentum összes szavához mért relatív gyakoriság (%)	Szavak száma
1. Portugália	2010	5,032	1391
2. Omán	2010	3,993	1152
3. Dánia	2010	3,685	977
4. Lengyelország	2010	3	1100
5. Banglades	2010	2,503	2876

Forrás: a szerző saját szerkesztése

A 2010-es dátumú publikációk egy INTOSAI konferenciakötetben jelentek meg (INTOSAI, 2010). Annak ellenére került ide a második körös elemzésbe, hogy főleg szakmai írásokat ölel fel, de találhatunk köztük számos tudományos igényességűt is. A hivatkozott konferencia anyagai ugyanakkor nem irányítottan szerkesztettek, mint például az IJGA kiadványai. Fontosabb viszont kiemelnem azt, hogy – mind az abszolút, mind a relatív mutatókat áttekintve, illetve az első és második körös elemzésre értelmezve egyaránt – az INTOSAI-nak és az ENSZ-nek is kiemelt szerepe van a *számvevőszéki függetlenség* jelentőségének fenntartásában és ismételt forszírozásában. A két szervezet elkötelezett híve a témának és érdemben katalizálják az egyes számvevőszékek elköteleződését. Bennem az az általánosított kép kristályosodik ki, hogy a függetlenség topikjának és relevanciájának erősítése inkább felülről vezérelt (*top down*) fórumokon keresztül valósul meg, mintsem alulról jövő, egyéni/egyedi kezdeményezések sorozatának az összességéből (*bottom up*). Elismerésre méltó kivételek persze adódnak. Ők a függetlenség tárgyalásának kezdeményezői és a fogalom tartalmának innovatív fejlesztői. Ide sorolható: Ausztria, Dánia, Dél-afrikai Köztársaság, Franciaország, illetve Magyarország is.

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

Matematikai statisztikai elemzés (STAT 1-2): (*kapcsolat szorosságának vizsgálata*) (n=89). A *függetlenség kifejezésének kumulált használati gyakorisága* (2003-2015) és a *számvevőszék típusa* között (Westminster, board, napóleoni).

Az elemzéshez ANOVA-táblát használtam, amihez az előtesztelést is elvégeztem. Az ANOVA alkalmazhatóságához vagy nagy elemszámú mintára vagy normális eloszlásra van szükségünk. Mivel a csoportokon belül (Westminster [típuskód az elemzésben: 3], board [típuskód az elemzésben: 1], napóleoni [típuskód az elemzésben: 2]) nincs nagy elemszám (nem is lehetne a világon fellelhető számvevőszékek számosságából fakadóan), ezért normalitásvizsgálatot hajtottam végre. Ezek alapján elméletileg nem lenne szabad lefuttatni az ANOVA-t, de ez nem feltétlen fogja torzítani az egy-utas varianciaelemzésemet (*one-way ANOVA*). Az Excel ezt az előtesztelést nem is végzi el. Fontosabb azonban a variancia-homogenitás vizsgálata, amire jelen esetben a *Levene-teszt* szolgál. Ez alapján az ANOVA használandó, hiszen a $Sig.>0,05$. A statisztikai elemzés kimeneti adatait az alábbi, 19-es ábra tartalmazza.

Tests of Normality							
	Típus	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
		Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
Függetlenség	1,00	,277	22	,000	,546	22	,000
	2,00	,364	13	,000	,522	13	,000
	3,00	,278	54	,000	,558	54	,000

a. Lilliefors Significance Correction

Test of Homogeneity of Variances			
Függetlenség			
Levene Statistic	df1	df2	Sig.
1,005	2	86	,370

ANOVA

Függetlenség

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	148,756	2	74,378	,390	,678
Within Groups	16410,255	86	190,817		
Total	16559,011	88			

Measures of Association

	Eta	Eta Squared
Függetlenség * Típus	,095	,009

19. ábra: A függetlenség kifejezésének kumulált használati gyakorisága (2003 – 2015) és Számvevőszék típusa ismérvek közötti kapcsolat szorosságának vizsgálatára vonatkozó SPSS-táblák. Forrás: saját kutatás alapján

Mivel $\text{Sig.} > 0,05$, így 5%-os szignifikanciaszinten a nullhipotézist (H_0) elfogadjuk, tehát nincs szignifikáns kapcsolat a két változó között. A *Post Hoc* teszt alapján azt mondhatjuk, hogy a nullhipotézist (H_0) 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 érdemben nem determinálja a szóhasználatot a számvevőszék típusa.

A H_1 és a H_2 hipotézisek a fenti elemzések tükrében elfogadásra kerültek.

5.2 A H3 hipotézishez kapcsolódó eredmények ismertetése

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

Matematikai statisztikai elemzés (STAT 3a): (kapcsolat szorosságának vizsgálata) (n=97). A számvevőszéki erősség-mutató értéke és a függetlenséggel kapcsolatba hozható írásos megnyilvánulások gyakorisága (pontosítva: a publikációk/cikkek kumulált számossága 2003-2015) (figyelembe véve azon számvevőszékeket, akik megnyilvánultak, illetve akik nem).

A mennyiségi ismérvek közötti kapcsolat szorosságának vizsgálata korreláció számításának segítségével történt. Ehhez kapcsolódó normalitás vizsgálat: *Kolmogorov-Smirnov* és *Shapiro-Wilk* tesztek. Mivel egyik mutató esetében sem beszélhetünk normális eloszlásról, emiatt a *Spearman*-féle korrelációval vizsgáltam a kapcsolatot. A vonatkozó output táblákat a 20. ábra jeleníti meg.

Tests of Normality						
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
Erősség	,113	97	,004	,953	97	,002
Megnyilvánulás	,289	97	,000	,534	97	,000

a. Lilliefors Significance Correction

Correlations				
			Erősség	Megnyilvánulás
Spearman's rho	Erősség	CorrelationCoefficient	1,000	,385**
		Sig. (2-tailed)	.	,000
		N	97	97
	Megnyilvánulás	CorrelationCoefficient	,385**	1,000
		Sig. (2-tailed)	,000	.
		N	97	97

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

20. ábra: A számvevőszék erősség-mutató értéke és a megnyilvánulások gyakorisága (publikációk/cikkek kumulált számossága 2003-2015) ismérvek közötti kapcsolat szorosságának vizsgálatára vonatkozó SPSS-táblák. Forrás: saját kutatás alapján

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.

Matematikai statisztikai elemzés (STAT 3b): (kapcsolat szorosságának vizsgálata) ($n=138$). A számvevőszéki erősség-mutató értéke és a „függetlenség” kifejezésének használati gyakoriság (a szó használatának kumulált gyakorisága 2003-2015).

A normalitásvizsgálat elvégzése után a *Spearman*-féle korrelációt lehetett lefuttatni. A kapcsolódó kimeneteket a 21. ábra mutatja be.

Tests of Normality						
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
Erősség	,130	138	,000	,910	138	,000
Függetlenség	,289	138	,000	,585	138	,000

a. Lilliefors Significance Correction

			Erősség	Függetlenség
Spearman's rho	Erősség	Correlation Coefficient	1,000	-,019
		Sig. (2-tailed)	.	,826
		N	138	138
	Függetlenség	Correlation Coefficient	-,019	1,000
		Sig. (2-tailed)	,826	.
		N	138	138

21. ábra: A számvevőszék erősség-mutató értéke és a függetlenség kifejezésének használati gyakorisága ismérvek közötti kapcsolat szorosságának vizsgálatára vonatkozó SPSS-táblák. Forrás: saját kutatás alapján

A nullhipotézis (H_0), hogy a két változó között nincs kapcsolat. Ezt megtartom, mivel a $\text{Sig.} > 0,05$. Az elemzés alapján **nincs szignifikáns**

kapcsolat a két ismerv 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.

Matematikai statisztikai elemzés (STAT 3c): (kapcsolat szorosságának vizsgálata) (n=138). *A számvevőszéki erősség-mutató értéke és a függetlenség kifejezésének a számvevőszéki értékteremtési lánc minden egyes elemére vonatkozó gyakorisága (A-U).*

Ez utóbbi vizsgálat a **STAT 3b** elemzés kiegészítése, továbbgondolása. Itt minden egyes számvevőszéki értékteremtési lánc összetevőre el lett végezve a *Spearman*-féle korrelációs vizsgálat. Itt kettő komponens kapcsán jött ki szignifikáns kapcsolat: G, illetve 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.

5.3 A H4a és a H4b hipotézisekhez kapcsolódó eredmények ismertetése

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.

Matematikai statisztikai elemzés (STAT 4a): (kapcsolat szorosságának vizsgálata) (n=97). Számvevőszéki erősség-mutató értéke és a számvevőszék típusa (Westminster, board, napóleoni). A normalitásvizsgálat alapján nem lenne lefuttatható az ANOVA, de a Levene-teszt már inkább megengedőbb. A vonatkozó eredményeket, az alábbi 22. ábra foglalja össze.

Tests of Normality							
	Típus	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
		Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
Erősség	1,00	,148	25	,167	,933	25	,101
	2,00	,094	23	,200	,972	23	,742
	3,00	,140	49	,017	,941	49	,016

*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction

Test of Homogeneity of Variances

Erősség

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
1,711	2	94	,186

ANOVA

Erősség

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1644,981	2	822,491	1,405	,251
Within Groups	55043,804	94	585,572		
Total	56688,785	96			

Measures of Association

	Eta	Eta Squared
Erősség * Típus	,170	,029

22. ábra: A számvevőszék erősség-mutató értéke és a számvevőszék típusa ismérvek közötti kapcsolat szorosságának vizsgálatára vonatkozó SPSS-táblák. Forrás: saját kutatás alapján

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.

Matematikai statisztikai elemzés (STAT 4b): (kapcsolat szorosságának vizsgálata) (n=93). *Számvevőszéki erősség-mutató értéke és a számvevőszéki elnök/vezető kinevezési ideje* (első ciklusra vonatkozó kinevezési idejére értve)

Itt is a normalitásteszt a *Spearman*-korrelációt egyértelműsíti.

Tests of Normality						
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
Erősség	,117	93	,003	,953	93	,002
Mandátum	,272	93	,000	,727	93	,000

a. Lilliefors Significance Correction

Correlations				
			Erősség	Mandátum
Spearman's rho	Erősség	Correlation Coefficient	1,000	,149
		Sig. (1-tailed)	.	,076
	N		93	93
Mandátum	Correlation Coefficient		,149	1,000
		Sig. (1-tailed)	,076	.
	N		93	93

23. ábra: A számvevőszék erősség-mutató értéke és a számvevőszéki elnök/vezető kinevezési ideje ismervek közötti kapcsolat szorosságának vizsgálatára vonatkozó SPSS-táblák. Forrás: saját kutatás alapján

Az elemzés elvégzése után látható, 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 (Alventosa, 2014).

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 (11. és 12.) ezt mutatja be:

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

Számvevőszéki 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, 12. 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.

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

Számvevőszéki 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. Az 59 db elemzésbe vont számvevőszék háttere és működési környezete igencsak színes, kaleidoszkópikus képet vetít elénk. Ezért további vizsgálatokat végeztem el és politikai, gazdasági, valamint földrajzi szempontok mentén homogenizáltam az eredeti mintámat. Csoportokat képeztem az EU és nem EU tagállamokra, az OECD és nem OECD országokra, a Nemzetközösség tagjaira, valamint a földrészekre egyaránt (kategóriáim: Afrika, Amerika, Ausztrália és Óceánia, Ázsia és Európa).

Az ismérvek normális eloszlásának vizsgálata után elvégzett korrelációs eredmények – köszönhetően a sig. értékeknek – nem tártak fel szignifikáns összefüggést egyik esetben sem. A legfontosabb adatokat a 13. táblázat mutatja be.

13. táblázat: A kinevezési idő és az erősség-mutató korrelációjára utaló fontosabb adatok a számvevőszékek egyes homogénizált csoportjaira vonatkozóan

Homogén csoportok:	Sig. érték	R-érték	Elemzés
EU tagállamok	0,815	0,08	11
nem EU tagállamok	0,731	-0,051	48
OECD tagállamok	0,479	0,191	16
nem OECD tagállamok	0,638	-0,074	43
Nemzetközösségi tagállamok	0,497	0,177	17
Afrika	0,557	0,199	11
Amerika	0,812	0,082	11
Ausztrália és Óceánia	X	X	2
Ázsia	0,152	-0,324	21
Európa	0,607	-0,145	15

Forrás: saját kutatás alapján a szerző saját szerkesztése

További kutatási irány lehet olyan (valós és szakmailag is értelmezhető) csoportképző ismérv beazonosítása, amely szignifikáns kapcsolatot eredményez a fent nevezett két tényező között. Azonban ez most nem képezi részét jelen vizsgálódásaimnak.

Értekezésem korábbi fejezeteiben is már közvetlen vagy közvetett módon utaltam arra, hogy a szakirodalom a számvevőszéki függetlenség értelmezését illetően nem teljes körű, és a valós vonatkozásokat sem feltétlen hangsúlyozzák ki. Javaslataim pont ezeket a hiányosságokat hivatottak korrigálni. Ezekről a további fejezetekben részletesebben feltárom gondolataimat.

6. KÖVETKEZTETÉSEK, SAJÁT JAVASLATOK

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. Ugyanakkor (2) indokolt szükség van a *de jure* és a *de facto* – az értékteremtési lánc elemeit érintő – értelmezésre és a valós függetlenség szempontjainak alárendelt számvevőszéki magatartásra (a függetlenség menedzselésére) és annak számon kérhetőségére. 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 közjóhoz 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, de a teljesség igényéből fakadóan a képessé tevő függetlenség értelmezési támpontjait is ismertetem a továbbiakban.

6.1 A számvevőszéki „képessé tevő” függetlenség értelmezési támpontjai

A 14. táblázatban rendszerezem azokat az értelmezési támpontokat, amelyeket a saját meghatározásomból levezethetőek, és a szakirodalomban fellelhető indikátorok tartalmát polarizálják a *de jure* megközelítésnek alárendelve. A táblázatban található rövidítések nemcsak a szakirodalomban fellelhető indikátorok újraértelmezésére utalnak, hanem az értékteremtési lánc eddig lefedetlen, vizsgálati szempontból hiányos elemeire is rámutatnak. A felsorolásban alkalmazott EDJ jelölés az angol *Enabling De Jure Independence* kifejezésre utal, azaz a *képesség tevő, jogszabályok által biztosított függetlenségre*. A táblázat alatt részletesebben kifejtem újraértelmezési és kiegészítési javaslataimat. Mindezt azért is tartom fontosnak és indokoltnak az eredmények részben feltüntetni, mert számos olyan gondolat jelenik meg közöttük, amelyek eddig – legalábbi ismereteim szerint – nem jelentek meg ilyen közvetlen formában a számvevőszéki függetlenségről folyó szakmai és akadémiai diskurzusban.

14. táblázat: A számvevőszéki „képessé tevő” *de jure* függetlenség értelmezési támpontjainak a rendszerezése

A számvevőszéki általánosított értékteremtési lánc elemei:	A számvevőszéki „képessé tevő” <i>de jure</i> függetlenség értelmezési támpontjai a szakirodalmi indikátorok alapján	A számvevőszéki „képessé tevő” <i>de jure</i> függetlenség értelmezési támpontjai – kiegészítések, a hiányzó komponensek pótlása
(A) Függetlenségi burok	—	—
(B) INPUT (információk beáramlása, impulzusok, tapasztalatok)	(EDJ38)	—
(C) Vezetés és menedzsment, szervezeti kultúra	(EDJ5), (EDJ7), (EDJ10), (EDJ13), (EDJ15), (EDJ16), (EDJ17), (EDJ18), (EDJ20), (EDJ22)	—
(D) Stratégiai célkitűzések	—	(EDJ43), (EDJ44)

(E) A számvevőszék ellenőrzési és járulékos tevékenységei	(EDJ29), (31)*, (EDJ32), (EDJ33), (34)**, (EDJ35), (EDJ40)	—
(F) OUTPUT (jelentések, vélemények)	(EDJ30), (EDJ36)	—
(G) OUTCOME – Társadalmi hatás – a számvevőszék tevékenységének hasznai és értékessége	—	(EDJ41), (EDJ42)
H. Szervezeti struktúra	(EDJ2), (3)*	—
I. Mandátumok és felhatalmazások (alkotmányos és törvényi)	(EDJ1), (EDJ4), (EDJ28)	(EDJ52)
J. Külső források (közpénz), saját költségvetés	(EDJ19), (EDJ21), (EDJ22), (23)**, (24)***, (25)**, (26)***, (27)***	—
K. ISSAI és IFAC standardok	—	(EDJ45)
L. Elszámoltathatósági kötelezettségek és viszonyok	(EDJ8), (EDJ9), (EDJ12a,b,c,d), (EDJ37)	—
M. Hitelesség	—	(EDJ46)
N. Etikai alapelvek	—	(EDJ47)
O. Elköteleződések és belső kezdeményezések	—	(EDJ48)
P. Eljárásrendek, ellenőrzési módszertan	—	(EDJ49)
Q. Kommunikációs tevékenységek	—	(EDJ50)
R. Hálózati pozíciók, kapcsolatok menedzselése	(EDJ17), (EDJ36)	—
S. Szervezeti kapacitások, belső erőforrások, auditorok, humán erőforrás	(EDJ6), (EDJ11), (EDJ14), (EDJ15), (EDJ16), (EDJ22)	—
T. Tudás	—	(EDJ51)

U. Visszacatolási és tanulási folyamatok	(EDJ39)	—
--	---------	---

Forrás: a szerző saját szerkesztése

(B) INPUT (információk beáramlása, impulzusok, tapasztalatok):

(EDJ38) *Széleskörű információgyűjtési hatalom.*

(C) Vezetés és menedzsment, szervezeti kultúra:

(EDJ5) *A jogforrások olyan jelölési és kinevezési mechanizmusokat biztosítanak, amelyek hozzájárulnak a számvevőszék vezetőjének/vezetőségének de facto függetlenségéhez.*

(EDJ7) *A számvevőszék vezetőségének olyan törvényben foglalt lehetősége, hogy olyan kinevezési mechanizmusokat honosítsanak meg/rendszeresítsenek/működtessenek a szervezetben belül, amely a személyi/magas rangú hivatalnokok de facto függetlenségének alapkövetelményeit garantálják, érvényesülését elősegítik.*

(EDJ10) *A számvevőszék vezetőjének hivatali idejének rögzítése és a hivatalban eltölthető időtartam meghatározása.*

(EDJ13) *A számvevőszék vezetőjének mandátumának meghosszabbítási lehetősége és ennek a feltételeinek a rögzítése.*

(EDJ15) *Az auditorok kinevezésének lehetősége a számvevőszék elnöke által, törvényi felhatalmazások révén vagy a szervezeti függetlenségből levezethetően.*

(EDJ16) *A számvevőszék vezetőjének lehetősége arra, hogy meghatározza az intézményben dolgozókra vonatkozó feltételeket.*

(EDJ17) *A számvevőszék vezetőjének azon lehetősége, hogy külső szakértőket bízjon meg speciális auditok lefolytatásához.*

(EDJ18) *A számvevőszék elnökének általános jogállása, a hatalmi ágak közötti szerepének jogi tisztázása.*

(EDJ20) *A számvevőszék vezetőjének, vezetőségének vagy a testületi tagok javadalmazásának törvényekben biztosított mértéke és mértéke.*

(EDJ22) *A számvevőszék ellenőreinek és egyéb munkatársainak juttatásainak és javadalmazásának törvények által történő meghatározása vagy azon lehetőség, hogy a számvevőszék vezetősége saját hatáskörében döntsön ezekről.*

(D) Stratégiai célkitűzések:

(EDJ43) *A számvevőszéki stratégiaalkotás és a vezetés, illetve a szervezet hosszú távú szemléletének, elköteleződéseinek a feltételei adottak-e, a törvényi garanciák rendelkezésre állnak-e.*

(EDJ44) *A számvevőszék hosszú távú felelősségvállalásának (a működés folytonosságának a menedzselése) jogi keretrendszere és az elszámoltathatósági, számon kérhetőségi eszközök elérhetőek-e.*

(E) A számvevőszék ellenőrzési és járulékos tevékenységei:

(EDJ29) *A számvevőszék ellenőrzési és járulékos tevékenységeinek törvényi szabályozása, azokra vonatkozó előírások, illetve azon érintettek körének a meghatározása, akik jogosultak az ellenőrzési vagy a járulékos tevékenységek befolyásolására.*

•(31) *A de facto függetlenség értelmezéséhez sorolható. A működési függetlenség (OP) többi indikátora ezt érdemben visszaadja.*

(EDJ32) *Az auditált és az audit típus megválasztásának szabadsága.*

(EDJ33) *Éves ellenőrzési terv elkészítésének szabadsága.*

••(34) *Az (EDJ33) gyakorlatilag lefedi ezt is, így képzése csak speciális esetekben lenne indokolt.*

(EDJ35) *Jogszabályokban rögzített és limitált köre azoknak a szervezeteknek, amelyeknek joga van bármely típusú külső ellenőrzés lefolytatását kérni és kieszközölni. Ugyancsak törvényben rögzítettnek kell lennie azoknak a körülményeknek, amelyek alapján a kért számvevőszéki ellenőrzés indokolt, megalapozott és "kikényszeríthető".*

(EDJ40) *A közszféra egységeinek és egyéb szervezeteknek – amelyek részben közpénzből finanszírozottak – az ellenőrzési lehetősége.*

(F) OUTPUT (jelentések, vélemények):

(EDJ30) *Jelentések időzítésének és nyilvánosságra hozatalának a lehetősége.*

(EDJ36) *Azon törvényi garanciák, amelyek lehetővé teszik, hogy a számvevőszéki jelentések, vélemények a Parlament és egyéb elszámoltató fórumok döntéshozatalai kapcsán felhasználásra kerülhessenek, illetve becsatornázódjanak.*

(G) OUTCOME – Társadalmi hatás – a számvevőszék tevékenységének hasznai és értéksége:

(EDJ41) *Jogszabályokban rögzített elismerése annak, hogy a számvevőszék tevékenysége társadalmi szempontból fontos, és a társadalom számára, valamint a közpénzügyi rendszer működése kapcsán hasznokat és értékességet indukál.*

(EDJ42) *Az ISSAI 12 standard átvételének a lehetősége, az alapelvei iránti elköteleződés szabadságának törvényi garanciái.*

H. Szervezeti struktúra:

(EDJ2) *A számvevőszék szervezeti felépítésének, belső struktúrájának szabad kialakításának a lehetősége.*

*(3) A *de facto* függetlenség értelmezéséhez sorolható. Ilyen jellegű képzése nem szükséges, hiszen az (EDJ2) alapján értelmezhető.

I. Mandátumok és felhatalmazások (alkotmányos és törvényi):

(EDJ1) *Az adott számvevőszék függetlenségének legmagasabb szintű jogforrásba, jogforrásokba foglalt elismerése (alkotmány, törvények).*

(EDJ4) *A számvevőszék jogforrásokban rögzített küldetéséhez a hozzá rendelt mandátumok/felhatalmazások kellően széleskörűek ahhoz, hogy az intézmény közösségi értékteremtése/közjóhoz való hozzájárulása a közpénzügyi menedzsment auditálása révén minél inkább ki tudjon teljesedni.*

(EDJ28) *A számvevőszék általános feladatainak, felhatalmazásainak, mandátumainak alkotmányba vagy törvénybe történő rögzítése.*

(EDJ52) *Alkotmányos/törvényi felhatalmazás a szankcionálásra.*

J. Külső források (közpénz), saját költségvetés:

(EDJ19) *Külső befolyástól mentesen kialakuló számvevőszéki költségvetés, amely jogszabályokban rögzített automatizmusokon keresztül érvényesül, vagy lehetőséget biztosít a számvevőszéki költségvetés szabad kialakítására.*

(EDJ21) *A számvevőszék költségvetésének szabad felhasználásának a biztosítása.*

(EDJ22) *A számvevőszék ellenőreinek és egyéb munkatársainak juttatásainak és javadalmazásának törvények által történő meghatározása vagy azon lehetőség, hogy a számvevőszék vezetősége saját hatáskörében döntsön ezekről.*

** (23), (24), (25) *De facto* megközelítést is tartalmaznak, illetve korábbi értelmezési támpontok logikailag lefedik ezeket a területeket, így a fenti elgondolás szerinti képzésük nem szükséges.

*** (26), (27) A számvevőszéki működés szempontjából kevésbé relevánsak, ennek

fényében kialakításuk nem indokolt.

K. ISSAI, IFAC és egyéb standardok:

(EDJ45) *Nemzetközi szakmai szervezetek tagjaként, illetve nemzetközi tudáshálózatok aktív vagy passzív résztvevőjeként van-e mód és lehetőség (amennyiben ezt a hazai szabályozások tartalmi ellentmondások és/vagy az állami regulációs szándékokból fakadóan nem zárják ki) nemzetközi standardokat átvenni, implementálni, illetve ezen cselekményekről szabadon dönteni számvevőszéki hatáskörben (például: ISSAI, IFAC...).* Értelmezésem szerint a tudáshálózatok aktív résztvevőjének tevékenységére alapvetően jellemző, hogy nem csak tudáselemek egyirányú felvétele, megszerzése történik, hanem tudásteremtés és/vagy megosztás is tetten érhető. Az együtt tanulási folyamatok kirajzolódnak és tudatosan formáltak. Tudáshálózatok passzív résztvevője: tudásteremtő és megosztó funkcióját nem gyakorolja, vagy kizárólag tudáselemek saját felhasználású megszerzése történik. Az együtt tanulási folyamatok ilyen esetekben nem érzékelhetőek vagy külső érintettek felé tudatosan/tudattalanul nem menedzselték.

L. Elszámoltathatósági kötelezettségek és viszonyok:

(EDJ8) *Olyan jogszabályokban rögzített lehetőségek (a Parlament számára), amelyek lehetővé teszik – nagyon indokolt esetben – a számvevőszék vezetőjének/vezetőségének eltávolítását tiszteletben tartva a szervezet függetlenségét.*

(EDJ9) *Olyan jogszabályokban rögzített lehetőségek (a számvevőszéki vezetés lehetőségeként is értelmezhető), amelyek lehetővé teszik – nagyon indokolt esetben – az auditorok eltávolítását tiszteletben tartva a szervezet függetlenségét.*

(EDJ12a) *Az auditorok más tisztségekkel és munkakörökkel való összeférhetetlenségének a törvényi szabályozása.*

(EDJ12b) *A számvevőszék elnökének/alelnökének vagy a testület tagjainak más tisztségekkel és munkakörökkel való összeférhetetlenségének a törvényi szabályozása.*

(EDJ12c) *A számvevőszék tisztségviselőinek a rokoni kapcsolataiból fakadó összeférhetetlenség tisztázása.*

(EDJ12d) *Az auditorok érintettsége az ellenőrzött féllel kapcsolatosan (relatív összeférhetetlenség kérdéseinek a törvényi szabályozása).*

(EDJ37) *A jogszabályok által előírt, illetve biztosított olyan lehetőségek, amelyek a számvevőszékek külső ellenőrzését/elszámoltathatóságát segítik elő, ezzel is hozzájárulva, illetve alátámasztva valós/de facto függetlenségüket.*

M. Hitelesség:

(EDJ46) *A számvevőszék törvényi felhatalmazása arra (és olyan jogszabályi, illetve extern ösztönző/kezdeményező miliő megléte a közpénzügyi rendszerben) hogy saját hitelességének elemeit azonosítsa, feltárja, valamint a szervezeti hitelességet hosszú távon fenntartsa és fejlessze.*

N. Etikai alapelvek:

(EDJ47) *Az etikai normák és a számvevőszék magatartási mintázatainak a szabad formálására felhatalmazó jogi szabályozás megléte.*

O. Elköteleződések és belső kezdeményezések:

(EDJ48) *A szervezeten belüli szabad véleményformálásnak, a szervezeti kreativitásnak, a belső vezetői, illetve alkalmazotti kezdeményezéseknek, az innovatív működésnek a törvényi garanciái adottak.*

P. Eljárásrendek, ellenőrzési módszertan:

(EDJ49) *Eljárásrendek és az ellenőrzési módszertan kidolgozásának, átvételének, változtatásának, megújításának a szabadsága.*

Q. Kommunikációs tevékenységek:

(EDJ50) *A számvevőszék azon típusú függetlensége és szabadsága, hogy véleményét, javaslatait, ellenőrzési megállapításait a szélesebb nyilvánosság számára is elérhetővé tegye, azokat publikálja, illetve bizonyos – az általa fontosnak, relevánsnak értékelt – eseményt, történést kommentáljon, és az ezekhez szükséges kommunikációs csatornákat is külső befolyástól mentesem megválassza.*

R. Hálózati pozíciók, kapcsolatok menedzselése:

(EDJ17) *A számvevőszék vezetőjének azon lehetősége, hogy külső szakértőket bízjon meg speciális auditok lefolytatásához.*

(EDJ36) *Azon törvényi garanciák, amelyek lehetővé teszik, hogy a számvevőszéki jelentések, vélemények a Parlament és egyéb elszámoltató fórumok döntéshozatalai kapcsán felhasználásra kerülhessenek, illetve becsatornázódjanak.*

S. Szervezeti kapacitások, belső erőforrások, auditorok, humán erőforrás:

(EDJ6) *A számvevőszék vezetőségének olyan törvényben foglalt lehetősége, hogy*

olyan kinevezési mechanizmusokat honosítsanak meg/rendszeresítsenek/működtessenek a szervezeten belül, amely a személyi/auditori de facto függetlenség alapkövetelményeit garantálják, érvényesülését elősegítsek.

(EDJ11) Az auditorok hivatali idejének rögzítése és a hivatalban eltölthető időtartam meghatározása.

(EDJ14) Az ellenőrök mandátumának meghosszabbítási lehetősége és ennek a feltételeinek a rögzítése.

(EDJ15) Az auditorok kinevezésének lehetősége a számvevőszék elnöke által, törvényi felhatalmazások révén vagy a szervezeti függetlenségből levezethetően.

(EDJ16) A számvevőszék vezetőjének lehetősége arra, hogy meghatározza az intézményben dolgozókra vonatkozó feltételeket.

T. Tudás:

(EDJ51) A számvevőszék törvényi garanciái arra, hogy tudáshálózatok aktív vagy passzív tagjaként tudáselemeket szerezzen meg, tudást halmozzon fel, tudást teremtsen és mindezeket a folyamatokat szabad belátása szerint menedzselje.

U. Visszacsatolási és tanulási folyamatok:

(EDJ39) Utókövetési (follow-up) mechanizmus lehetősége. (Follow-up típusú ellenőrzések lebonyolításának a lehetősége.)

Saját elgondolásom szerint a korábban felvázolt *de jure* – az értékteremtési lánc összetevői mentén értelmezett – elemek tartalmi vetületének a konverziója alkalmas lehet a valós függetlenség megragadására.

6.2 A számvevőszéki valós függetlenség értelmezési támpontjai

A *de facto* függetlenség jelentése – nagyon egyszerűen megfogalmazva – nem más, mint a számvevőszék valós, tényleges függetlensége. 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. A következő 15. táblázat a korábbi rendszerezési elvnek megfelelően tartalmazza azokat az értelmezési támpontokat, amelyek vizsgálatával objektívebb képet kaphatunk a gyakorlatban is megvalósuló függetlenségről. A táblázatban alkalmazott DF jelölés a *de facto* függetlenségre utal.

15. táblázat: A számvevőszéki *de facto* függetlenség értelmezési támpontjainak a rendszerezése

A számvevőszéki általánosított értékteremtési lánc elemei:	A számvevőszéki <i>de facto</i> függetlenség (DF...) értelmezési támpontjai a „képessé tevő” <i>de jure</i> függetlenség elemeit figyelembe véve
(A) Függetlenségi burok	—
(B) INPUT (információk beáramlása, impulzusok, tapasztalatok)	(DF38a,b)
(C) Vezetés és menedzsment, szervezeti kultúra	(DF5a,b,c,d,e), (DF7a,b), (DF10), (DF13), (DF15a,b), (DF16), (DF17a,b), (DF18), (DF20a,b), (DF22a,b)
(D) Stratégiai célkitűzések	(DF43a,b), (DF44a,b,c,d,e)
(E) A számvevőszék ellenőrzési és járulékos tevékenységei	(DF29a,b,c), (31)*, (DF32a,b,c), (DF33), (34)**, (DF35a,b,c,d,e,f), (DF40)
(F) OUTPUT (jelentések, vélemények)	(DF30a,b,c), (DF36)
(G) OUTCOME – Társadalmi hatás – a számvevőszék tevékenységének hasznai és értékessége	(DF41), (DF42)
H. Szervezeti struktúra	(DF2), (3)*
I. Mandátumok és felhatalmazások (alkotmányos és törvényi)	(DF1a,b), (DF4), (DF28), (DF52)
J. Külső források (közpénz), saját költségvetés	(DF19a,b), (DF21), (DF22a,b), (23)***, (24)***, (25)***, (26)***, (27)***
K. ISSAI és IFAC standardok	(DF45)
L. Elszámoltathatósági kötelezettségek és viszonyok	(DF8a,b), (DF9), (DF12a,b,c,d), (DF37)

M. Hitelesség	(DF46)
N. Etikai alapelvek	(DF47)
O. Elköteleződések és belső kezdeményezések	(DF48)
P. Eljárásrendek, ellenőrzési módszertan	(DF49)
Q. Kommunikációs tevékenységek	(DF50)
R. Hálózati pozíciók, kapcsolatok menedzselése	(DF17a,b), (DF36)
S. Szervezeti kapacitások, belső erőforrások, auditorok, humán erőforrás	(DF6a,b), (DF11), (DF14), (DF15a,b), (DF16), (DF22a,b)
T. Tudás	(DF51a,b,c,d)
U. Visszacsatolási és tanulási folyamatok	(DF39)

Forrás: a szerző saját szerkesztése

(B) INPUT (információk beáramlása, impulzusok és tapasztalatok):

(DF38a) *A komplex társadalmi-gazdasági, valamint a közpénzügyi rendszerben az információforrások és az impulzusok, tapasztalatok eredetének feltérképezése megtörténik, kiegészítve az ezekhez szükséges információgyűjtési hatalom éppen elégséges mértékével.*

(DF38b) *A külső, működési környezetből érkező igények, elvárások, a társadalmi közérdeklődés irányultságai, a közpénzügyi rendszer formálóinak és a szakmai közeg szervezeteinek az elgondolásai az előre rögzített és jól „karbantartott” csatornákon keresztül szabadon beáramlik a számvevőszék erre szakosított „érzékelő központjába”(speciális kutató részleg, közkapcsolati osztály, társadalmi helyzetfeltáró részleg stb.)*

(C) Vezetés és menedzsment, szervezeti kultúra:

(DF5a) *A számvevőszék vezetőjének/vezetőségének vagy testületi tagjának jelölési és kinevezési folyamatai kapcsán figyelembe veszik a személy szakmai végzettségét, hozzáértését, tapasztalatait.*

(DF5b) *A jelölési és kinevezési folyamatok kapcsán figyelembe veszik a személy pártatlanságát, objektív szemléletét, nyitottságát az innovációra és elköteleződését a*

szervezet függetlensége iránt.

(DF5c) A számvevőszék vezetőjének kinevezése kapcsán széles körű parlamenti (vagy egyéb kinevezésben érintett fórum, testület) támogatottság megléte.

(DF5d) A számvevőszék vezetőjének, vezetőségi vagy testületi tagjainak meghallgatása/beszámoltatása/bizonyító tényezők feltárása a függetlenségükről, külső befolyástól való mentességükről.

(DF5e) A jelölési és kinevezési folyamat transzparens a szélesebb közönség előtt is.

(DF7a) A számvevőszék vezetősége szabadságot élvez az auditorok kinevezése kapcsán, figyelembe véve a törvényi előírásokat és előfeltételeket.

(DF7b) Az auditorok kinevezésénél figyelembe veszik a de facto személyi függetlenség összetevőit (elvárható szintű külső befolyástól való mentesség; elvárható szintű pártatlanság; szakmai kompetenciák; befogadóképesség a tudásra és nyitottság a tanulásra; elszámoltathatóság és számonkérési mechanizmusok jelenléte).

(DF10) Hivatalban ténylegesen eltöltött idő.

(DF13) A vezetői mandátum tényleges meghosszabbítása, ennek valós okai, indokai és az azt alátámasztó körülmények.

(DF15a) Az auditorok kinevezése kapcsán a számvevőszék vezetőségének szabadsága érvényesül.

(DF15b) Betöltetlen auditori állások részaránya.

(DF16) A számvevőszéken belül tisztázottak azok a feltételek, amelyek az ellenőri és egyéb állás betöltéséhez/kinevezésekhez szükségesek. A feltételeknek összhangban kell lennie a törvényi előírásokkal.

(DF17a) A számvevőszék vezetősége él azzal a lehetőséggel, hogy külső szakértőket bízson meg.

(DF17b) A külső szakértők aránya a szervezeten belül dolgozó auditorok és egyéb szakértőkhöz mérten.

(DF18) A számvevőszék vezetőjének jogállása és szerepköre tisztázott, átlátható és személye elszámoltatható.

(DF20a) A vezetőség javadalmazása a törvényben előírtaknak megfelelően történt.

(DF20b) Egyéb ösztönző rendszer létrehozása és működtetése megfelelő visszacsatolási folyamatok beépítésével és az indokoltság alátámasztásával együtt

történik.

(DF22a) *Az ellenőrök és egyéb munkatársak javadalmazás a törvényben előírtaknak megfelelően történt.*

(DF22b) *Egyéb ösztönző rendszer létrehozása és működtetése megfelelő visszacsatolási folyamatok beépítésével és az indokoltság alátámasztásával együtt történik.*

(D) Stratégiai célkitűzések:

(DF43a) *A számvevőszék hosszú távú elköteleződései és szemlélete tetten érhetőek a stratégiaalkotása révén (beleértve a függetlenséget is).*

(DF43b) *A számvevőszék hosszú távú szemlélete és elköteleződései az ellenőrzési tevékenysége és az auditok révén is kirajzolódik, tetten érhetőek. (Az explicit és az implicit stratégia egyezősége megfigyelhető.)*

(DF44a) *A számvevőszék saját teljesítménymérési és értékelő rendszert működtet.*

(DF44b) *A számvevőszék minőségbiztosítási rendszert működtet.*

(DF44c) *A számvevőszéknél a hosszú távú felelősségvállalás kérdései tisztázottak.*

(DF44d) *A számvevőszéknél peer-review vizsgálatokat szoktak végezni az ellenőrzési, a járulékos tevékenységek, valamint az értékteremtési lánc elemei kapcsán.*

(DF44e) *A számvevőszék elszámoltathatósága (közösségi források felhasználása, törvényességi kérdések, gazdaságossági, eredményességi, hatékonysági szempontok, a közjóhoz való hozzájárulás, stb.) a Parlament vagy annak szakbizottsága által történik oly' módon, hogy az elszámoltathatóság szempontjait széles körű politikai konszenzus és megalapozott/minél objektívebb szakmai szempontok alapján határozzák meg. (A számvevőszéki saját teljesítménymérésnek – a szervezet jellegéből fakadóan – vannak korlátai, nehézségei, de véleményem szerint az értékteremtési lánc elemei mentén történő elemzés objektív irányba mozdíthatja el ezen intézmények teljesítménymérését, értékelését. Ebben a tekintetben az **output-impakt** transzformáció megragadása az egyik legnagyobb kihívás.)*

(E) A számvevőszék ellenőrzési és járulékos tevékenységei:

(DF29a) *Azon szervezetek köre, amelyek ellenőrzési tevékenységet írhatnak elő.*

(DF29b) *A számvevőszék azon ellenőrzéseinek az aránya az összes éves ellenőrzésen belül, amelyet külső szervezet felkérésére, előírására történt.*

(DF29c) *Törvények, jogszabályok által kötelezően előírt ellenőrzési feladatok aránya a szabadon választott ellenőrzésekhez képest (ezen ellenőrzések összegszerű vonatkozásai is érdekesek lehetnek, de relevanciájuk nem feltétlen ettől függ)!*

•(31) *Külső irányítástól és kontrolltól való függetlenség a működést illetően. (szakirodalomból változatlan formában átemelve)*

(DF32a) *Az auditáltak kiválasztása a szabadon kialakított ellenőrzési tervnek megfelelően történt.*

(DF32b) *Az audit típusok megválasztása és hozzárendelése az auditálási feladatokhoz a számvevőszéki döntéshozók szabad belátásától függ.*

(DF32c) *„Érzékeny területek” vizsgálata és ezek részaránya az összes ellenőrzésen belül.*

Érzékeny területek fogalma alatt a következőket értem: (1) a számvevőszéki érintetti körben bizonyos csoportok között a témát tekintve releváns/társadalmi szinten is érzékelhető érdekütközés figyelhető meg, vagy (2) a téma terület vizsgálata, teljesítménymérése ellenőrzéstechnikai vagy értelmezési nehézségekbe ütközik.

(DF 33) *Az éves ellenőrzési terv külső befolyástól mentesen készült el.*

••(DF34) *Éves ellenőrzési terv benyújtása a Parlamentnek.*

(DF35a) *Kért éves ellenőrzések darabszámának a részaránya az összes ellenőrzéshez képest.*

(DF35b) *Kért éves ellenőrzések által érintett területek közpénz (közösségi forrás) vonzatának a részaránya az éves összes ellenőrzés közpénz (közösségi forrás) vonzatához.*

(DF35c) *Kért éves ellenőrzések lefolytatásához szükséges idővonzat részaránya az összes éves ellenőrzés tervezett időtartamához.*

(DF35d) *Kért éves ellenőrzések összes erőforrásigényének részaránya az éves ellenőrzési terv összes erőforrás igényéhez.*

(DF35e) *Ellenőrzési terven felüli auditálási feladatok ellátásához arányaiban mennyi finanszírozást biztosít a központi költségvetés.*

(DF35f) *Kötelezően, külső törvényi kötelezettségek által elvégzendő ellenőrzési feladatok részaránya az összes ellenőrzési feladathoz mérten.*

(DF40) *A közszféra aktorainak széles és változatos köre kerül ellenőrzés alá,*

kiegészítve olyan szereplőkkel is, ahol csak részben használnak fel közpénzeket.

(F) OUTPUT (jelentések, vélemények):

(DF30a) A számvevőszéki jelentések időzítése és nyilvánosságra hozatala a terveknek megfelelően történt. (DF30b) Késedelmes jelentések aránya éven belül az összes jelentéshez viszonyítva. (DF30c) A késés belső és külső, szervezeten kívüli okainak a feltárása.

(DF36) A számvevőszéki jelentéseket a Parlament, illetve annak szakbizottságai figyelembe veszik.

(G) OUTCOME – Társadalmi hatás – a számvevőszék tevékenységének hasznai és értékesége:

(DF41) A számvevőszék stratégiájában vagy egyéb szervezeti, stratégiai szintű dokumentumaiban szerepel a közösségi értékteremtés fontossága/a közjóhoz való hozzájárulása, illetve ezeknek az előmozdítása.

(DF42) A számvevőszék implementálta az ISSAI 12 standardot.

H. Szervezeti struktúra:

(DF2) A számvevőszék vezetősége a szervezet struktúráját a törvényeknek alárendelve, illetve egyéb más esetben, szabad akaratából/elhatározásából határozza meg.

**(3) A számvevőszéki struktúra megfelelő-e a mandátum teljesítéséhez? (a szakirodalomból változatlanul átvett formátum)*

I. Mandátumok és felhatalmazások (alkotmányos és törvényi):

(DF1a) Az állam/a legfőbb szuverén hosszú távú elköteleződése a számvevőszék függetlenségének irányában a legmagasabb szintű jogforrásokban megjelenik: alkotmány, illetve számvevőszéki törvények.

(DF1b) A számvevőszék függetlenségével kapcsolatos jogalkotói szándék és a jogforrások tartalma csak széles körű politikai konszenzus alapján módosítható, illetve bármely módosításnak a számvevőszéki függetlenség előmozdítását kell hogy szolgálja. "A széles körű" meghatározása ebben az esetben: 2/3-os parlamenti támogató többség, illetve a 2/3 vagy az azt meghaladó parlamenti kormányzati többség esetén legalább az azt 5 százalékponttal túlszárnyaló támogató parlamenti többség lenne kívánatos.

(DF4) A számvevőszék törvény által ráruházott mandátumokkal, jogosultságokkal

kellő mértékben tud élni, azokat a közösségi értékteremtésének szolgálatába tudja állítani. Értékteremtési folyamatában az összes felhatalmazása/mandátuma érvényre tud jutni, aktivizálásuk mértékében és összetételében a számvevőszék vezetése döntési szabadságot élvez.

(DF28) A számvevőszék alapvető feladatait az Alkotmány tartalmazza, vagy a számvevőszéki törvény határolja le a felhatalmazásokat, mandátumokat és a legfontosabb feladatköröket.

(DF52) A szankcionálás lehetőségével a számvevőszék szabadon rendelkezik.

J. Külső források (közpénz), saját költségvetés:

(DF19a) A számvevőszéki költségvetés kialakítása/megtervezése és végrehajtása a törvényeknek megfelelően történt, illetve egyéb, nem szabályozott esetekben a számvevőszék vezetésének szabad akaratából valósult meg.

(DF19b) A kialakított költségvetés fedezi az előre megtervezett működési és egyéb járulékos funkciókat és ellenőrzési feladatokat.

(DF21) A számvevőszék költségvetési forrásainak felhasználása szabadon történt.

(DF22a) A javadalmazás a törvényben előírtaknak megfelelően történt.

(DF22b) Egyéb ösztönző rendszer létrehozása és működtetése a megfelelő visszacsatolási folyamatok beépítésével és az indokoltság alátámasztásával.

*** (23) A számvevőszék pénzügyi függetlenségének törvényi garanciái és tényleges manifesztációi. (a szakirodalomból változatlanul átvett formátum)*

*** (24) A számvevőszék feladatainak ellátásához elegendő forrásokat kap? (az intézmény finanszírozásának megfelelő forrásai, a szakirodalomból változatlanul átvett formátum) A DF19b tartalmilag ugyanerről szól.*

*** (25) A számvevőszék direkt vagy indirekt módon prezentálja költségvetését a Parlamentnek? (a szakirodalomból változatlanul átvett formátum)*

**** (26), (27) A számvevőszéki működés szempontjából kevésbé relevánsak, ennek fényében kialakításuk nem indokolt.*

K. ISSAI, IFAC és egyéb standardok:

(DF45) Szakmai standardok szabad átvétele, implementálása korlátozások nélkül megvalósult, illetve megvalósulhat.

L. Elszámoltathatósági kötelezettségek és viszonyok:

(DF8a) Megvalósult eltávolítások, azok indokai és megalapozottsága.

(DF8b) *A számvevőszéki vezetők, vezető tisztségviselőinek, testületi tagjai rendelkeznek-e mentelmi joggal? Milyen okok miatt történt esetleg a mentelmi jog visszavonása, amennyiben van.*

(DF9) *Megvalósult eltávolítások, azok indokai és megalapozottsága. Az auditori függetlenség de facto vonatkozása.*

(DF12a) *Történt-e összeférhetetlenség, funkcióhalmazás, illetve milyen mértékben az auditorokra vonatkozóan? (Az összeférhetetlenség mértékét az adott ország jogszabályai tartalmazzák.)*

(DF12b) *Történt-e összeférhetetlenség, funkcióhalmazás, illetve milyen mértékben a számvevőszék elnökének/alelnökének vagy testület tagjainak vonatkozásában? (Az összeférhetetlenség mértékét az adott ország jogszabályai tartalmazzák.)*

(DF12c) *A számvevőszék tisztségviselőinek van-e valamilyen mértékű összeférhetetlensége a rokoni szálakat, kapcsolatokat figyelembe véve? (számvevőszéken belül, Parlament, Kormányzat, ellenőrzött felek stb.)*

(DF12d) *Az ellenőrzési tevékenység során van-e bármilyen jellegű összeférhetetlensége az ellenőröknek, az ellenőrzés koordinátorának/irányítójának, az ellenőrzési tervet készítőjének, az ellenőrzési jelentés hitelesítőjének/felelősének?*

(DF37) *A számvevőszék működése kapcsán is létezik és működik külső elszámoltató rendszer.*

M. Hitelesség:

(DF46) *A számvevőszék, annak vezetőségének, ellenőreinek és egyéb érintettjeinek a hitelessége meghatározó tényező és mindez a számvevőszék stratégiai dokumentumaiban megfogalmazásra is kerül, illetve ennek a hitelességnek a meghatározó tényezőinek/elemeinek a nyomon követése és állandó fejlesztése megvalósult vagy elfogadható szinten menedzselt.*

N. Etikai alapelvek:

(47DF) *A számvevőszék etikai kódexének és magatartási mintázatainak a kialakítása szabadon történik.*

O. Elköteleződések és belső kezdeményezések:

(DF48a) *A számvevőszéken belül a vélemények formálódása, áramlása szabadságot élvez. (DF48b) A szervezet innovatív szabadsága tetten érhető: megvalósult tudásteremtés, megvalósult változtatások, létrejött újdonságok és kezdeményezések a*

számvevőszéki (közösségi) értékteremtést illetően.

P. Eljárásrendek, ellenőrzési módszertan:

(DF49) Az eljárásrendek, az ellenőrzési módszertan kidolgozása, az erre vonatkozó ISSAI standardok szabad átvétele, alkalmazása, azok testre szabása, illetve megújítása tetten érhető.

Q. Kommunikációs tevékenységek:

(DF50) A számvevőszéki jelentések, vélemények, állásfoglalások, kommentek nyilvánosságra hozatala külső befolyás nélkül történt meg.

R. Hálózati pozíciók, kapcsolatok menedzselése:

(DF17a) A számvevőszék vezetősége él azzal a lehetőséggel, hogy külső szakértőket bizzon meg.

(DF17b) A külső szakértők aránya a szervezeten belül dolgozó auditorok és egyéb szakértőkhöz mérten.

(DF36) A számvevőszéki jelentéseket a Parlament, illetve annak szakbizottságai figyelembe veszik.

S. Szervezeti kapacitások, belső erőforrások, auditorok, humán erőforrás:

(DF6a) A számvevőszék vezetősége szabadságot élvez az auditorok kinevezése kapcsán, figyelembe véve a törvényi előírásokat és előfeltételeket.

(DF6b) Az auditorok kinevezésénél figyelembe veszik a de facto személyi függetlenség összetevőit (elvárható szintű külső befolyástól való mentesség; elvárható szintű pártatlanság; szakmai kompetenciák; befogadóképesség a tudásra és nyitottság a tanulásra; elszámoltathatóság és számonkérési mechanizmusok jelenléte).

(DF11) Az auditorok hivatalban eltöltött tényleges időtartama.

(DF14) Az auditori mandátum tényleges meghosszabbítása, ennek valós okai, indokai és az azt alátámasztó körülmények.

(DF15a) Az auditorok kinevezése kapcsán a számvevőszék vezetőségének szabadsága érvényesül.

(DF15b) Betöltetlen auditori állások részaránya.

(DF16) A számvevőszéken belül tisztázottak azok a feltételek, amelyek az ellenőri és egyéb állás betöltéséhez/kinevezésekhez szükségesek. A feltételeknek összhangban kell lennie a törvényi előírásokkal.

(DF22a) *A javadalmazás a törvényben előírtaknak megfelelően történt.*

(DF22b) *Egyéb ösztönző rendszer létrehozása és működtetése megfelelő visszacsatolási folyamatok beépítésével és az indokoltság alátámasztásával.*

T. Tudás:

(DF51a) *A számvevőszék hazai és nemzetközi formális és informális tudáshálózatok aktív és/vagy passzív résztvevője.*

(DF51b) *A számvevőszék tudáshalmazása, tudásteremtése, tudásmegosztása az érintetti hálózatán belül szabadon megtörtént. Mindennek a menedzselése/összehangolása a számvevőszék szabad belátása szerint történt.*

(DF51c) *A számvevőszék tudásalapú szervezetként történt beazonosítása, ennek a felismerése a számvevőszék vezetése részéről megtörtént.*

(DF51d) *A számvevőszék tudásteremtése, innovációs képességeinek előmozdítása kulcsfontosságú terület a számvevőszék stratégiájában és kiemelt szerepet kap ennek a megvalósítása.*

U. Visszacsatolási és tanulási folyamatok:

(DF39) *A számvevőszék follow-up mechanizmusokat működtet. (A számvevőszék follow-up típusú ellenőrzéseket is folytat.)*

Érdekes kérdés annak az eldöntése, hogy egy-egy értelmezési pont tartalma, a valóságban beazonosítható lényegisége mikor is szolgálja leginkább az adott számvevőszék függetlenségét. Erről a szakirodalom sem ad egyértelmű állásfoglalást, és most visszautalnék az 2.7 fejezetre, amelyben a számvevőszék magas rangú tisztségviselőinek hivatali idejének hosszúságával kapcsolatos kettőségére, illetve ennek lehetséges ellentmondására hívja fel a figyelmet Alventosa, ahol is a függetlenség és a teljesítmény egymás pozitív hatásait kiolthatják bizonyos körülmények együttállásakor (Alventosa, 2014: 418)(Saját vizsgálatom erre a problémára is kitért). Mondhatunk-e egyáltalán értékítéletet a számvevőszék függetlenségéről egy-egy tényező kiragadásával? Véleményem szerint nem (!), az ilyen jellegű megközelítés gyakran vezethetne téves percepciókhoz és

következtetésekhez. A függetlenségről csak rendszerszemléletben és holisztikus látásmódban alkothatunk a valósághoz leginkább közelítő képet. A 2.3 és a 2.5. fejezetben hivatkozott szerzők gondolatait újra felidézve elmondhatjuk, hogy a függetlenségnek egyéb elvárható összetevői is vannak, amelyeket a pusztán az értékteremtési lánc elemei mentén való értelmezés nem tud lefedni. Ilyen például a legitimitás és a függetlenség, az elszámoltathatóság és a függetlenség kérdésköre, valamint a befolyás, az önálló akaratérvényesítés és változásgenerálás, sőt az érintetti kör szereplőinek függetlenségről alkotott szubjektív véleménye is előtérbe került (Clark et al., 2007; Nikodém 2004; Ríos-Figueroa – Staton, 2012 idézi Cameron, 2002). Szükséges tehát egyéb tényezőkkel is kiegészíteni a függetlenségről alkotott elképzelésünket és egy részletesebb, átfogóbb értelmezési keretrendszert kidolgozni, amelyben a fenti észrevételek is kezelhetővé válhatnak.

6.3 A számvevőszéki függetlenség értelmezésének kiterjesztése, az indokolt és számon kérhető megközelítés lényegisége

Bármilyen értelmezési keretrendszer is kerülne kidolgozásra a függetlenségre vonatkozóan, az alábbi szempontok teljesülése mindenképp elvárható:

1. legyen összhangban az INTOSAI elképzeléseivel
2. a gyakorlatban is legyen alkalmazható
3. legyen rugalmas, szervezetre szabható
4. legyen bővíthető tartalmilag és a támpontokat illetően egyaránt
5. mind a *de jure*, mind a *de facto* értelmezéssel legyen összefüggésben

6. az egyszerre legitim és egyszerre független ellentmondását képes legyen kezelni, feloldani
7. a szervezet egyéni (*vezetői és auditori szinten*) és makroszintjén is értelmezhetővé váljon a függetlenség
8. valamint rendelkezzen rendszerszemlélettel (holisztikus látásmód) és segítse a számvevőszékek közötti összehasonlítást, illetve a jó gyakorlatok kitermelését.

További saját gondolatmenetem kiindulási alapját Nikodém (2004) érvelése teremti meg. Szerinte a kormányzattól való függetlenség nem létezhet legitimáció nélkül. Érveléséből kitűnik, hogy a számvevőszékeknek is meg kell felelnie azoknak a kritériumoknak, amelyeket egy legitim kormányzati szervezetnek fel kell mutatnia a mai modern demokráciákban. Alkotmányjogi felhatalmazásaik lényege nem a teljes függetlenség elérése, hanem egy „bizonyos” szintű személyi, pénzügyi, szervezeti és működési függetlenséggel rendelkező intézmény felállítása, amely ezen garanciák alapján az elvárt funkcióit és feladatait el tudja látni. Így – ebben a megközelítésben – a **függetlenség** és a **legitimáció**, valamint az ezzel összefüggésbe hozható **intézményi teljesítmény** elválaszthatatlanok. Az utóbbi kettő fogalom tartalmi összekapcsolását Sanchez-Barrueco (2014) tette meg és **output legitimációnak** nevezte el. Ennek lényege, hogy ha a működés révén teremtett (közösségi) érték és az előre megszabott elvek alapján mérhető teljesítmény elfogadható mértékben növeli a társadalmi jóllétet, akkor az organizáció „létezése” indokolt és szükségszerű. A fentiekkel párhuzamosan azonban megformálhatjuk az alábbi jogos, kritikai felhangú kérdéseinket is.

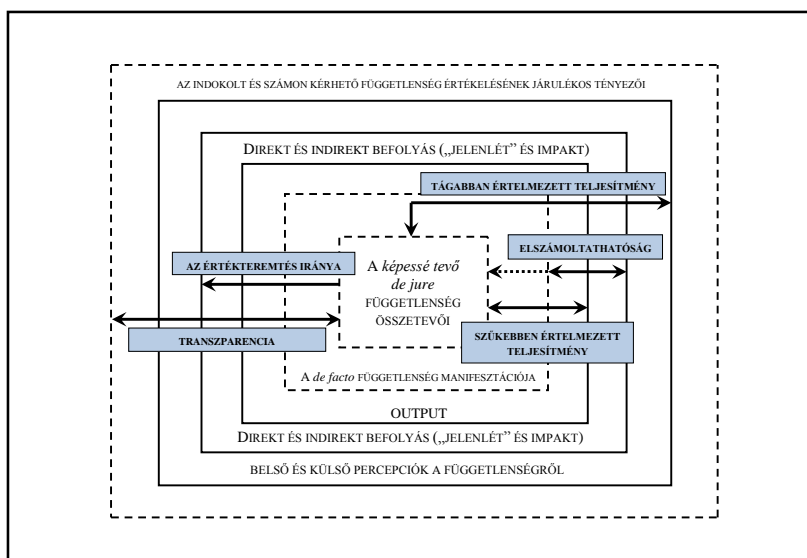
Mi alapján mondhat értékítéletet, véleményt vagy éppen szankcionálhat egy

számvevőszék, milyen tudás, erőforrások, kapacitások birtokában kell lennie, hogy elfogadjuk hitelesnek és korrektnek az ellenőrzési megállapításait? Elszámoltatható-e a számvevőszék felhatalmazásai, közpénz felhasználása és a közjóhoz való hozzájárulása kapcsán? Ha igen, akkor ki és miként teheti ezt meg? A feltárt hiányosságok nyilvánosak lehetnek-e? Nem okoznak-e bizalomvesztést, negatív előítéleteket a számvevőszék irányába annak közzétett hibái, szakmai hiányosságai? Több kárt okoz-e a transzparencia, mint hasznot? Ezt a felelősséget kinek kell felvállalnia? Egyáltalán miként érvényesülhet az egyéni és kollektív felelősség a számvevőszék hibás működése vagy függetlenségi hiátusainak vonatkozásában?

Az összes felvetés megnyugtató és messzemenőig kielégítő kezelése valószínűleg soha nem valósulhat meg, hiszen számos markáns érdek feszül egymásnak azon tényezők alakítása kapcsán, amelyek a fenti kérdések problematikájára hatással van. A következőkben bemutatásra kerülő saját, **indokolt és számon kérhető függetlenség** értelmezési keretrendszerem pusztán a legitimációs, a teljesítménnyel és az elszámoltathatósággal kapcsolatos kérdések megválaszolására tesz kísérletet. A függetlenség és az elszámoltathatóság kényes viszonyrendszeréről egyébként már Scholten (2010) is értekezett, de ő főleg az EU és az Amerikai Egyesült Államok (USA) szakpolitikáinak érvényesülését segítő ügynökségeinek (*agencies*) világába engedett meg polarizáltabb betekintést, bár főleg a jogi szabályozási környezetre irányítva azt (Scholten, 2010).

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 szükséges, 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, 24. ábra segíti elő. A felvázolt struktúra magjában a már korábban tárgyalt *képessé tevő de jure* és a *de facto* függetlenség egymásra épülő egysége alkotja.



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

Elképzelésem a korábbi függetlenségi értelmezések és megközelítések kiterjesztése. Arra a kérdésre keresi a választ, hogy milyen megfontolások és elvárások alapján kapja meg a számvevőszék a függetlenségi státuszát, miért is indokolt mindez, és miként tudott élni speciális felhatalmazásaival. Utóbbi kérdésfeltevés már a számvevőszéki teljesítménymérésre és az elszámoltathatósági kötelezettségeire utal.

Az output

A számvevőszéki output az értékteremtési folyamat közvetlen „végterméke”. Idesorolhatóak az ellenőrzési jelentések (*reports*), vélemények (*opinions*), állásfoglalások (*position papers*), speciális szakmai tanulmányok, valamint az állapotfelmérések (*landscape reviews*). Ha megengedőbbek vagyunk, és nem kizárólag az ellenőrzési bizonyítékokon nyugvó, illetve a tudományos/szakmai alapon megfogalmazott, hivatalos megnyilvánulásokat vesszük, akkor még ide sorolhatóak a hagyományos és az elektronikus médiában megjelenő, a számvevőszék által kommunikált tartalmak, a

tájékoztató jellegű, ismeretterjesztő előadások, konferencia részvételek *stb.* A bírói, illetve szankcionálási jogkörrel rendelkező számvevőszékek esetén az elmarasztalások és ítéletek halmaza is kiegészíti a fentieket.

Ha a függetlenség vizsgálatának szemszögéből közelítünk az **output lényegéhez**, akkor elmondható, hogy a képessé tevő, és a valóságban kiteljesedő *de facto* függetlenségi komponensek közreműködése, ráhatása révén aktivizálódott erőforrások és a kihasznált lehetőségek alapján létrejövő, direkt (rövid távú) és indirekt (hosszú távú és/vagy szélesebb érintetti körben érvényesülő) **hatásokat indukáló** megnyilvánulásokként azonosítható be. Ezek a hatások a befolyás, a változások generálása, az eredmények elérése – avagy a szakirodalom szóhasználatával élve, és mindezt tartalmában összegezve – az **impakt** megjelenése, illetve kiteljesedése.

Befolyás, jelenlét (*presence*) és az **impakt**

A tágabban értelmezett hatások része a befolyásolás. Az előző fejezetekből világossá válhatott, hogy a szakirodalom a befolyást a valós függetlenség egyik összetevőjeként emlegeti. A számvevőszéki akarat-érvényesítést, véleményformálást, a közpénzügyi rendszer szereplői gyakorlatának, viselkedési mintázatainak a korrekcióját, esetleg szankcionálását az output-ok által gerjesztett változásokat nem hagyhatjuk figyelmen kívül, ha az indokolt és számon kérhető függetlenségről beszélünk. A befolyás inkább rövid távú (*általában egy-két költségvetési év*) és alapvetően közvetlen/direkt módon fejt ki hatását, és a befolyásolás célzottjai gyakorta könnyen és egyértelműen beazonosíthatóak (*például: ellenőrzött felek*). A befolyás tetten éréséhez a számvevőszékek az esetek nagy részében – felhatalmazásaik, audit mandátumaik révén – utólagos ellenőrzéseket végeznek (*follow-up auditok*). A *follow-up* rendszer működtetése tehát érdemben hozzájárul az indokolt és számon kérhető függetlenséghez.

Az impakt ugyanakkor szélesebb körű értelmezést rejt magában

(A befolyás a szereplők döntéseinek, magatartásának, gondolatainak a megváltoztatására irányul). Az impakt az összes hosszú távon érvényesülő, és/vagy a szélesebb érintetti körre értelmezhető kihatásokat öleli fel akár az egyénre, akár kiterjesztve a társadalmi vagy globális szintekre vonatkoztatva. Ide értendő a közjóhoz való hozzájárulás számszerűsíthető és nem számszerűsíthető megnyilvánulásai is. (korrupció csökkenése, közszféra hatékonyságának növelése, hozzájárulás a jó kormányzás vagy akár a jó kormány koncepciójához, speciális tudás teremtése és áramoltatása, közbizalom fokozása, versenyképesség növelése, a társadalmi értékteremtési folyamatok előmozdítása stb.)

Az impakt hatósugarának érintetti köre, befogadó közege és ezek „minősége” nem feltétlenül tervezhetőek és beazonosíthatóak előre. Éppen ezért a konzekvenciák mérése nagyon nehéz feladat, főleg az **output→impakt** konverzió jelent komoly vizsgálati kihívást. A kihatás intenzitása, erőssége, értékesége, valamint a számvevőszéki tevékenység hasznai, hasznossága (*azaz közösségi értékteremtése*) nagyon nehezen számszerűsíthetőek. Az impakt vonatkozásában az ok-okozati összefüggések nem egyértelműek és tovább nehezíti a fogalom megragadását a komplex rendszerek nemlineáris viselkedése, azaz sokszor nagy impulzusok (itt például: véleményformálási szándékkal kibocsájtott jelentések, speciális területek vizsgálata) legyengülve/elerőtlenedve hasznosulnak (érik el remélt következményeiket) vagy pedig egyáltalán nem eredményeznek változásokat. De az is elképzelhető, hogy egy-egy jelentéktelennek tűnő megnyilvánulás hatalmas hullámokat ver fel a számvevőszék működési közegében. Az impakt *ex ante* precíziós menedzselése, pontos megtervezése, irányítása a komplex rendszerekben gyakorlatilag lehetetlen. Kizárólag *ex post* értékelésére van elméleti lehetőség.

A hatásgyakorlás egyik érdekes és számos számvevőszék által nyomon követett komponense az úgynevezett „jelenlét”. Lényege, hogy a köztudatban tetten érhető, a számvevőszéki tevékenységéről kialakult ismeretanyag, annak a lenyomata és a médiajelenlét feltérképezése történik meg. Jó példa minderre az Európai Számvevőszék (ECA) gyakorlata. Éves Tevékenységi Jelentésükben (*Annual Activity Report*) külön említést tesznek és nyilvánosságra hozzák a szervezet adott esztendőre vonatkozó médiajelenlétét mérő mutatóját, amely az ECA médiahatásáról ad képet. Az indikátor tartalmi mondandóját és relevanciáját még lehetne fokozni, de örvendetes, hogy az immár három éve bevezetett sajtó, tehát a számvevőszéki teljesítménymérésre szolgáló mutató egyáltalán alkalmazásban van. A médiajelenlétre a fellelhető hivatkozásokból következtetnek külön bontásban vizsgálva az ellenőrzési jelentések típusait és külön fókuszálva magára az intézményre is, ugyanakkor nem részletezi a médiatartalmak megnyilvánulásának előjelét, kontextusait, illetve olvasótáborának nagyságát és összetételét. A médiajelenlétre való utalás az Európai Számvevőszék KPI (*Key Performance Indicator – speciális/kulcsfontosságú teljesítményértékelő indikátor*) eszköztárának az egyik eleme. A teljesítménymérés az indokolt és számon kérhető függetlenség egyik meghatározó része, kiegészülve az elszámoltathatósági vetülettel. A számvevőszéki teljesítménymérés ugyanakkor szoros logikai kapcsolatban áll az output-tal, a befolyással és a hosszú távú eredményekkel.

A teljesítmény értelmezése

A kiterjesztett értelmezésű függetlenség koncepciójában kettő fajta számvevőszéki teljesítményértelmezést határoltam le: (1) szűkebben értelmezett intézményi teljesítmény és (2) tágabban értelmezett teljesítmény.

A számvevőszékek teljesítményének mérésére, illetve az INTOSAI-on belüli

egységesítésére számos kísérlet született. A legutóbbi az IDI égisze alatt kidolgozott *SAI Performance Measurement Framework (SAI PMF)*, bár ennek a használata és útmutatásai sem kötelező érvényűek. A gyakorlat azonban számos eltérést és megközelítést mutat a teljesítmény értelmezésére vonatkozóan (Azuma, 2004; INTOSAI IDI, 2012a,b,c; Maher, 2004). Véleményem szerint a teljesítmény fogalma alapvetően egy relációt/vizonyt képez le, amelynek lehetnek eredményességi és hatékonysági vetületei is. A **szűkebb értelmezésem** szerint az erőforrásokhoz, felhatalmazásokhoz, valamint az értékteremtési komponensekhez viszonyított output teljesítményként értelmezhető. Kifejezetten a függetlenségre koncentrálna akár a képessé tevő függetlenség elemei, akár annak valós aktivizálódása és kiaknázása szerepelhetnek viszonyítási alapként és az **output** pedig a teljesítményre vonatkozó értelmezési tartomány másik végén. (Az output/erőforrások hányadosa a hatékonyságról adhat képet, míg a stratégiai és egyéb célkitűzésekhez viszonyított kimenetek – hiányosságok, „*gap*”-ek vagy éppen a túlteljesítések feltárása kap itt főszerepet – eredményességi kérdéseket feszegetnek.)

A teljesítmény **tágabb értelmezése** meglátásom szerint már a szervezet tovaryűrűző hatásait is figyelembe veszi, azaz értelmezési tartományi/vizonyítási pontként kezelheti az impaktot, a jelenlétet, sőt a függetlenségről (vagy egyéb számvevőszéki attribútumról, *megnyilvánulásról*) kialakult belső és külső véleményeket, észleléseket is. Ezt nevezhetjük akár szervezeti reputációnak is, amelyet elméletben szintén menedzselni kellene a véleményformálók szubjektív értékítéleteinek és sajátos, általában igen szűkös ismerethalmazának vagy érdektérképének/preferenciáinak megfelelően.

Az elszámoltathatóság és a transzparencia kérdésköre

A számvevőszékek elszámoltathatósága a függetlenség tudatában szintén igen kényes, érzékeny terület. Az elszámoltathatóság (*accountability*) lényegének pontos megragadása a fogalom összetettsége és értelmezési sokfélesége miatt igencsak nehézkes (Bovens, 2006; Cipriani, 2010). A független számvevőszékek esetében ez különösen igaz. Általában elmondható, hogy elszámoltathatósági reláció/viszony ott keletkezik az elszámoltató és az elszámoltatott között, ahol az utóbbi valamilyen jogalapon vagy döntés következtében felhatalmazásokat, jogosultságokat szerez, amelyek alapján rá delegált feladatokat lát el (közösségi) források felhasználása révén.

Akárcsak más – közpénzeket felhasználó – szervezeteknél, a számvevőszékek vonatkozásában is az elszámoltathatóság alapkérdései mentén van értelme vizsgálódnunk, ha teljesebb és objektívebb képet kívánunk kapni. Az alapkérdések és a tágabban értelmezett elszámoltathatóság megfogalmazását és elvi kidolgozását Mulgan (2000) és Bovens (2006) munkásságához köthetjük¹³. (1) *Ki az elszámoltatás alanya (actor)?* (2) *Ki által és Ki irányába történik az elszámoltatás (forum and principal)?* (3) *Milyen kötelezettségek és ellátandó funkciók (illetve szervezetre delegált feladatok, felhatalmazások/mandátumok, értékteremtési potenciál) után keletkezik elszámoltatási kötelezettség?* (4) *Hogyan és milyen logika szerint történik az elszámoltatás?* (5) *Milyen következményekkel jár a*

¹³ Bovens (2006: 22) az elszámoltathatóság négy főcsoportját különíti el elvi megközelítése alapján, amelyekből az elszámoltathatóság taxonómiáját képezi le. (I) Az elszámoltató FÓRUM alapján: politikai, jogi, adminisztratív, szakmai és társadalmi elszámoltathatóság. (II) az elszámoltatott AKTOR alapján: szervezeti, hierarchikus, kollektív és egyéni. (III) a funkcióellátás és a tetten érhető magatartás, megnyilvánulások alapján: pénzügyi, procedurális és termék elszámoltathatóság. (IV) a **kötelezettség** természete alapján: vertikális, diagonális és horizontális. Kifejezetten a számvevőszékek elszámoltathatósággal kapcsolatos értelmezéseinek, újraértelmezéseinek vonatkozásait tárgyalja az Európai Számvevőszék első *Landscape Review*-ja (ECA, 2014) és Insausti és Leal (2014) Dél-Amerikára vonatkozó kutatása.

nem megfelelő működés megállapítása, detektálása? – az elszámoltatott számára mindez járhat kedvező **következményekkel**, illetve elmarasztalóakkal is, valamint ezekre párhuzamosan értelmezhetőek a formális és informális alternatívák egyaránt.

A számvevőszékek (1) az esetek legnagyobb részében – főleg igaz ez az **Westminster/office** típusúakra – a Parlament (2), vagy annak az arra szakosodott szakbizottságának (2) irányába elszámoltatható **direkt**¹⁴ módon, ugyanakkor **indirekt**¹⁵ módon az igazságszolgáltatás felé (büntetőjogi kategóriák esetén a Parlamenti Szakbizottság kezdeményezésére), valamint a társadalom egészének (2), mint a végső felhatalmazói „közeg” számára. A *ki által* kérdés a függetlennek deklarált intézményeknél meghatározó és érzékeny tapintású terület lehet. *Ki* alkothat véleményt, *ki* fogalmazhat meg következményekkel járó kritikákat, ítéletet a számvevőszék gazdálkodásáról, jogszabályoknak való megfelelésegeről, valós függetlenségéről, és ami ennél is érdekesebb annak teljesítményéről, társadalmi hatásairól? Számvevőszékek vonatkozásában megfigyelhetünk úgynevezett **önértékelési módszereket** (saját teljesítményértékelési kezdeményezések – például: ECA *Annual Activity Report*; minőségbiztosítási rendszerek működtetése; ISSAI, IFAC standardoknak való megfelelés, amely a nemzetközi szervezetek szemléletének és módszertani iránymutatásainak átvételét, implementálását jelenti, ugyanakkor az irányukba történő orientáció elősegítheti a helyi/nemzeti szinten értelmezett befolyástól való mentességet, azaz a *de facto* függetlenség kiteljesedését is. Mindez fokozhatja a hitelességet, illetve az **output legitimitációt** is, hiszen a standardok átvétele hatalmas tudásbázis és szakmai háttér becsatornázását vonja maga után.); **más számvevőszékek** által készített átvilágításokat (*peer-review*); **nemzetközi**

¹⁴ Közbülső, közvetítő szereplő közbeiktatása nélkül

¹⁵ Közbülső, közvetítő szereplő közbenjárása szükségszerű

szervezet/szervezetek által történő mélyégi vizsgálatokat (OECD, INTOSAI) vagy az erre jogosult/felkért **külső aktor** véleményalkotását (például: független könyvvizsgálói jelentés a számvevőszéki gazdálkodásról).

A (3)-as, (4)-es és az (5)-ös szempontok tisztázása már sokkal összetettebb. Számvevőszékek esetében a kötelezettségek (3) a jogforrásokból, illetve minden olyan hivatalos dokumentumból kiolvashatóak, amelyek valós aktivitást és jól artikulált magatartást várnak el az intézménytől (*például: konkrét ellenőrzés lefolytatására szóló igény az arra jogosulttól*). Szintén kötelezettségként értelmezném a saját vállalásokat, azaz a stratégiai célkitűzésekben és az éves ellenőrzési tervekben fellelhető belső – független döntéseken alapuló – elvégzendő feladatokat is. A kötelezettségek konkretizálása a sikeres elszámoltathatóság egyik előfeltételként azonosítható (ECA, 2014). Az előbbi kategóriák – formális mivoltuknak köszönhetően – talán sikeresebben beazonosíthatóak, mint az alábbi képlékeny, kevésbé körvonalazható tényezők.

Az ellátandó funkciók alapvetően a kötelezettségekből vezethetőek le. A megvalósult számvevőszéki aktivitás révén kedvező és – nem kívánatos esetekben – kedvezőtlen hatások is indukálódhatnak a közpénzügyi és társadalmi rendszerekben. Érdeemes azon elgondolkozni¹⁶, hogy a lehetséges, azaz a potens, jótékony hatásgyakorlás és annak megvalósulása hogyan és mi alapján kérhető számon vagy éppen ellenkezőleg, a *de facto* függetlenség hiányából levezethető, létre nem jövő pozitív hatásokat, teljesítmény-kiesést, más szavakkal a **közösségi értékteremtési deficitet** hogyan lehet mérhetővé

¹⁶ Mulgan (2000) és Bovens (2006) kérdésfelvetéseit egy hatodikkal is kiegészíthető, amely pontosítja elgondolásukat. A kérdés gyakorlatilag a (3) alapkérdés kiegészítésére szolgál. (3/1) *Milyen* elvárható teljesítmény és közösségi értékteremtés az alapja az elszámoltathatóságnak?

tenni? Utóbbi gondolatmenethez társulhat a képessé tevő függetlenség (EDJ) alapján elvárható funkció-ellátás és hatásyakorlás, illetve ennek a bizonyítékokon és kristálytisza képen alapuló elszámoltathatóságának a kérdésköre. Mivel ez szinte lehetetlen, ennek a gyakorlata nem is alakult ki. Saját olvasatomban a számvevőszékekre vonatkozó, **rendszer szemléletű elszámoltathatóságnak** a valós függetlenség (DF) összetevőire épülő outputra és *ex ante* mérhető befolyásra, jelenlétre és impaktra kellene koncentrálnia. Ezen megközelítés figyelembe veszi az értékteremtés összetevőit, azok aktivizálását és kimeneteit, így Bovens (2006) széles spektrumú értelmezésének is megfelel, sőt a függetlenséget is beemelhetjük az elszámoltathatóság alapjai közé. Meglátásom szerint az elszámoltathatóság értelmezésének és manifesztációinak nem pusztán a „*felhatalmazások – közpénz – közösségi vagyongazdálkodás – számonkérés*” erőterében kellene megjelennie, hanem a fentebb vázolt kiterjesztett olvasatban is.

Az elszámoltatás gyakoriságának, vetületeinek, nyomatékosított fókuszterületeinek és az elszámoltatás logikájának (4) a meghatározása az elszámoltató (*elszámoltató fórum*) hatásköre és felelőssége. Elméletileg a számvevőszékek által gyakorolt ellenőrzési logika visszafelé is működhet, és a törvényességi, pénzügyi és jogszabályi megfelelési, valamint a gazdaságossági, eredményességi és hatékonysági (3E) szempontok itt is érvényre juthatnak.

Más kérdés, hogy járhat-e formális vagy informális szankciókkal (5) a nem megfelelő működés felderítése. Relevánsabb kérdés a korábbinál, hogy kaphat-e kellő nyilvánosságot a beazonosított hiányosság, illetve ennek a szervezeti vagy személyi következményei, szankciói? Áthatja-e a számvevőszéki működést a minél szélesebb körű transzparencia? Hogyan találhatjuk meg a kellő és kényes egyensúlyt a nyilvánosságra hozatal „terhe” és az államérdeknek, a nemzetbiztonsági kérdéseknek alárendelt irányított

palástolás/árnyalás és „szemhunyas” között. Ez a dilemma tulajdonképpen nem más, mint a hosszú távú közjóhoz való intézményi hozzájárulás elméleti érdeke, ami egyfajta tudatos értékválasztás, elköteleződés és a rövid távú önérdékkövetés egymásnak feszülése. A **transzparencia** lényegisége nem más, mint az, hogy a számvevőszék függetlenségéről, működéséről, értékteremtési folyamatairól a fogadó, elszámoltató fél részére érthető, dekódolható, relatíve könnyen feldolgozható, időszerű és relatíve alacsony erőforrásigénnyel megszerezhető információk legyenek elérhetőek, úgy hogy ezzel párhuzamosan a több szempontú és bármely lehetséges vetületű átvilágítás ne szenvedhessen csorbát. Persze a gyakorlat más. A transzparencia mértékéről és annak nyilvánosságra hozatali/közzétételi tartományáról lehet és kell is vitatkozni. A számvevőszék függetlenségéről és a kiterjesztett koncepció elemeinek tartalmáról kialakul **belső és külső percepciók** és dinamikus formálódó szubjektív vélemények már nem képezhetik az elszámoltathatóság alapját, de a transzparencia okán mérése és közzététele akár elvárható is lenne.

Az indokolt és számon kérhető függetlenség értékelésének járulékos tényezőinek neveztem el az alábbi faktorokat, amelyek az értékteremtés minden egyes összetevőjével külön-külön kapcsolatba hozható és ezáltal a szervezeti függetlenség precíziós, folyamatalapú és rendszerszemléletű menedzselését elősegítheti.

Hozzájárulás a számvevőszéki függetlenséghez: az értékelés során tisztázhatjuk és beazonosíthatjuk az adott értékteremtési komponens hozzájárulását és fajsúlyát a függetlenséghez. Az elgondolás hasonló az üzleti vállalkozások működésének gyenge és erős pontjainak elemzéséhez (Gulyás, 2014). Az analízis sikeréhez hozzájárul az utólagos kiértékelés és a folyamatos monitoring tevékenység.

Lehetőségek és kockázati tényezők figyelemmel kísérése: itt azok a külső

környezeti változások beazonosításának és figyelemmel kísérésének kellene megtörténnie, amelyek lehetőséget biztosítanak és teret nyitnak az indokolt és számon kérhető függetlenség szintjének növeléséhez. Mindezt kiegészítendő, a kockázati tényezők hasonló igényességgel megvalósuló feltérképezése kap indokoltságot. Ez a faktor teremt kapcsolatot a számvevőszéki függetlenség menedzselésének törekvései és a működési közeg – a számvevőszék által nem, vagy csak nagyon közvetett módon, illetve csekély/kiszámíthatatlan „találati pontossággal” befolyásolható – behatásainak értékelése között.

Folyamatok és dinamika: a függetlenség statikus értelmezése elfogadható és kívánatos is, de a függetlenségre ható tényezők alakulásának időbeli követése, folyamatainak megértése kulcsfontosságú a függetlenség érdemi értékelése kapcsán. Mindezt a függetlenség leginkább kiterjesztett értelmezésével összefüggésben kell megtennünk, tehát itt is az értékteremtési lánc minden egyes összetevőjére ki kell terjesztenünk a figyelmünket.

Az alábbi értékelő mátrix (16. táblázat) összefoglalja az *indokolt és számon kérhető függetlenséggel* kapcsolatos tényezőket. A függetlenségről képet alkotó – legyen az belső vagy külső érintett, elszámoltató – saját elképzeléseinek, preferenciáinak megfelelően kiemelhet és hangsúlyossá tehet egy-egy összetevőt, de átfogó képet csak a mátrix minden egyes rubrikájának tartalmi feltöltésével nyerhet. A szemlélő/véleményt alkotó kreativitásán és a vizsgálat egyéb speciális vetületéből adódóan számos pótlólagos, kiegészítő értelmezési támpont adódhat, de az értelmezési keretrendszer – jellegéből fakadóan – mégiscsak egy egységes, összehasonlításokra is lehetőséget teremtő alapot nyújt.

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

SZÁMVEVŐSZÉKI TRANSPARENTIA (ELVI LEHETŐSÉG ÉS KITERJESZTÉS)								
↑ AZ INDOKOLT ÉS SZÁMON KÉRHETŐ FÜGGETLENSÉG ELEMJEI: →	TÁGABBAN ÉRTELMEZETT SZÁMVEVŐSZÉKI TELJESÍTMÉNY					↓ AZ INDOKOLT ÉS SZÁMON KÉRHETŐ FÜGGETLENSÉG ÉRTEKELÉSÉNEK 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

A függetlenség fogalmának számvevőszéki értelmezésének körbejárása után az alábbiakban a témához rendelhető további észrevételeimet és javaslataimat kívánom bemutatni.

6.4 Javaslato a függetlenség menedzselésének szervezeti kihívásaira

A számvevőszéki közösség már több évtizeddel ezelőtt felismerte saját függetlenségük fontosságát és az abban rejlő lehetőségeket a minél markánsabb, az egész közpénzügyi és társadalmi rendszerre gyakorolt kedvező hatások gerjesztésére. A függetlenség iránti elköteleződés és annak morális, jogi értelemben vett oltalmazása immáron az ENSZ védőszárnya alatt nemzetek felettivé nőtte ki magát (UN, 2009). Nagyon fontos lenne ugyanakkor, hogy a függetlenség ne csak globális szinten jelenjen meg az ígéretes nyilatkozatokban, hanem a mindennapi működés során is megvalósuljon, és az ez iránti igény, elvárás a társadalom tagjainál is megjelenjenek.

A függetlenséget alapvető értéknek tartó számvevőszékeknél, illetve bármely törvényes felhatalmazáson, elszámoltathatósági kötelezettségen vagy önértékelési motivációkon alapuló átvilágítás kapcsán szükségszerű a függetlenség korábban tárgyalt három aspektusának alapos feltárása. Javaslatom – amely a korábbi ajánlásaimra és észrevételeimre épít – a „**függetlenségi átvilágítás és státuszjelentés**” (*independence checking and status report*) elkészítése, amely a fentebb ismertetett és részletezett támpontok alapján adna képet a függetlenségről. A **jelentés** összeállításához, folytonos felülvizsgálatához a számvevőszék vezetőségétől/elnökétől kapott külön felhatalmazásokkal rendelkező munkacsoport működtetésére lenne szükség az adott intézménynél, speciális státusszal – akár mentelmi joggal is felruházva a jogalkotói akaratnak/képessé tevő szándéknak alárendelve. A kibővült feladatkörök szükségszerűen együtt járnak a munkacsoport választott tisztségviselőinek emelt szintű elszámoltathatóságával és a rájuk vonatkozó szigorúbb szankcionálási lehetőségével.

Munkájukról elsősorban a számvevőszék elnökének/vezetőjének (testületének) tartoznának jelentési kötelezettséggel. Kiemelt feladatai közé tartozna a függetlenséget veszélyeztető belső és külső kockázati tényezők folyamatos figyelése; – lehetőség szerint az alapos mérlegelést követően – mindezek nyilvánosságra hozatala; a függetlenség menedzselésének előmozdítására vonatkozó elképzelések megtervezése; a társadalmi közpénzügyi tudatosság, kulturáltság, befogadó készség és igényesség erősítésére irányuló stratégiák és akciók kidolgozása; azok megvalósításában való aktív részvétel, valamint a **függetlenségi átvilágítás és státuszjelentés** elkészítését, folyamatait felülvizsgáló külső, *peer-review* vizsgálat, vagy egyéb hitelesítési procedúra előkészítése, megszervezése.

A *peer-review* átvilágítás során az INTOSAI erre szakosodott munkacsoportja – az akár ENSZ által garantált felhatalmazásaik, a felhalmozott tapasztalások és tudás révén – szakmai szempontok által vezérelve véleményt formál a vizsgált számvevőszék függetlenségével kapcsolatos tevékenységéről, a belső kiértékelő mechanizmusok gyengeségeiről, hiányosságairól és a nemzetközi szinten is használható, működőképes jó gyakorlatokat beazonosítja. Az említett jelentés és a hozzá kapcsolódó tevékenységek sorozata tulajdonképp a **függetlenség menedzselésével** kapcsolatos aktivitásokat rendezi egy halmazba. Mindezt tekinthetjük az integritás menedzsment (*integrity management*) egy fontos összetevőjeként is. Mindez egyelőre a Holland Számvevőszék kezdeményezéseként érhető tetten és IntoSAINT fantáziánéven fut. Saját önértékelésük alapelveit szeretnék minél szélesebb körre kiterjeszteni. Az elképzelés lényege, hogy az adott számvevőszék a saját feddhetetlenségét és „érinthehetlenségét” kívánja hitelesen alátámasztani. Ebben az összefüggésben a függetlenség kérdésköre és értékelése megkerülhetetlenné válik. A **függetlenség menedzselése** akkor lehet sikeres, ha az *endogén* adottságokra építve az *exogén* feltételrendszerhez igazodva a rendelkezésre álló hagyományos és nem hagyományos erőforrásokat és mandátumokat úgy konvertáljuk cselekvéssé és megnyilvánulásokká, hogy minél magasabb szintű indokolt és számon kérhető függetlenséget érhessünk el és tarthassunk fent hosszú távon, miközben legfőbb racionalitásként a közösségi értékteremtés, azaz a közjóhoz való hozzájárulás maximalizálása értelmezendő rögzített célként. Az alábbi, 17. táblázatban rendszereztem azokat a potenciális, megoldásra váró kihívásokat és a nagy valószínűséggel bekövetkező kapacitásfejlesztési igényeket, amelyek a függetlenség szervezeti szintű, professzionális kezelésével kapcsolatosan felszínre bukkanhatnak.

17. táblázat: A számvevőszéki „indokolt és számon kérhető függetlenség” szervezeti menedzselésének és a vonatkozó kapacitásfejlesztés lehetséges területei és kihívásai

Értékteremtési lánc összetevői ↓	Példák és iránymutatások az értékteremtési lánc komponensei mentén
(A) Függetlenségi burok	Az értékteremtési lánc elemei közül erre irányul az összes alábbi lehetőség.
(B) INPUT (információk beáramlása, impulzusok, tapasztalások, külső elvárások)	<p>(B1) egyeztetések a törvényhozással (<i>formalizált rendszer megléte és működtetése az eszmecserére, illetve ezek tartalma, gyakorisága és eredményessége</i>).</p> <p>(B2) egyeztetések a kormánnyal (<i>formalizált rendszer megléte és működtetése az eszmecserére, illetve ezek tartalma, gyakorisága és eredményessége</i>).</p> <p>(B3) civil szféra észrevételeinek becsatornázása.</p> <p>(B4) nemzetközi szakmai szervezetekkel történő formalizált egyeztetések, ezek lehetősége és gyakorisága (<i>célzott források elkülönítése erre</i>).</p> <p>(B5) formalizált kapcsolattartási és információáramlási csatornák kiépítése, működtetése egyéb független intézményekkel (<i>főként a fékek, ellensúlyok rendszerére vonatkozóan</i>).</p> <p>(B6) a számvevőszék elnökének, vezető tisztségviselőjének, kommunikációs felelősének az elérhetősége, valós vagy virtuális fogadóórájának megléte és tartalmas működése.</p> <p>(B7) kapacitások és képességek a külső, működési környezet komplexitásának megértésére. (komplexitás menedzselésének vonatkozásai)</p>
(C) Vezetés és menedzsment, szervezeti kultúra	<p>(C1) egyéni és szervezeti érdekek összehangolásának képessége.</p> <p>(C2) szervezeti kultúra elemeinek és a függetlenség iránti elköteleződés összehangolása.</p> <p>(C3) munkacsoport felállítása a függetlenség menedzselésére. (akár az integritás menedzsment égisze alatt is működhet)</p>
(D) Stratégiai célkitűzések	(D1) hosszú távú, kinyilvánított elköteleződés a függetlenség irányában, ennek a stratégiai dokumentumokba emelése, illetve ennek minél eredményesebb és erőforrás-hatékony megvalósítása.
(E) A számvevőszék ellenőrzési és járulékos tevékenységei	<p>(E1) az ellenőrzési tervek összeállításakor törekedni a „pártatlanság – relevancia – számvevőszéki hatékonyság” kényes egyensúlyának megtartására. (a számvevőszékek „tervezhető” és elvárható hatékonysági megfelelésével Lonsdale (2011), valamint Put és Turksema (2011) is foglalkozott). (számvevőszéki hatékonyság = output/kapcsolódó ráfordítás; impakt/összes ráfordítás)</p> <p>(E2) elhúzódó teljesítmény-ellenőrzések okainak feltárása, korrigálása, ezzel kapcsolatba hozható kapacitáshiányok kezelése, valamint az indukált hatásvesztesség értelmezése, mérése.</p>
(F) OUTPUT (jelentések,	(F1) a pártatlanság iránti igény/szükség és a releváns

vélemények)	területekről szóló jelentések (még ha az adott területek elfoglaltságot is színlelnének) tartalmának az összehangolására vonatkozó kihívások.
(G) OUTCOME – Társadalmi hatások	(G1) számvevőszéki impakt/társadalmi hatások/a működés hasznai/közjóhoz való hozzájárulás mérésének képessége. (G2) a számvevőszéki impaktból/közösségi értékteremtésről vannak-e elérhető információk, transzparens-e; érintetti kör percepciói vannak-e mérve és nyilvánosak-e? (G3) társadalmi hatások kiterjedésének és a „jelenlét” folyamatos nyomon- és utókövetése. (G4) a számvevőszéki akarat, befolyás, változást generálás érvényesülésének, az intézményi racionalitás és az elszámoltatható önérdékkövetés menedzselése és a hozzá fűződő kapacitásfejlesztés.
H. Szervezeti struktúra	(H ₁) szervezeti struktúra és a függetlenség összefüggéseinek vizsgálata. (ezzel részletesebben foglalkozik Blume – Voigt (2011):
I. Mandátumok és felhatalmazások	(I ₁) alapvetően külső meghatározottságú tényezők, de véleményalkotási és javaslatformálási lehetőség van a számvevőszéknek.
J. Külső források (közpénz), saját költségvetés	(J ₁) a saját költségvetés kialakítása során a függetlenség iránti elköteleződés megjelenik, azaz a büdzsében nevesítve van, vagy pedig értelmezhetővé válik a függetlenség menedzselésének kiadásstruktúrája.
K. ISSAI és IFAC standardok	(K ₁) alapvetően külső meghatározottságúak, de a számvevőszék elkötelezetten és aktívan részt vehet a függetlenséggel kapcsolatos nemzetközi standardok véleményezésében, kialakításában, módosításában és implementálásuk segítésében más számvevőszékek esetében.
L. Elszámoltathatósági kötelezettségek és viszonyok	(L ₁) a függetlenség belső értékelése. (L ₂) a függetlenségi átvilágítás nyilvánosságra hozatalának kérdései. (L ₃) egyéni/személyes elszámoltathatósági kötelezettségek tisztázása a feladatok és munkakörök ellátása kapcsán. (L ₄) a számvevőszéki integritás menedzsmet megvalósítása. <i>Lásd: IntoSAINT – Holland Számvevőszék.</i>
M. Hitelesség	(M ₁) hitelesség mérésének a képessége és annak összetevőiről – köztük a függetlenségről – alkotott, külső érintettek által érzékelt szubjektív kép megragadása és annak a számvevőszék számára kedvező irányba történő elmozdítása.
N. Etikai alapelvek	(N ₁) az auditori lojalitás, „tisztaság” és pártatlan hozzáállás alapvető értékként való kiemelése.
O. Elköteleződések és belső kezdeményezések	(O ₁) szervezeten belüli, alulról jövő (bottom-up) kezdeményezések, innovációk gerjesztése a függetlenség menedzselése kapcsán. (O ₂) az auditori lojalitás, „tisztaság” és pártatlan hozzáállás védelme és gondozása, „jutalmazása”.
P. Eljárásrendek, ellenőrzési módszertan	(P ₁) az ellenőrzési módszertan elemeinek, logikájának, valamint a beépített garanciáknak az olyan kialakítása, amely a külső befolyástól való mentességet és még annak látszatát, kockázatait is igyekeznek kiküszöbölni.

Q. Kommunikációs tevékenységek	(Q ₁) a függetlenség eredményes és hatékony kommunikálása, beleértve a kommunikációs eszközök és csatornák tudatos megválasztását.
R. Hálózati pozíciók, kapcsolatok menedzselése	(R ₁) milyen befolyási hálózat/együtműködések térképezhetőek fel? (R ₂) a működési környezet aktoraival való kapcsolattartás során a függetlenséget/káros befolyásoktól való mentességet garantáló „tűzfal” működtetése. (R ₃) kapacitások kiépítése a hálózatelemzésekhez.
S. Szervezeti kapacitások, belső erőforrások, auditorok, humán erőforrás	(S ₁) számvevőszék saját költségvetésében megjelenik-e explicit módon a képességek fejlesztése és a tudás menedzselése. (S ₂) belső motivációk, hajtóerők megléte, tudatos alakítása. (S ₃) vannak-e külső motivációs erők a közösségi értékteremtés fokozására?
T. Tudás	(T ₁) külső környezetből érkező információkból, impulzusokból kinyert tudás felhalmozása, rendszerezése, a szervezeten belüli jó gyakorlatok és hibák elemzése. (T ₂) saját kutató és trendelemző intézet/munkacsoport megléte és működtetése.
U. Visszacsatolási és tanulási folyamatok	(U ₁) azon képességek kiépítése és felerősítése, amely a függetlenségre ható tanulási és visszacsatolási folyamatokat képes megfigyelni, kiértékelni és a stratégiaalkotásba becsatornázni.

Forrás: a szerző saját szerkesztése

A fenti gondolatok természetesen tovább bővíthetőek és finomíthatóak. Leírásukkal az volt a célom, hogy felhívjam a figyelmet a számvevőszéki menedzsment függetlenséggel kapcsolatos speciális, megfontolásra érdemes vetületeire.

7. ÚJ TUDOMÁNYOS EREDMÉNYEK

Sok esetben nehéz eldönteni, hogy mi is számít új vagy újszerű tudományos eredménynek. Ha nagyon szigorúan veszem, akkor a valamilyen tudományos módszeren, elemzési technikán alapuló megállapítás sorolható ide. Meglátásom szerint ennél létezik egy szélesebb értelmezési kör is, ami a felhalmozott ismeretanyagban nyugvó javaslatokat is ide sorolja. A pontos lehatárolás érdekében két különböző csoportba osztom az előbbieket: (1) hipotéziseken alapuló, tudományosnak tekinthető módszertanra építő megállapítások, és (2) az értekezés „hozzáadott értéke”, azaz olyan gondolatok, javaslatok, kimenetek, amelyek mindenképp újszerűnek tekinthetők és alapvetően az (1)-es kategóriára építenek vagy a leírt gondolatsorból logikusan következnek. Új és újszerű eredményeimet a fentiek tükrében kívánom összegezni.

7.1 Hipotéziseken nyugvó új és újszerű eredmények

1. Ide sorolnám – jelentőségéből fakadóan – az általam kidolgozott és a számvevőszéki működésre szabott **értékteremtési láncot** is, amely disszertációmban elemzési keretrendszerként is funkcionált. Természetesen az értékteremtési lánc (értéklánc) koncepciója Porterhez (1985) köthető, de míg ő alapvetően a versenyszférára koncentrált, én a közszférára, a közpénzügyi elszámoltathatósági rendszer egyik legfontosabb elemére, a számvevőszékekre. A 2.2-es alfejezetben található áttekintő ábra forrásai között szerepelt szerzők (Azuma (2004), INTOSA IDI (2012c), Moore (2007), Talbot – Wiggan (2010)) is érintették a témát és utaltak ezen folyamatokra, de ilyen részletekbe menően nem történt meg a kidolgozása.

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. 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 koncentrálo 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. A 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 (OBS 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 (2011) 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.

7.2 Az értekezés „hozzáadott értéke”

1. 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).

2. Hozzáadott értéként értelmezem a számvevőszék *„indokolt és számon kérhető függetlenségének”* értékelő mátrixa, 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.

3. 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 számvevőszékekre, segítve a szervezeti függetlenség minél több szempontú menedzselését.

8. ÖSSZEFOGLALÁS

Munkám alapvető célkitűzése az volt, hogy részletesebben körbejárjam a függetlenség fogalmának tartalmát a számvevőszéki értékteremtés kontextusában. A függetlenség jelentősége megkérdőjelezhetetlen, különösen a külső ellenőrzés jótékony hatásainak kiteljesedéséhez biztosít alapot. Fogalma és annak számvevőszéki vonatkozásai, lényegének magyarázó komponensei rendszerszemléletbe helyezve értelmezhetőek és a különböző típusú és adottságokkal bíró intézmények összehasonlítására is alkalmas keretrendszer alakítható ki. Az összetevők megértése, újraértelmezése, mélységi vizsgálata, a rájuk ható kockázati tényezők és folyamatok megismerése az egzaktabb véleményformáláshoz segíthet hozzá.

Jellegét tekintve a függetlenség három különböző változatát különböztettem meg: a *képessé tevő de jure*, a *de facto*, valamint a teljesítményt és az elszámoltathatóságot is figyelembe vevő *indokolt és számon kérhető* függetlenséget. Vizsgálatuk kapcsán nemcsak a szervezeti, hanem az egyéni (vezető tisztségviselők, auditorok) vetület is megjelenik. Elmondható ugyanakkor, hogy a számvevőszék tágabban értelmezett függetlensége az alábbi sarokpontok által meghatározott erőterben formálódik szüntelenül: (1) a képessé tevő, felhatalmazó, jogi környezet, beleértve annak szabályozó korlátait és elszámoltató hatalmát, (2) a rendelkezésre álló saját erőforrások aktivizálása és menedzselése az adottságoknak és a belső elköteleződéseknek alárendelve, (3) a közpénzügyi és a társadalmi rendszer szereplőinek a befogadó készsége, tudatossága és elvárásai. Már maga a számvevőszék is sokat tehet függetlenségének pallérozásáért célzott menedzsment eszközökkel és speciális területek/kihívások kezelésével, de a külső meghatározottság miatt számos tényező alakulása kiszámíthatatlan. Ilyen

összefüggésrendszerben a függetlenség védelme és minőségi szintjének fokozása újszerű kihívásokat támaszt mind a számvevőszék számára, mind pedig a függetlenség alakításában érdekelt külső érintetteknek.

Értekezésem fókuszterülete a függetlenség értelmezésének elmélyítése és kiterjesztése volt és csak érintőlegesen foglalkoztam annak tudatos formálásának kihívásaival. A terület sajátosságai következtében számos kutatási irány nyitható meg a jövőben, főleg a motivációs és percepciók faktorokra gondolok, de az **outup-impakt** transzformáció is sok megoldásra váró kérdést vet fel. Zárszóként kijelenthető, hogy a számvevőszéki függetlenség kérdésének mellőzése – már csak a közjóhoz való intézményi hozzájárulás okán is – racionálisan nem magyarázható.

9. KÖSZÖNETNYILVÁNÍTÁS

Hálás és tiszteletteljes köszönetemet fejezem ki ezúton is témavezetőmnek **Prof. Dr. Kovács Árpádnak**, aki által – személyisége, tudása és hozzáállása révén – a számvevőszéki tématerülethez minél inkább közelebb kerülhettem és őszintén mondhatom, hogy mindezt mára már a szívügyemnek is érzem. Külön köszönet jár azért témavezetőmnek, hogy az évek alatt támogatta, segítette szakmai fejlődésemet mind elméleti, mind gyakorlati dimenziókban egyaránt. Nagyon köszönöm a szakmai konzultációkat, de különös képpen azokat a baráti beszélgetéseket is, amelyekben nem csak a szigorú számvevőszéki vonatkozások átbeszélése történt meg.

Köszönettel tartozom opponenseimnek, akik szakmai hozzáértésük legjavát adva észrevételeikkel, javaslataikkal segítették munkámat.

Köszönetet mondok családomnak, szeretteimnek, barátaimnak, akik olyan háttérrel biztosítottak, ami segítségével figyelmemet, koncentrációm a témának szentelhettem, és amikor az energiáim kezdtek megcsappanni, egy-egy kedves szó vagy inspiratív beszélgetés által mindig új erőt kaptam tőlük.

Köszönetemet fejezem ki munkahelyemnek, a Szegedi Tudományegyetem Mérnöki Karának, hogy fokozatszerzésemet ösztönözték és segítették. Szeretném kiemelni az Ökonómiai és Vidékfejlesztési Intézet vezető oktatóinak, munkatársainak segítő közbenjárását, tanácsait, és minden olyan lehetőséget, amit tőlük kaphattam. Külön kiemelném azokat a szakembereket és ismerősöket, akik mindig is tanítottak, bátorítottak és elismerték szakmai tudásomat.

És hálásan köszönöm Dr. Tóth Juditnak is a Debreceni Egyetemről!

10. IRODALOMJEGYZÉK

1. **Acemoglu, D. – Johnson, S. – Robinson, J. A. (2001):** The Colonial Origins of Comparative Development: An Empirical Investigation. *American Economic Review*, Vol. 91, No. 5, pp. 1369–1401.
2. **Ahlbäck, S. (1999):** *Att kontrollera staten – Den statliga revisionens roll i den Parlamentariska demokratin*. PhD. dissertation – University of Uppsala, Department of Political Science.
3. **Állami Számvevőszék (2008):** *Az Állami Számvevőszék Ellenőrzési Kézikönyve – A számvevőszéki ellenőrzés szakmai szabályai*. Második, tartalmilag korszerűsített kiadás. Budapest, 2008.
Link: <http://www.asz.hu/modszertan/ellenorzesi-kezikonyv/ellenorzesi-kezikonyv.pdf>
4. **Alventosa, J-R. (2014):** Az államok külső ellenőrzésének függetlensége. *Pénzügyi Szemle*, 2014, Vol. 59, No. 3, pp. 413-421.
5. **Azuma, N. (2004):** Performance Measurement of Supreme Audit Institutions in 4 Anglo-Saxon Countries: Leading by Example. *Government Auditing Review*, Vol. 11, No. 1, pp. 65-99. (**)
6. **Báger G. (szerk.)(2008):** *A tudásalapú gazdaság és társadalom*. Állami Számvevőszék Fejlesztési és Módszertani Intézet, Budapest.
7. **Báger G. (2013):** *Korrupció: büntetés, integritás, kompetencia*. Akadémiai Kiadó, Budapest.
8. **Báger G. – Kelemen R. – Kiss N. T. – Szabó I. (2014):** Közösségi jóllét. Kaiser T. – Kis N. (szerkesztők) *A jó állam mérhetősége*. Nemzeti Közszolgálati Egyetem, Budapest. ISBN 978-615-5305-78-8
9. **Báger G. (2015):** A korrupció elleni küzdelem integritás alapú szemlélete, módszertani alapjai és nemzetközi tapasztalatai. Dargay E. – Juhász L. M. (szerkesztők) *Antikorrupció és Integritás*. Nemzeti Közszolgálati Egyetem, Budapest. ISBN 978-615-5527-62-3

- 10. Barro, R. J. (1997):** *Determinants of Economic Growth: A Cross-Country Empirical Study*. Cambridge, MA: MIT Press.
- 11. Blankart, C. B. (2006):** *Öffentliche Finanzen in der Demokratie: Eine Einführung in die Finanzwissenschaft*. 6. völlig überarbeitete Auflage. Verlag Franz Vahlen, München.
- 12. Blume, L. – Voigt, S. (2011):** Does organizational design of supreme audit institutions matter? A cross-country assessment. *European Journal of Political Economy*, Vol. 27, No. 2, pp. 215-229. (**)
- 13. Boisot, M. – McKelvey, B. (2011):** Complexity and Organization-Environment Relations: Revisiting Ashby's Law of Requisite Variety. Allen, P. – Maguire, S. – McKelvey, B. (eds.) *The SAGE Handbook of Complexity and Management*, 16th Chapter. SAGE Publications, London, pp. 279-298.
- 14. Bovens, M. (2006):** Analysing and Assessing Public Accountability. A conceptual Framework. *European Governance Papers*, No. C-06-01. pp. 1-37.
- 15. Brandsma, G. J. – Schillemans T. (2010):** *Measuring accountability*. Paper for Politicologenetmaal Session “The politics of delegation, discretion and accountability” 27-28 May 2010, Leuven, Belgium.
- 16. Bringselius, L. (2014):** The dissemination of reports from Supreme Audit Institutions: independent partners with the media? *Financial Accountability and Management*, Vol. 30, No. 1, pp. 75-94. (**)
- 17. Cameron, C. M. (2002):** Judicial Independence: How Can You Tell It When You See it? And, Who Cares? Burbank, S. B. – Friedman, B. (eds.) *Judicial Independence at the Crossroads: An Interdisciplinary Approach*. pp. 134–147. New York, NY. Sage Publications Inc.
- 18. Cargill, T. F. – O’Driscoll, G. P. (2012):** *Measuring Central Bank Independence, Policy Implications, and Federal Reserve Independence*. Presented at the American Economic Association, San Diego, January 4, 2012.

- 19. Cipriani, G. (2010):** *The EU Budget – Responsibility without accountability?* Centre for European Policy Studies, Brussels. ISBN 978-94-6138-053-1
- 20. Clark, C. – De Martinis, M. – Krambia-Kapardis, M. (2007):** Audit quality attributes of European Union supreme audit institutions. *European Business Review*, Vol. 19, No.1, pp. 40-71. (**)
- 21. Csapodi P. (2008):** A tanácsadás az Állami Számvevőszék tevékenységében. *Pénzügyi Szemle*, Vol. 54, No. 1, pp. 136-151.
- 22. Csapodi P. (2009):** *A közpénzügyek törvényi szabályozása, a közpénzek külső ellenőrzésének gazdaságtana.* Doktori (Ph.D) értekezés, Szent István Egyetem, Gödöllő.
- 23. Csapodi P. – Takács I. – Takács-György K. (2011):** A korrupció, mint deviáns társadalmi attitűd. *Pénzügyi Szemle*, Vol. 56, No. 1, pp. 26-42.
- 24. Cseri J. (2011):** *Élettani alapismeretek.* Debreceni Egyetem – Digitális Tankönyvtár.
- Link:
http://www.tankonyvtar.hu/hu/tartalom/tamop425/0019_1A_Elettani_alapismerekek/ch02.html#id497922
- 25. Cukierman, A. – Webb, S. B. – Neyapti, B. (1992):** Measuring the independence of Central Banks and its effect on policy outcomes. *The World Bank Economic Review*, Vol. 6, No. 3, pp. 353-398.
- 26. Cukierman, A. (2007):** De Jure, De Facto, and Desired Independence: The Bank of Israel as a Case Study. Liviatan, N. – Barkai, H. (eds.) *The Bank of Israel – Selected Topics in Israel's Monetary Policy.* Volume 2, Oxford University Press.
- 27. DFID (2004):** *Characteristics of different external audit systems.* Department for International Development (DFID) Briefing Policy Division Info series. Ref No.: PD Info 021.
- 28. Dinya L. (2008):** *Szervezetek sikere és válsága.* 2. kiadás, Akadémiai

Kiadó, Budapest.

29. Domokos L. (2015): Átláthatóság, elszámoltathatóság, integritás – az etikus közpénzügyi menedzsment három alapelve. *Polgári Szemle: Gazdasági és Társadalmi Folyóirat*, Vol. 11, No. 4-6, pp. 13-20.

30. Domokos L. – Pulay Gy. (2015): Strengthening integrity against corruption: The Integrity Project of the State Audit Office of Hungary. *International Journal of Government Auditing*, Vol. 42, No. 3, pp. 22-26.

31. Domokos L. – Mészáros L. – Szakács Gy. (2015): Az Állami Számvevőszék alkotmányos helyzetének megerősödése. *De Iurisprudencia et Iure Publico: Jog- és Politikatudományi Folyóirat*, Vol. 9, No. 2, pp. 1-20.

32. Domokos L. – Mészáros L. – Szakács Gy. (2016a): A jó kormányzás támogatásának fundamentumai: Az Állami Számvevőszék alkotmányos helyzete, jogosítványai, függetlensége. Németh E. (szerk.) *A jó kormányzás építőkövei – fókuszban a legfőbb pénzügyi ellenőrző szerv, az Állami Számvevőszék*. Állami Számvevőszék, Budapest, 2016. pp. 27-59. ISBN [978-615-5222-10-8](#)

33. Domokos L. – Németh E. – Jakovác K. (2016b): *A kormányzás eredményességének támogatása*. Állami Számvevőszék, Budapest, pp. 120-134. ISBN 978-615-5222-10-8

34. Domokos L. – Pulay Gy. – Pályi K. – Németh E. – Mészáros L. (2016c): A legfőbb ellenőrző intézmények hozzájárulása a jó kormányzáshoz. Állami Számvevőszék *A jó kormányzás építőkövei – fókuszban a legfőbb pénzügyi ellenőrző szerv, az Állami Számvevőszék*. Állami Számvevőszék, Budapest, pp. 1-26. ISBN 978-615-5222-10-8. Link: <https://www.asz.hu/a-jo-kormanyzas-epitokovei>

35. ECA (2014): *Gaps, overlaps and challenges: a landscape review of EU accountability and public audit arrangements – Landscape Review*. European Court of Auditors, Luxembourg.

36. Eichenberger, R. – Schelker, M. (2006): Independent and competing

agencies: An effective way to control government. *Public Choice*, Vol. 130, No. 1-2, pp. 79–98.

37. English, L. – Guthrie, J. (2000): Mandate, independence and funding: resolution of a protracted struggle between parliament and the executive over the powers of the Australian auditor-general. *Australian Journal of Public Administration*, Vol. 59, No. 1, pp. 98-111. (**)

Link: <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1467-8500.00143/pdf>

38. EUROSAI (2013): *Survey on the independence of Supreme Audit Institutions. “Take active steps to strengthen and support SAI independence”*. Cour des Comptes – France and State Audit Office of Hungary. (**)

39. Fan, H. – Mir, M. – Maclean, I. (2014): *The Independence of Supreme Audit Institutions in the Context of Democracy and Political Competitions: The Case of Chinese National Audit Office*. (**)

Link: <http://www.governanceinstitute.edu.au/news-and-media/news/51/igpa-staff-news>

40. Feld, L. P. – Voigt, S. (2003): Economic Growth and Judicial Independence: Cross Country Evidence Using a New Set of Indicators. *CESifo Working Paper No. 906*, April, 2003.

41. Fiedler, F. (2004): *The independence of Supreme Audit Institutions. INTOSAI: 50 years (1953-2003)*. A special publication of the International Organization of Supreme Audit Institutions. pp. 106-121. (**)

42. Frey, B. S. (1994): Supreme auditing institutions: a politico-economic analysis. *European Journal of Law and Economics*, Vol. 1, No. 3, pp. 169-176.

43. Funnell, W. N. (1994): Independence and the State Auditor in Britain: Constitutional keystone or a case of reified imagery. *ABACUS*, Vol. 30, No. 3, pp. 175–195.

44. Funnell, W. N. (1995): The Engendering of a Chimera: Sources of Independence for Australian Commonwealth State Audit. *Accounting &*

Finance, Working Paper 95/03, School of Accounting & Finance, University of Wollongong, 1995. (**)

45. Funnell, W. N. (1998): Executive Coercion and State Audit: a Processual Analysis of the Responses of the Australian Audit Office to the Dilemmas of Efficiency Auditing, 1978–84. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 11, No. 4, pp. 436–459.

46. Furubo, J-E. (2011): Performance Auditing: audit or misnomer? Lonsdale, J. et al. (eds.) *Performance Auditing – Contributing to Accountability in Democratic Government*. Edward Elgar Publishing Limited, Cheltenham, UK – Northampton, USA, MA. ISBN 978 1 84844 972 5 (**)

47. Gendron, Y. – Cooper, D. J. – Townley, B. (2001): In the name of accountability: State auditing, independence and new public management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 14, No. 3, pp. 278-310. (**)

48. Goldsworthy, D. (2015): *Making SAI Independence a reality* – Some lessons from across the Commonwealth. (**)

49. Gulyás L. (szerk.)(2014): *Stratégiai menedzsment: Szun-Ce-tól a „kék óceánig”*. JATEPress, Szeged. ISBN 9789633152041

50. Gustavsson, M. (2013): *Democratic Origins of Auditing – „Good Auditing” in Democratic Perspectives*. QOG The Quality of Government Institute, Department of Political Science – University of Gothenburg. Working Paper Series 2013:13. (**)

Link:

http://www.qog.pol.gu.se/digitalAssets/1463/1463210_2013_13_gustavsson.pdf

51. Hayo, B. – Voigt, S. (2007): Explaining de Facto Judicial Independence. *International Review of Law and Economics*, Vol. 27, No. 3, pp. 269–290.

52. Hakeem, A. A. (2010): *Central Elements of and Prerequisites for Independent SAIs in the Light of the Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts and the Mexico Declaration on SAI Independence.* On: Conference on Strengthening External Public Auditing in INTOSAI Regions, Vienna, 2010.

53. Havasi É. (2007): Az indikátorok, indikátorrendszerek jellemzői, és statisztikai követelményei. *Statisztikai Szemle*, Vol. 85, No. 8, pp. 677-689.

54. Hopkins, D. J. – King, G. (2010): A Method of Automated Nonparametric Content Analysis for Social Science. *American Journal of Political Science*, Vol. 54, No. 1, pp. 229–247.

55. IJGA (2003-2016): *International Journal of Government Auditing.* Az INTOSAI hivatalos folyóirata.

Link: <http://www.intosaijournal.org/archivededitions/archived.html>

56. IMF (2013): *The functions and impact of fiscal councils.* Prepared by a staff team led by Xavier Debrun and comprising Tidiane Kinda, Teresa Curristine, Luc Eyraud, Jason Harris, and Johann Seiwald. Petra Dacheva, Christian Krekel, Maximilian Podstawski, and Rachel Wang provided research assistance. International Monetary Fund, 2013.

57. INCOSAI (2004): *XVII INCOSAI Hungary – Budapest Accords.* INTOSAI.

58. INCOSAI (2007): *XIX INCOSAI Mexico – Mexico Accords.* INTOSAI.

59. INCOSAI (2010): *XX INCOSAI South Africa – The Johannesburg Accords.* INTOSAI.

60. INCOSAI (2013): *XXI INCOSAI China – Beijing Declaration.* INTOSAI.

61. Ingold, K. – Varone, F. – Stokman, F. (2013): A social network-based approach to assess de facto independence of regulatory agencies. *Journal of European Public Policy*, Vol. 20, No. 10, pp. 1464–1481.

Link: <http://dx.doi.org/10.1080/13501763.2013.804280>

62. Insausti, M. B. – Leal, L. F. V. (2014): *Supreme Audit Institutions and accountability – creation of common grounds for strengthening external control in Latin America*. Tools for the application of accountability principles Declaration of Asuncion. In: Series Citizenship and Fiscal Control – Organization of Latin American and the Caribbean Supreme Audit Institutions (OLACEFS). ISBN 978-958-98996-8-7

63. International IDEA (2014): *Combating Corruption: Constitutional Frameworks for the Middle East and North Africa – Chapter 3: Supreme Audit Institutions*. Center for Constitutional Transitions – International IDEA – United Nations Development Programme (eds.) *Constitutional Frameworks for the the Middle East and North Africa*.

64. INTOSAI (2010): *Strengthening External Public Auditing in INTOSAI Regions – Contributions and Results of the INTOSAI Conference*. Vienna, 2010. Konferenciakötet/Befogadó mű (**). Magába foglal olyan publikációkat, amelyek a második körös dokumentumbázis részét képezik, de a szövegben közvetlenül nem kerültek lehipotézisre. Ezek a következők:

65. **Al Harthy, A.** – SAI independence in practice – experiences from INTOSAI Regional Working Groups (ARABOSAI). (OMA)

66. **A/Modhaf, G. A.** – SAI independence in practice – experiences from INTOSAI Regional Working Groups. (KUW)

67. **Borge, M.** – Current activities of IdI to strengthen external public auditing in INTOSAI regions. (NOR)

68. **Dye, K. M.** – Communicating the work of independent SAIs in public (media cooperation). (CAN)

69. **de la Fuente de la Calle, M. J.** – Fundamental constitutional principles of effective public audit from the external public audit perspective. (ESP)

70. **El Midaoui, A.** – Capacity Building to Strengthen SAI independence. (MAR)

71. **Faqeeh, O. J.** – Principles of cooperation between INTOSAI and the international donor Community. (KSA)

72. **Hakeem, A. A.** – Central elements of and prerequisites for independent SAIs in the light of the Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts and the Mexico declaration on SAI Independence. (BAN)
73. **Hegarty, A.** – Contributions of the international donor Community to strengthen external auditing in INTOSAI regions. (WORLDBANK)
74. **Hengstschläger, J.** – Fundamental constitutional principles of effective public audit. (AUT)
75. **INTOSAI** – Conclusions and recommendations. (INTOSAI)
76. **Jeziński, J.** – SAI independence in practice – experiences from INTOSAI Regional Working Groups (EUROSAI). (POL)
77. **Johnsson, A. B.** – Cooperation between Parliaments and SAIs. (SUI)
78. **Kefi, F.** – Necessary measures for capacity building from the standpoint of INTOSAI regions. (TUN)
79. **Kosmo, J.** – INTOSAI-donor Cooperation – Steering Committee, Secretariat and initial tasks. (NOR)
80. **Moser, J.** – Strengthening External Public Auditing in INTOSAI Regions – Foreword. (AUT)
81. **Moser, J.** – Strengthening External Public Auditing in INTOSAI Regions – Keynote Speech. (AUT)
82. **Nombembe, T.** – Values and Benefits of Independent SAIs. (RSA)
83. **d'Oliveira Martins, G.** – Central elements of and prerequisites for independent SAIs in the light of the Lima declaration of Guidelines on Auditing Precepts and the Mexico declaration on SAI Independence. (POT)
84. **Otbo, H.** – Professional standards to support SAI independence. (DEN)
85. **Portal Martinez, J. M.** – SAIs within the Constitutional Framework. (MEX)
86. **Prammer, B.** – Strengthening External Public Auditing in INTOSAI Regions – Welcome Address (AUT)
87. **Ronia, E. J.** – Necessary measures for capacity building from the standpoint of INTOSAI regions. (SOL)

88. **Stelzer, T.** – Importance of independent SAIs for the implementation of the UN Millennium development Goals. (UN)
89. **Stepashin, S. V.** – Values and benefits of independent SAIs for civil society. (RUS)
90. **Termini, V.** – Values and benefits of independent SAIs for public administration. (UN, ITA)
91. **Thatchaichawalit, D.** – Contributions of independent SAIs to the fight against corruption in the light of the United Nations Convention Against Corruption (UNCAC). (UN)
92. **Witt, M.** – Fundamental prerequisites of effective public audit from the perspective of a sponsoring organisation – the experience of Technical Cooperation. (GER)
- 93. INTOSAI IDI (2012a):** *Mapping of tools for assessing performance of Supreme Audit Institutions*. Vol. 1: Report. International Organisation of Supreme Audit Institutions Development Initiative (IDI), Oslo.
- 94. INTOSAI IDI (2012b):** *Mapping of tools for assessing performance of Supreme Audit Institutions*. Vol. 2: Appendices. International Organisation of Supreme Audit Institutions Development Initiative (IDI), Oslo.
- 95. INTOSAI IDI (2012c):** *SAI Performance Measurement Framework – Final Concept Note*. International Organisation of Supreme Audit Institutions Development Initiative (IDI), Oslo.
- Link: <http://www.idi.no/artikkel.aspx?Mid1=102&Aid=704>
- 96. ISSAI 1:** *The Lima Declaration*. INTOSAI ISSAI. (1977)
- 97. ISSAI 10:** *Mexico Declaration on Independence*. INTOSAI ISSAI 10. (2007)
- 98. ISSAI 11:** *INTOSAI Guidelines and Good Practices Related to SAI Independence*. INTOSAI ISSAI. (2007)
- 99. ISSAI 12:** *The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions – making a difference to the lives of citizens*. INTOSAI ISSAI.

- 100. ISSAI 20:** *Principles of transparency and accountability.* INTOSAI ISSAI.
- 101. ISSAI 30:** *Code of Ethics.* INTOSAI ISSAI.
- 102. ISSAI 100:** *Fundamental Principles of Public-Sector Auditing.* INTOSAI ISSAI.
- 103. ISSAI 3000:** *Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience.* INTOSAI ISSAI.
- 104. ISSAI 5600:** *Peer Review Guideline.* INTOSAI ISSAI.
- 105. Jacobs, K. (1998):** Value for Money Auditing in New Zealand: Competing for Control in the Public Sector. *British Accounting Review*, Vol. 30, No. 4, pp. 343–360. (**)
- 106. Juhász V. (2007):** *Egy internetes honlap, az iwiw szegedi felhasználóinak szociolingvisztikai vizsgálata, különös tekintettel a nemre és a korra.* PhD. értekezés, Pécsi Tudományegyetem – Bölcsészettudományi Kar, Alkalmazott Nyelvészeti Doktori Iskola.
Link: <http://pea.lib.pte.hu/bitstream/handle/pea/15393/juhasz-valeria-phd-2008.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- 107. Kaisler, S. H. – Madey, G. (2009):** *Complex Adaptive Systems: Emergence and Self-organisation.* Presented at: HICSS-42, Big Island USA, HI. January 5, 2009. Link: <http://www3.nd.edu/~gmadey/Activities/CAS-Briefing.pdf>
- 108. Kaul, I. – Conceição, P. (eds.)(2006):** *The new public finance – responding to global challenges.* Published for the United Nations Development Programme – UNDP. Oxford University Press, New York.
- 109. Kerekes S. (szerk.) – Gál V. – Orosz S. – Parádi-Dolgos A. – Varga J. (2016):** *Fenntarthatóság és közösségi pénzügyek.* Wolters Cluwer Kiadó.
- 110. Kérdő A. (2008):** *A tartalomelemzés elmélete és gyakorlati alkalmazása.* Szakdolgozat, Budapesti Gazdasági Főiskola.
- 111. Kerényi Á. (2014):** Responsible Innovators – successful role models at

the beginning of the 21st century in Hungary. Buzás, N. – Lukovics, M. (eds.) (2014): *Responsible Innovation*. Szegedi Tudományegyetem, GTK.

112. Kis K. (2014): Vidékgazdaság, kultúra, lokalizáció: eltérő válaszok és fejlődési differenciák. *Jelenkori Társadalmi és Gazdasági Folyamatok*, Vol. 9, No. 1-2, p. 9-28.

113. Kovács Á. (2009a): *Pénzügyi és gazdasági válság Magyarországon – Az Állami Számvevőszék szerepe/Financial and economic crisis in Hungary: II. EUROSÁI-ARABOSÁI Konferencia „A számvevőszékek szerepe az állami szervezetek teljesítményének javításában”* Első panel – Az államháztartás helyzetének értékelése Párizs, 2009. március 29-31.

114. Kovács Á. (2009b): Tények és gondolatok az Állami Számvevőszékről. *Új Magyar Közigazgatás*, Vol. 2, No. 8, pp. 2-8.

115. Kovács Á. (2010a): A versenyképesség javításának lehetőségei - ahogy az Állami Számvevőszéknél láttuk. *Pénzügyi Szemle*, Vol. 55, No. 3, pp. 514-531.

116. Kovács Á. (2010b): *Közpénzügyek*. ELTE Eötvös Kiadó, Budapest. ISBN 978-963-312-0040

117. Kovács Á. (2013): *Közpénzügyi menedzsmentek ellenőrzése*. Egyetemi jegyzet, Szegedi Tudományegyetem, GTK.

118. Kovács Á. (2016): *Közpénzügyek és a közjó*. Lengyel I. –Nagy B. (szerkesztők) *Térségek versenyképessége, intelligens szakosodása és újraiparosodása*. 421 p. Szeged, JATEPress Kiadó, 2016. pp. 13-32. ISBN: [978-963-315-290-4](https://doi.org/10.1515/978-963-315-290-4)

119. Lonsdale, J. (2008): Balancing independence and responsiveness. *Evaluation*, Vol. 14, No. 2, pp. 227–248.

120. Lonsdale, J. (2011): Using their discretion: how state audit institutions determine which performance audits to undertake. Eliadis, P. et al. (eds.) *Evaluation: Seeking Truth or Power*. Transaction Publisher, New Brunswick, USA, NJ.

121. Maggetti, M. (2012): *Regulation in Practice: the de facto independence of regulatory agencies*. University of Zurich.

Link: <http://dx.doi.org/10.5167/uzh-66106>

122. Maher, N. (2004): *How Supreme Audit Institution should perform and is to be managed for external audit (Independent SAI as a Precondition for Four Pillars)*. A megjelenés, publikálás helyére vonatkozó információ nem áll rendelkezésre. (**)

123. Maravic, P. (2012): *Auditing*. International Encyclopedia of Political Science. Ed. Bertrand Badie, Dirk Berg-Schlosser, and Leonardo Morlino. Thousand Oaks, CA: SAGE, 2011. 103-08. SAGE Reference Online. Web. 31 Jan. 2012.

124. Mayring, P. (2014): *Qualitative content analysis: theoretical foundation, basic procedures and software solution*. GESIS Leibniz-Institut für Sozialwissenschaften, Klagenfurt, 2014.

125. Medina, J. (2009): The independence of Supreme Audit Institutions. *EUROSAI Magazine*, No. 15 – Topicality of the Declarations of Lima and Mexico: the independence of SAIs as a guarantee of democratic States. European Organisation of Supreme Audit Institutions. pp. 47-51.

126. Melton, J. – Ginsburg, T. (2012): Does De Jure Judicial Independence Really Matter? A Reevaluation of Explanations for Judicial Independence. *Institute for Law and Economics Working Paper*, No. 612. The University of Chicago – The Law School.

127. Mérő L. (2007): *A pénz evolúciója*. Tericum Kiadó, Budapest.

128. Michalkó G. (2008): *A turisztikai tér társadalomföldrajzi értelmezésének új dimenziói*. MTA doktori értekezés. Link: <http://real-d.mtak.hu/95/1/Michalko.pdf>

129. Miller, G. J. (2005): The Political Evolution of Principal-Agent Models. *Annual Review of Political Science*, 2005. Vol. 8, pp. 203–225.

DOI: 10.1146/annurev.polisci.8.082103.104840

- 130. Mohan, R. – Sullivan, K. (2007):** Managing the Politics of Evaluation to Achieve Impact. Mohan, R. – Sullivan, K. (American Evaluation Association) *Promoting the Use of Government Evaluations in Policymaking: New Directions in Evaluation*, No. 112 (Jossey-Bass, San Francisco, CA). (**)
- 131. Moser, J. (2009):** The independence of Supreme Audit Institutions, taking special account of the Lima and Mexico declarations. *EUROSAI Magazine*, No. 15 – Topicality of the Declarations of Lima and Mexico: the independence of SAIs as a guarantee of democratic States. European Organisation of Supreme Audit Institutions. pp. 43-46.
- 132. Moser, J. (2012):** *Independence of SAIs*. Meeting of the Heads of SAIs of the V4+2 Countries. Lovasberény, 2012.
- 133. Moore, M. H. (1995):** *Creating Public Value – Strategic Management in Government*. Harvard University Press, Cambridge – USA.
- 134. Moore, M. H. (2007):** Recognising Public Value: The Challenge of Measuring Performance in Government. Wanna, J. (ed.): *A Passion for Policy – Essays in Public Sector Reform*. ANU E Press, Australian National University, Canberra.
- 135. Mulgan, R. (2000):** „Accountability”: an ever-expanding concept? *Public Administration*, Vol. 78, No. 3, pp. 555-573.
- 136. Mulgan, R. (2003):** *Holding power to account. Accountability in modern democracies*. Basingstoke: Pelgrave.
- 137. Mulgan, G. (2006):** *Good and Bad Power: The Ideals and Betrayals of Government*. Penguin Group. ISBN 978-0-141-90248-7
- 138. Nagy S. (2015a):** A közpénz változó szerepe és funkciói. *Jelenkori Társadalmi és Gazdasági Folyamatok*, Vol. 10, No. 1, pp. 9-16.
- 139. Nagy S. (2015b):** Supreme Audit Institutions and New Aspects for Public Value Creation in Complex Adaptive Systems. Hetesi E. – Vas Zs. (eds.) *New Ideas in a Changing World of Business Management and*

Marketing. University of Szeged, Doctoral School in Economics, Szeged, pp. 206-224.

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

141. Nagy S. (2016): Kerekes Sándor (szerk.): Fenntarthatóság és közösségi pénzügyek (könyvrecenzió). *Közép-Európai Közlemények*, Vol. 9, No. 3, 2016/3 (34) pp. 242-246.

142. NAO (2005): *State audit in the European Union*. National Audit Office, United Kingdom, London.

143. NAO – INTOSAI (2010): *How to increase the use and impact of audit reports – A guide for Supreme Audit Institutions*. National Audit Office – INTOSAI Capacity Building Committee.

144. Németh E. – Körmendi G. – Kiss B. (2011): Korrupció és nyilvánosság: a média hatása a korrupcióra és annak társadalmi megítélésére. *Pénzügyi Szemle*, Vol. 56., No. 1. pp. 57-65. Link: <http://real.mtak.hu/39216/>

145. Nikodém A. (2004): Constitutional Regulation of Supreme Audit Institutions in Central Europe in a Comparative Perspective. *Managerial Law*, Vol. 46, No. 6, pp. 32-52. (**)

146. North, D. C. – Summerhill, W. – Weingast, B. R. (2000): Order, Disorder, and Economic Change: Latin America vs. North America. Bueno de Mesquita, B. (ed.) *Governing for Prosperity*, New Haven, CT: YALE University Press.

147. OECD (2014): *Partners for Good Governance: Mapping the Role of Supreme Audit Institutions – Phase One: Analytical Framework*. Organisation for Economic Co-operation and Development. (**)

148. Picciotto, R. (2013): Evaluation Independence in Organizations. *Journal of MultiDisciplinary Evaluation*, Vol. 9, No. 20, pp. 18-32. ISSN 1556-8180

- 149. Porter, M. E. (1985):** *Competitive advantage: creating and sustaining superior performance*. Simon and Schuster, New York.
- 150. Put, V. – Turksema, R. (2011):** Selection of topics. Lonsdale, J. et al. (eds.) *Performance Auditing – Contributing to Accountability in Democratic Government*. Edward Elgar Publishing Limited, Cheltenham, UK – Northampton, USA, MA. ISBN 978 1 84844 972 5 (**)
- 151. Ríos-Figueroa, J. – Staton, J. K. (2012):** An Evaluation of Cross-National Measures of Judicial Independence. *The Journal of Law, Economics, and Organization*, Advance Access published October 24, 2012.
- 152. Sanchez-Barrueco, M.-L. (2014):** *The 2012 Financial Regulation: Building the Cathedral of EU Legitimacy?* Presented at Challenges of the Knowledge Society – International Conference CKS, Bucharest, 2014. Link: <http://www.researchgate.net/publication/259894628> The 2012 Financial Regulation Building the cathedral of EU legitimacy
- 153. Scholten, M. (2010):** „*Independence vs. accountability*”: *dilemma or misperception?* Paper presented at The Netherlands Institute of Government Annual Work Conference Panel 11: „Better Regulation”: trends and developments in policy implementation, compliance, enforcement and supervision, Maastricht, 25-26, November 2010.
- 154. Shahan, A. M. (2014a):** *The Dilemma of the Supreme Audit Institutions: Autonomy or Relevance? A Case Study of the Government Accountability Office (GAO)*. Prepared for presentation in the International Research Society for Public Management Conference, 2014. DOI: 10.13140/2.1.4536.7048 (**)
- 155. Shahan, A. M. (2014b):** *The Supreme Audit Institutions (SAIs): Explaining the Variation in the Degree of Independence*. DOI: 10.13140/2.1.2439.5527 (**)

- 156. Strøm, K. (2000):** Delegation and accountability in parliamentary democracies. *European Journal of Political Research*, Vol. 37, No. 3, pp. 261-289.
- 157. Strøm, K. (2003):** Parliamentary Democracy and Delegation. Strøm, K. et al. (eds.) *Delegation and Accountability in Parliamentary Democracies*. Oxford University Press, Oxford.
- 158. Strøm, K. – Müller, W. C. – Bergman, T. (2006):** The (moral) hazards of parliamentary democracy. Braun, D. – Gilardi, F. (eds.) *Delegation in contemporary democracies*, Milton Park: Routledge, pp. 27-51.
- 159. Talbot, C. – Wiggan, J. (2010):** The Public Value of the National Audit Office. *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 23, No. 1, pp. 54-70. (**)
- 160. UN/INTOSAI (2004):** *The Independence of Supreme Audit Institutions*. United Nations – INTOSAI 17th Seminar/Symposium.
- 161. UN/INTOSAI (2005):** *The Application of Information and Communication Technologies (ICT) in the Audit of e-government: A Strategy for Efficiency, Transparency and Accountability*. United Nations – INTOSAI 18th Seminar/Symposium.
- 162. UN/INTOSAI (2007):** *The Value and Benefits of Government Audit in a Globalised Environment*. United Nations – INTOSAI 19th Symposium.
- 163. UN/INTOSAI (2009):** *INTOSAI: Active partner in the international anti-corruption network; Ensuring transparency to promote social security and poverty reduction*. United Nations – INTOSAI 20th Symposium.
- 164. UN/INTOSAI (2011):** *Effective practices of cooperation between SAIs and citizens to enhance public accountability*. United Nations – INTOSAI 21st Symposium.
- 165. UN/INTOSAI (2013):** *Audit and Advisory by SAIs: Risks and Opportunities, as well as Possibilities for Engaging Citizens*. United Nations – INTOSAI 22nd Symposium.

- 166. UN/INTOSAI (2015):** *UN Post-2015 Development Agenda: The Role of SAIs and Means of Implementation for Sustainable Development*. United Nations – INTOSAI 23rd Symposium.
- 167. UN (2009):** *Resolution „Promoting the efficiency, accountability, effectiveness and transparency of public administration by strengthening supreme audit institutions”*. United Nations Resolution A/66/2009.
- 168. Van der Meer, F. B. – Edelenbos, J. (2006):** Evaluation in multi-actor policy processes: accountability, learning and cooperation. *Evaluation*, Vol. 12, No. 2, pp. 201-218.
- 169. Varga A. – Parag A. (2009):** Egyetemi tudástranszfer és a nemzetközi kutatási hálózatok szerkezete. *Közgazdasági Szemle*, LVI. évfolyam, 2009. április pp. 343-358.
- 170. Walker, D. M. (2007):** *The evolving role of Supreme Audit Institutions in addressing fiscal and other key sustainability challenges*. Presentation by David M. Walker Comptroller General of the United States (GAO) before the 20th Public Audit Forum hosted by the Board of Audit of Japan Tokyo, Japan, 2007.
- 171. Welch, P. (2009):** Independence, public sector audit and the problem of Policy. *EUROSAI Magazine No. 15, – Topicality of the Declarations of Lima and Mexico: the independence of SAIs as a guarantee of democratic States*. European Organisation of Supreme Audit Institutions. pp. 53-57. (**)
- 172. White, F. – Hollingsworth, K. (1999):** *Audit, Accountability and Government*. Oxford: Clarendon Press.
- 173. Wilkins, P. – Lonsdale, J. (2007):** Public sector auditing for accountability: new directions, new tricks? Bemelmans-Videc, M. L. – Louise, Lonsdale, J. – Perrin, B. (eds.) *Making Accountability Work. Dilemmas for Evaluation and for Audit*, New Brunswick: Transaction Publishers.

11. ÁBRÁK ÉS TÁBLÁZATOK JEGYZÉKE

Ábrák jegyzéke:

Ábrák sorszáma és címe:	oldalszám:
1. ábra: A számvevőszékek általánosított értékteremtési lánc	21
2. ábra: A számvevőszéki értékteremtési lánc (A) elemének említési gyakoriságainak (db) és az illesztett lineáris trendfüggvényének képi ábrázolása	95
3. ábra: A számvevőszéki értékteremtési lánc (G) elemének említési gyakoriságainak (db) és az illesztett lineáris trendfüggvényének képi ábrázolása	95
4. ábra: A számvevőszéki értékteremtési lánc (C) elemének említési gyakoriságainak (db) és az illesztett lineáris trendfüggvényének képi ábrázolása	96
5. ábra: A számvevőszéki értékteremtési lánc (E) elemének említési gyakoriságainak (db) és az illesztett lineáris trendfüggvényének képi ábrázolása	96
6. ábra: A számvevőszéki értékteremtési lánc (I) elemének említési gyakoriságainak (db) és az illesztett lineáris trendfüggvényének képi ábrázolása	97
7. ábra: A számvevőszéki értékteremtési lánc (DF) vetületének említési gyakoriságainak (db) és az illesztett lineáris trendfüggvényének képi ábrázolása	97
8. ábra: A számvevőszéki értékteremtési lánc (A)→(U) elemeinek összegző említési gyakoriságainak (db) és az illesztett lineáris trendfüggvényének képi ábrázolása	98
9. ábra: A számvevőszéki értékteremtési lánc (A) elemének egy oldalra vetített relatív gyakoriságainak (db) és az illesztett lineáris trendfüggvényének képi ábrázolása	99
10. ábra: A számvevőszéki értékteremtési lánc (G) elemének egy oldalra vetített relatív gyakoriságainak (db) és az illesztett lineáris trendfüggvényének képi ábrázolása	99
11. ábra: A számvevőszéki értékteremtési lánc (DF) vetületének egy oldalra vetített relatív gyakoriságainak (db) és az illesztett lineáris trendfüggvényének képi ábrázolása	99
12. ábra: A számvevőszéki értékteremtési lánc (A)→(U)→(GS) elemeinek összegző, egy oldalra vetített relatív gyakoriságainak (db) és az illesztett lineáris trendfüggvényének képi ábrázolása	100
13. ábra: A számvevőszéki értékteremtési lánc (A) elemének összes szóra vetített relatív gyakoriságainak százalékos értéke és az illesztett lineáris trendfüggvényének képi ábrázolása	100

14. ábra: A számvevőszéki értékteremtési lánc (G) elemének összes szóra vetített relatív gyakoriságainak százalékos értéke és az illesztett lineáris trendfüggvényének képi ábrázolása	101
15. ábra: A számvevőszéki értékteremtési lánc (DF) vetületének összes szóra vetített relatív gyakoriságainak százalékos értéke és az illesztett lineáris trendfüggvényének képi ábrázolása	101
16. 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	101
17. ábra: A számvevőszéki értékteremtési lánc (A)→(U) elemeinek összegző említési gyakoriságai (db) évenkénti bontásban és az illesztett lineáris trendfüggvény képe	104
18. ábra: A számvevőszéki értékteremtési lánc (DF) elemének említési gyakoriságai (db) a vizsgált időszakban és az illesztett lineáris trendfüggvény képe	105
19. ábra: A függetlenség kifejezésének kumulált használati gyakorisága (2003 – 2015) és Számvevőszék típusa ismérvek közötti kapcsolat szorosságának vizsgálatára vonatkozó SPSS-táblák	108
20. ábra: A számvevőszék erősség-mutató értéke és a megnyilvánulások gyakorisága (publikációk/cikkek kumulált számossága 2003-2015) ismérvek közötti kapcsolat szorosságának vizsgálatára vonatkozó SPSS-táblák	109
21. ábra: A számvevőszék erősség-mutató értéke és a függetlenség kifejezésének használati gyakorisága ismérvek közötti kapcsolat szorosságának vizsgálatára vonatkozó SPSS-táblák	110
22. ábra: A számvevőszék erősség-mutató értéke és a számvevőszék típusa ismérvek közötti kapcsolat szorosságának vizsgálatára vonatkozó SPSS-táblák	112
23. ábra: A számvevőszék erősség-mutató értéke és a számvevőszéki elnök/vezető kinevezési ideje ismérvek közötti kapcsolat szorosságának vizsgálatára vonatkozó SPSS-táblák	113
24. ábra: A számvevőszéki „indokolt és számon kérhető függetlenség” értelmezésének elvi, szemléltető keretrendszere	140

Táblázatok jegyzéke:

Táblázatok sorszáma és címe:	oldalszám:
1. táblázat: A szövegtörzsben közvetlenül megjelenő országok rövidítései	6
2/a táblázat: A számvevőszéki függetlenség indikátorai a szakirodalomban a szervezeti/strukturális, vezetői személy és jogi dimenzióban	53
2/b táblázat: A számvevőszéki függetlenség szakirodalmi indikátorai a pénzügyi dimenziót illetően	55
2/c táblázat: A számvevőszéki függetlenséget leíró szakirodalmi indikátorok a működési szempontokat figyelembe véve	56
3. táblázat: A számvevőszéki függetlenséget leíró szakirodalmi indikátorok megjelenése az értékteremtési lánc egyes összetevőit illetően	60
4. táblázat: A kvalitatív tartalomelemzés jelentősége, jellemzői és felhasználási lehetőségei	79
5. táblázat: A tartalomelemzés alapjául szolgáló dokumentumbázis jellemzői	81
6/a táblázat: A számvevőszéki értékteremtési lánc (A)→(I) elemeire vonatkozó fontosabb említési gyakorisági adatok	89
6/b táblázat: A számvevőszéki értékteremtési lánc (J)→(U) elemeire vonatkozó fontosabb említési gyakorisági adatok	90
6/c táblázat: A számvevőszéki függetlenség egyes nevesített dimenzióira és az összesített (A-U) említésre vonatkozó fontosabb gyakorisági adatok	91
7. táblázat: Az egy oldalra vetített relatív mutató alapján képzett részleges rangsor	102
8. táblázat: Az összes szóhoz mért relatív megoszlás alapján képzett részleges rangsor	103
9. táblázat: A szakirodalmak egy oldalra vetített relatív mutatóinak tájékoztató adatai	105
10. táblázat: A szakirodalmak összes szóhoz mért relatív mutatóinak tájékoztató adatai	106
11. táblázat: A kutatásban szereplő számvevőszékek vezetőinek elsődleges kinevezési időtartama (év) és a számvevőszéki erősség-mutató egyes vetületei	114
12. táblázat: A kutatásban szereplő számvevőszékek vezetőinek elsődleges kinevezési időtartama kategóriánként és a számvevőszéki erősség-mutató hozzá kapcsolódó vetületei	115
13. táblázat: A kinevezési idő és az erősség-mutató korrelációjára utaló fontosabb adatok a számvevőszékek egyes homogenizált csoportjaira vonatkozóan	116
14. táblázat: A számvevőszéki „képesse tevő” <i>de jure</i> függetlenség értelmezési támpontjainak a rendszerezése	118
15. táblázat: A számvevőszéki <i>de facto</i> függetlenség értelmezési	126

támpontjainak a rendszerezése	
16. táblázat: A számvevőszék „ <i>indokolt és számon kérhető függetlenségének</i> ” értékelő mátrixa	151
17. táblázat: A számvevőszéki „ <i>indokolt és számon kérhető függetlenség</i> ” szervezeti menedzselésének és a vonatkozó kapacitásfejlesztés lehetséges területei és kihívásai	155

12. A DISSZERTÁCIÓ TÉMAKÖRÉBŐL MEGJELENT PUBLIKÁCIÓK

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.

13. A DISSZERTÁCIÓ TÉMAKÖRÉN KÍVÜLI PUBLIKÁCIÓK

Nagy S. (2016): Kerekes Sándor (szerk.): Fenntarthatóság és közösségi pénzügyek (könyvrecenzió). *Közép-Európai Közlemények*, Vol. 9, No. 3, 2016/3 (34) pp. 242-246.

Nagy S. – Gulyás L. (2014): A munkaerőpiac új kihívása az idősödő munkavállalók menedzselése. *Taylor: Gazdálkodás- és Szervezéstudományi Folyóirat: A Virtuális Intézet Közép-Európa Kutatására Közleményei*, Vol. 6, No. 1-2, pp. 310-319.

Nagy S. (2014): Stratégiai esettanulmányok. Gulyás L. (szerk.): *Stratégiai menedzsment Szun-Ce-től a kék óceánig*. Szeged, JATE Press, 2014. pp. 137-188. ISBN:978-963-315-204-1

Nagy S. (2014): Diszkontálási modellek és a hiperbolikus diszkontálás eredményeinek egy lehetséges alkalmazási területe: a nyugdíjelőtakarékosság. *Jelenkori Társadalmi és Gazdasági Folyamatok*, Vol. 9, No. 1-2, pp. 85-93.

Gál J. – Bódi B. M. – Nagy S. – Kovács Z. (2011): Examination of How a Settlement on the Great Plain Became a Town, with a Special Regard to its Present and Future: Egy alföldi település várossá válásának, jelenének és jövőképeének vizsgálata. *Jelenkori Társadalmi és Gazdasági Folyamatok*, Vol. 6, No. 1-2, pp. 141-147.

Nagy S. (2010): New Paradigm: Evolutional Approach in the Economic Geography. *Review of Faculty of Engineering Analecta Technice Szegedenensia*, 2010/1 pp. 71-74.

Nagy S. (2009): Németország nyugdíjrendszerének kihívásai különös tekintettel a demográfiai tényezőkre. Botos K. (szerk.): *Idősödés és globalizáció: Nemzetközi pénzügyi egyensúlytalanság*. Tarsoly Kiadó, Budapest, 2009. pp. 135-148. ISBN 978 963 9570 313

Nagy S. – Botos K. (2009): Üzenet a múltból, avagy a Schreiber-terv a nyugdíjrendszer fenntarthatóságára. Botos K. (szerk.) *Idősödés és globalizáció: Nemzetközi pénzügyi egyensúlytalanság*. Tarsoly Kiadó, Budapest, 2009. pp. 68-79. ISBN:978 963 9570 313

14. RÖVID SZAKMAI ÉLETRAJZ

Nagy Sándor vagyok, Szentesen születtem 1976-ban. Szakmai pályafutásom alapvetően az oktatáshoz köthető. 2005-2010 között Békéscsabán tevékenykedtem, majd 2010-ben kerültem át jelenlegi munkahelyemre, a Szegedi Tudományegyetem Mérnöki Karára. Oktatási tevékenységem során igyekszem a saját kutatási területemet is bevonni és párhuzamokat bemutatni a tárgyalt témakörök kapcsán. Végzettségemet tekintve közgazdász vagyok. Főiskolai okleveletem Tatabányán, a Modern Üzleti Tudományok Főiskoláján szereztem 1999-ben, kereskedelmi szakon, nemzetközi üzletek szakirányon. Az egyetemi közgazdász diplomámat Sopronban vehettem át a Nyugat-Magyarországi Egyetemen 2007-ben, pénzügyi főszakirányon és EU-pénzügyek mellékszakirányon. A hároméves doktori képzést a Szegedi Tudományegyetem Gazdaságtudományi karán abszolváltam. Szakmai fejlődésemhez nagyban hozzájárultak az ERASMUS oktatói mobilitások, és egyes számvevőszékeknél tett szakmai látogatások.

15. MELLÉKLETEK

1. melléklet: A számvevőszéki értékteremtési lánc egyes elemeire utaló, illetve potenciálisan utaló angol kifejezések

A számvevőszéki értékteremtési lánc összetevői:	Angol nyelvű lehetséges szavak, amelyek utalhatnak az értékteremtési lánc egyes elemeire:
(A) Függetlenségi burok , a számvevőszéki függetlenség általánosságban	<ul style="list-style-type: none"> - independence, independent, independently - autonomy, autonom, autonomous, autonomously - neutral, neutrality, freely, freedom
(B) Inputok , működési környezetből származó impulzusok és a nem az ellenőrzési tevékenységből fakadó információk, tapasztalások	<ul style="list-style-type: none"> - information, input, impuls, inflow - affairs, experiences, demands, demand, whistleblower - conflict, expectation, pressure, threats, influenced, influence, interests, requirements - citizens, audit environment - compromise
(C) Vezetés és menedzsment , a számvevőszék vezetőinek, döntéshozóinak a tevékenysége, személyiségük hatása a szervezet tagjaira (informális hatalmi, vezetői tényezők), illetve a számvevőszéki vezetőkre/döntéshozókra vonatkozó, illetve a velük kapcsolatos extern aktivitások, hatásgyakorlás.	<ul style="list-style-type: none"> - leadership, manage, management - organizational culture, organize - risk management, risks, challenges, decision, problem solving, problems - workplan, planning - appointment, administrative
(D) Stratégia-alkotás és stratégiai célkitűzések	<ul style="list-style-type: none"> - strategy, strategies, strategic - objectives, goals, plan, target, vision, mission
(E) A számvevőszék ellenőrzési és járulékos tevékenységei , (ellenőrzési terv összeállítása)	<ul style="list-style-type: none"> - audit, auditing, accounting, evidence-based, control - conducted, conducting, conduct an audit, reporting - evaluate, evaluation, assess - checks, balance

	<ul style="list-style-type: none"> - ex post, ex ante - core business, examine, examination - activities, function, functions, operation, operations, operate, advise, advisory, examine - fighting, combating, discharge, investigation, investigate - scrutiny, regulatory - VFM, value-for-money, performance audit
(F) Outputok	<ul style="list-style-type: none"> - report, output, audits, recommendation, recommend - effective, efficient - decision, punitive, sanction, sanctions, penalty, penalties, surcharge - advise, enforce - inform, information - results, findings, reviews, statements, opinion, achievement, observations, responses - publication, publications - judgment, judgments, investigations
(G) Outcome, társadalmi hatás	<ul style="list-style-type: none"> - outcome, outcomes - impact, impacts, value, benefits, ISSAI 12 - society, citizens, people, stakeholders - good governance, trust, public trust, confidence - public, user - corruption, anticorruption, justice, transparency, fraud, laundering - poverty, tax
<p>(H) Szervezeti struktúra, szervezeti dimenziók, szervezeten belüli hierarchia és adottságok, organizációs vetületek</p> <p>(HW) Westminster, (HB) board, (HN) napóleoni</p>	<ul style="list-style-type: none"> - structure of the SAI, hierarchy, organizational - member, chamber, collegiate, collegial, board - westminster, office - napoleonic, court - president - tribunal, magistrates, judicial, judicial, juridical,

	<p>judge</p> <ul style="list-style-type: none"> - head, heads, auditor general, AG, C&AG, Comptroller, Vice President
<p>(I) Mandátumok és felhatalmazások, törvényi háttér, függetlenségi garanciák (képessé tevő környezet), legitimáció, jogi/politikai környezetből érkező igények, elvárások, szabályozások</p>	<ul style="list-style-type: none"> - mandate, mandates, mandated, powers, power, competence - rights, law, laws, legal, act, constitution, constitutional - legislation, jurisdiction, legal status, status, statutes - background, interests - political, public policy - authority, authorized, entitled - protected, safeguard, safeguards, guaranteed - appointment, appoints, appointing, regulation - tenure of office, length of office, removal, remuneration - enable, enables, empowered
<p>(J) Külső források, saját költségvetés és az anyagi erőforrásokkal való gazdálkodás kérdései (közpénz)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - IDI, donor, donors - own budget, SAI's budget, public money, public resources, sources, resources, funds
<p>(K) ISSAI és IFAC standardok, egyéb standardok, iránymutatások</p>	<ul style="list-style-type: none"> - standard, ISSAI, ISSAIs, guideline, guidelines - IFAC, IIA
<p>(L) Elszámoltathatósági kötelezettségek és viszonyok, minőségi dimenziók, ezen belül a rezponzivitás is. A függetlenség mérése, függetlenség, mint minőségi jellemző. (L) és (M) és (N) együtt a tágabban értelmezett számvevőszéki integritás</p>	<ul style="list-style-type: none"> - SAI accountability, SAI performance - quality, peer review, peers - transparenc, publicity, openness - responsible, responsibility, obligations - integrity, reliability, reliance - PMF, SAI PMF, Performance Measurement Framework - INTOSaint - benchmark, benchmarking
<p>(M) Hitelesség (külső meghatározottságú!)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - credibility, credible, reputation, respect

	<ul style="list-style-type: none"> - image, trust, trustworthy, perceptions
(N) Etikai alapelvek, szervezeti értékek, személyi és szervezeti integritás (belső meghatározottság!)	<ul style="list-style-type: none"> - ethics, ethical, moral, fair, organizational values, organizational culture - impartiality, impartial, integrity - objectivity, objective, objectively
(O) Elköteleződések és belső kezdeményezések, identitás, énkép	<ul style="list-style-type: none"> - initiative, initiatives, commitments - attitudes, mind és „state of mind” (<i>jelentése: lelki állapot, tudatállapot</i>) - endowment, engagement, engaged, internal - awareness, concern, feelings
(P) Eljárásrendek, ellenőrzési módszertan	<ul style="list-style-type: none"> - methods, methodology, methodologies - guidelines, guidance, manuals
(Q) Kommunikációs tevékenységek	<ul style="list-style-type: none"> - communication, communicating, communicate - dispute, message, give information, inform, report to - media, press, disseminate
(R) Hálózati pozíciók, kapcsolatok menedzselése	<ul style="list-style-type: none"> - network, position, status, connections, system, hub - relations, relation, relationship, partnership, participatory - cooperation, cooperative, contact - IDI, INTOSAI Development Initiative - conference, participate, platform, collaboration - partners, involvement - government, executive, ministries - parliament, parliamentary - auditees, auditee - multilateral, integration, hearings, liaison, clients, stakeholders

<p>(S) Szervezeti kapacitások, fogékonyság, belső erőforrások, belső döntés alapján aktivizált külső erőforrás is ide sorolható (szakemberek, specialisták, kutatók stb.) Matriális és immatriális erőforrások – kivéve közpénz (J)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - capacity, capacities, capabilities, ability - auditors, auditor, employee, staff, workforce, team, human, employees, personnel, recruitment - resource, training, donor, IDI - skill, skills, skilled - meetings, workshop, seminar - responsive, responsiveness, reflect - material, expert, specialist - MoU (Memorandum of Understanding), Memorandum - HRM, Human Resource Management
<p>(T) Tudás, innováció, tudásáramlás, kreativitás (ez a fenti kategória kiemelt része, de relevanciája miatt került kiemelésre)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - knowledge, knowledge sharing, professional - good practices, best practices - professionalism, profession - academic, research - creativity, innovative, innovation - symposium, conference, conferences, seminar, twinning, twinning projects, joint audits
<p>(U) Visszacsatolási és tanulási folyamatok</p>	<ul style="list-style-type: none"> - feedback, follow up - learning, learned, learn

Forrás: a szerző saját gyűjtése

2. melléklet: A számvevőszéki vezetők kinevezési idejére vonatkozó információk és azok elérhetősége. Forrás: a szerző saját gyűjtése.

Országok és országkódok:	Számvevőszéki vezető kinevezési idejének jogforrásai (kiegészítésekkel, módosításokkal együtt) és egyéb forrásai – SAI típusa és a kinevezési idő
	Westminster (W), board/testületi (B), napóleoni (N)
1. Afganisztán (AFG)	http://www.ecosai.org.pk/afghanistan.html , (W) 6 év
2. Albánia (ALB)	SAI tv. 2014, Art. 19. és 23_(1). (W) 7 év, újraválasztható
3. Algéria (ALG)	X (Nincs találat)
4. Angola (ANG)	SAI tv. 2003, Art. 21_(1). (N) 3 év, újraválasztható
5. Antigua és Barbuda (ANT)	SAI tv. 2014, Art. 4. és 6. (W) nincs korlátozás a kinevezési időben, de 25-60 évesig
6. Argentína (ARG)	SAI tv. 2003, Art. 121. (B) 8 év, újraválasztható
7. Ausztrália (AUS)	SAI tv. 1997, Schedule 1, Art. 1_(1). (W) 10 év, NEM újraválasztható
8. Ausztria (AUT)	Alkotmány 1920_1945_2009, Art. 122_(4). (B) 2014-től viszont (W)! 12 év, NEM újraválasztható
9. Azerbajdzsán (AZE)	SAI tv. 1999, Art. 5. (B) 7 év
10. Banglades (BAN)	Alkotmány 1971, Art. 129_(1). (W) 5 év, maximum 60 éves korig, NEM újraválasztható
11. Barbados (BAR)	Alkotmány 1974_2007, Art. 102_(2)_(3). (W) nincs korlátozás, de max.62 éves korig
12. Benin (BEN)	SAI tv. 1966, Art. 5. (A SAI a Legfelsőbb Bíróság szerves része!) (N) 3 év, újraválasztható
13. Bhután (BHU)	SAI tv. 2006, Art. 9. (W) 5 év, max. 65 éves korig, NEM újraválasztható
14. Bolívia (BOL)	Alkotmány 2009, Art. 183., és SAI tv. 1990_2010. (W) 1992-2009 között 10 év, 2009 után 6 év, NEM újraválasztható
15. Bosznia-Hercegovina (BIH)	SAI tv. Art. 24_(5). (W) 7 év, NEM újraválasztható
16. Botswana (BOT)	Alkotmány 1966_2006, Art. 114. (1992-2009 között SAI tv. 1992, No. 1353). (W) nincs korlátozás, de max. 60 éves korig
17. Brazília (BRA)	SAI tv. 1996, Art. 71. és 73. (N) nincs korlátozás, 35-65 évesig
18. Bulgária (BUL)	SAI tv. 2015, Art. 12_(2) és Art. 13_(3). szerint már (!): 7 év, újraválasztható (W) korábban viszont 9 év és NEM újraválasztható volt
19. Burkina Faso (BUR)	SAI tv. 2000, Art. 6. (N) 5 év, egyszer újraválasztható
20. Chad	SAI tv. 2014, Art. 9. (N) 5 év, újraválasztható

(CHA) (Csád)	
21. Chile (CHI)	Alkotmány 1980_2012, Art. 98. (N) 8 év, NEM újraválasztható, 40-75 évesig
22. Colombia (COL)(Kolumbia)	Alkotmány 1991_2005, Art. 267 és Art. 190., és SAI honlap: http://www.contraloria.gov.co/web/contraloria-para-ninos/quien-dirige-la-contraloria , (W) 4 év, az újraválasztáshoz egy ciklusnak, azaz 4 évnek ki kell maradnia
23. Cook-szigetek (COK) (Új-Zéland társult tagja)	X (Nincs találat)
24. Costa Rica (CRC)	Alkotmány 1949_2011, Art. 183. (W) 8 év, többször is újraválasztható
25. Croatia (CRO) (Horvátország)	SAI tv. Art. 8_(3). és SAI honlap: http://www.revizija.hr/en/about-us/laws-and-regulations , (W) 8 év, újraválasztható
26. Csehország (CZE)	SAI tv. 1993, Fejezet 10, Art. 2. (B) 9 év, NEM újraválasztható
27. Dánia (DEN)	SAI tv. 1997_2012, Art. 1_(2). (W) 6 év, amely egyszeri 4 évvel meghosszabbítható
28. Dél-afrikai Köztársaság (RSA)	SAI tv. 2004, Art. 6_(1)_2) és Alkotmány 1996, Art. 189. (W) 5-10 év között, a Köztársasági Elnök döntése alapján
29. Dél-Korea (KOR)	SAI tv. 2005, Art. 6_(1)_2). (B) 4 év, egyszer újraválasztható, de 65 éves korig
30. Democratic Republic of Congo (COD) (Kongói Demokratikus Köztársaság)	X (Nincs találat) (N)
31. Dominikai Köztársaság (DOM)	Alkotmány 2010, Art. 248., korábban is ugyanennyi volt (B) 4 év, minimum 30 éves legyen
32. Ecuador (ECU)	Alkotmány, Fejezet 10, Art. 211. (W) 4 év
33. Egyenlítői-Guinea (GEQ)	X (Nincs találat) (N)
34. Egyesült Királyság (GBR)	SAI tv. 1866, Fejezet 39, Art. 3. és 6. (W) 2011-ig nem volt korlátozás
34. Egyesült Királyság (GBR)	SAI tv. 2011 után már a SAI tv. 2011, Art. 20. (W) 2011 után, 10 év, tanácsadó és stratégia-alkotási Board a törvény szerint létrehozásra került, de maradt monokratikus
35. Egyiptom (EGY)	Alkotmány 2014, Art. 216. (W) 4 év, egyszer újraválasztható

36. El-Salvador (ESA)	Alkotmány 1983_2003, Art. 196. (N) 3 év, újraválasztható
37. Észtország (EST)	SAI tv. 2002_2013, Fejezet 3, Art. 17. (W) 5 év
38. Etiópia (ETH)	SAI tv. 2010, Art. 10_(1). (W) 6 év, egyszer újraválasztható
39. EU és Európai Számvevőszék (EU-ECA)	EU Nizzai Szerződés 2002. (B) tagok (<i>members</i>) 6 év, újraválasztható, az elnök is tag, de ő csak 3 évre kap felhatalmazást, az elnök is újraválasztható
40. Fiji (FIJ) (Fidzsi-szigetek)	http://intosaiitaudit.org/mandates/writeups/fiji.htm , (W) 5 év, újraválasztható, max. 65 éves korig
41. Finnország (FIN)	SAI tv. 2000, Art. 10. (W) 6 év
42. Franciaország (FRA)	Alkotmány 1958, Art. 47_(2), és a SAI honlapja. (N) nincs korlátozás, de max. 68 évesig
43. Fülöp-szigetek (PHI)	Alkotmány 1987, Art. 9_D_(1) és (2). (B) 7 év, NEM újraválasztható
44. Gambia (GAM)	Alkotmány 1996, Art. 171. és 158. (W) nincs korlátozás, de max. 55 évesig
45. Ghána (GHA)	Alkotmány 1992, Art. 187 és 199., SAI tv. 2000, Fejezet 5. (B) nincs korlátozás, de max. 60 éves korig, a Board tagjai 3 évre választhatóak, de itt maximum 3 ciklusra
46. Grúzia (GEO)	Alkotmány 2010, Art. 97_(2). és SAI tv. 2008, Art. 9_(1). (W) 5 év, tanácsadó Board van, de monokratikus
47. Guatemala (GUA)	Alkotmány 1985_1995, Art. 233. (W) 4 év, NEM újraválasztható
48. Hollandia (NED)	SAI honlap, (B) nincs korlátozás, de max. 70 éves korig
49. Honduras (HON)	SAI tv. 2003, Art. 12. és Alkotmány, Art. 223. (B) 7 év, NEM újraválasztható
50. India (IND)	SAI tv. 1971, Fejezet 2. (W) 6 év, maximum 65 éves korig
51. Indonézia (INA)	SAI tv. 2006, Fejezet 2, Art. 5. (B) 5 év, egyszer újraválasztható
52. Irak (IRQ)	SAI tv. 2011, Art. 22. (B) 2011-ig 5 év, egyszer újraválasztható, 2011 után 4 év
53. Írország (IRL)	SAI tv. 1923, Art. 3_(1). (W) nincs korlátozás, de max. 70 éves korig
54. Italy (ITA) (Olaszország)	<u>SAI honlap:</u> http://www.corteconti.it/chi_siamo/presidente/presidenti_corte/index.html , (N) nincs korlátozás, max. 70 éves korig
55. Izrael (ISR)	<u>SAI honlap:</u> http://www.mevaker.gov.il/En/About/PublishingImages/FactsandFigures.jpg , (W) 7 év, NEM újraválasztható
56. Jemen	SAI honlap, és Yemen SAI independence cikk, (W) nincs korlátozás, de

(YEM)	max. nyugdíjazásig
57. Jordánia (JOR)	SAI tv. 1952_2002, SAI honlap, (W) nincs korlátozás
58. Kajmán-szigetek (CAY)	Alkotmány 2009, Art. 114. (W) nincs korlátozás
59. Kambodzsa (CAM)	SAI tv. 2000, Fejezet 4, Art. 18. (W) 5 év, egyszer újraválasztható, minimum 40 éves legyen a jelölt
60. Kamerun (CMR)	http://intosaiitaudit.org/mandates/index.htm , (W) nincs korlátozás
61. Kanada (CAN)	SAI tv. 1985, Art. 3_(1.1)_(1.3). (W) 10 év, NEM újraválasztható, max. 65 éves korig
62. Kazahsztán (KAZ)	SAI tv. 2015, Art. 42. (B) 5 év
63. Kenya (KEN)	SAI honlap, Alkotmány 2010, Art. 229_(3). (W) 8 év, NEM újraválasztható, max. 65 évesig
63. Kenya (KEN)	Alkotmány 1969_2010, Art. 229_(3). (W)
64. Kína (CHN)	SAI tv. 1994_2006, Art. 15., Alkotmány 1982. (W) nincs korlátozás
65. Kirgizisztán (KGZ)	http://www.ecosai.org.pk/kyrgyz-republic.html , (B) 5 év
66. Kuvait (KUW)	SAI tv. 1964, Art. 34. és a SAI honlapja, (W) nincs korlátozás
67. Lengyelország (POL)	Alkotmány 1997, Art. 205_(1). (B) 6 év, egyszer újraválasztható
68. Lesotho (LES)	Alkotmány 1993, Art. 142. (W) nincs korlátozás, de 55 éves korig, kivéve, ha a Parlament másként rendelkezik
69. Lettország (LAT)	SAI tv. 2009, Fejezet 7, Alfejezet 26, Art. 1 és 3. (B) 4 év, egyszer újraválasztható
70. Libanon (LIB)	http://www.arabrulEOFlaw.org/files/pdf/judiciary/english/p2/lebanon_finalreportp2s2_en.pdf , (N) nincs korlátozás, rendeletileg kinevezve
71. Libéria (LBR)(új SAI 2011 vagy 2012 után!)	SAI tv. 1972_2005. (W) 4 év, újraválasztható
72. Litvánia (LTU)	SAI tv. 1995, Art. 27_(1) és (3)., Alkotmány 1992, Fejezet 12, Art. 133_134. (W) 5 év, egyszer újraválasztható, maximum 65 éves korig
73. Macedónia (MKD)	SAI tv. 2010, Art. 4_(4). (W) 9 év, NEM újraválasztható
74. Magyarország (HUN)	Alaptörvény 2011, Art. 43_és SAI tv. 2011, Art. (9) és (11). (W) 12 év, újraválasztható, de maximum 70 éves korig
75. Malajzia (MAS)	Alkotmány 1974, Art. 143_(1a). (W) 5 év, újraválasztható

76. Malawi (MAW)	Alkotmány 1994, Art. 184_(3). (W) 5 év, újraválasztható
77. Mali (MLI)	Kormányzati honlap, Mali SAI tv. 2003-030, Art. 7, és Mali SAI tv. 2012-009, Art. 3. (B) 7 év, NEM újraválasztható
78. Málta (MLT)	Alkotmány 1997, Art. 108_(3a). (W) 5 év, egyszer újraválasztható
79. Marokkó (MAR)	https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/geos/mo.html , (N) nincs korlátozás
80. Mauritánia (MTN)	SAI tv. 1993, Art. 10. (N) nincs korlátozás, maximum 60 éves korig rendeletileg kinevezve
81. Mexikó (MEX)	Alkotmány 1917_2007, Fejezet 2, Art. 79. (W) 8 év, egyszer újraválasztható
82. Mikronézia Szövetségi Államai (FSM)	SAI tv. 1982, Art. 503. (W) 4 év, többször is újraválasztható
83. Mongólia (MGL)	SAI honlap, (B) 6 év, egyszer újraválasztható
84. Mozambik (MOZ)	SAI tv. 2009, Art. 21_(2). (N) 5 év, újraválasztható
85. Mianmar (MYA) (Burma)	SAI tv. 2010_2014, Art. 28. és Alkotmány 2008, Art. 61. (W) 5 év, egyszer újraválasztható
86. Namíbia (NAM)	http://www.oag.gov.na/aboutus.html , (W) 5 év
87. Németország (GER)	SAI tv. 1985, Art. 3_(2). (B) 12 év, de maximum nyugdíjkorhatárig (65-67 év)
88. Nepál (NEP)	Alkotmány 2015, Art. 240_(3) és (5). (W) 6 év, NEM újraválasztható, max. 65 évesig
89. Nicaragua (NCA)	SAI tv. 2009, Art. 5. (B) 5 év
90. Niger (NIG)	SAI tv. 2012, Art. 12. (N) 5 év, egyszer újraválasztható
91. Nigéria (NGR)	http://thenationonlineng.net/sgf-directs-auditor-general-retire , (W) nincs korlátozás, de még legyen 2 év nyugdíjig, ami 60 éves életkort jelent
92. Norvégia (NOR)	SAI tv. 2004, Fejezet 4. (B) 4 év
93. Omán (OMA)	SAI tv. 2011, Fejezet 4, Art. 13. (W) nincs korlátozás, rendeletileg kinevezve
94. Oroszország (RUS)	SAI honlap, (B) 6 év, egyszer újraválasztható
95. Örményország (ARM)	SAI honlap, (B) 6 év, NEM újraválasztható
96. Pakisztán (PAK)	SAI tv. (rendelet inkább) 1973_2001, Art. 4., Alkotmány 1973, Art. 168. (W) 5 év, NEM újraválasztható, max. 65 éves korig

97. Pápua Új-guinea (PNG)	SAI honlap, (W) 6 év
98. Peru (PER)	Alkotmány 1993_2009, Fejezet 4, Art. 82. (W) 7 év
99. Portugália (POR)	Alkotmány 1976_2005, Art. 214_(2). (N) 4 év
100. Qatar (QAT)(Katar)	http://intosaiitaudit.org/mandates/writeups/qatar.htm , (W) nincs korlátozás
101. Románia (ROU)	Alkotmány 1991, Art. 140_4. (N) 9 év, NEM újraválasztható
102. Ruanda (RWA)	SAI tv. 2013, Art. 13. (W) 5 év, egyszer újraválasztható
103. São Tomé és Príncipe (STP)	X (Nincs találat) (N)
104. Sierra Leone (SLE)	SAI tv. 2014, Alkotmány 1991, Art. 119. (W) nincs korlátozás, de max. 65 éves korig
105. Spanyolország (ESP)	SAI tv. 1982, Fejezet 3, Art. 1. (N) 3 év
106. Sri Lanka (SRI)	Alkotmány 1978_2015, Art. 153. (W) nincs korlátozás, de max. 60 éves korig
107. Szudán (SUD)	SAI tv. 2015, Fejezet 6., Art. 18_(2). (W) 5 év, egyszer újraválasztható
108. Svájc (SUI)	SAI tv. 1967_2011, Art. 2_(2). (W) 6 év
109. Svédország (SWE)	SAI honlap: http://www.riksrevisionen.se/en/Start/About-us/The-Auditors-General/ , (B) 7 év, NEM újraválasztható
110. Szamoa (SAM)	Alkotmány 1960, Art. 97 és 99. (W) nincs korlátozás, kinevezéskor 55 év alatt legyen a jelölt, de maximum 60 évis korig töltheti be a pozíciót
111. Szaúd-Arábia (KSA)	http://gab.gov.sa/en/about/Pages/Former-Presidents.aspx , (W) nincs korlátozás
112. Szenegál (SEN)	SAI tv. 2012, Art. 8. (N) 5 év, egyszer újraválasztható
113. Szerbia (SRB)	SAI tv. 2005_2010, Art. 20. (B) 5 év, egyszer újraválasztható
114. Szingapúr (SIN)	Alkotmány 1963, Art. 148_(F). (W) nincs korlátozás, de max. 60 éves korig
115. Szlovákia (SVK)	Alkotmány 1992, Art. 61_(3). (B) 7 év, egyszer újraválasztható
116. Szlovénia (SLO)	SAI tv. 2001_2012, Art. 6 és 7. (B) 9 év
117. Tadzsiszisztán (TJK)	http://www.ecosai.org.pk/tajikistan.html , (B) 7 év
118. Tanzánia (TAN)	SAI tv. 2008, Art. 6_(1). (W) 5 év, egyszer újraválasztható
119. Thailand (THA)(Thaiföl)	Alkotmány 2007, Art. 252. (B) 6 év, NEM újraválasztható

d)	
120. Timor Leste (TLS) (Kelet-Timor)	Alkotmány 2002, Art. 129. (N) 4 év
121. Tonga (TGA)	SAI tv. 2007, Fejezet 2, Art. 6. (W) 5 év, egyszer újraválasztható
122. Törökország (TUR)	SAI tv. 2010, Art. 13_(4). (N) 5 év, egyszer újraválasztható
123. Trinidad és Tobago (TTO)	Alkotmány 2000, Art. 116 és 136. (W) nincs korlátozás, de max. 65 éves korig
124. Tunézia (TUN)	SAI tv. 1970_2001 (Alkotmányra hivatkozva), Art. 14 és 15. (N) nincs korlátozás, de max. 60 éves korig rendeletileg kinevezve. Külön engedményező felhatalmazással 65 évesig
125. Uganda (UGA)	SAI tv. 2008, Fejezet 2, Art. 5. (W) nincs megkötés, de 60 éves kor után bármikor nyugdíjazható, maximum 70 éves korig maradhat
126. Új-Zéland (NZL)	SAI tv. 2001, Fejezet 3, (1) és (4). (W) 7 év, NEM újraválasztható
127. Ukrajna (UKR)	SAI tv. 2015, Art. 20_5; SAI tv. 1996 Fejezet 3, Art. 10. (B) 2015-ig 7 év, egyszer újraválasztható, 2015-ös új törvény alapján 6 év, egyszer újraválasztható, minimum 30 éves legyen, de maximum 65 éves korig
128. Uruguay (URU)	Alkotmány 1966_2004, Art. 208, Art. 77_(9), és 97. (N) 5 év, újraválasztható, minimum 30 éves legyen
129. USA (USA)	SAI honlap, (W) 15 év, NEM újraválasztható
130. Vanuatu (VAN)	SAI tv. 1998, Art. 21. és 23. (W) nincs korlátozás
131. Venezuela (VEN)	Alkotmány 2009, Art. 288. (N) 7 év, NEM újraválasztható
132. Vietnám (VIE)	SAI tv. 2005, Art. 17_(3). (W) 2006-tól 7év, kétszer újraválasztható
133. Zambia (ZAM)	Alkotmány 2016, Art. 252. (W) nincs korlátozás, de 45-60 éves korig
134. Zimbabwe (ZIM)	Alkotmány 2013, Art. 310_(3). (W) 6 év, egyszer újraválasztható