

A SZÁMVEVŐSZÉKI „FÜGGETLENSÉG” SZÓHASZNÁLATÁNAK MINTÁZATAI AZ INTOSAI KÖZÖSSÉGÉN BELÜL

Nagy Sándor

Absztrakt: Írásom egy rövid elemző betekintést ad a számvevőszéki szakmai globális közösség (INTOSAI) deklarált, saját függetlenségükre vonatkozó szóhasználati (fogalmi) mintázataiba és értelmezési támpontjaiba. Vizsgálatomat a számvevőszékek általánosított értékteremtési láncának összetevői mentén teszem meg. A felsorakoztatott eredmények további kutatások alapját képezhetik és a fogalom precízebb meghatározását eredményezhetik.

Abstract: This article tries to give a brief analytical insight to the patterns of the terminology of „independence” used, declared and interpreted inside the global, professional community of the Supreme Audit Institutions (INTOSAI). My investigation concept rests on the basis of the generalized value creation chain of these institutions. The results revealed can contribute to further research activities and induce a more precise definition of independence.

Kulcsszavak: számvevőszék, függetlenség, tartalomelemzés, értékteremtési lánc

Keywords: supreme audit institutions, independence, content analysis, value creation chain

1. Bevezetés

Gyakorta előfordul, hogy a fogalmak használata mögött nincs tartalom vagy a pontos, mindenki által elfogadott jelentés nem tisztázott. Ezen nem is kell meglepődni, hiszen a fogalmak értelmezése alapvetően a dekódolást végző entitás percepcióitól, tapasztalataitól, ismereteitől és a környezeti determinációktól függ. Különösen igaz ez olyan elgondolások esetén, amelyek mögött bonyolultabb összefüggések és összetettebb tényezők állnak. A számvevőszéki függetlenség koncepciója ebből a szempontból különösen érdekes.

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 Szerkezete) 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 (Kovács, 2009, 2010). A fenti gondolatmenet a függetlenség tárgyalásának relevanciáját képezi.

Célkitűzésem, hogy a globális számvevőszéki szakmai közösség (INTOSAI), a szóban forgó külső költségvetési és közpénzügyi ellenőrzést végző szervezetek függetlenségére irányuló szóhasználatának mintázatait, és tartalmi vonatkozásait feltárjam és megismerjem. Mindehhez szükség lesz egy olyan elemzési keretrendszerre, amely minden típusú intézményre alkalmazható, és létezésük lényegiségét is visszaadja. Ez lesz a tevékenységük értékteremtési lánc, amely megfelelő strukturáltsággal és jól körülhatárolható elemekre bontva mutatja be azt a folyamatot, amely révén a számvevőszék jótékony hatásait kiteljesítheti a társadalom egészének irányába.

2. Anyag és a módszer lehatárolása

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, 2015). Ezen megközelítés lehetőséget teremt arra, hogy a számvevőszékek sokszínűsége és szerteágazó tevékenységük leképezhető legyen, illetve egy általánosított logikai rendszerben gondolkodva további összefüggéseket, valamint újabb elemzési területeket tárjunk fel.

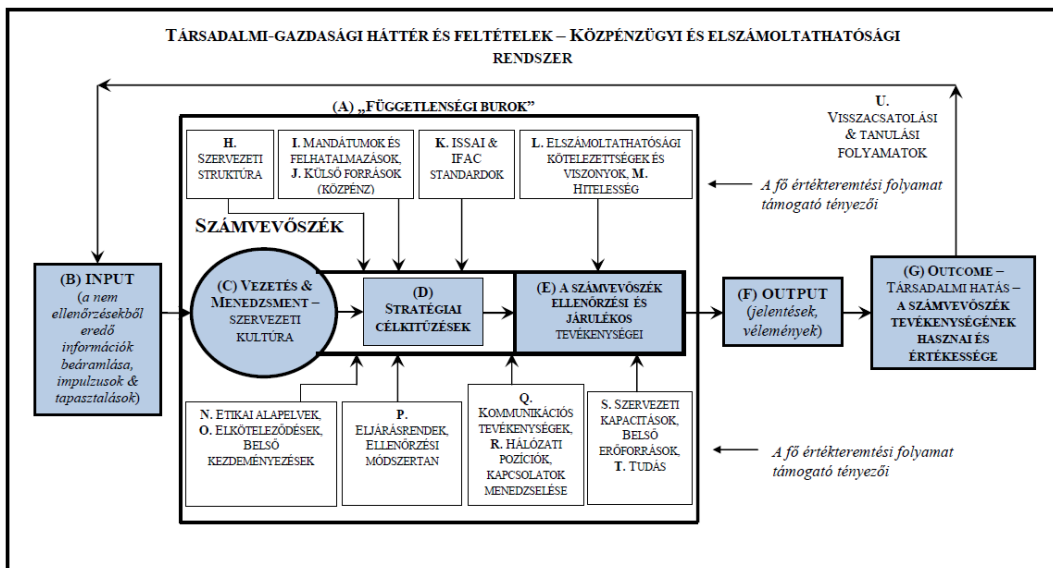
A következő, *1. ábrán* egyszerre látható az értékteremtés legfontosabb összetevői és iránya, valamint az a visszacsatolási folyamat, amely a számvevőszék adaptációját, tanulási képességeit és intelligens válaszreakcióit segítheti elő.

A számvevőszékek tevékenységüket – elméletileg – függetlenül (*vagy a függetlenség iránti elvárások közepette*) végzik, a folyamatábrán erre utal a „függetlenségi burok” kifejezés (**A**). A rendszerszemléletben ezt a burkot gyakorta 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**).

Az outputok hasznosulása és a közpénzügyi rendszerre, valamint a társadalomra gyakorolt hatásait *outcome*-nak vagy *impaktnak* nevezhetjük (**G**). A közösségi értékteremtés tulajdonképpen itt nem más, mint a szervezet fő és támogató értékteremtő tényezőinek az aktivizálása a közjó előmozdításának érdekében (a számvevőszék tevékenységének hasznai és értékessége). Természetesen a külső 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), illetve jó gyakorlatokat csatornázza 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)** (Nem összekeverendő a kívülről érkező anyagi jellegű erőforrásokkal (J: közpénz, donorfinanszírozás), illetve azokkal, amelyekkel a számvevőszék már a saját szervezeti keretein belül, saját belátása szerint rendelkezik!). Ezek figyelembe vételével a **vezetés (C)** (Ide sorolható: 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) **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).

1. ábra: A számvevőszékek általánosított értékteremtési lánc



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

H. Szervezeti struktúra, számvevőszéki típusok: 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 (pl.: 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.

I. Mandátumok és felhatalmazások - törvényi háttér, függetlenségi garanciák (képesse 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 (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. Elköteleződések, 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 & 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 impakt eléréséhez. A kommunikációs tevékenységek felölelik az összes érintettel vett 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 EUROSAI vagy a CONTACT COMMITTEE (*EU és nem EU tagállamok számvevőszékeinek formalizált kapcsolattartó fóruma*) formalizált kereteire. Az értékteremtés társadalmi-gazdasági rendszerekben történnek, amelyek 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 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 hálóból.

S. Szervezeti kapacitások, belső erőforrások – fogékonyság, belső döntés alapján aktivizált külső erőforrás is ide sorolható (szakemberek, specialisták, kutatók stb.) materiális és immateriális erőforrások – kivéve közpénz (J): 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 tekinthetők. Az egyéni és a kumulált szervezeti tudás is ide tartozik.

A visszacsatolási és tanulási folyamatok (U) elősegítik a tudásteremtést és annak felhalmozódását a szervezet számára. A *feedback* (visszacsatolás) 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 értékelik ki.

A számvevőszéki függetlenség fogalmának tartalmi mintázatainak feltérképezéséhez a KVANTITATÍV TARTALOMELEMZÉS eszközt hívtam segítségül. A számvevőszékekre vonatkozó „függetlenség” kifejezésével/szóhasználatával kapcsolatos megnyilvánulásokat szerettem volna minél tágabb földrajzi érintettségre kiterjeszteni (minél több érintett országot, illetve számvevőszéket bevonni), és akár globális kitekintést is éppen ezért is indokoltnak és megengedhetőnek tartom.

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, 1. számú táblázat a kvalitatív tartalomelemzés legfontosabb jellemzőit összegzi.

1. 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 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 olyan dokumentumokat, kiadványokat és publikációkat gyűjtöttem össze, amelyekben a „függetlenség” kifejezés szerepel.

A jelenleg felhasznált dokumentumbázis az alábbi, szűkebb értelemben vett szakmai forrásokra terjed ki (azaz nem tartalmazza a függetlenségre vonatkozó szakirodalmak anyagait):

- 2003/1-4 → 2016/1-2. **International Journal of Government Auditing** folyóirat, INTOSAI – IJGA (a számvevőszéki globális közösség hivatalos szakmai folyóirata)
- Az ENSZ és az INTOSAI két évente 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 Konferencia (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, az egységesítés és a tartalomelemzés jobb dokumentálhatósága, illetve az egyszerűbb feldolgozhatósága miatt PDF formátumból TXT formátumúra lett konvertálva. (Az egységes formátum ebben az esetben: Times New Roman, 12-es betűméret, 1-es sortávolság, illetve alapbeállítású margók 2,5-2,5 cm.)

A konverzió után az elemzési bázist az alábbi szám adatok jellemzik, amelyeket a 2. táblázat tartalmaz.

2. táblázat: A tartalomelemzés alapjául szolgáló dokumentumbázis jellemzői

Az elemzett dokumentumbázis jellemzői	
Összes oldalszám:	926
Fájlok darabszáma:	274
Érintett országok száma:	88
Egyéb érintettségek (db) – nemzetközi szervezetek, tömörülések stb.	5
Összes érintettség:	93

Forrás: a szerző saját szerkesztése

Az elvégzett tartalomelemzés angol nyelvű szövegeket ölelt fel. Ennek során a függetlenség kifejezés előfordulási gyakoriságára és más szavakkal való (jelentésbeli, tartalmi) kapcsolatára voltam kíváncsi. A vizsgálat alapegysége a mondat volt. Csak azok a cikkek, vélemények, publikációk kerültek bele az elemzésbe, ahol a függetlenség kifejezés szerepelt. Természetesen kiszűrésre kerültek az olyan kifejezések, amelyek nem a számvevőszéki függetlenséggel kapcsolatosan jelentek meg (pl.: az adott ország függetlenségének kivívására utaltak a szövegben). A mondatokon belül vizsgáltam az „*independence*” és az „*independent*” szó, illetve egyéb szinonimáinak az előfordulási gyakoriságát olyan szavakkal együtt, amelyek „együttállása” (egy mondatban való szereplése) tartalmilag valamelyik számvevőszéki értékteremtési lánc komponensére utal (A-U). Ezen konstellációk leképezik a megnyilvánulásban érintett számvevőszékek gondolatiságát a függetlenséggel kapcsolatosan. Mivel a leghitelesebbnek tekinthető platformok anyagait vettem bele az elemzésbe, így számomra egyértelműnek tűnik, hogy ezek a hivatalos, felvállalt álláspontok. Az értékteremtési lánc előbb ismertetett összetevőit az elemzés kapcsán kiegészítettem a függetlenség *de jure* (DJ) (törvény által garantált) és *de facto* (DF) (valós, tényleges) dimenzióival is, amelyek két különböző fényben világítják meg az egész számvevőszéki működést. Előbbi a törvényi felhatalmazások oldaláról közelít, míg a másik a ténylegesen érzékelhető megnyilvánulásokból vezethető le. Tisztában vagyok ugyanakkor azzal, hogy a felszín, a „kötelező smink” és a valóság között lehetnek különbségek, akár markáns differenciák is. Azzal is tisztában vagyok,

hogyan bizonyos megnyilvánulások, jelenségek különböző érdekek eredője. Ezeket vizsgálni gyakorlatilag lehetetlen.

3. Eredmények

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)**.

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).

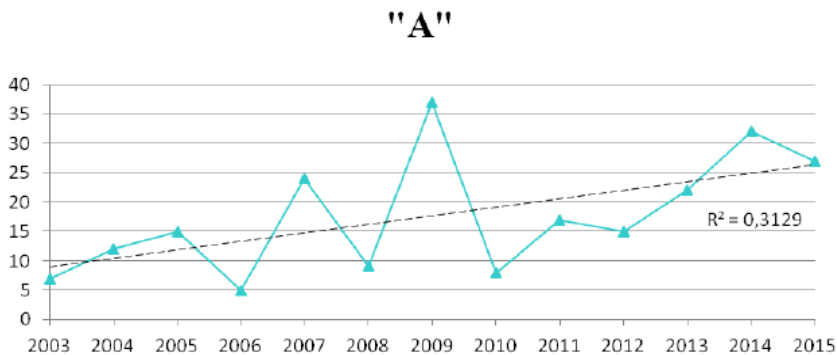
Amennyiben az évenkénti bontást nézem, akkor kirajzolódnak azok az esztendő, amelyek igazán relevánsak voltak egy-egy tényező említése kapcsán, annak felfutásában, vagy akár a megjelenésében. Két fontos évszám azonban mindenképp támpontot adhat az adattáblák elemző áttekintéséhez. 2004 és 2011 különösen 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.

Illusztrációként 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) és a (Q) kivételével trendjében mindenhol emelkedés volt megfigyelhető. A hivatkozott kategóriák (P, Q) rendre 3, 11 db említést takarnak, amely azonban elhanyagolható az összes többi számosságát figyelembe véve. Az alábbi ábrák (2.→8. ábra) a fentiek képi ábrázolását szolgálják.

Az itt olvasható rövid összegzésben látható, hogy a két legnagyobb R2 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 kérdéses időszakban, a vizsgált dokumentumok alapján.

2. ábra: A számvevőszéki értékteremtési lánc (A) elemének említési gyakoriságai (db) évenkénti bontásban a vizsgált időszakra vonatkozóan, és az illesztett lineáris trendfüggvény képe



Forrás: saját kutatás alapján a szerző saját szerkesztése

3. ábra: A számvévszéki értékteremtési lánc (G) elemének említési gyakoriságai (db) évenkénti bontásban a vizsgált időszakra vonatkozóan, és az illesztett lineáris trendfüggvény képe

"G"

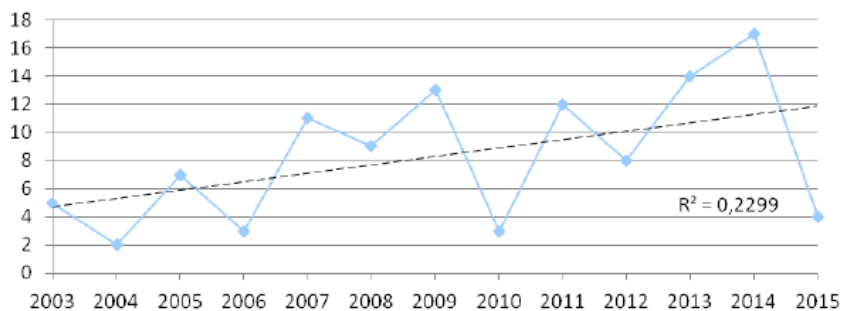


Forrás: saját kutatás alapján a szerző saját szerkesztése

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

4. ábra: A számvévszéki értékteremtési lánc (C) elemének említési gyakoriságai (db) évenkénti bontásban a vizsgált időszakra vonatkozóan, és az illesztett lineáris trendfüggvény képe

"C"

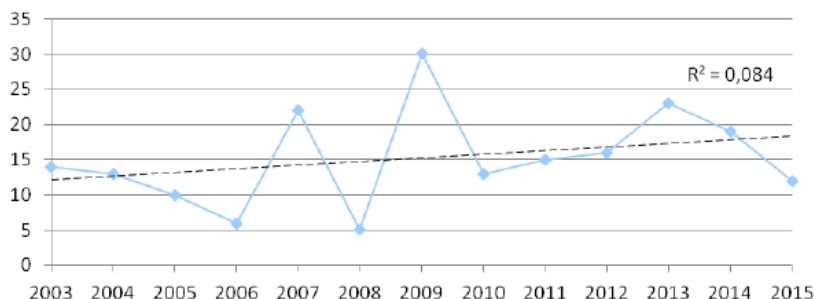


Forrás: saját kutatás alapján a szerző saját szerkesztése

Az (E), az (I) elemek – az ellenőrzési/auditálási, valamint a hozzájuk kapcsolódó járulékos tevékenységek, illetve a számvévszéki 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 gyakoriságai (db) évenkénti bontásban a vizsgált időszakra vonatkozóan, és az illesztett lineáris trendfüggvény képe

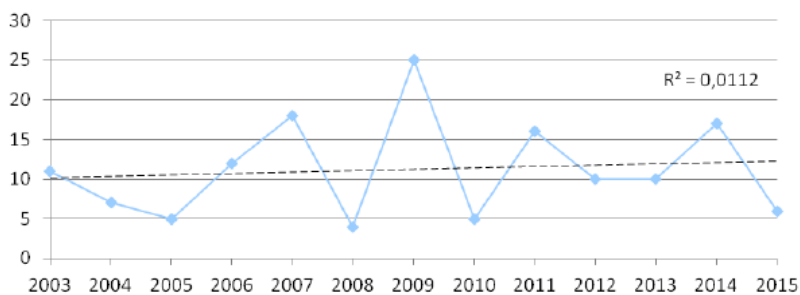
"E"



Forrás: saját kutatás alapján a szerző saját szerkesztése

6. ábra: A számvevőszéki értékteremtési lánc (I) elemének említési gyakoriságai (db) évenkénti bontásban a vizsgált időszakra vonatkozóan, és az illesztett lineáris trendfüggvény képe

"I"

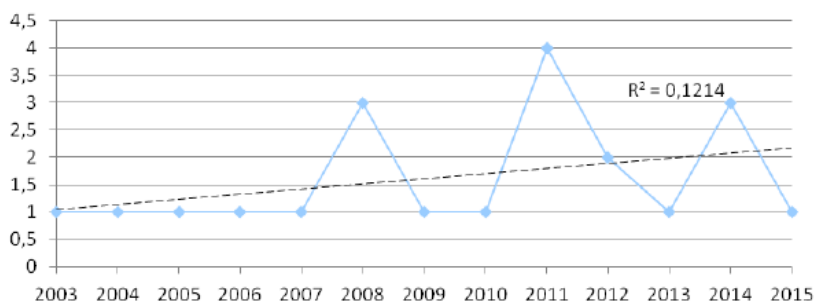


Forrás: saját kutatás alapján a szerző saját szerkesztése

A *de facto* függetlenség (DF)(7. ábra), 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 kavarnak – nem jelent meg írott, kinyilatkoztatott formában olyan jelentős számban, ami a téma jelentőségét alátámasztaná.

7. ábra: A számvevőszéki értékteremtési lánc (DF) elemének említési gyakoriságai (db) évenkénti bontásban a vizsgált időszakra vonatkozóan, és az illesztett lineáris trendfüggvény képe

"DF"

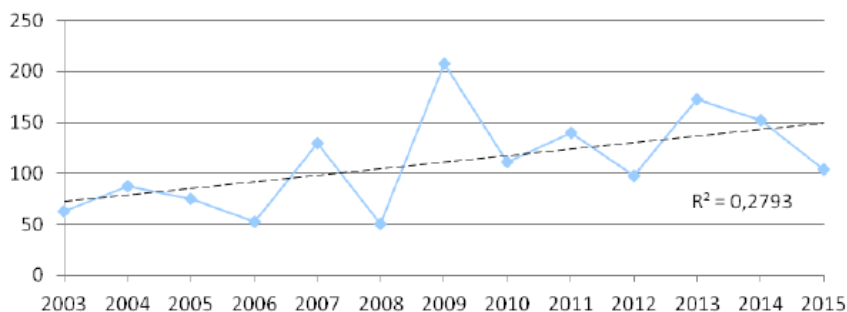


Forrás: saját kutatás alapján a szerző saját szerkesztése

Ha az összes összetevőre illesztem a lineáris trendfüggvényt (8. ábra), akkor ebben az esetben is egy, az idő függvényében emelkedő trendet azonosíthatók 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 gyakoriságai (db) évenkénti bontásban a vizsgált időszakra vonatkozóan, és az illesztett lineáris trendfüggvény képe

"A → U" összesen



Forrás: saját kutatás alapján a szerző saját szerkesztése

A fenti eredmények, illetve azok grafikus ábrázolása betekintést engedett a számvevőszéki függetlenség szóhasználatának és tartalmi vonatkozásainak mintázataiba az INTOSAI szűkebb tudáshálózatán belül. Mindez kiindulási alapot jelenthet további elemzésekhez. Arról tanúskodik, hogy 2003-tól 2015-ig a külső ellenőrzés szakmai közössége hogyan és miként nyilatkozott meg a függetlenségről. Bármely további gondolatosság az én olvasatomban – legyen az kritikai vagy építő jellegű – kizárólag ezen alapulhat.

4. Összegzés, záró gondolatok

A számvevőszékek függetlensége különösen fontos tényező a közösségi értékteremtési folyamataikban, illetve a közjóhoz való hozzájárulásukat illetően. A fogalom értelmezése, továbbgondolása, pontosítása – már csak ezért is – szükségeszerű és kívánatos. Az előbbieken azt tártam fel, hogy a szűkebben értelmezett szakma az általam lehatárolt elemzési keretrendszerbe elhelyezve, milyen gyakorisággal, milyen mintázatokkal és tartalmi vonatkozásokkal nyilvánult meg. Az átfogó vizsgálat a helyzetfeltárást szolgálta, amely további eszmefuttatásokhoz szolgálhat kiindulási alapként. Kirajzolódott, hogy nem minden összetevő lett azonos súllyal megemlítve, illetve a *de facto* vetület is elhanyagolható és marginális volt. A számvevőszékek valós függetlenségének további tárgyalása kizárólag az értékteremtési lánc teljes vertikumának figyelembe vételével valósulhat meg.

Irodalomjegyzék

- Állami Számvevőszék (2008): *Az Állami Számvevőszék Ellenőrzési Kézikönyve – A számvevőszéki ellenőrzés szakmai szabályai*. Második, tartalmilag korszerűsített kiadás. Budapest.
- Azuma, N. (2004): Performance Measurement of Supreme Audit Institutions in 4 Anglo-Saxon Countries: Leading by Example. *Government Auditing Review*, 11:(1), 65–99.
- Domokos L. (2015): Átláthatóság, elszámoltathatóság, integritás – az etikus közpénzügyi menedzsment három alapelve. *Polgári Szemle: Gazdasági és Társadalmi Folyóirat*, 11:(4–6), 13–20.
- Hopkins, D. J., King, G. (2010): A Method of Automated Nonparametric Content Analysis for Social Science. *American Journal of Political Science*, 54:(1, January 2010), 229–247.
- INTOSAI IDI (2012): *SAI Performance Measurement Framework – Final Concept Note*. International Organization of Supreme Audit Institutions Development Initiative, Oslo.
- 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, Pécs.
- Kérdő A. (2008): *A tartalomelemzés elmélete és gyakorlati alkalmazása*. Szakdolgozat, Budapesti Gazdasági Főiskola, Budapest.
- Kovács Á (2009): *Pénzügyi és gazdasági válság Magyarországon – Az Állami Számvevőszék szerepe/Financial and economic crisis in Hungary: II. EUROSAI-ARABOSAI Konferencia „A számvevőszékek szerepe az állami szervezetek teljesítményének javításában”* Első panel – Az államháztartás helyzetének értékelése Párizs, 2009. március 29–31.
- Kovács Á. (2010): A versenyképesség javításának lehetőségei - ahogy az Állami Számvevőszéknél láttuk. *Pénzügyi Szemle/Public Finance Quarterly*, 55:(3), 514–531.
- Mayring, P. (2014): *Qualitative content analysis: theoretical foundation, basic procedures and software solution*. GESIS Leibniz-Institut für Sozialwissenschaften, Klagenfurt.
- Michalkó G. (2008): *A turisztikai tér társadalomföldrajzi értelmezésének új dimenziói*. MTA doktori értekezés. <<http://real-d.mtak.hu/95/1/Michalko.pdf>>. (2016.06.23.)
- Moore, M. H. (2007): Recognising Public Value: The Challenge of Measuring Performance in Government. In Wanna, J. (ed.): *A Passion for Policy – Essays in Public Sector Reform*. ANU E Press, Australian National University, Canberra.
- Nagy S. (2015): Supreme Audit Institutions and New Aspects for Public Value Creation in Complex Adaptive Systems. In: Hetesi E. – Vas Zs. (eds) 2015: *New Ideas in a Changing World of Business Management and Marketing*. University of Szeged, Doctoral School in Economics, Szeged, 206–224.

- Porter, M. E. (1985): *Competitive advantage: creating and sustaining superior performance*. Simon and Schuster, New York.
- Talbot, C., Wiggan, J. (2010): The Public Value of the National Audit Office. *International Journal of Public Sector Management*, 23:(1), 54–70.
- Varga A., Parag A. (2009): Egyetemi tudástranszfer és a nemzetközi kutatási hálózatok szerkezete. *Közgazdasági Szemle*, 56:(2009. április), 343–358.