

Az indonéz kormányzati szektor belső kontrollrendszere és az önkormányzatok igazgatási teljesítményének kapcsolata

Jaka Winarna

Universitas Sebelas Maret Surakarta

jaka.winarna@staff.uns.ac.id

Muhtar Muhtar

Universitas Sebelas Maret Surakarta

muhtar@staff.uns.ac.id

Sutaryo Sutaryo

Universitas Sebelas Maret Surakarta

sutaryo@staff.uns.ac.id

Prihatnolo Gandhi Amidjaya

Universiti Malaysia Sarawak

prihatnologandhi@gmail.com

ÖSSZEFOGLALÓ

A tanulmány az önkormányzati belső kontrollrendszereknek az önkormányzatok igazgatási teljesítményére gyakorolt hatását vizsgálja Indonézia példáján. A szerzők a Belügyminisztérium, a Pénzügyi és Fejlesztési Felügyelet, a Statisztikai Hivatal, valamint az önkormányzati pénzügyi beszámolók és weboldalak másodközlésű adatait használták fel. 508 önkormányzatnak a 2017–2019-es időszakra vonatkozó 1524 adatsorából adatbázist hoztak létre, és az adatok közötti összefüggéseket elemezték. A cikk bemutatja, hogy 2017–2019 között több önkormányzat még mindig alacsony vagy közepes igazgatási teljesítményt nyújtva működik, ami nem elégti ki a Belügyminisztérium 2015. évi stratégiai tervében meghatározott elvárásokat. Elemzésünk empirikus bizonyítékot nyújt arra, hogy a belső kontrollrendszer három eleme: a kontrollkörnyezet, a kockázatelemzés, valamint az információ és kommunikáció pozitívan hat az önkormányzatok igazgatási teljesítményére. Eredményünk segítséget kíván nyújtani a Pénzügyi és Fejlesztési Felügyeletnek, hogy folyamatosan optimalizálja az indonéz önkormányzatok belső kontrollrendszerének fejlesztésére irányuló programjait, illetve a Belügyminisztériumnak, hogy nagyobb hatást gyakorolhasson az önkormányzatok igazgatási teljesítményére.

KULCSSZAVAK: Indonézia, önkormányzat, igazgatási teljesítmény, belső kontrollrendszer

JEL-KÓDOK: H11, H70, H83, M48

DOI: https://doi.org/10.35551/PSZ_2021_k_2_5

Az indonéz önkormányzatok jelentős szerepet játszanak a közügyek igazgatásában (Sutopo, Wulandari, Adiati, Saputra, 2017), elsősorban a regionális autonómiának köszönhetően. A kormányzati teljesítmény egy olyan kérdés, amely folyamatosan reflektorfényben van Indonéziában. A Belügyminisztérium által képviselt központi kormányzat minden évben értékeli az önkormányzatok igazgatási teljesítményét. Az értékelés inputok, folyamatok, outputok, eredmények, hasznok és hatások mérése alapján ad megbízható képet az önkormányzatok igazgatási teljesítményéről. Az indonéz önkormányzatok egy részének teljesítménye még mindig nem felel meg a Belügyminisztérium elvárásainak. 2018-ig még mindig sok olyan önkormányzat volt, amely nem ért el magas szintű teljesítményt.¹ Ez nem felel meg a Belügyminisztérium céljának,² amely minden önkormányzattól legalább magas szintű teljesítményt vár el. Ezért nagyon fontos az olyan empirikus kutatás, amely átfogóan vizsgálja az önkormányzatok igazgatási teljesítményét, főként annak meghatározó tényezőit, hogy a legjobb gyakorlatok eléréséhez szükséges szakpolitikai ajánlásokat lehessen megfogalmazni.

Az önkormányzati teljesítmény egyik leginkább meghatározó tényezője a belsőkontrollrendszer (Benedek, Szenténé, Beres, 2014; Urbanik, 2016). Indonéziában a 2008. évi 60. számú kormányrendelet³ szabályozza az igazgatási szervek belső kontrollrendszerét, amelyet a COSO-modell 2013. évi változatának koncepcióját követve dolgoztak ki az átlátható és elszámoltatható pénzügyi irányítás megteremtése érdekében. A belső kontroll fontos szerepet játszik a szervezeti célok, köztük a teljesítménycélok megvalósításában (Gyüre, 2012). Ezt az összefüggést azonban a közszféra irányításának szakirodalmá kevésbé tárta fel, főként nem empirikus kutatások alapján. A belső kontroll szerepét vizsgáló több korábbi tanulmány megállapításai a közszférára

csak korlátozásokkal érvényesek, mivel azok többsége a magánszektorra összpontosított (Dabbagoglu, 2012; Hillison, Pacini, Sinason, 1999). Sok tanulmány alacsony számú kutatási megfigyelésre támaszkodik (Liu, Lin, 2012; Sutopo, Wulandari, et al., 2017; Utama, Evana, Gamayuni, 2019). Ezért a szakirodalomban fellelhető tanulmányok nem adnak átfogó képet.

E tanulmány célja, hogy a gyakorlatban hasznosítható hozzájárulást adjon a belső kontrollrendszer fejlesztésére irányuló, a nyilvános elszámoltathatóságot javító ajánlások megfogalmazásához. A szerzők további célja az, hogy a belső kontrollrendszerek működésének átfogó elemzésével, valamint annak az önkormányzatok igazgatási teljesítményére gyakorolt hatásainak feltárásával hozzájáruljanak a téma szakirodalmának gazdagításához.

SZAKIRODALMI ÁTTEKINTÉS ÉS A HIPOTÉZISEK MEGFOGALMAZÁSA

Ügynökelmélet

Jensen és Meckling (1976) megfogalmazása szerint a megbízó és az ügynök között ügynökségi kapcsolat áll fenn, ha az ügynök a megbízó nevében és javára jár el. Az ügynökelmélet szerint az ügynökök maximalizálják saját érdekeiket, de próbálják teljesíteni a megbízóval kötött szerződést (Mantysaari, 2009). Ebben az esetben az elszámoltathatóság annak bizonyítéka, hogy az ügynök felelős tetteiért. *Hali és Abdullah* (2006) szerint az ügynökelmélet az önkormányzatoknál is érvényes, ahol az önkormányzat nyilvános ügynökként jár el. Ha ez az önkormányzati elszámoltathatóság megvalósítására irányuló erőfeszítésekkel párosul, akkor az hozzájárul a megfelelő önkormányzati teljesítményhez.

Önkormányzati igazgatási teljesítmény

A felhatalmazott félnek a többi félhez való felelős hozzáállásának az egyik legfontosabb szempontja a teljesítmény. A kormány felelős azért, hogy a közpénzekből nyújtott közszolgáltatásokat megfelelő színvonalon nyújtsák (Sari, Ghozali, Achmad, 2017). Az indonéz Belügyminisztérium – igazgatási teljesítmény-nyel kapcsolatos vélemények, folyamatok, eredmények, hasznok és hatások mérése alapján – évente végez teljesítményértékelést az önkormányzatoknál (LGPAE).

Az LGPAE-index alakulását egyaránt befolyásolja az önkormányzati igazgatási ügyek átfogó, a politikakészítéstől a megvalósítási szakaszig tartó értékelése, valamint a közszolgáltatások nyújtása és azok elsődleges megítélése (Sari et al., 2017). Az értékelés magában foglalja az igazgatási ügyek átfogó mutatóit az *1. ábrán* látható módon. Minden mutatót kiértékelnek, a végső értékelési pontszám 1-től 4-ig terjed (1=alacsony; 2=közepes; 3=magas; 4=nagyon magas). A Belügyminisztérium a 2009. évi 73. számú belügyminiszteri rendelettel nyilvánosságra hozta a Belügyminisztérium 2015–2019 időtávú stratégiai tervét. A rendelet azt tűzi ki célul, hogy minden indonéz önkormányzat legalább magas (3. szintű) igazgatási teljesítményt érjen el 2017-re.

A kormányzati szektor belső kontrollrendszere

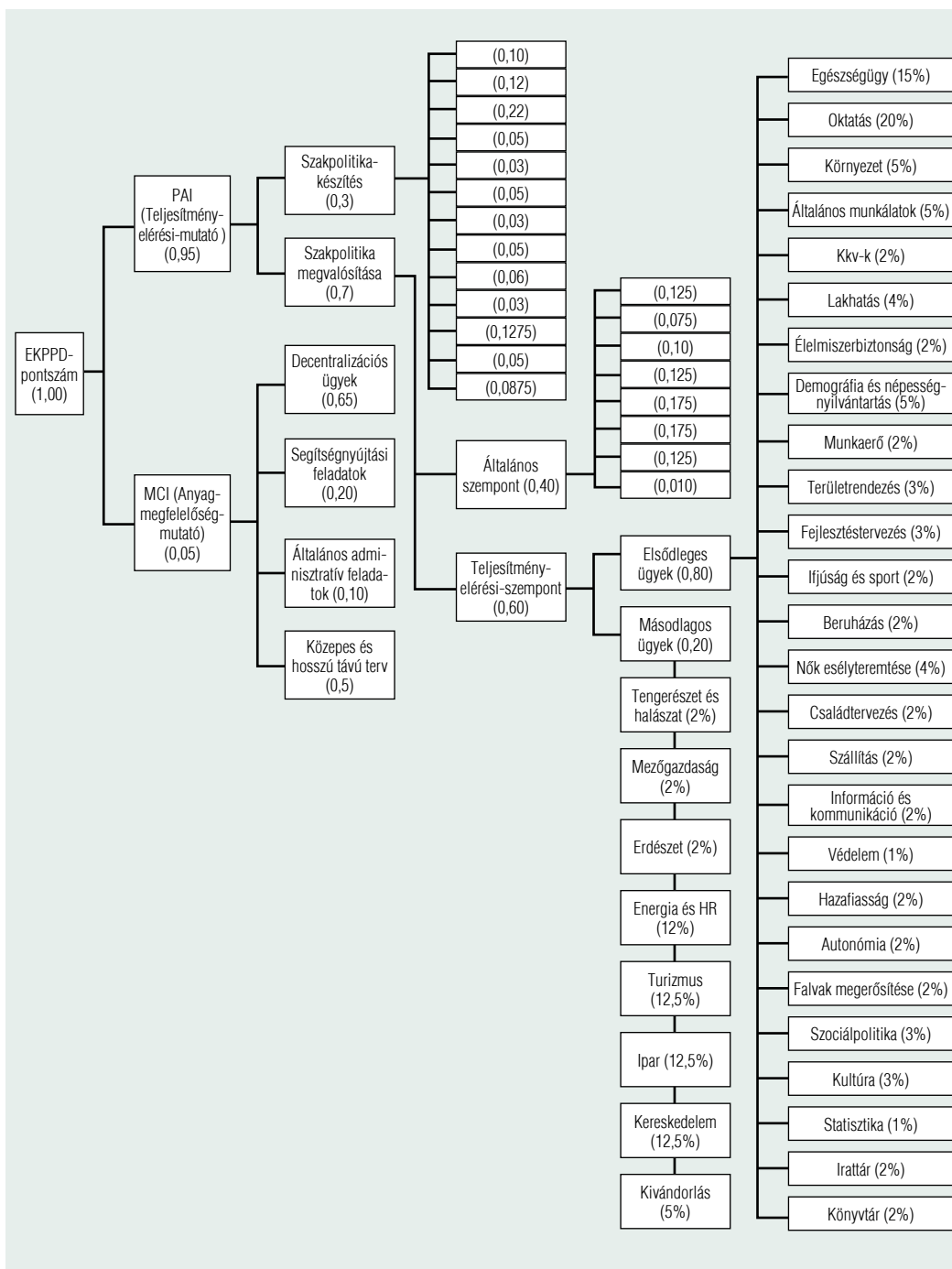
A COSO (2013) koncepciója szerint a belső kontrollrendszer a szervezet által végrehajtott folyamat, amelynek célja a működés hatékonyságának és eredményességének, a pénzügyi beszámolás megbízhatóságának, valamint az alkalmazandó jogszabályoknak való megfelelés biztosítása. Az indonéz kormány több fontos változtatást vezetett be az állami irányításban az 1998-as reform óta, az egyik a kormányzati szek-

tor belső kontrollrendszerének (SPIP) létrehozása a 2008. évi 60. kormányrendeletben meghatározott módon, amelyet a kormányzati szektorba tartozó intézmények kötelesek alkalmazni központi és önkormányzati szinten egyaránt.

A kormányzati szektor belső kontrollrendszere annak bizonyítéka, hogy a kormány elkötelezett a nyilvános elszámoltathatóság mellett, amelyben az előrelépést a COSO koncepciójának adaptálása jelentette. A COSO-keretrendszer adaptációja a belső kontrollrendszer fejlesztésére összhangban van a nemzetközi fejleményekkel, mivel a keretrendszert több ország elfogadta, általános érvényességét pedig tudósok is alátámasztják (Benedek et al., 2014). A COSO-keretrendszer célja ésszerű biztosítékok nyújtása arról, hogy a kormányzati szektorba tartozó szervezet tevékenységének megszervezése képes biztosítani a célok eredményes és hatékony megvalósítását, a pénzügyi irányítás és beszámolás megbízhatóságát, a vagyonbiztonságot, valamint a törvényeknek és rendeleteknek való megfelelést. Hatékony belső kontrollrendszerrel felelős és átlátható közpénzügyi irányítás érhető el. Ezzel szemben a belső kontroll hiányosságai gyenge irányítást eredményeznek (Rác, Tóth, 2021). Erre tekintettel a belső kontrollrendszer fejlesztését komolyan kell venni, valamint a kormányzati reformok során magas prioritását kell élveznie (Urbanik, 2016). A COSO keretrendszerrel összhangban a kormányzati szektor belső kontrollrendszerének (SPIP) elemei a következők: kontrollkörnyezet, kockázatelemzés, kontrolltevékenységek, információ és kommunikáció, monitoring.

A kormányzati szektor belső kontrollrendszerének megvalósítását minden évben a Pénzügyi és Fejlesztési Felügyelet (BPKP) és a Legfelsőbb Számvevői Testület (BPK) értékeli. A BPKP évente végez értékelést a kormányzati belső kontrollrendszer érettségéről, hogy felmérje, mennyire jól teljesít a rendszer, és mennyire fejlett az egyes kormányzati szektorba tartozó intézményekben. Ez az értékelés álla-

A TELJESÍTMÉNY ÖSSZETETT INDEXÉNEK SÚLYOZÁSA



Forrás: Önkormányzati igazgatási teljesítményértékelés (LGAPE) kézikönyv előírásai⁴

pítja meg a belső kontrollrendszer érettségét. Mindeközben a BPK is évente vizsgálja a kormányzati belső kontrollrendszert a kormányzati szektorba tartozó intézmények pénzügyi beszámolóit auditálásának részeként. A BPK megállapítja a kormányzati belső kontrollrendszer gyengeségeit, valamint ajánlásokat tesz azok javítására. Ezért az értékelések és vizsgálatok révén a kormányzati belső kontrollrendszer megvalósítása az indonéz kormányzati intézményekben folyamatosan javulhat a megfelelő irányítás és elszámoltathatóság érdekében.

Kontrollkörnyezet és önkormányzati igazgatási teljesítmény

A kontrollkörnyezet – amely magában foglal többek között értékeket, etikát, integritást, személyzeti politikát és szervezeti felépítést (COSO 2013) – hatással van a szervezeti dolgozóinak a magatartására (Rubino, Vitolla, Garzoni, 2017). A motiváló kontrollkörnyezettel rendelkező önkormányzatok programjait és tevékenységeiket a tervek szerint és költségvetésük betartása mellett tudják végrehajtani, így teljesítményük eredményes és elszámoltatható marad, ami a számvevőszéki ellenőrzések elsődleges kulcskritériuma (Jones, 2008). Megfelelő kontrollkörnyezettel az önkormányzati igazgatás magas teljesítményt érhet el. A leírtak alapján a hipotézist a következőképpen fogalmazzuk meg.

H_1 : A kontrollkörnyezet pozitívan hat az önkormányzati igazgatási teljesítményre

Kockázatértékelés és önkormányzati igazgatási teljesítmény

A kockázatok megléte lehetőségeket nyújt a bevett normáktól eltérő cselekedetekre, főként az önkormányzatok pénzügyi irányítá-

sának területén, amit a kockázatok olyan növekedése követ, amelyeknek nincsenek is feltétlenül a tudatában (Shanmugam et al., 2012). Így szükség van a kockázatértékelésre (Dabbagolu, 2012), azaz a kockázatok azonosítására, értékelésére és kezelésére (Jones, 2008). *Rendon, Rendon* (2016) szerint a csalás kockázatai veszélyeztethetik a szervezeti elszámoltathatóságot, főleg ha a csalás nyilvánosságra kerül, ezáltal csorbítva a szervezet jó hírnevét. Ezért a megfelelő kockázatértékelés megléte minden önkormányzati tevékenységben elengedhetetlen, függetlenül attól, hogy a kockázat jelentős-e vagy sem. A kockázatértékelés a közintézmények irányításban is fontos (Wardhani, Rossieta, Martani, 2017). *Báger* (2011) azt is ajánlja, hogy a kockázat feltérképezését a közszférában még szélesebb körben alkalmazzák. Ezért a COSO (2013) koncepcióját követve arra számíthatunk, hogy a kockázatértékelés az önkormányzati igazgatás magas teljesítményét eredményezheti. Az előzőek alapján így hangzik a hipotézis:

H_2 : A kockázatértékelés pozitívan hat az önkormányzati igazgatási teljesítményre

Kontrolltevékenységek és önkormányzati igazgatási teljesítmény

A kontrolltevékenységeknek a fizikai kontrollokon, a teljesítmény jelentésén és a felelősségi körök elhatárolásán keresztül biztosítaniuk kell, hogy a a célok megvalósítását szolgáló tevékenységek megfelelően legyenek végrehajtva (Rendon, Rendon, 2016). A kontrolltevékenységek elengedhetetlenek a teljesítmény javításához (Al-Thuneibat, Al-Regaily, Basodan, 2015). Kontrolltevékenységek kelljenek az eljárások és a szakpolitikák végrehajtásának biztosításához is (Mandzila, Zéghal, 2016). Lényegében a kontrolltevékenységek több olyan tevékenységet is magukban fog-

lálnak, amelyek összevetik azt, ami éppen történik, és aminek történnie kellene ideális körülmények között, elvárva az optimális eredmények elérését. Így az erőforrás-kezelés optimális lesz, és az önkormányzatok magas igazgatási teljesítménye valószínűsíthető (Koutoupis, 2012). Hipotézisünk a következőképpen hangzik:

H₃: A kontrolltevékenységek pozitívan hatnak az önkormányzati igazgatási teljesítményre

Információ és kommunikáció, valamint az önkormányzati igazgatási teljesítmény

Az információ és kommunikáció elengedhetetlen a szervezeti tevékenységek megvalósítása során (Al-Thuneibat et al., 2015), főleg a döntéshozatalban (Naser, Al Shobaki, Ammar, 2017). Megfelelő információval és kommunikációval megakadályozható a jogosulatlan személyek hozzáférése erőforrásokhoz (Lestari et al., 2019). A jobb információ és kommunikáció megfelelő tervezést és így később optimális eredményeket hoz, így az önkormányzatok igazgatási teljesítménye várhatóan magas színvonalú lesz. Mi több az információ- és kommunikációáramlás betartandó jogi keretként szabályzatba is foglalható. Amikor egy adott szabályozást megfelelően kommunikálnak és gyakorolnak, az elvárt teljesítmény elérhető lesz. Ezzel szemben, amikor egy alapvető szabályozást nem megfelelően kommunikálnak és a jogi keretrendszer túl gyenge, az teljesítménybeli és irányítási problémákat eredményezhet (Melly, 2011). Így a hipotézisünk a következőképpen hangzik:

H₄: Az információ és kommunikáció pozitívan hat az önkormányzati igazgatási teljesítményre

Monitoring és önkormányzati igazgatási teljesítmény

A monitoring segít a szervezetnek, hogy folyamatosan nyomon kövesse a belső kontrollok minőségét, és így elérhetőek legyenek a szervezeti célok (Rendon, Rendon, 2016). *Petrakaki, Hayes, Introna* (2009) a megfigyelés monitoringhatásait e-kormányzati technológia segítségével vizsgálták, és úgy találták, hogy a monitoring pozitív hatással van a közszolgáltatás elszámoltathatóságára. A monitoring lehetővé teszi, hogy következetes haladással érjék el a teljesítményre vonatkozó célokat (Lestari et al., 2019). Ezért az optimális monitoring javít a teljesítményen és elszámoltathatóságon (Kiabel, 2012). Az összegzett szakirodalom alapján így hangzik a hipotézis:

H₅: A monitoring pozitívan hat az önkormányzati igazgatási teljesítményre

KUTATÁSI MÓDSZERTAN

Sokaság, minták és kutatási adatok

A kutatásban a sokaság az összes indonéz önkormányzat 2017–2019. évi adatai alkották. Az önkormányzatok ebben az időszakban elért teljesítményét annak a belügyminisztériumi célkitűzésnek a fényében vizsgáljuk, hogy 2017-től minden önkormányzat legalább „magas színvonalon” teljesítsen. Ez a kutatás a teljes sokaságot vizsgálja, annak érdekében, hogy átfogó kutatást végezzen és általánosítható megállapításokra jusson. Ez a tanulmány az érintett kormányzati szervektől – például Belügyminisztériumtól, a BPK-tól, a BPKP-tól, az indonéz Statisztikai Hivaltól (BPS) és a vonatkozó önkormányzati weboldalról – szerzett másodközlésű adatokat használta fel. Végül ez a kutatás 1524 megfigyelésből álló adat-

bázist állított össze 508 indonéz kerületi/városi önkormányzattól, a 2017–2019-es évekből származó adatokból.

Kutatási változók

A kutatásban az önkormányzati igazgatási teljesítményt tekintettük függő változónak, amelyet a Belügyminisztérium által közzétett önkormányzati igazgatási teljesítményértékelés értékelési pontszámával mértünk. A független változók pedig, a kormányzati belső kontrollrendszer elemei, azaz a kontrollkörnyezet, a kockázatelemzés, a kontrolltevékenységek, információ és kommunikáció, valamint a monitoring voltak. A pontszámot a BPKP-önkormányzatok belső kontrollrendszeréről szóló beszámolója hivatalos értékeléséből vettük át. Minden változót a Pénzügyi és Fejlesztési Felügyelet vezetőjének 2016. évi 4. számú rendeletében szabályozott mutatók alapján értékeltünk.⁵ Továbbá ez a tanulmány több kontrollváltozót is alkalmaz a független változókön kívül eső tényezők figyelembevétele érdekében. A kutatási változókat és a mérésük módját az 1. táblázat összegzi.

Adatelemzés

A tanulmányunk kezdeti elemzését leíró statisztikával végeztük, kutatási adatainkat egyváltozós elemzéssel mutatjuk be, amely gyakorisági eloszlást, átlag-, minimum- és maximumértéket, valamint standardeltérés-értéket tartalmaz. A változó korrelációt is ellenőrizzük Pearson-korreláció vizsgálattal. A feltevés vizsgálatának fő elemzését illetően paneladat-visszafejlődési elemzést alkalmazunk. Az általános regressziós modellünk az következők szerint néz ki:

$$LGAP_{i,t} = \alpha + \beta_1 CO_ENV_{i,t} + \beta_2 RISK_{i,t} + \beta_3 CO_ACTIV_{i,t} + \beta_4 INFO_{i,t} + \beta_5 MONI_{i,t} +$$

$$\beta_6 LN_LGASSET_{i,t} + \beta_7 LN_LGREV_{i,t} + \beta_8 LN_LGEXPEND_{i,t} + \beta_9 LGPOP_{i,t} + \beta_{10} LGCOM_{i,t} + \beta_{11} LGGEO_{i,t} + \beta_{12} LGTYPE_{i,t} + e \quad (1)$$

Jelmagyarázat:

α : konstans

$\beta_1, \dots, \beta_{12}$: regressziós együtthatók

$LGAP_{i,t}$: önkormányzati igazgatási teljesítmény

$CO_ENV_{i,t}$: kontrollkörnyezet

$RISK_{i,t}$: kockázatértékelés

$CO_ACTIV_{i,t}$: kontrolltevékenységek

$INFO_{i,t}$: információ és kommunikáció

$MONI_{i,t}$: monitoring

$LN_LGASSET_{i,t}$: önkormányzati vagyon

$LN_LGREV_{i,t}$: önkormányzati bevétel

$LN_LGEXPEND_{i,t}$: önkormányzati kiadás

$LGPOP_{i,t}$: önkormányzat népessége

$LGCOM_{i,t}$: önkormányzat komplexitása

$LGGEO_{i,t}$: önkormányzati földrajzi fekvése

$LGTYPE_{i,t}$: önkormányzat típusa

e : standard hiba

EREDMÉNY ÉS TÁRGYALÁS

Statisztikai leíró jellemzés

Elemzésünket a statisztikai jellemzők ismertetésével kezdjük, hogy kutatási adataink általános összegzést nyerjünk. 2017–2019-ben az átlagos önkormányzati igazgatási teljesítmény 3,449, ami „nagyon magas szintű” teljesítménynek minősül. A maximális eredmény 4-es szintű, ’nagyon magas’, a legalacsonyabb pedig az 1. szint, ’alacsony’ teljesítmény. A leíró statisztikát a 2. táblázat mutatja.

A független változóink vizsgálata követi a BPKP vezetőjének 2016. évi 4. számú rendeletében meghatározott a belső kontrollrendszer értékelésre vonatkozó iránymutatásokat⁶ annak megállapításához, hogy mennyire jól valósítják meg az önkormányzatok a változókat. Az iránymutatások alapján a belső kont-

A KUTATÁSI VÁLTOZÓK OPERATÍV MEGHATÁROZÁSA

Változó	Jelölés	Mérés	Referenciák
Függő			
Önkormányzati igazgatási teljesítmény	LGAP _{it}	A Belügyminisztérium által közzétett önkormányzati igazgatási teljesítmény szintjének értékelési pontszáma	Sutopo et al. (2017), Utama et al. (2019)
Független			
Kontrollkörnyezet	CO_ENV _{it}	A Pénzügyi és Fejlesztési Felügyelet értékelési pontrendszere az alábbi mutatókat tartalmazza: <i>a) Integritás és etika</i> <i>b) Kompetencia melletti elköteleződés</i> <i>c) Motiváló vezetés</i> <i>d) Szervezeti felépítés</i> <i>e) Felhatalmazás és felelősség elosztása</i> <i>f) Humán erőforrás-politika</i> <i>g) Belső felügyeleti szerepkör hatékonysága</i> <i>h) Szakmai munkakapcsolat</i> <i>Az ellenőrzési környezet maximális pontszáma 1,5</i>	COSO (2013), pénzügyi és fejlesztési felügyeleti ügynökség (2016)
Kockázatértékelés	RISK _{it}	A Pénzügyi és Fejlesztési Felügyelet értékelési pontrendszere az alábbi mutatókat tartalmazza: <i>a) Kockázatazonosítás</i> <i>b) Kockázatértékelés</i> <i>A kockázatértékelés maximális pontszáma 1</i>	COSO (2013), pénzügyi és fejlesztési felügyeleti ügynökség (2016)
Kontrolltevékenységek	CO_ACTIV _{it}	A Pénzügyi és Fejlesztési Felügyelet értékelési pontrendszere az alábbi mutatókat tartalmazza: <i>a) Teljesítményértékelés</i> <i>b) Humán erőforrás-fejlődés</i> <i>c) Információs rendszer megvalósítása</i> <i>d) Fizikai kontroll a vagyron fölött</i> <i>e) Ellenőrzési mutatók áttekintése</i> <i>f) Feladatok szétválasztása</i> <i>g) Meghatalmazás</i> <i>h) Rögzítés</i> <i>i) Hozzáférési politika</i> <i>j) Elszámoltathatósági mechanizmus</i> <i>k) Dokumentáció</i> <i>A kontrolltevékenységek maximális pontszáma 1,25</i>	COSO (2013), pénzügyi és fejlesztési felügyeleti ügynökség (2016)

Változó	Jelölés	Mérés	Referenciák
Információ és kommunikáció	INFO _{it}	A Pénzügyi és Fejlesztési Felügyelet értékelési pontrendszere az alábbi mutatókat tartalmazza: a) Információ b) Kommunikáció hatékonysága <i>Az információ és kommunikáció maximális pontszáma 0,5</i>	COSO (2013), Pénzügyi és Fejlesztési Felügyelet (2016)
Monitoring	MONI _{it}	A Pénzügyi és Fejlesztési Felügyelet értékelési pontrendszere az alábbi mutatókat tartalmazza: a) Folyamatos monitoring b) Különválasztott értékelés <i>A monitoring maximális pontszáma 0,75</i>	COSO (2013), Pénzügyi és Fejlesztési felügyelet (2016)
Kontrollváltozók			
Helyi önkormányzatok eszközei	LGASSET _{it}	A helyi önkormányzatok eszközeinek természetes logaritmusa	Sutaryo, Sinaga (2018), Utama et al. (2019)
Helyi önkormányzatok bevételi	LGREV _{it}	A helyi önkormányzatok bevételeinek természetes logaritmusa	Sutaryo, Sinaga (2018), Utama et al. (2019)
Helyi önkormányzatok kiadásai	LGEXPEND _{it}	A helyi önkormányzatok kiadásainak természetes logaritmusa	Sutaryo, Sinaga (2018), Utama et al. (2019)
Önkormányzatok népessége	LGPOP _{it}	A teljes népesség természetes logaritmusa	Rakhman (2019)
Önkormányzatok komplexitása	LGCOM _{it}	Az önkormányzatok szervezeti egységeinek teljes száma	Adiputra, et al. (2018)
Önkormányzatok földrajzi fekvése	LGGEO _{it}	Képzett változó: 0 = Jáván kívül eső önkormányzatok 1 = Jávában található önkormányzatok	Arifin, et al. (2015), Rakhman, (2019)
Önkormányzati típusok	LGTYPE _{it}	Képzett változó: 0 = kerületi önkormányzat 1 = városi önkormányzat 2 = tartományi önkormányzat	Arifin, et al. (2015), Rakhman (2019)

Forrás: saját szerkesztés

rollrendszer elemeinek maximális pontszáma a következő: kontrollkörnyezet = 1,5; kockázatértékelés = 1; kontrolltevékenységek = 1,25; információ és kommunikáció = 0,5; monitoring = 0,75. Ezen változók összpontszáma határozza majd meg az önkormányzati belső kontrollrendszerének érettségét.

A kontrollkörnyezet átlagértéke 0,609. Így átlagosan az önkormányzatok a kontrollkörnyezet értékelési kritériumainak 40,6 százalékát teljesítik. A maximumérték 1,275, ami azt jelenti, hogy a 1 kontrollkörnyezet legmagasabb eredménye eléri a 85 százalékot, a minimumérték pedig 0,05, ami azt jelenti, hogy

LEÍRÓ STATISZTIKA

A PANEL: FOLYAMATOS VÁLTOZÓK					
Változó	Megfigyelés	Átlag	Szórás	Minimum	Maximum
LGAP _{it}	1524	3,449	0,555	1,000	4,000
CO_ENV _{it}	1524	0,609	0,218	0,050	1,275
RISK _{it}	1524	0,191	0,211	0,000	0,800
CO_ACTIV _{it}	1524	0,537	0,176	0,000	1,114
INFO _{it}	1524	0,169	0,097	0,000	0,500
MONI _{it}	1524	0,235	0,147	0,000	0,675
LGPOP _{it}	1524	12,618	0,997	9,523	15,266
LGCOM _{it}	1524	51,012	21,329	23,000	209,000
LGASSET _{it}	1524	28,537	0,613	27,096	31,387
LGREV _{it}	1524	27,927	0,499	24,484	29,801
LGEXPEND _{it}	1524	27,847	0,508	26,779	29,883

B PANEL: KÉPZETT VÁLTOZÓK					
Változó	Megfigyelés	Képzett 0		Képzett 1	
		Gyakoriság	Százalék	Gyakoriság	Százalék
LGCEO _{it}	1524	1158	76,0%	366	24,0%
LGTYPE _{it}	1524	1245	81,7%	279	18,3%

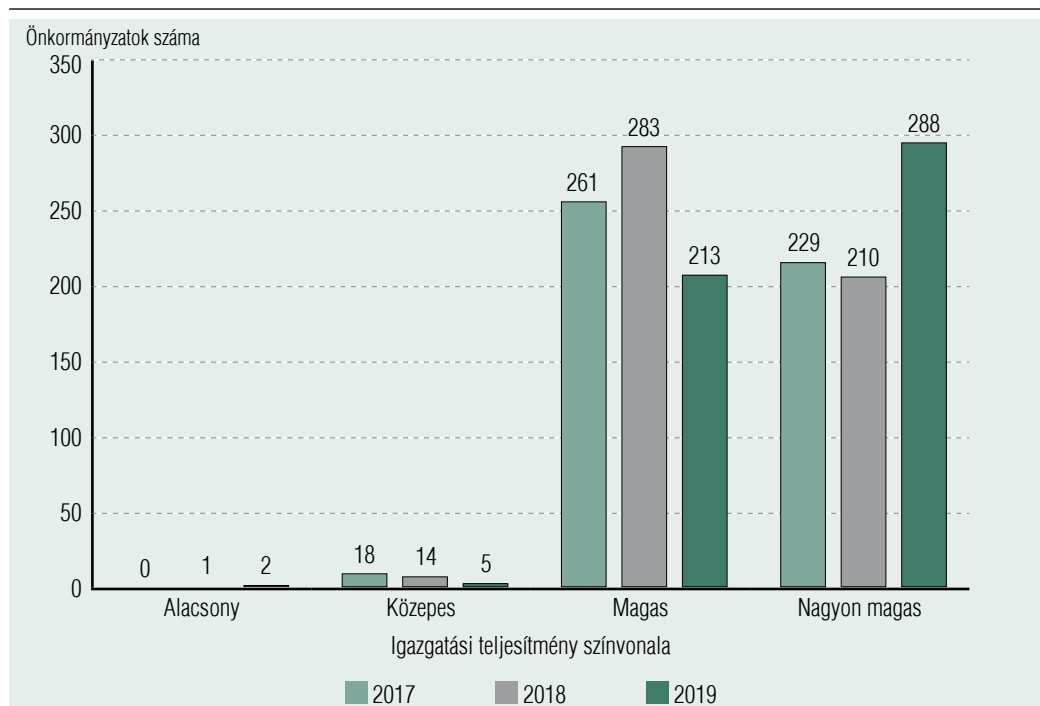
Forrás: saját szerkesztés

a legrosszabb értékelési pontszám csupán az értékelési kritérium 3,33 százalékát érte el. A kockázatértékelés 0,191 átlagértéket mutat, ami a pontszámítási mutatók csupán 19,1 százalékát éri el, 0,8-as maximum pontszámmal, ami a kockázatértékelési kritériumok 80 százalékát teljesíti. A kontrolltevékenységek vonatkozásában az átlag 0,537, ami az értékelési kritériumok 42,96 százalékát éri el. Az 1,114-es legmagasabb pontszámú teljesítmény az értékelési kritériumok 89,12 százalékának felel meg. Az információ és kommunikáció átlagos értéke 0,169, ami az összes kritérium 33,8 százalékának felel meg, míg a legnagyobb ered-

mény eléri a 0,5-öt, amely teljesen megfelel minden értékelési mutatónak. Végül a monitoring átlagértéke 0,235 (az értékelési mutatók 31,3 százalékát fedi le) 0,675-ös maximumértékkel (az értékelési mutatók 90 százalékát fedi le). A kockázatelemzés, a kontrolltevékenységek, az információ és kommunikáció, valamint a monitoring legalacsonyabb pontszáma 0, ami azt jelenti, hogy a megvalósítás nem felelt meg az értékelési kritériumoknak.

Mélyrehatóbb leíróstatistikai elemzést is végeztünk, megvizsgálva az önkormányzati igazgatási teljesítmény trendjét a megfigyelési időszakban, földrajzi elhelyezkedés szerint.

ÖNKORMÁNYZATI IGAZGATÁSI TELJESÍTMÉNY INDONÉZIÁBAN 2017–2019-BEN



Forrás: saját szerkesztés az Indonéziai Köztársaság Belügyminisztériumának adatai alapján

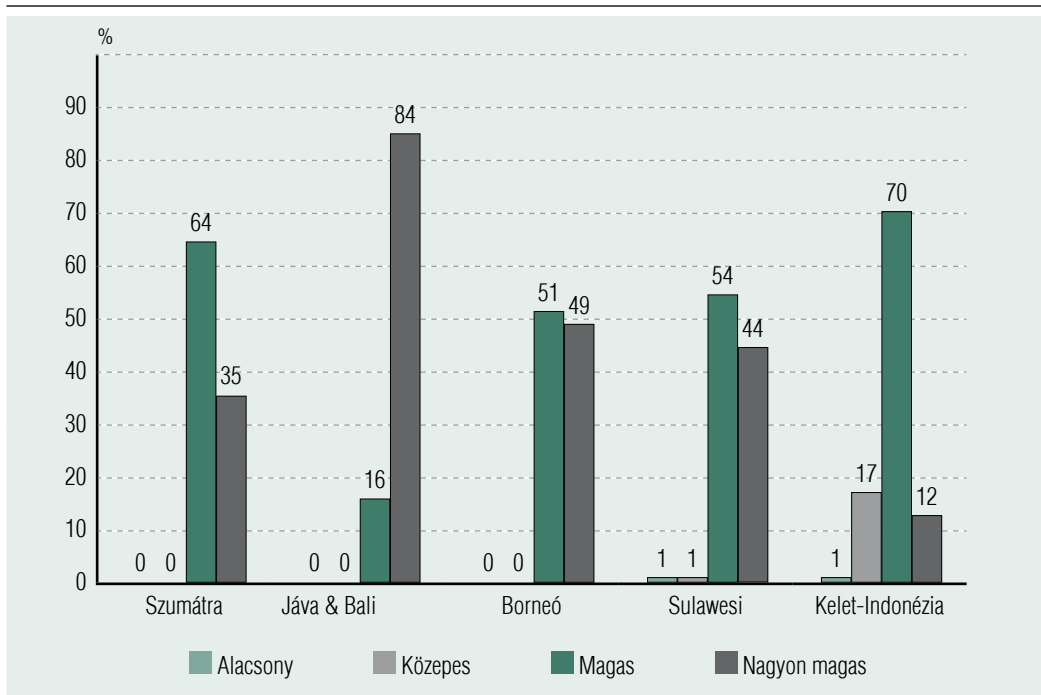
Ahogy az a 2. ábrán látható, az elemzés feltárta, hogy a legtöbb indonéz önkormányzat magas, illetve nagyon magas igazgatási teljesítményt tudott elérni 2017–2019-ben. Ami a teljesítmény elérését illeti, több az emelkedés, mint a csökkenés a megfigyelési időszakban. A magas és nagyon magas teljesítményszintű önkormányzatok száma összességében emelkedik; 2017-ben 490 önkormányzat (261 magas, 229 nagyon magas), 2018-ban 493 önkormányzat (283 magas, 210 nagyon magas), és 2019-ben 501 önkormányzat (213 magas, 288 nagyon magas) a stratégiai elvárásnak megfelelő minősítést ért el.

A közepes igazgatási teljesítményi eredménnyel rendelkező önkormányzatok tekintetében csökkenést tapasztaltunk, összhangban a magas és nagyon magas minősítések számának emelkedésével. 18 közepes teljesítményű

önkormányzat volt 2017-ben, 14 önkormányzat 2018-ban és öt 2019-ben. Sajnos voltak alacsony teljesítményű önkormányzatok is: 1 önkormányzat 2018-ban és 2 önkormányzat 2019-ben. Ezen az eredményen javítani kell a Belügyminisztérium által kitűzött cél teljesítéséhez, amely elvárja, hogy az összes önkormányzat legalább magas teljesítményi szintet érjen el.

A földrajzi elhelyezkedés szerinti elemzés eredménye a 3. ábrán látható. Az eredmény azt mutatja, hogy a jávai és bali önkormányzatok rendelkeztek a legmagasabb igazgatási teljesítménnyel a megfigyelési időszakban. Az összes jávai és bali önkormányzat magas vagy nagyon magas igazgatási teljesítményt tudott elérni. A nagyon magas teljesítménnyel rendelkező önkormányzatok aránya eléri a 84 százalékot, amely a legmagasabb a többi földrajzi terület-

ÖNKORMÁNYZATI IGAZGATÁSI TELJESÍTMÉNY INDONÉZIÁBAN FÖLDRAJZI TERÜLET SZERINT



Forrás: saját szerkesztés az Indonéziai Köztársaság Belügyminisztériumának adatai alapján

hez képest. A borneói önkormányzatok rendelkeznek a második legjobb eredménnyel, az önkormányzatok 51 százaléka magas teljesítményű, 49 százaléka pedig nagyon magas teljesítményű. Szumátrán minden önkormányzat magas vagy nagyon magas igazgatási teljesítménnyel rendelkezik; 64 százalékuk magas, 35 százalékuk nagyon magas. A celebeszi önkormányzatok következnek, 54 százalékuk magas, 44 százalékuk nagyon magas teljesítménnyel bír, ugyanakkor az önkormányzatok 1 százaléka még mindig alacsony és közepes teljesítményű. A kelet-indonéz önkormányzatok sajnos még mindig jelentős fejlesztésre szorulnak. Az ottani önkormányzatok 1 százaléka alacsony, 17 százaléka pedig közepes teljesítményű. Az indonéz önkormányzatok 70 százaléka jó eredményt tudott elérni, és csupán 12 százalékuk tudott elérni nagyon jó eredményt.

A kutatási változóink körében korrelációs vizsgálatot is tudtunk végezni. Az eredmény a 3. táblázatban látható.

Paneladatok regressziós elemzése

A paneladatok regressziós elemzését minden önkormányzat vonatkozásában elkészítettük, majd kerületi és városi önkormányzatokra bontottuk a megfigyeléseket. A modellünk legjobb becslése az összes megfigyelés véletlen hatása. Összesen csak két független változót táltunk, amely jelentős pozitív hatással van a helyi önkormányzat igazgatási teljesítményére: a kockázatelemzés, valamint az információ és kommunikáció. Az eredmények azt bebizonyítják, hogy a kontrollkörnyezet nincs jelentős hatással a helyi önkormányzatok igaz-

VÁLTOZÓK KÖZÖTTI KORRELÁCIÓK

Változók	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)
(1) LGAP _{it}	1,000											
(2) CO_ENV _{it}	0,247	1,000										
(3) RISK _{it}	0,246	0,538	1,000									
(4) CO_ACTIV _{it}	0,245	0,877	0,488	1,000								
(5) INFO _{it}	0,260	0,767	0,517	0,727	1,000							
(6) MONI _{it}	0,207	0,727	0,563	0,691	0,731	1,000						
(7) LGASSET _{it}	0,307	0,157	0,194	0,146	0,141	0,136	1,000					
(8) LGREV _{it}	0,334	0,119	0,150	0,105	0,139	0,117	0,792	1,000				
(9) LGEXPEND _{it}	0,375	0,079	0,161	0,063	0,121	0,090	0,805	0,954	1,000			
(10) LGPOP _{it}	0,415	0,188	0,152	0,208	0,185	0,118	0,620	0,820	0,809	1,000		
(11) LGCOM _{it}	0,033	0,062	0,022	0,068	0,078	0,077	0,136	0,206	0,194	0,228	1,000	
(12) LGGEO _{it}	0,395	0,134	0,144	0,159	0,175	0,107	0,407	0,569	0,568	0,603	0,183	1,000

Forrás: saját szerkesztés

gatási teljesítményére, de a hatás pozitív és jelentős a városi önkormányzatok vizsgálatában. A kontrolltevékenységek ugyanilyen kevés eredménnyel bírnak, de a hatás negatív a városi önkormányzatok körében. Mindeközben a monitoringnak nincs jelentős hatása az önkormányzatok igazgatási teljesítményére. A paneladatok regressziós eredménye a 4. táblázatban látható:

A kontrollkörnyezetnek összességében nincs jelentős hatása. Ezen eredménnyel összhangban a kontrolltevékenységeknek sincs jelentős hatása az önkormányzatok igazgatási teljesítményére. Az eredmények talán azért nem szignifikánsok, mert a kontrollkörnyezet és kontrolltevékenységek nem optimálisan lettek végrehajtva. A kontrollkörnyezetet és a kontrolltevékenységeket adminisztratív módon létrehozták, de a megvalósítást nem úgy optimalizálták, hogy az lényeges hatással le-

gyen az önkormányzatok igazgatási teljesítményére. Érdekes eredményre jutottunk a városi önkormányzat vizsgálatakor. A kontrollkörnyezet pozitív hatással van, míg a kontrolltevékenységek negatív hatással vannak a teljesítményre. A motiváló kontrolltevékenységek fokozzák a belső kontrollrendszer egészének a hatékonyságát (Yurniwati, Rizaldi, 2015). Továbbá fokozzák a jobb teljesítmény lehetőségét a jobb integritásnak és etikának, a kompetencia melletti elköteleződésnek, az alkalmassá tevő vezetésnek, a szervezeti felépítésnek és szakmai munkakapcsolatoknak köszönhetően (Rubino et al., 2017). Azonban a túlzott kontrolltevékenységek túl szoros felügyeletet eredményeznek, ami eredménytelenséget okozhat mind a költség, mind az eljárások szempontjából (Crouch, 2012). A kontrolltevékenységeknek arányosnak (COSO, 2013) és nem túlzónak kell lenniük. A túlzott kont-

HIPOTÉZISVIZSGÁLAT A PANELADATOK REGRESSZIÓJÁVAL

Függő	(1)	(2)	(3)
LGAP _{it}	Minden önkormányzat	Kerületi önkormányzat	Városi önkormányzat
CO_ENV _{it}	0,0534 (0,164)	0,0132 (0,184)	0,635* (0,376)
RISK _{it}	0,191** (0,092)	0,176* (0,105)	0,285 (0,200)
CO_ACTIV _{it}	-0,205 (0,182)	-0,137 (0,206)	-0,905** (0,389)
INFO _{it}	0,493* (0,274)	0,508* (0,307)	0,242 (0,605)
MONI _{it}	0,112 (0,174)	0,0602 (0,197)	0,201 (0,369)
LN_LGASSET _{it}	-0,0420 (0,044)	-0,0357 (0,054)	0,0617 (0,081)
LN_LGREV _{it}	-0,328*** (0,086)	-0,292*** (0,090)	-0,724** (0,353)
LN_LGEXPEND _{it}	0,443*** (0,077)	0,431*** (0,081)	0,751** (0,316)
LN_LGPOP _{it}	0,133*** (0,028)	0,148*** (0,031)	0,005 (0,073)
LGCOM _{it}	-0,001*** (0,000)	-0,001** (0,000)	-0,001 (0,001)
LGCEO _{it}	0,241*** (0,048)	0,199*** (0,061)	0,302*** (0,069)
LGTYPE _{it}	0,217*** (0,046)		
Konstans	-0,262 (1,247)	-1,327 (1,486)	1,042 (2,706)
Megfigyelések száma	1524	1245	279
Önkormányzatok száma	508	415	93
R-négyzet	0,279	0,239	0,241
Chi-négyzet	356,166	237,421	60,986
Prob > Chi2	0,000	0,000	0,000

Megjegyzés: A koefficiens szignifikáns *** esetén az 1%-os, ** esetén az 5%-os, * esetén a 10%-os szinten.

Forrás: saját szerkesztés

rolltevékenységek gátat emelhetnek, amely akadályozza az önkormányzatok igazgatási folyamatait a rugalmatlanság miatt, és így a teljesítmény gyengül.

A kockázatértékelésre vonatkozó megállapítás arra utal, hogy a nagyobb kockázatértékelési képesség javít az önkormányzatok igazgatási teljesítményén. Az eredményünk egybeesik az általunk megfogalmazott hipotézissel. Kockázatértékelést úgy kell végrehajtani, hogy a szervezetnek ne legyenek hiányosságai a kockázatok azonosítása, értékelése és kezelése során (Jones, 2008). A kockázatkezelés valóban fontos (Dabbagöglu, 2012) és elválaszthatatlan részévé válik a jó kormányzás elérésének a közszférában (Wardhani et al., 2017). *Shanmugam et al.* (2012) szerint egy szervezetben felmerülő bármilyen potenciális kockázatot megfelelően kell kezelni. Így a szervezeti tevékenységek a lehető legjobban hajthatók végre. Ezen eredmény alapján a kockázatértékelés is fontos az önkormányzatoknál az elszámoltathatóság fenntartásához, főként a törvény által előírt megfelelő igazgatási teljesítmény elérése érdekében.

Az is kiderült, hogy az információ és kommunikáció az önkormányzatok igazgatási teljesítményének erős meghatározó eleme, magas együttarthatóval. Ez az eredmény arra utal, hogy az információ és kommunikáció az önkormányzatoknál és az önkormányzatok között a helyi kormányzás fontos részévé vált (Lee, Lio, 2016), főként az informatikai technológiák segítségével (Odendaal, 2003). Az indonéz kormányzati szektorban az informatikát e-kormányzással is alkalmazzák (Nulhusna, Sandhyaduhita, Hidayanto, Phusavat, 2017), ami segíti a kormányzati programok megvalósítását. Az információ és a kommunikáció támogatja a kormányzati programokat a tervezéstől, a megvalósításon át az értékelésig, így ezt kihasználva az önkormányzatok is magasabb szintű igazgatási teljesítményt érhetnek el.

Általánosságban, a monitoring fontos a belső kontrollrendszerekben, főként a technológia segítségével, a belső kontrollfolyamatok hatékonyságának fokozásával és így a megfelelőség biztosításával (Masli, Peters, Richardson, Manuel Sanchez, 2010). Azonban a monitoringnak nincs jelentős hatása az önkormányzatok igazgatási teljesítményére. Ugyanezt az eredményt kaptuk az összes önkormányzatra, a kerületi és a városi önkormányzatokra vonatkozóan egyaránt. Ez a nem szignifikáns eredmény azért adódhatott, mert az önkormányzatok kifejezetten gyengék a monitoring területén (Jaffar, Abdul-Shukor, 2016). Így a monitoring kevésbé jelentős tényező a belső kontrollrendszerben az indonéz önkormányzatok igazgatási teljesítményének meghatározásakor. Mindazonáltal a monitoring változatlanul fontos része a belső kontrollrendszernek, amelyet a kormánynak folyamatosan javítania kell a belső kontrollrendszer hatékonysága érdekében (Jurnali, Siti-Nabiha, 2015).

Mindeközben a kontrollváltozókkal végzett vizsgálatunk azt mutatja, hogy az önkormányzatok bevételeinek negatív hatása van, míg a kiadások pozitívan hatnak az igazgatási teljesítményükre. Egyrészt a bevételszerzésre való túlzott összpontosítás nem illik az önkormányzatokhoz, mivel az önkormányzatok – mint közszolgák – kötelesek közszolgáltatást stb. nyújtani. Másrészről a magasabb kiadás támogatja a kormányzati programok megvalósítását az igazgatási teljesítmény javításához. Az önkormányzatok összetettsége szintén negatív hatással bír, mivel a túl sok munkaegység sok adminisztratív folyamatot követel, amely hatással van az emberi erőforrásra. Továbbá az önkormányzat lakosság száma pozitív hatású, mivel a fejlettebb önkormányzatok nagyobb népességgel bírnak, főként a nagyvárosokban, például Tangerangban, Bekasi-ban, Bogorban, Bandungban, Dzsakartában, Semarangban, Surabaya-ban stb.

KÖVETKEZTETÉSEK

Tanulmányunk feltárja, hogy az indonéz önkormányzatok igazgatási teljesítménye 2017–2019-ben nem teljesíti a Belügyminisztérium 2015-ben megfogalmazott stratégiai tervének elvárásait. Még mindig sok önkormányzat bír közepes és alacsony szintű igazgatási teljesítménnyel. Empirikus bizonyítékot nyújtunk arra vonatkozóan, hogy a belső kontrollrendszer hozzájárul az önkormányzatok igazgatási teljesítményéhez, ahol a kontrollkörnyezet, a kockázatelemzés, valamint az információ és kommunikáció pozitívan hatnak az önkormányzatok igazgatási teljesítményére.

Megállapításaink alapján arra bátorítjuk a BPKP-t, hogy folyamatosan törekedjen az önkormányzatok belső kontrollrendszereinek javítására a képzések és fejlesztési programok maximalizálása révén. Ezért az önkormányzatok belső kontrollrendszere optimálisan megvalósítható annak érdekében, hogy az önkormányzatok igazgatási teljesítménye megfelelően elszámoltatható legyen. Kutatásunk mélyebb betekintést nyújt a belső kontrollrendszerbe és az igazgatási teljesítménybe a többi ország részére, amely alkalmazza a COSO koncepcióját a belső kontrollrendszer fejlesztése során Ázsiában, Európában, Amerikában, Ausztráliában és Afrikában. ■

JEGYZETEK

- ¹ 2018. évi 118-8840 számú belügyminiszteri határozat a nemzeti teljesítményértékelés meghatározásáról és az önkormányzati igazgatás állapotáról
- ² 2015. évi 54. számú belügyminiszteri rendelet a Belügyminisztérium 2015–2019-es stratégiai tervéről
- ³ A kormányzati belső kontrollrendszerről szóló 2008. évi 60. számú kormányrendelet
- ⁴ 2009. évi 73. számú belügyminiszteri rendelet az LGAPE kézikönyv előírásairól
- ⁵ A Pénzügyi és Fejlesztési Felügyelet vezetőjének 2016. évi 4. számú rendelete a kormányzati belső kontrollrendszer értékelésére és stratégiafejlődésére vonatkozó iránymutatásokról
- ⁶ A pénzügyi és fejlesztési felügyeleti ügynökség vezetőjének 2016. évi 4. számú rendelete a kormányzati belső ellenőrzési rendszer értékelésére és stratégiafejlődésére vonatkozó iránymutatásokról

IRODALOM

- ADIPUTRA, I. M. P., UTAMA, S., ROSSIETA, H. (2018). Transparency of Local Government in Indonesia. [Indonézia helyi kormányzatának átláthatósága.] *Asian Journal of Accounting Research*, 3(1), pp. 123–138, <https://doi.org/10.1108/ajar-07-2018-0019>
- AIKINS, S. K. (2011). An Examination of Government Internal Audits' Role in Improving Financial Performance. [A kormányzati belső kontroll szerepének vizsgálata a pénzügyi teljesítmény javításában.] *Public Finance and Management*, 11(4), pp. 306–337, <http://dx.doi.org/10.1108/17506200710779521>
- AL-THUNEIBAT, A. A., AL-REHAILY, A. S., BASODAN, Y. A. (2015). The Impact of Internal

- Control Requirements on Profitability of Saudi Shareholding Companies. [A belső kontrollkövetelmények hatása a szaúdi részvénytársaságok jövedelmezőségére.] *International Journal of Commerce and Management*, 25(2), pp. 196–217, <https://doi.org/10.1108/IJCOMA-04-2013-0033>
- ARIFIN, T., TRINUGROHO, I., PRABOWO, M. A., SUTARYO, S., MUHTAR, M. (2015). Local Governance and Corruption: Evidence from Indonesia. [Helyi kormányzás és korrupció: Bizonyítékok Indonéziából.] *Corporate Ownership and Control*, 12(4CONT1), pp. 194–199, <https://doi.org/10.22495/cocv12i4c1p3>
- BÁGER G. (2011). Corruption Risk in Public Administration. [Korrupciós kockázatok a közigazgatásban.] *Public Finance Quarterly*, [Pénzügyi Szemle] 56(1), 44–57. oldal
- BENEDEK M., SZENTÉNÉ, K., BÉRES, D. (2014). Internal Controls in Local Governments. [Államháztartási belső kontrollok] *Public Finance Quarterly*, [Pénzügyi Szemle] 59(3), 296–309. oldal
- CROUCH, T. (2012). Reducing Excessive Controls. [A túlzott kontrollok csökkentése.] *EDPACS: The EDP Audit, Control, and Security Newsletter*, 46(5), pp. 11–13, <https://doi.org/10.1080/07366981.2012.731832>
- DABBAGOGLU, K. (2012). Fraud in Businesses and Internal Control System. [Csalás a vállalkozásokban és a belső kontrollrendszer.] *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol. 8, pp. 983–989
- DALIMUNTHE, D. M. J. F., FADLI, I. M. (2015). A Study on the Impact of Government Complexity and Regional Government's Size on Human Development Index in North Sumatera, Indonesia. [Tanulmány a kormányzat összetettségének és a regionális kormányzat méretének az emberi fejlettségi indexére gyakorolt hatásáról Észak-Sumaterában, Indonéziában.] *European Journal of Accounting Auditing and Finance Research*, 3(1), pp. 1–19, <https://doi.org/10.1377/hlthaff.2013.0625>
- GYÜRE L. (2012). The Role of Systematic Internal Control and Audit in Reducing Management Risk at Hungarian Local Governments. [A szisztematikus belső kontroll és audit szerepe a magyar önkormányzatokban jelenlévő kockázatok csökkentésében.] *Public Finance Quarterly*, [Pénzügyi Szemle] 57(2), 173–183. oldal
- HILLISON, W., PACINI, C., SINASON, D. (1999). The Internal Auditor as Fraud-Buster. *Managerial Auditing Journal*, 14(7), pp. 351–363, <https://doi.org/10.1108/02686909910289849>
- JAFFAR, R., ABDUL-SHUKOR, Z. (2016). The Role of Monitoring Mechanisms Towards Company's Performance. [Az ellenőrző mechanizmusok szerepe a vállalat teljesítményére.] *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 6(4), pp. 408–428, <https://doi.org/10.1108/jaee-05-2014-0021>
- JONES, M. J. (2008). Internal Control, Accountability and Corporate Governance. [Elszámoltathatóság és vállalatirányítás.] *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(7), pp. 1052–1075, <https://doi.org/10.1108/09513570810907474>
- JURNALI, T., SITI-NABIHA, A. K. (2015). Performance Management System for Local Government: The Indonesian Experience. [Teljesítménymenedzsment-rendszer az önkormányzatok számára: Az indonéz tapasztalat.] *Global Business Review*, <https://doi.org/10.1177/0972150915569923>
- KIABEL, D. (2012). Internal Auditing and Performance of Government Enterprises: A Nigerian Study. [Belső audit és kormányzati vállalatok teljesítménye: nigériai tanulmány.] *Global Journal of Management and Business Research*, 12(6), pp. 1–20

- KOUTOUPIS, A. G. (2012). Importing International Corporate Governance Codes in Greek Publicly Listed Enterprises: A Case Study Analysis. [Nemzetközi vállalatirányítási kódok importálása a görög nyilvánosan jegyzett vállalatokban: Esettanulmány, elemzés.] *International Journal of Organizational Analysis*, 20(4), pp. 447–463, <https://doi.org/10.1108/19348831211268634>
- LEE, M. H., LIO, M. C. (2016). The Impact of Information and Communication Technology on Public Governance and Corruption in China. [Az információs és kommunikációs technológia hatása a kormányzásra és a korrupcióra Kínában.] *Information Development*, 32(2), pp. 127–141, <https://doi.org/10.1177/0266666914529293>
- LESTARI, W., AZWARDI, A., SIDDIK, S. (2019). Can Internal Control Prevent Fraud in Managing Village Funds? [A belső kontroll megakadályozhatja a családokat a falualapok kezelésében?] *Accounting and Finance*, 4(86), pp. 112–118, [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-4\(86\)-112-118](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-4(86)-112-118)
- LIU, J., LIN, B. (2012). Government Auditing and Corruption control: Evidence from China's Provincial Panel Data. [Kormányzati ellenőrzés és korrupcióellenőrzés: Bizonyíték a kínai tartományi elem adataiból.] *China Journal of Accounting Research*, 5(2), pp. 163–186, <https://doi.org/10.1016/j.cjar.2012.01.002>
- MANZILA, E. E. W., ZÉGHAL, D. (2016). Content Analysis of Board Reports on Corporate Governance, Internal Controls and Risk Management: Evidence from France. [A vállalatirányításról, a belső kontrollról és a kockázatkezelésről szóló igazgatósági jelentések tartalomelemzése: Bizonyítékok Franciaországból.] *Journal of Applied Business Research*, 32(3), pp. 637–646, <https://doi.org/10.19030/jabr.v32i3.9668>
- MASLI, A., PETERS, G. E., RICHARDSON, V. J., MANUEL SANCHEZ, J. (2010). Examining The Potential Benefits of Internal Control Monitoring Technology. [A belső kontroll monitoring technológia lehetséges előnyeinek vizsgálata.] *Accounting Review*, 85(3), pp. 1001–1034, <https://doi.org/10.2308/accr.2010.85.3.1001>
- MELLY, C. (2011). Local Government Indebtedness and Debt Management in Switzerland. [Helyi önkormányzatok eladósodottsága és adósságkezelése Svájcban.] *Public Finance Quarterly*, [Pénzügyi Szemle], 57(2), 164–172. oldal
- NASER, S. S. A., AL SHOBAKI, M. J., AMMAR, T. M. (2017). Impact of Communication and Information on the Internal Control Environment in Palestinian Universities. [A kommunikáció és az információ hatása a palesztin egyetemek belső kontrollkörnyezetére.] *International Journal of Hybrid Information Technology*, 10(11), pp. 41–60, <https://doi.org/10.14257/ijhit.2017.10.11.05>
- NULHUSNA, R., SANDHYADUHITA, P. I., HIDAYANTO, A. N., PHUSAVAT, K. (2017). The Relation of E-Government Quality on Public Trust and Its Impact on Public Participation. [Az elektronikus kormányzás minőségének kapcsolata a közbizalomhoz, és hatása a nyilvánosság részvételére.] *Transforming Government: People, Process and Policy*, 11(3), pp. 393–418, <https://doi.org/10.1108/TG-01-2017-0004>
- ODENDAAL, N. (2003). Information and Communication Technology and Local Governance: Understanding the Difference between Cities in Developed and Emerging Economies. [Információs és kommunikációs technológia és helyi kormányzás: A városok közötti különbség megértése a fejlett és a feltörekvő gazdaságokban.] *Computers, Environment and Urban Systems*, 27(6), pp. 585–607, [https://doi.org/10.1016/S0198-9715\(03\)00016-4](https://doi.org/10.1016/S0198-9715(03)00016-4)
- PETRAKAKI, D., HAYES, N., INTRONA, L. (2009). Narrowing Down Accountability Through Performance Monitoring Technology: E-Government in

Greece. [Az elszámoltathatóság szűkítése a teljesítményfigyelési technológia révén: e-kormányzat Görögországban.] *Qualitative Research in Accounting & Management*, 6(3), pp. 160–179,

<https://doi.org/10.1108/11766090910973911>

RAKHMAN, F. (2019). Budget Implementation in a Risky Environment: Evidence from the Indonesian Public Sector. [Költségvetési végrehajtás kockázatos környezetben: bizonyítékok az indonéz közszférából.] *Asian Review of Accounting*, 27(2), pp. 162–176, <https://doi.org/10.1108/ARA-01-2018-0020>

RÁCZ T. A., TÓTH B. (2021). Fiscal Distress of Hungarian Local Governments in the Light of the Debt Consolidation and the Reorganisation of the Municipal System. [A hazai önkormányzatok pénzügyi zavarai az adósságkonszolidáció és az önkormányzati rendszer reorganizációjának tükrében.] *Public Finance Quarterly*, [Pénzügyi Szemle], 66(1), 91–111. oldal, https://doi.org/10.35551/PFQ_2021_1_5

RENDON, J. M., RENDON, R. G. (2016). Procurement Fraud in the US Department of Defense. [Beszerzési csalás az Egyesült Államok Védelmi Minisztériumában.] *Managerial Auditing Journal*, 31(6/7), pp. 748–767, <https://doi.org/10.1108/maj-11-2015-1267>

RUBINO, M., VITOLLA, F., GARZONI, A. (2017). The Impact of an IT Governance Framework on the Internal Control Environment. [Az IT irányítási keretrendszer hatása a belső kontrollkörnyezetre.] *Records Management Journal*, 27(1), pp. 19–41, <https://doi.org/10.1108/RMJ-03-2016-0007>

SARI, N., GHOZALI, I., ACHMAD, T. (2017). The Effect of Internal Audit and Internal Control System on Public Accountability: the Empirical Study. [A belső audit és a belső kontrollrendszer hatása a nyilvános elszámoltathatóságra: empirikus tanulmány.] *International Journal of Civil Engineering and Technology*, 8(9), pp. 157–166

SHANMUGAM, J. K., HAAT, M. H., ALI, A. (2012). An Exploratory Study of Internal Control and Fraud Prevention Measures in SMEs. [A kkv-k belső kontrollja és csalásmegelőzési intézkedéseinek feltáró tanulmánya.] *International Journal of Business Research and Management*, 3(2), pp. 90–99

SUTARYO, S., SINAGA, D. (2018). Government Internal Control System Maturity: The Role of Internal Guidance and External Control of Local Government in Indonesia. [A kormány belső kontrollrendszerének érettsége: az Indonéziában működő helyi kormányzat belső irányításának és külső ellenőrzésének szerepe.] *Jurnal Akuntansi Dan Investasi*, 19(1), pp. 24–35, <https://doi.org/10.18196/jai.190189>

SUTOPO, B., SUTARYO, CHRISTIAN, Y. (2017). Empirical Study of the Determinants on Audit Reporting Timeliness: Evidence from Indonesia. [Empirikus tanulmány a meghatározó tényezőkről az ellenőrzési jelentések időszerűségéről: bizonyítékok Indonéziából.] *International Journal of Trade and Global Markets*, 10(4), pp. 303–313, <https://doi.org/10.1504/IJTGM.2017.090272>

SUTOPO, B., WULANDARI, T. R., ADIATI, A. K., SAPUTRA, D. A. (2017). E-Government, Audit Opinion, and Performance of Local Government Administration in Indonesia. [E-kormányzat, ellenőrzési vélemény és az önkormányzati igazgatás teljesítménye Indonéziában.] *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 11(4), pp. 6–22, <https://doi.org/10.14453/aabfj.v11i4.2>

SUYONO, E., HARIYANTO, E. (2012). Relationship between Internal Control, Internal Audit, and Organization Commitment with Good Governance: Indonesian Case. [A belső kontroll, a belső audit és a jó kormányzással való elkötelezettség kapcsolata: indonéz eset.] *China-USA Business Review*, 11(9), pp. 1237–1245, <https://doi.org/10.17265/1537-1514/2012.09.006>

- URBANIK, V. (2016). Making internal control a priority in local government. [A belső kontroll fontossá tétele az önkormányzatokban.] *The Journal of Government Financial Management*, 65(3), pp. 20–25
- UTAMA, F. R., EVANA, E., GAMAYUNI, R. R. (2019). The Effect of Local Government Characteristics on Performance of Local Government Administration. [Az önkormányzati jellemzők hatása az önkormányzati igazgatás teljesítményére.] *International Research Journal of Business Studies*, 12(2), pp. 197–208, <https://doi.org/10.21632/irjbs.12.2.197-208>
- WARDHANI, R., ROSSIETA, H., MARTANI, D. (2017). Good Governance and the Impact of Government Spending on Performance of Local Government in Indonesia. [Jó kormányzás és a kormányzati kiadások hatása az indonéz helyi önkormányzatok teljesítményére.] *International Journal of Public Sector Performance Management*, 3(1), pp. 77–102, <https://doi.org/10.1504/IJPPSPM.2017.082503>
- YURNIWATI, RIZALDI, A. (2015). Control Environment Analysis at Government Internal Control System: Indonesia Case. [Ellenőrzési környezet elemzése a kormány belső kontrollrendszerében Indonézia esetében.] *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 211(September), pp. 844–850, <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2015.11.111>
- COSO (2013). *Internal Control Integrated Framework Executive Summary*. New York: COSO