

AZ ELLENŐRZÉSTERVEZÉS KOCKÁZATÉRZÉKENYSÉGE

Az ellenőrzésre való kiválasztás eredményessége
integritáskockázati szempontból

JAKOVÁC KATALIN

A legfőbb ellenőrző intézmények munkájának sikerességét nagymértékben meghatározza az ellenőrzéstervezés, az ellenőrzésre való kiválasztás eredményessége. A cikk egy olyan módszert mutat be, amely az eredményességet integritásszempontból vizsgálja, vagyis azt elemzi, hogy az ellenőrző szerv valóban azokat a szervezeteket választotta-e ki ellenőrzésre, amelyeknél magasabb volt a korrupciós veszélyeztetettség, az integritáskockázat, illetve a kiválasztás kockázatérzékenyek tekinthető-e. Az eredmények azt mutatják, hogy mind az Állami Számvevőszék, mind a Nemzeti Adó- és Vámhatóság, mind pedig egyéb hatóságok az átlagnál magasabb integritáskockázattal rendelkező közintézményeknél végeztek ellenőrzéseket. Megállapítható továbbá, hogy az átlagnál kockázatosabb intézménycsoportok esetében magasabb az ÁSZ-ellenőrzöttségi arány. Levonható az a következtetés, hogy az Állami Számvevőszék kockázatalapú és nem-kockázatalapú kiválasztási módszerei egyaránt hozzájárultak a nagyobb figyelmet igénylő szervezetek ellenőrzésre való kiválasztásához.

1. BEVEZETÉS

Minden ellenőrző szervezet megtervezi tevékenységét. Időszakra vonatkozó tervek alapján folytatja le ellenőrzéseit (számvevőszékek esetében ez lehet több éves, éves, fél-éves ellenőrzési terv), a számos ellenőrizhető helyszín (szervezet, terület, projekt stb.) közül kiválasztja az ellenőrizendőket, illetve az adott ellenőrzéshez vizsgálati/ellenőrzési programot készít. Mivel az ellenőrző intézmény korlátozott erőforrásai nem teszik lehetővé az összes, potenciálisan ellenőrizhető terület, szervezet stb. vizsgálatát, mindhárom fázisban szerepet kap a kockázatelemzés. Az ellenőrzéstervezést támogató kockázatelemzés célja olyan tervek, kiválasztási listák és programok elkészítése, amelyek alkalmazásával az ellenőrző szervezet adott erőforrások mellett a lehető legnagyobb hatást (*outcome*) éri el. A tervezés eredményességét azonban időről-időre mérni kell ahhoz, hogy megbizonyosodjunk, elértük-e céljainkat az aktuális módszerekkel.

De hogyan mérhető az ellenőrzéstervezés eredményessége? Jelen cikk az ellenőrzéstervezésen belül az ellenőrzésre való kiválasztás eredményességének mérésére fókuszál. A cikkben az Állami Számvevőszék ellenőrzéstervezésének rövid bemutatásával és a szakirodalom áttekintésével képet kapunk a kiválasztás eredményességi mérésének lehetséges módszereiről. Egyfajta módszertani megközelítés az eredményesség integritáskockázati szempontból történő vizsgálata, vagyis, hogy a külső ellenőrző szerv valóban azokat a szervezeteket ellenőrzi-e (azokat választja-e ki ellenőrzésre), amelyeknél magasabb volt vagy jelenleg is magasabb a korrupciós veszélyeztetettség, az integritás-

kockázat. A cikk bemutat egy olyan mérési módszert, amely az ellenőrzött és a nem ellenőrzött szervezetek integritáskockázatainak összevetésén alapul. A módszer az Állami Számvevőszék Integritás felmérésének¹ eredményeit használja fel. Az Integritás felmérés célja, hogy feltárja az államháztartás körébe tartozó szervek, intézmények korrupciós veszélyeztetettségét, valamint a korrupciós kockázatokkal szembeni védettségének szintjét, illetve eszközeit.

A cikk a tapasztalatok összegzésével és a következtetések levonásával zárul.

2. ELMÉLETI ÁTTEKINTÉS

2.1. Kockázatelemzés az ÁSZ ellenőrzéstervezésében

A számvevőszéki tervezés egy összetett, több lépcsős folyamat, amely a stratégiai tervezéstől az éves terveken át, a kiválasztási folyamatokon és az erőforrás-terveken keresztül, az operatív jellegű ellenőrzési tervek megalkotásáig és a visszacsatolásig egy hierarchikusan felépülő rendszert alkot, mint ahogyan azt Domokos et al. [2015] is bemutatja. A legfőbb ellenőrzési intézmények – így az Állami Számvevőszék – tervezési munkafolyamatait az INTOSAI standardjai² szerint kockázatelemzésnek kell megalapoznia. Amikor a tervezés során az ellenőrzési témák és szervezetek kiválasztása érdekében kockázatelemzés történik, akkor a fogalom alatt a szükséges, releváns és megbízható adatok, információk összegyűjtését, a lehetséges veszélyek azonosításának, elemzésének (mutatók, hatás, valószínűség) és értékelésének teljes folyamatát értjük.

Jakovác–Domokos–Németh [2016] alapján az Állami Számvevőszék ellenőrzéstervezési outputjait (stratégiai terv, középtávú ellenőrzési koncepció, féléves terv, kiválasztási listák stb.) a jogszabályi kötelezettségek, a standardok, az ellenőrzési prioritások és a kockázatelemzés együttesen alakítják, figyelembe véve a rendelkezésre álló erőforrásokat. Az alábbi táblázat az egyes ellenőrzéstervezési szakaszok, funkciók célját, felhasznált információforrásait és outputjait mutatja be összefoglalóan. A táblázatban kiemelten szerepelnek a kockázatelemzési részleg által előállított információk és dokumentumok.

1 Az Integritás felmérésről az ÁSZ integritás portálja szolgál bőséges információkkal (<http://integritas.asz.hu/>).

2 Az International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), a Legfőbb Ellenőrző Intézmények Nemzetközi Szervezete által kiadott standardok az ISSAI-ok.

1. ábra: Ellenőrzéstervezési szakaszok jellemzői – Stratégiától az éves ellenőrzési tervig

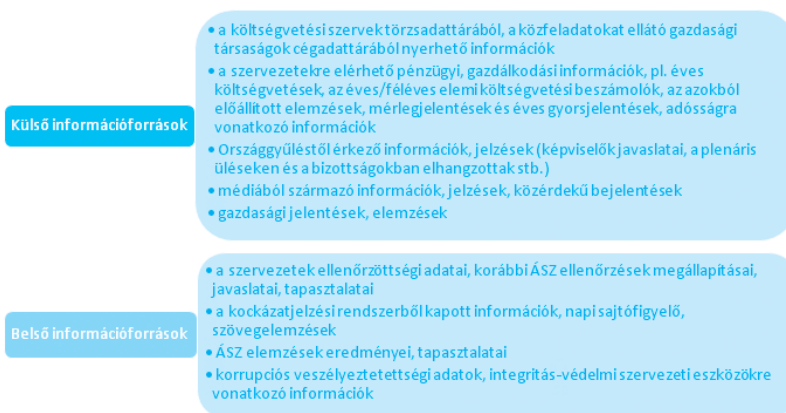
Tervezési szakasz	Célok	Inputok	Outputok
Stratégiai tervezés	<ul style="list-style-type: none"> szabályszerű, eredményes, hatékony, gazdaságos és transzparens közpénzfelhasználás és állami működés korruptiómegelőzés, integritásalapú közigazgatási kultúra támogatása magas hozzáadott értékű ellenőrzések a közpénzügyek átfogó és rendszerszintű értékelése jogszabályi előírások implementációjának támogatása hatékony állammenedzsment támogatása az államadósság- mutatóra szignifikáns hatást gyakorló területek kiválasztása ellenőrizetlen területek („fehér foltok”) ellenőrzés alá vonása 	<ul style="list-style-type: none"> jogszabályok (Alaptörvény, ÁSZ törvény, országgyűlési határozatok stb.) misszió nemzetközi standardok 	<p>prioritások, adott időszak stratégiai céljai, fő feladatok</p>
Középtávú ellenőrzéstervezés		<ul style="list-style-type: none"> keretek: jogszabályok, stratégia a potenciálisan ellenőrizhető területek kockázatelemzése - témajavaslatok monitoring rendszerből származó információk államadósság/GDP mutatóhoz való hozzájárulás jogi vagy intézményi változások korábbi ÁSZ-tapasztalatok nemzetközi ellenőrző szervezetek tevékenysége 	<p>középtávú ellenőrzési koncepció (3-4 éves időtáv)</p>
Éves tervezés	<ul style="list-style-type: none"> Országgyűlés tevékenységének támogatása szervezetek, rendszerek kiválasztása ellenőrzésre ellenőrzési kapacitás optimális felhasználása, hatékony ellenőrzések 	<ul style="list-style-type: none"> keretek: törvényi kötelezettségek (kötelezően elvégzendő ellenőrzések: pl. a központi költségvetés végrehajtásának, az állami adóhatóság és a helyi önkormányzatok adóztatási és egyéb bevételsterző tevékenységének, a kampánypénzek felhasználásának, a pártok gazdálkodása törvényességének, az állami vagyon feletti tulajdonosi joggyakorlással kapcsolatos tevékenységek, a Magyar Nemzeti Bank gazdálkodásának ellenőrzése) stratégia és középtávú ellenőrzési koncepció folyamatban lévő ellenőrzések kockázatelemzéssel megalapozott előtanulmányok monitoring rendszerből származó információk országgyűlés törvényalkotási programja ÁSZ rendelkezésére álló kapacitások 	<p>féléves ellenőrzési terv, kiválasztási listák</p>

Forrás: saját szerkesztés; Jakovác–Domokos–Németh [2016] felhasználásával

Az ÁSZ ellenőrzési kapacitásainak jelentős részét fordítja úgynevezett témacsoportos ellenőrzések lefolytatására. A témacsoportos ellenőrzéseket az ÁSZ a meghatározott témában, azonos területen, több éven keresztül, rendszeresen megújított, aktualizált programok alapján folytatja le. A potenciális ellenőrzöttek köréből az adott időszakban ellenőrzésre kerülő szervezetek kiválasztása kockázati alapon történik. 2015-2017 között a témacsoportos ellenőrzések ellenőrzött szervezetei voltak például állami tulajdonban (résztulajdonban) lévő gazdálkodó szervezetek; állami, önkormányzati tulajdonú gazdasági társaságok; központi alrendszer intézményei (pl. egészségügyi intézmények); helyi önkormányzatok; helyi nemzeti önkormányzatok; köztisztviselők; közalapítványok; nem állami humánszolgáltatók; erdőgazdaságok; kutatóintézetek; múzeumok.

A kockázatelemzésnek fontos szerepe van az ellenőrzéstervezésben: kockázatelemzés alapozza meg az ellenőrzési témaválasztást, az előtanulmányt, illetve az ellenőrzési helyszín kiválasztását. Ezekhez a kockázatelemzésért felelős terület a monitoring rendszerében nyilvántartott, külső és belső információforrásokra egyaránt támaszkodik (lásd 2. ábra).

2. ábra: A kockázatelemzés során felhasznált információforrások



Forrás: Jakovác–Domokos–Németh [2016] és az ÁSZ 2015. évről szóló beszámolója

2.2. Az ellenőrzésre való kiválasztás eredményességének mérési lehetőségei

Az ellenőrzésre való kiválasztás eredményességének értékelése attól függ, mi volt a kiválasztás – és így a kiválasztást támogató kockázatelemzés – eredeti célja. Amennyiben pl. a jogszabályok érvényesülését, implementációját szeretné támogatni a számvevőszék, a kockázatelemzés azoknak a területeknek a kiválasztását támogatja, amelyek *nem szabályszerű működése* magas kockázatot jelent pl. a költségvetés megvalósíthatósága, a fiskális célok elérése, kormányprogramok sikeres végrehajtása, szervezetek eredményes működése, a közszolgáltatások nyújtása tekintetében. Amennyiben a számvevőszék elsősorban az állammenedzsment megújítását kívánja támogatni ellenőrzéseivel, akkor

a kockázatelemzés azoknak a területeknek a kiválasztását alapozza meg, amelyeknél az *eredményesség-hatékonyság-gazdaságosság vonatkozásában elmaradás* látható, és amelyek így a kormányzati teljesítménycélok elérését hátráltatják.

Az elemzés nagy elemszámú alapsokaságot is érinthet (pl. költségvetési sorok, költségvetési szervek, több gazdasági társaság, projekt), ekkor a kockázatelemzés fő célja az elemek meghatározott kockázati szempontok szerinti sorba rendezése, vagyis kockázati rangsor kialakítása a legkockázatosabb elemek kiválasztása érdekében (helyszínkiválasztás). A kockázatoság megítélése szintén az ellenőrzés céljaitól függ, azonban a szervezet/szolgáltatás pénzügyi, társadalmi, gazdasági jelentősége mindenképpen növeli a kockázatoságot.

A kiválasztás eredményességét időről-időre értékelni szükséges. A szakirodalom alapvetően az ellenőrzéstervezés/kiválasztás minőségértékelésre vonatkozóan fogalmaz meg szempontokat, javaslatokat. A minőségértékelés az érdekeltek csoportjainak megfelelően lehet belső vagy külső értékelés, illetve az ellenőrzöttek visszajelzésén alapuló [OECD, 2004] is. A számvevőszékek társintézményi felülvizsgálat formájában végrehajtott teljesítményértékelését támogató módszertan [INTOSAI, 2016] például az ellenőrzéstervezés értékelésének kritériumaként a nemzetközi standardokat (ISSAI-ok) határozza meg. Gyakori az adott ellenőrzés érintettjei (leginkább ellenőrzött) általi értékelésre lehetőséget adó elégedettségi kérdőívek használata [EUROSAI, 2010; Talbot-Wiggan, 2010], amelyek az ellenőrzési funkció teljesítményértékelését is befolyásolják. A kérdőívek általában kitérnek a vizsgálati programban szereplő kockázatos területek (kulcsterületek) kiválasztásának megfelelőségére is, ezért az elégedettségi kérdőívek értelmezhetők a kiválasztás eredményessége értékelésének egyfajta eszközeként is.

A számvevőszéki ellenőrzések és az adóhatósági ellenőrzések között több szempontból is párhuzam vonható. Az adóellenőrzéseknek a számvevőszéki ellenőrzésekhez hasonlóan célja a szabálytalanságok detektálása, a szabályszerűség helyreállítása, az önkéntes szabálykövetés elősegítése, valamint a rendszerre vonatkozó információk gyűjtése, így ezen célok mentén történik az eredményesség mérése is. Az adóellenőrzés eredményességi kérdéseit a szakirodalom bővebben tárgyalja, a kiválasztás legeredményesebbnek tartott módszereivel számos dokumentum foglalkozik [OECD, 2006]. A hatóság az ellenőrzésre való kockázatalapú kiválasztáskor azokra az adózókra fókuszál, amelyek nagy valószínűséggel nem a jogszabályoknak megfelelően járnak el. A kockázatalapú kiválasztás módszereinek felülvizsgálata és értékelése a véletlen mintavétellel kiválasztott adózók ellenőrzése során nyert tapasztalatok alapján is elvégezhető.³

A belső ellenőrzés teljesítményértékelésének nemzetközi trendjeit és egyes nagyvállalatok gyakorlatait mutatja be Bota-Avram et al. [2011]. A belső ellenőrzés teljesítményértékelésének része gyakran a kockázatalapú tervezés/kiválasztás eredményessége, amelyet a gyakorlat próbál indikátorokkal kifejezni. Ilyen indikátor lehet például

³ Az adóhatósági ellenőrzések tervezési stratégiája ugyanis tipikusan két pilléren nyugszik: a véletlen és a kockázatalapú kiválasztáson. Khwaja-Awasthi-Loeprick [2011] több ország adóhatósági ellenőrzéstervezési gyakorlatát ismertette megállapítva, hogy a kiválasztási stratégiák pillérei egymást kiegészítő tervezési eszközök.

a kockázati lefedettség, a magas vagy ismeretlen kockázatú területek ellenőrzés általi lefedettsége, a prioritásokat tartalmazó kockázatalapú terv értékelése vagy az ellenőrzési hatókör és a vállalati kockázatok közötti kapcsolat értékelése.

3. HIPOTÉZISEK

Az ÁSZ ellenőrzéstervezési módszertana és a kiválasztás eredményességének mérési lehetőségei ismeretében az alábbi hipotéziseket fogalmazzuk meg.

H1: Az Állami Számvevőszék az átlagnál magasabb integritáskockázattal rendelkező közintézményeknél végzett ellenőrzést.

H2: A Nemzeti Adó- és Vámhatóság és a hatóságok az átlagnál magasabb integritáskockázattal rendelkező közintézményeknél folytattak le ellenőrzéseket.

4. MÓDSZER - AZ INTEGRITÁS FELMÉRÉS MEGKÖZELÍTÉSE

A hipotézis igazolásához definiálnunk kell az integritáskockázat fogalmát, meg kell határoznunk mérési módszerét, valamint azt, hogy az integritáskockázatot mikor tekintjük az átlagnál magasabbnak.

Jelen cikkben integritáskockázat alatt a korrupció, illetve a kisebb súlyú, de szervezeti normákat és értékeket sértő visszaélések ellen a szervezetet védeni hivatott védekezőképesség potenciális sérülését értjük. A definíció összhangban áll az államigazgatási szervek integritásirányítási rendszeréről és az érdekérvényesítők fogadásának rendjéről szóló 50/2013. (II. 25.) Korm. rendelet fogalom-meghatározásával.⁴

Az integritáskockázatot az ÁSZ Integritás felmérésének korrupciós veszélyeztetettség számító algoritmusával mértük. A közszféra integritáskockázatának meghatározásához a 2016. évi felmérés adatbázisát elemeztük, illetve felhasználtuk a 2016. évi Integritás jelentés közintézményekre vonatkozó eredményeit [Németh et al., 2016]. A kérdőíves felmérésben 3002, közszférába tartozó szervezet vett önkéntesen részt, amelyek 169 kérdésből, 16 kérdéscsoportból álló, egységes kérdőívet töltöttek ki a 2013-2015 közötti időszakra vonatkozóan. A válaszadó szervezeteket 15 intézménycsoportba soroltuk. A kérdőívre adott válaszok alapján az adatfelvételi és adatfeldolgozó rendszer az intézmények korrupciós érintettségére vonatkozóan százalékos formában kifejezett kockázati indexeket számolt.

Az Eredendő Veszélyeztetettségi Tényezők (EVT) index a szervezetek jogállásától és feladatköröitől függő eredendő veszélyeztettség összetevőit teszi mérhetővé, a jogsza-

4 2. § c) pontja alapján az *integritási kockázat* az államigazgatási szerv célkitűzéseit, értékeit, elveit sértő vagy veszélyeztető visszaélés, szabálytalanság vagy egyéb esemény lehetősége, míg a *korrupciós kockázat* olyan integritási kockázat, amely korrupciós cselekmény bekövetkezésének a lehetőségét jelenti.

bályi követelményekből fakadó kockázati tényezőket vizsgálja (pl. feladat-és hatáskörök, jogalkotás, jogalkalmazás).

A Korrupciós Veszélyeket Növelő Tényezők (KVNT) index az egyes intézmények napi működésétől függő – az eredendő veszélyeztetettséget növelő – összetevőket jeleníti meg, elsősorban a szervezet működését, működtetését vizsgálja (pl. uniós támogatások, vagyongazdálkodás, szervezeti kultúra és humán erőforrások). Ez leképezi a költségvetési szervezetek jogi/intézményi környezetének jellemzőit, működésük kiszámíthatóságát, stabilitását, továbbá az intézmények működtetése során jelentkező – alapvetően a mindenkori menedzsment döntéseitől befolyásolt – olyan változó tényezőket, mint a stratégiai célok meghatározása, a szervezeti struktúra és kultúra alakítása, valamint a személyi és költségvetési erőforrásokkal, illetve a közbeszerzésekkel való gazdálkodás.

Az ÁSZ Integritás felmérése hét kérdést tett fel a külső ellenőrzöttséggel kapcsolatosan. A kérdések arra irányultak, hogy a 2013-2015 közötti időszakban volt-e ÁSZ, NAV, illetve hatósági ellenőrzés a szervezetnél, illetve azok milyen eredménnyel zárultak. Jelen cikkben tehát külső ellenőrzésnek ezen ellenőrzéseket tekintettük.

Abban az esetben tekintettük hipotézisünket elfogadottnak, amennyiben a külső ellenőrzéssel érintett szervezetek átlagos EVT és KVNT értékei szignifikánsan eltérnek a közintézmények átlagos EVT és KVNT értékeitől. 5,1 százalékos, illetve 1 százalékos alatti szignifikanciaszinteket alkalmaztunk, ahol a két indexérték között a legerősebb összefüggést az 1 százalékos alatti szignifikanciaszint mutatja (három csillaggal jelölve).

5. AZ ELLENŐRZÉSEK KOCKÁZATÉRZÉKENYSÉGE A 2016. ÉVI INTEGRITÁS FELMÉRÉS EREDMÉNYEI TÜKRÉBEN

Az ellenőrzésre való kiválasztás célja integritásszempontról az, hogy

- egyrészt kerüljenek kiválasztásra azok a szervezetek, amelyeknél integritási szempontból súlyosabb szabálytalanságok nagy valószínűséggel előfordultak a *múltban* (utólagos értékeléshez, felelősségre vonás és a jövőbeni szabálytalanságok elkerülése céljából);
- másrészt kerüljenek kiválasztásra azok a szervezetek, amelyeknél az átlaghoz képest magasabb a korrupció bekövetkezésének *lehetősége* (a jövőbeni szabálytalanságok elkerülése céljából).

Hogyan vizsgálható, hogy ezek a célok teljesültek-e? Az első esetben pl. megnézhetjük a megvalósult ellenőrzés által feltárt szabálytalanságok súlyosságát, számát, valamint az ellenőrzés által kezdeményezett hatósági eljárások eredményét, számát. A második esetben pedig összevethetjük az ellenőrzött korrupciós veszélyeztetettségi szintjét a nem ellenőrzött szervezetekével. Az Integritás felmérés eredményei ez utóbbi esetben használhatóak fel az értékeléshez, hiszen a kérdőív rákérdez az ÁSZ, a NAV, illetve a hatósági ellenőrzés megtörténte, illetve a felmérés képet ad az adott intézmény integritáskockázati profiljáról. A továbbiakban tehát azt vizsgáljuk, hogy a külső ellenőrzéssel érintett szervezetek, intézménycsoportok korrupciós veszélyeztetettségi mutatói maga-

sabb kockázatot jeleznek-e az ellenőrzéssel nem érintett szervezetekhez, csoportokhoz képest.

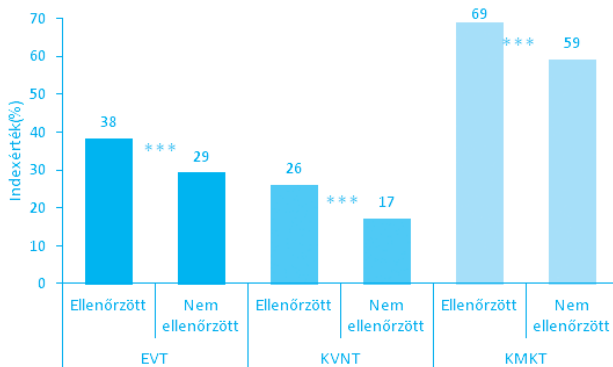
A 2016-os Integritás felmérés alapján összesen 2455 szervezetnél (a válaszadók 81,78 százalékánál) volt külső ellenőrzés a 2013-2015 közötti időszakban. Ezek közül 617 szervezetet érintett ÁSZ-ellenőrzés, 699 szervezetet NAV-ellenőrzés, 2239 szervezetnél volt hatósági ellenőrzés.

5.1. ÁSZ-ellenőrzéssel érintett intézmények

A kérdőívet kitöltő, ÁSZ által ellenőrzött szervezetek 41 százaléka helyi önkormányzat volt. Az egészségügyi intézmények, egyéb igazgatási tevékenységet végző szervezetek, óvodák, bölcsődék, illetve szociális ellátóintézmények, intézménycsoportok az ellenőrzött szervezetek 7-7 százalékát tették ki. A többi intézménycsoport ennél kisebb arányt képviselt az ellenőrzöttek között.

Összevetve az ellenőrzéssel érintett, illetve nem érintett intézmények kockázati indexeit, megállapítható, hogy az ÁSZ által ellenőrzött szervezetek átlagos kockázati indexei mind az EVT, mind a KVNT tekintetében szignifikánsan magasabbak, mint a nem ellenőrzött intézményeké. Megemlíthető ugyanakkor, hogy az ellenőrzött szervezetek átlagos kontrollszintje (KMKT, vagyis Kockázatok Mérésétől Távolodás Tényezője) is szignifikánsan magasabb volt. Az indexértékeket a 3. ábra mutatja.

3. ábra: Az ÁSZ által ellenőrzött és nem ellenőrzött válaszadók EVT, KVNT és KMKT átlagértékei 2016-ban

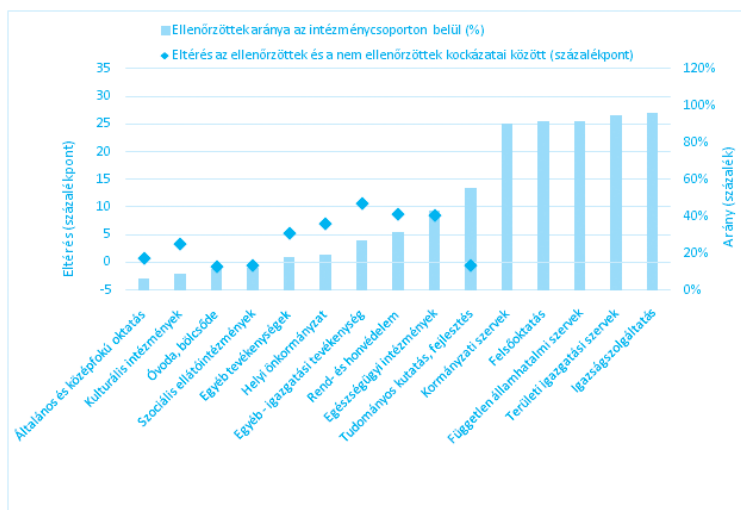


Forrás: Németh–Martus–Szabó [2016]

A H1 hipotézist igazolták az eredmények, mivel a felmérés adatai alapján az Állami Számvevőszék az átlagnál magasabb integritáskockázattal rendelkező közintézményeknél végzett ellenőrzéseket.

A kockázati indexek intézménycsoportok szerinti alakulását is megvizsgáltuk. A 4. ábra az ellenőrzéssel érintett szervezetek intézménycsoporti arányát mutatja (jobb oldali tengely). A bal oldali tengely az ellenőrzöttek átlagos kockázati indexeinek eltérését mutatja az adott intézménycsoporton belüli, nem ellenőrzött intézmények átlagos kockázati indexéhez képest (százalékpontban). Az integritáskockázat számítása során az EVT és a KVNT indexeket ez esetben együtt kezeltük, azokat egy indexbe vontuk össze.

4. ábra: ÁSZ által ellenőrzött intézmények intézménycsoporton belüli aránya (jobb oldali tengely) és az ellenőrzöttek kockázati indexeinek eltérése az intézménycsoporti átlagtól (bal oldali tengely)



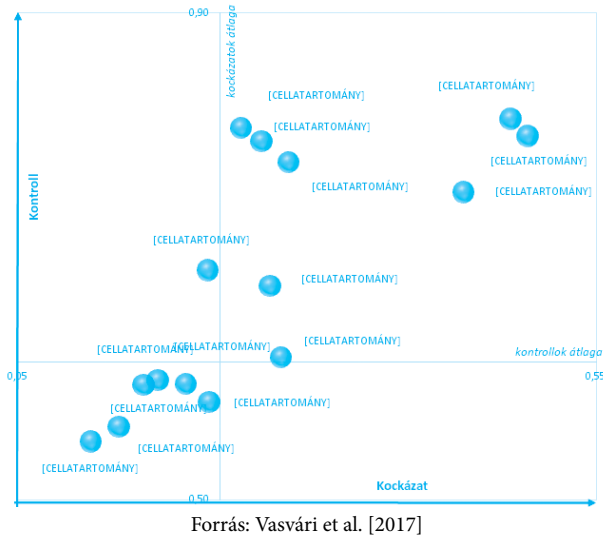
Forrás: Integritás felmérés 2016 adatai alapján saját szerkesztés

Megvizsgáltuk, hogy mely csoportok esetében van szignifikáns eltérés az ellenőrzött és nem ellenőrzött szervezetek kockázati indexei között. Abban az öt esetben, ahol az átellenőrzési arány magas (majdnem 100 százalék) volt, ott nem tudtuk elvégezni a statisztikai próbát. A vizsgálható tíz intézménycsoport közül öt esetében találtunk szignifikáns eltérést: a kulturális intézmények, a helyi önkormányzatok, az egyéb - igazgatási tevékenységek (ide tartoznak pl. a nemzetiségi önkormányzatok, kormányhivatalok, vízügyi igazgatóságok), az egészségügyi intézmények, valamint a rend- és honvédelem intézménycsoportoknál. Az eredmények azt mutatják tehát, hogy ezekben a csoportokban az ellenőrzésre kiválasztott szervezetek integritásszempontból kockázatosabbak, mint a csoport többi tagja. Az öt intézménycsoport közül négy témacsoportos ellenőrzésben volt érintett, a szervezetek ellenőrzésre való kiválasztása az előzetes kockázati értékelésük alapján történt.

A felmérés rámutat arra is, hogy a magas átellenőrzöttségi arány inkább az átlagnál kockázatosabb intézménycsoportok esetében jellemző. Az egyes intézménycsoportokon belüli arányokat tekintve ÁSZ-ellenőrzés legnagyobb arányban az igazságszolgáltatás, a területi igazgatási szervek, a független államhatalmi szervek, a kormányzati szervek és a felsőoktatás intézménycsoportokat érintette, mind az öt csoport esetében a felmérésben

részt vevő intézmények több mint 90 százalékát. Az 5. ábra a kockázatok és kontrollok intézménycsoportos átlagait mutatja. Az ábrából látható, hogy különösen magas integritáskockázattal rendelkeztek a területi igazgatási szervek, a kormányzati szervek, illetve a felsőoktatás intézménycsoportok [Vasvári et al., 2017].

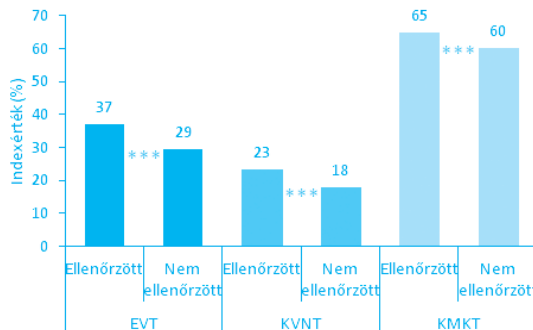
5. ábra: Az integritáskockázat és a mérséklő kontrollok viszonya az egyes intézménycsoportokban



5.2. A NAV- illetve hatósági ellenőrzéssel érintett szervezetek

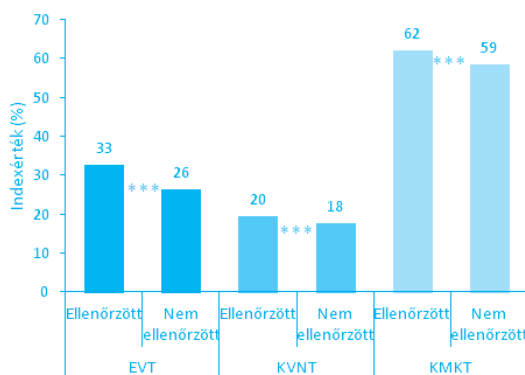
Az ellenőrzésre való kiválasztás kockázaterzékenysége a NAV, illetve a hatósági ellenőrzéseknél is megfigyelhető. Az ellenőrzött intézmények kockázati indexei szignifikánsan magasabbak, mint a nem ellenőrzött intézményeké (6. ábra és 7. ábra).

6. ábra: A NAV által ellenőrzött és nem ellenőrzött válaszadók EVT, KVNT és KMKKT átlagértékei 2016-ban



Forrás: Németh–Martus–Szabó [2016]

7. ábra: A hatóság által ellenőrzött és nem ellenőrzött válaszadók EVT, KVNT és KMKT átlagértékei 2016-ban



Forrás: Németh–Martus–Szabó [2016]

A 1. táblázat az egyes indexértékek eltéréseit mutatja a három ellenőrzési típusra vonatkozóan.

1. táblázat: Az ellenőrzött és nem ellenőrzött intézmények indexértékei közötti eltérések az egyes ellenőrző szervezeteken belül (százalékpont)

	ÁSZ	NAV	Hatósági
EVT	9,03	7,52	6,34
KVNT	8,87	5,72	1,94
KMKT	9,82	4,79	3,58

Forrás: Németh–Martus–Szabó [2016]

Az ellenőrzött szervezetek körében szignifikánsan magasabb kockázatok jelentkeznek, mint azon intézmények körében, ahol nem volt ellenőrzés. Ez azt mutatja, hogy az ÁSZ, a NAV és a hatósági ellenőrzés tekintetében, integritáskockázati szempontból egyaránt eredményes a kockázatalapú kiválasztás.

A H2 hipotézist igazolták az eredmények, mivel a felmérés adatai alapján a Nemzeti Adó- és Vámhatóság és a hatóságok az átlagnál magasabb integritáskockázattal rendelkező közintézményeknél végeztek ellenőrzéseket.

KONKLÚZIÓ

- A) Az ÁSZ ellenőrzéstervezési módszertana integritáskockázati szempontból eredményesnek bizonyult, mivel az Integritás felmérés adatai alapján az Állami Számvevőszék az átlagnál magasabb integritáskockázattal rendelkező közintézményeknél végzett ellenőrzéseket, valamint magas átellenőrzöttségi arány inkább az átlagnál kockázatosabb intézménycsoportok esetében jellemző. A felmérés alapján kimutatott eredményesség részben a helyszínkiválasztást megalapozó kockázatelemzési módszertan és az Integritás felmérés kockázatmérése közötti párhuzamosságnak tudható be (mindkét módszertan kockázatosabbnak értékeli például a nagy értékű közbeszerzési eljárásban való részvételt, az összetett szervezeti felépítést, a hatósági jogkörrel rendelkezést stb.). Ugyanakkor a Számvevőszék nem kizárólag kockázatelemzéssel választja ki ellenőrzésre a területeket, illetve azon belül a szervezeteket; az ÁSZ ellenőrzési tervét a törvényi előírások, az államadóság/GDP rátához való hozzájárulás, az ellenőrzési periódus, illetve a terület jelentősége is erősen meghatározza. Az Integritás felmérés eredményei azt mutatják, hogy az ellenőrzéstervezés kockázatalapú és nem-kockázatalapú módszerei egyaránt megfelelően járultak hozzá a nagyobb figyelmet igénylő szervezetek ellenőrzésre való kiválasztásához.
- B) A NAV és a hatóságok ellenőrzésre való kiválasztásának kimutatott kockázatérzékenysége arra hívja fel a figyelmet, hogy a szervezeti integritást veszélyeztető tényezők fennállása egyéb, a szervezeti integritáshoz nem kapcsolódó területek szabályszerű működésének hiányosságait is előre jelezheti.
- C) Annak érdekében, hogy az Integritás felmérés pontosabb képet adjon a felmérésben részt vevő intézmények integritáskockázatairól, így közvetve az ÁSZ ellenőrzésre való kiválasztását eredményesebben támogassa, a felmérésnek a jövőben javasolt figyelembe venni a kockázatok halmozódását. Így például egyes kockázatok együttes előfordulása esetén a kockázati koncentrációt kifejezheti a megnövelt kockázati súly alkalmazása. A kockázatszámítás felülvizsgálatát a számvevőszéki ellenőrzési tapasztalatok és a kutatási eredmények támogathatják.

Az ellenőrzéstervezés, illetve az ellenőrzésre való kiválasztás értékelését további szempontok alapján bővíteni lehet. Vizsgálandó terület lehet a jövőben például az eredményesség mérése, bemutatása a reziduális integritáskockázatok (vagyis a kockázatok kontrollok révén csökkentett értéke) alapján. Vizsgálandó kérdés lehet továbbá, hogy az integritáskockázat-elemzés rámutatott-e azokra a szervezetekre, amelyeknél az ÁSZ-ellenőrzés súlyos szabálytalanságokat tárt fel.

7. FELHASZNÁLT IRODALOM

Állami Számvevőszék (2015): *Módszertani összefoglaló. „Korrupciós kockázatok feltérképezése – integritás alapú közigazgatási kultúra terjesztése”* (ÁROP-1.2.4-09-2009-0002). <http://integritas.asz.hu/modszertan>. Letöltve: 2017. 05. 14.

- Állami Számvevőszék (2016): *Tájékoztató az Állami Számvevőszék 2015. évi szakmai tevékenységéről és beszámoló az intézmény működéséről az Országgyűlés részére.* https://asz.hu/storage/files/files/tajekoztato_az_allami_szamvevoszek_eves_tevékenysegerol/10303.pdf?ctid=271. Letöltve: 2017. 05. 14.
- Bota-Avram, C. – Popa, I. – Stefanescu, C. (2011): *Methods Of Measuring The Performance Of Internal Audit.* Babeş-Bolyai University. https://www.researchgate.net/publication/227576321_METHODS_OF_MEASURING_THE_PERFORMANCE_OF_INTERNAL_AUDIT. Letöltve: 2017. 05. 14.
- Djati, K. – Payamta (2013): *The Measurement of Internal Audit Effectiveness at Ministry of Finance in Republic of Indonesia.* International Conference on Accounting and Finance (AT), Singapore.
- Domokos L. – Nyéki M. – Jakovác K. – Németh E. – Hatvani Cs. (2015): „Kockázatelemzés és kockázatkezelés a közszférában és a közpénzügyi ellenőrzésben.” *Pénzügyi Szemle* 2015/1. <http://www.asz.hu/penzugyi-szemle-cikkek/2015/kockazatelemzes-es-kockazatkezes-a-kozszeraban-es-a-kozpenzugyi-ellenorzesben>. Letöltve: 2017. 05. 14.
- EUROSAI (2010): *Achieving Audit Quality: Good Practices in Managing Quality within SAIs.* http://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/working-groups/electronic-database/Good_practices_quality.pdf. Letöltve: 2017. 05. 14.
- INTOSAI Working Group on the Value and Benefits of SAIs (2016): *SAI Performance Measurement Framework Version 3.2, 19 Feb 2016.* <https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/5799469ef7e0ab03dd-d730a3/1469662886059/2.SAI+PMF+version+3+2+-+19+Feb++2016.pdf>. Letöltve: 2017. 05. 14.
- Jakovác K. – Domokos L. – Németh E. (2016): „A jó kormányzás támogatása a számvevőszéki ellenőrzések tervezési folyamatai során”. In: Prof. Németh Erzsébet (szerk.): *A jó kormányzás építőkövei – fókuszban a legfőbb pénzügyi ellenőrző szerv, az Állami Számvevőszék.* Állami Számvevőszék, Budapest. https://asz.hu/storage/files/files/a_jo_kormanyzas_epitokovei/8.pdf. Letöltve: 2017. 05. 14.
- Khwaja, M. S. – Awasthi, R. – Loepriek, J. (2011): *Risk-based Tax Audits: approaches and country experiences.* The World Bank. https://books.google.hu/books?hl=hu&lr=&id=V1A44HePV-4C&oi=fnd&pg=PR5&dq=%22audit+selection%22+effectiveness&ots=3AQBjkcYW&sig=VooeMXHABO3_mPIHldoxcWECFNU&redir_esc=y#v=onepage&q=selection&f=false. Letöltve: 2017. 05. 14.
- Németh E. – Martus B. – Szabó Z. Gy. (2016): *Integritás felmérés - Közintézmények, 2016 Kutatási jelentés.* Állami Számvevőszék, Budapest. https://asz.hu/storage/files/files/Publikaciok/Elemzesek_tanulmanyok/2016/integritas_felm_2016.pdf?ctid=976. Letöltve: 2017. 05. 14.
- OECD (2004): *Achieving High Quality in the Work of Supreme Audit Institutions.* SIGMA Papers, No. 34, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/5kml-60v9gsd6-en>. Letöltve: 2017. 05. 14.
- OECD (2006): *Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches.* <https://www.oecd.org/tax/administration/37589900.pdf>. Letöltve: 2017. 05. 14.

- Talbot, C. – Wiggan, J. (2010): „The public value of the National Audit Office.” *International Journal of Public Sector Management*. 23(1): 54-70.
- Vasvári T. – Németh E. – Martus B. Sz. – Vargha B. T. – Kozma G. (2017): *Elemzés a közsféra integritási helyzetéről intézménycsoportonként 2016.* (megjelenés alatt), Állami Számvevőszék, Budapest.