

A FENNTARTHATÓ FEJLŐDÉSRE IRÁNYULÓ SZÁMVEVŐSZÉKI AUDITOK HOZZÁADOTT ÉRTÉKÉNEK NÖVELÉSI LEHETŐSÉGEI

Nagy Sándor

OPPORTUNITIES TO INCREASE THE ADDED VALUE OF PUBLIC AUDITS ON SUSTAINABLE DEVELOPMENT

Szegedi Tudományegyetem Mérnöki Kar, Mérnöki Menedzsment és Ökonómiai Intézet, Szeged

Absztrakt: A számvevőszékek kulcsszerepet játszanak az ENSZ Fenntartható Fejlődés Célok (SDGs) tagállami megvalósításában. Annak érdekében, hogy ezen intézmények minél nagyobb társadalmi hatást gyakoroljanak, szükségük van az ellenőrzési tevékenységük folyamatos fejlesztésére. Ez a tanulmány rámutat az audit innovációk legfontosabb kihívásaira és a jövő lehetséges megoldásaira is.

Abstract: Supreme Audit Institutions (SAIs) play a key role in Member States' implementation processes of the United Nations Sustainable Development Goals (SDGs). In order to reach a higher social impact, these institutions need to continuously improve their control activities. This study highlights both the main challenges for audit innovations and the possible solutions for the future.

Kulcsszavak: fenntartható fejlődés, fenntartható fejlődési célok, számvevőszék, audit, innováció, Európai Számvevőszék

Keywords: sustainable development, SDGs, supreme audit institution, audit, innovation, European Court of Auditors

1. Bevezetés

Talán már a tanulmány címe is utal arra, hogy a választott vizsgálódási irány igencsak összetett jelenségeket és problémákat érint. A számvevőszékek által publikált ellenőrzési (auditálási) jelentések ebben az összefüggésben számos nehezen megragadható és vizsgálható terület közös metszetében helyezkednek el. Ezek közül a legjelentősebbek az alábbiak: fenntarthatóság, fenntartható fejlődés, rendszerelmélet, nemlinearitás és innováció. Különösen nehéz a fenntarthatóság egzakt értelmezése, annak időbeli perspektívája, ciklikussága, integráltsága és a kiszámíthatatlan, előre nem jelezhető mintázatai, valamint rendszerdinamikai folyamatai miatt. Mindezt tetézi a mögöttes, a fenntarthatóságra ható hálózatok struktúráinak változékonysága, kiszámíthatatlansága, interdependenciái és egyéb nehezen detektálható hálózatmetrikai sajátosságai. Ebből következik, hogy az egyértelműen nem definiálható jelenség egyértelmű és objektív vizsgálata kihívásokkal teli.

A kontroll mechanizmusoknak alapvető szerepük van az egyes rendszerek funkcióellátási képességeinek fenntartásában. Gondoljunk csak például az immunrendszer szerepére, fontosságára vagy a természeti törvényszerűségek, köztük az entrópia mint kontroll mechanizmus alapvető jelentőségére. Természetesen rögtön jegyezzük is meg, hogy a kontroll önmagában nem elegendő! Más funkciók,

folyamatok és adottságok is meghatározóak, azok létezésére, működésére épít, egymás mennyiségi és minőségi fejlődését kölcsönösen determinálják. A nemlineáris rendszerekben – amelyek a természetben megfigyelhető rendszerek túlnyomó részét képezik – detektálható kontroll rendszerek valódi mibenléte, „célfüggvénye(i)”, tanulási képességei, önszerveződése manapság még kevésbé kutatott témáknak számítanak és ezáltal kevésbé eredményesen tudjuk adoptálni ezeket az általánosítható, univerzális tulajdonságokat és megállapításokat az emberek által működtetett és/vagy befolyásolt rendszerekre.

A számvevőszékek (SAIs – Supreme Audit Institutions, legfőbb ellenőrző intézmények) független, külső ellenőrei az adott állam közpénzügyi rendszerének és az azokra irányuló menedzsment tevékenységeknek. Felhatalmazásaikat, mandátumaikat a törvényhozó hatalomtól kapják annak érdekében, hogy a végrehajtó hatalom közpénzügyi menedzsmenttel kapcsolatos tevékenységeit és közvagyonnal való gazdálkodását, megalapozott és szakmailag alátámasztott módon vizsgálják különböző, előre rögzített szempontok alapján.

Nos, a fenti kontextusba elhelyezve kellene véleményt formálni a számvevőszékek fenntarthatósággal kapcsolatos auditálási tevékenységeiről, teljesítményükről és azok fejlesztési lehetőségeiről. Azonban, ha már az egyes értelmezési támpontok is inognak és kevésbé értjük azok természetét és működését, akkor igencsak nehéz objektív értékítéletet kialakítani a vizsgált szervezetek ilyen jellegű tevékenységei kapcsán. A tanulmány célja kizárólag a jelenlegi, általános szemlélet és szakmai megközelítés rövid ismertetése, a legfontosabb számvevőszéki feladatok és kihívások feltérképezése a fenntartható fejlődéssel szorosan összefüggő kormányzati funkcióellátás véleményezése kapcsán, a fontosabb közpénzügyi ellenőrzési innovációk megemlítése, amelyek a 2015-ös ENSZ Fenntartható Fejlődési Keretrendszer és annak gerincét adó célrendszer végrehajtása kapcsán születtek, valamint az ellenőrzési tevékenységek hozzáadott értékének növelési lehetőségeinek a számbavétele kiegészítve némi kritikai észrevétellel.

A tanulmány további felépítése a fentiek tükrében a következőképp alakul: a számvevőszékek feladatai és szerepe a fenntartható fejlődés céljainak keretrendszerében, az audit innovációk, valamint a jövő lehetőségeinek felvázolása a jelenlegi megközelítés újragondolása révén.

2. Anyag és módszertan

A tanulmány alapvetően leíró és feltáró jellegű, amely szekunder forrásokra és korábbi saját kutatásaimra támaszkodik. A felhasznált irodalmak a közpénzügyi ellenőrzéssel szorosan kapcsolatba hozható szervezetektől, intézményektől eredeztethetőek. A vizsgálódás logikai alapját a számvevőszéki értéklánc adja, ennek mentén kerülnek ismertetésre a legfontosabb megállapítások és javaslatok.

3. A fenntartható fejlődési célok (SDGs) és a számvevőszékek szerepvállalása

A 2012-es Riói Nyilatkozat, valamint a 2015 szeptemberében, New Yorkban megrendezett ENSZ Fejlesztési Csúcs záródokumentumának (Agenda 2030)

elfogadásával 193 tagország kötelezte el magát amellet, hogy a fenntartható fejlődést, illetve a nevesített legfontosabb 17 célt és a kapcsolódó 169 részcélt integrálják nemzeti stratégiáikba (ensz.kormany.hu, 2015). A hivatkozott főbb célokat az alábbi, 1. ábra tartalmazza.

1. ábra: Az ENSZ fenntartható fejlődési céljai az Agenda 2030 tükrében



Forrás: ensz.kormany.hu (2015)

A fenti célok igen magasztosak és igen valószínű, hogy az emberek java része könnyen azonosulni is tud velük függetlenül attól hol és milyen körülmények között élnek. Megfogalmazásukkor a fenntartható fejlődés általánosan elfogadott, tradicionális definícióját vették alapul, amelyben a gazdasági, társadalmi és környezeti pillér dominál. Más kérdés viszont, hogy miként tudjuk ezeket a célokat megvalósítani, milyen érdekterekben formálódó motivációk fogják a célkitűzéseket felülírni vagy éppen elodázni. Az sem teljesen nyilvánvaló, hogy a bevezetésben említett értelmezési nehézségek, valamint a fenntarthatósággal kapcsolatos lényegi folyamatok és összefüggések ismeretének hiányosságai miként befolyásolják az implementáció lehetőségét.

Logikusnak tűnik, hogy egy olyan képessé tevő környezetet kell létrehozni – beleértve az épített, úgynevezett hard és/vagy smart infrastrukturális elemeket, a soft összetevőket, a tudásteremtési, készség- és képességfejlesztési folyamatokat, valamint az intelligensen működő szabályozói és kontroll rendszereket – amely olyan cselekvésekre, viselkedési mintázatokra és értékteremtési folyamatokra ösztönzi a szereplőket, amelyek mikro és makro szinten is a célok elérését minél nagyobb valószínűséggel elősegítik. Az ilyen háttér megteremtésének a legfőbb felelőse az állam. A megvalósításhoz megfelelő mennyiségű anyagi forrás, az erőforrások allokálásához politikai felhatalmazások, elköteleződések és döntések, illetve egy

megfelelően működő közpénzügyi menedzsment rendszer szükséges. A számvevőszékek kulcsszerepet játszanak az előbbiekre irányuló kontroll megvalósításában a felhatalmazásaik révén rendelkezésre álló eszközeik adta lehetőségeken belül.

A számvevőszékek erősíthetik a 2030-ig tartó időszakra vonatkozó Fenntartható Fejlődési Agenda végrehajtását azáltal, hogy a közpolitikai döntések kapcsán értékelik a közpénzügyi menedzsment egyes aspektusait, figyelembe veszik a politikák közötti összefüggéseket, értékelik eredményeiket, valamint fokozzák az átláthatóságot és az elszámoltathatóságot azzal kapcsolatban, hogy a kormányok hogyan hajtják végre a fenntartható fejlődésre vonatkozó nemzetközi kötelezettségvállalásokat (TCU–UN, 2018).

Ennek érdekében a legfőbb ellenőrző intézmények konkrét ajánlásokat fogalmaztak meg a fenntartható fejlesztési célok megvalósításának támogatására, például a hosszú távú tervezési folyamatok megerősítésére, a horizontális kockázatkezelés előmozdítására és az érdekelt felek részvételének javítására a nemzeti SDG-jelentési folyamatokban (TCU, 2018; TCU–UN, 2018).

Noha a számvevőszékek de jure függetlenséget élveznek például az ellenőrzési területek és témakörök megválasztásában, a Parlament (törvényhozói hatalom), illetve a társadalmi elvárások mégiscsak nyomást gyakorolhatnak rájuk a fenntartható fejlődés megvalósításának szakmai értékelésére (Nagy, 2017). A véleményalkotás terjedelme és mélysége alapvetően a törvényi és alkotmányban rögzített felhatalmazásoktól függ, de fontos tényezők még ezzel párhuzamosan az auditálási módszerek és technikák, az ellenőrzési tevékenységekre irányuló tudás és képesség-halmaz, a vizsgált területről kialakult objektív és holisztikus kép megléte, valamint a nemzetközi standardoknak (alapvetően és főleg az ISSAI standardok) való megfelelés.

A fenntartható fejlődéssel kapcsolatos számvevőszéki véleményalkotás többnyire az úgynevezett teljesítmény ellenőrzések révén (performance audit vagy value-for-money audit) realizálódik és kerül nyilvánosság elé. Ezek során a teljes teljesítmény menedzsment ciklust (2. ábra) és annak összetevőit is górcső alá vehetik. Az ilyen típusú vizsgálatoknál az úgynevezett „3E” megközelítés szokott kidomborodni. A három „E” betű az angol megfelelőjéből lefordítva a gazdaságosság, eredményesség és hatékonyság kritériumaira utal. Ezt, negyedik „E”-ként az etikai szempontokkal is ki szokták egészíteni. Tehát, egy-egy értékelés alá vont terület vagy tevékenységsorozat (stratégia implementálása) bizonyos, előre rögzített, speciális szempontból teljesítette-e az előbb felsorolt kritériumokat. Egyéb ellenőrzési típusok is szóba jöhetnek, de ezek hozzáadott értéke kevésbé jelentős (pl. pénzügyi megfelelőségi ellenőrzések, follow-up auditok).

2. ábra: A fenntartható fejlődéssel kapcsolatos stratégiára irányuló teljesítmény menedzsment körforgása



Forrás: INTOSAI (2019) alapján saját szerkesztés

Ha létezik nemzeti szintű stratégia a fenntartható fejlődési célok elérésére, akkor a fenti körforgás bármely összetevőjére kiterjedhet a számvevőszék figyelme és tevékenysége. Ide sorolható többek között az alábbi esetek:

- a legfőbb ellenőrző intézmények megvizsgálhatják a stratégia tervezését, kialakítását,
- a fenntartható fejlődési célok és mutatók ellenőrzésének lehetősége,
- az előrehaladást leíró mutatók és indikátorok vizsgálata szintén fontos lehet,
- kiterjedhet a hatáskör a környezetirányítási rendszerek auditálására,
- a legfőbb ellenőrző intézmények megvizsgálhatják a jelentéstétel minőségét és az előrehaladás elszámoltathatósági lehetőségeit,
- a természeti erőforrások elszámolása, nyilvántartása,
- egyes számvevőszékek feladata lehet a természeti erőforrás-számlák ellenőrzése is.

Ha nincsenek kidolgozva a stratégiai keretek – amelyek igencsak megkönnyítik a számvevői munkát – előfordulhat, hogy a legfőbb ellenőrző intézménynek az egyes programok, projektek auditjaira kell korlátoznia magát. Ekkor az ellenőrzés alá vont területek palettáját úgy kell összeállítani, hogy a szűkösön rendelkezésre álló anyagi és nem anyagi erőforrások felhasználása révén minél nagyobb számvevőszéki impaktot érjünk el (INTOSAI, 2019).

Mivel a fenntartható fejlődés koncepciója közpénzügyi ellenőrzési szempontból még nem eléggé ismert terület, ezért ez igen jelentős kihívásokat jelent az intézmények számára (Kalar, 2019; TCU, 2018; TCU–UN, 2018; Wynn Owen–

Chaudry, 2019). A gyakorlat rávilágít arra, hogy ilyen jellegű auditok során nagyobb valószínűséggel lesz szükség összehangolt fellépésre számos állami és magánszektorbeli szereplőtől. Szintén kihívás, hogy a miként strukturáljuk azt az együttműködési hálót és mi alapján szelektáljuk az érintett, vélhetően összefüggésben álló területeket, amelyekről a legnagyobb ellenőrzési hozzáadott értéket várjuk. A következő, 3. ábra azt illusztrálja, hogy például egy folyórendszer fenntarthatósági szempontú menedzselése során milyen más további területek lehetnek érintettek.

3. ábra: Egy folyórendszer fenntarthatósági szempontú menedzselésének lehetséges kapcsolódási területei



Forrás: INTOSAI (2019) alapján saját szerkesztés

További kihívásoknak tekinthetjük az elemzési, módszertani kérdéseket is. Nem mindegy, hogy a gazdasági, társadalmi és környezeti dimenziók összefüggéseibe mennyire lehet és szükségszerű belelátni és mindezt milyen erőforrás-felhasználás mellett (pénz, idő, egyéb kapacitások, alternatív költségek stb.) lehet megvalósítani. Kérdéses, hogy rendelkezésre áll-e az a minőségi analitikai képességhalmaz és tudás, amely a mélységi, feltáró vagy épp rendszerszintű elemzésekhez szükségesek. A kinyert minőségi megállapítások az egyes szakpolitikai döntések és célkitűzések megkérdőjelezéséhez vezethetnek, amelyek nem feltétlen tartoznak a számvevőszékek mandátumaihoz (kivéve egyes ex ante típusú audit esetén).

Egyes témák kapcsán előfordulhat, hogy nem lehet vagy nem érdemes feltétlenül feltárni a kapcsolatokat a fenntarthatósági pillérek között módszertani vagy információszerezési költség-haszon anomáliák miatt, ezért megtörténhet, hogy a legfőbb ellenőrző intézmények kerülnek olyan kérdések tanulmányozására, amelyeket nem lehet bizonyítékok és tények alapján objektíven értékelni vagy elemezni.

Mindez támadási felület is lehet a számvevőszéki működés teljesítményének vonatkozásában (INTOSAI, 2019; INTOSAI IDI, 2020).

Hasonló eset, de más megközelítésben az, amikor a fenntartható fejlődés megvalósítása nem pusztán pénzügyi (közpénzügyi) kérdés és nem redukálható egy egyszerűbb megfelelőségi szempontokat vizsgáló audittá. Számos olyan tényező van, amelyek sok esetben nem vagy csak nagyon nehezen fejezhető ki anyagi formában. A fenntarthatóság kapcsán oly' fontos tényezők, képességek (pl. nemlinearitás, önszerveződés, ciklusok és azok időbelisége, reziliencia, adaptáció stb.) vizsgálata analitikai nehézségekbe torkollhat és számos szubjektív elem is felbukkanhat. A többféleképp értelmezhető ellenőrzési jelentések ismételt nem tesznek jót a számvevőszéki teljesítmény megítélésének.

Ugyancsak problémás lehet módszertani szempontból, hogy nagyobb, makro jelenségeket miként vizsgálunk. Ilyenkor több terület átfogó elemzése lenne szükséges a maga összetettségével és integráltságával. Egy ilyen kiterjedésű tanulmány elkészítése valószínűleg meghaladná a számvevőszékek véges és korlátos elemzési kapacitásait, erőforrásait, ezáltal más ellenőrzési területek is csorbát szenvednének a rájuk jutó relatíve kevesebb figyelem által.

Az előbbiekből is már kisejlik, hogy ha a fenntartható fejlődésre irányuló stratégiák megvalósítását, illetve a célkitűzésekkel kapcsolatos közpénzügy menedzsment vonatkozásait kívánjuk vizsgálni számvevőszéki felhatalmazásaink révén, akkor számos belső és külső korlátba ütközünk. A legfontosabbak ezek közül a hiányos törvényi és alkotmányos felhatalmazások, az abszolút és relatív értelemben is szűkös erőforrások, hiányos kapacitás- és tudáshalmaz, a vizsgálandó jelenségek összetettsége, a számvevőszéki jelentések, javaslatok befogadó közegének érdektelensége, a számvevőszéki megállapítások és javaslatok többnyire nem kötelező jellege. Ha az auditok hozzáadott értékét kívánjuk növelni, akkor mindenképp ezen korlátok ismeretében kell gondolkoznunk. A hozzáadott érték ebben az összefüggésben azt jelenti, hogy az adott jelentésnek milyen direkt és indirekt hatásai lesznek. Ez a hatás – legyen az rövid vagy hosszú távú – lehet az ellenőrzési célkitűzésekből eredeztethető, jól fókuszált (közpénzügyi gazdálkodás minősége növekszik, lásd a korábban említett „3E” megközelítés), lehet a vizsgált területre ható közvetlen és pozitív hozadékokban testet öltő (pl. a fenntarthatósági célkitűzések elérését elősegítik), vagy általános érvényű, szélesebb körben kedvező hatásokat generáló. A hatások ekkor a társadalomban, a természeti környezetben fejtik ki remélhetően jótékony következményeiket (pl. információs aszimmetriát csökkent, tudatosságot formál, közösségi kultúrát épít, új normákat indít útjára).

A következő fejezet arra összpontosít, hogy 2015-óta a számvevőszékek milyen ellenőrzési (auditálási) innovációkat valósítottak meg a fenntartható fejlődési célkitűzések vonatkozásában.

4. Az auditok hozzáadott értékének növelése, audit innovációk

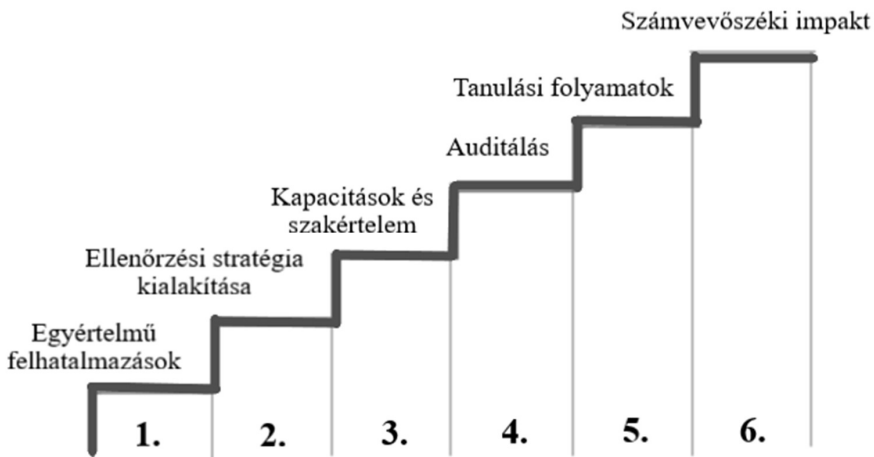
A számvevőszéki jelentések és egyéb outputok (pl. publikált vélemények, szakmai információk, cikkek stb.) hozzáadott értéke a szervezeti értéklánc révén tud kialakulni, de igazán a működési környezetében, az érintetti hálózatában tud igazán

kiteljesedni és a korábban már vázolt kedvező hatásokat indukálni (Nagy, 2017). Az ellenőrzési tevékenységre (auditálás) irányuló innovációnak végső soron ezt a hatást kell fokoznia a számvevőszék determinációit és működési közegét figyelembe véve.

Az innováció létrejöhet a számvevőszéki értéklánc bármely összetevőjének módosítása, újragondolása révén, megjelenhet az input (információk, észrevételek egyéb impulzusok) vagy az output oldalon is (újfajta jelentések, a jelentések új célközönsége) vagy teljesen új technológiák és kompetenciák alkalmazása révén.

Az értéklánc lehet igen részletes felbontású is (Nagy, 2017), de egy egyszerűbb, egymásra épülő lépcsőfokokkal is illusztrálható, mint ahogy azt a következő, 4. ábra szemlélteti.

4. ábra: A számvevőszéki impaktot befolyásoló tényezők egymásra épülése



Forrás: INTOSAI (2019) alapján saját szerkesztés

Áttekintve a releváns és kizárólag szakmai anyagokat, publikációkat azt tapasztaltam, hogy a számvevőszéki impakt (6) eléréséhez, növeléséhez az (1)-es szint kivételével mindegyikhez születtek javaslatok, innovatív elképzelések. Ebben a szakmai univerzumban a tudásteremtés és az innovációk létrehozása alapvetően hálózatok és együttműködések révén jönnek létre.

Az alábbiakban ismertetett innovációk vagy innovációs törekvések három ilyen kooperációs hálózathoz köthetők. (i) INTOSAI IDI (International Organisation of Supreme Audit Institutions & INTOSAI Development Initiative) azaz a Legfőbb Ellenőrző Intézmények Nemzetközi Szervezetének önálló végrehajtó szerve, amelynek feladata, hogy támogassa a fejlődő országok számvevőszégeit teljesítményük és kapacitásaik fokozása érdekében. A második (ii) a Brazil Számvevőszék (TCU) vezetésével, a Latin-Amerikai és Karib-tengeri Legfelsőbb Ellenőrző Intézmények Szervezetének (OLACEFS) Környezetvédelmi Szakbizottságának (COMTEMA) együttműködési keretein belül fogalmazódtak meg. Végül (iii) az Európai Számvevőszék (ECA) 2019-ben szervezett egy konferenciát (Sustainability Reporting Forum: Trust, Transparency and the Role of

Auditors), amelynek célja a fenntarthatósági jelentések minőségének és hozzáadott értékének növelési lehetőségeinek feltárása volt. A rendezvényen a versenyszféra is képviseltette magát, még inkább heterogénebbé téve a gondolatokat és véleményeket.

Visszatérve a lépcsőfokokhoz és az innovációs kezdeményezésekhez, (2) az „Ellenőrzési stratégia kialakítása” kapcsán érdemes kiemelni azt a tényt, hogy a számvevőszéki közösségben is már felhívták a figyelmet arra a szemléletváltásra, illetve átmenetre, amely az auditálási közegben már régóta megfigyelhető (Meutia et al., 2021). Az alábbi, 1. táblázat ennek a fenntartható fejlődéssel kapcsolatos paradigmaváltásnak az egyes elemeit veti össze. A számvevőszékeknek ellenőrzési és módszertani stratégiájuk megtervezésénél már ezeket az új megközelítéseket kellene figyelembe venniük a hozzáadott érték növelésének érdekében.

1. táblázat: A fenntartható fejlődéssel kapcsolatos paradigmaváltás egyes elemeinek az összehasonlítása

Honnan?	Hova?
a természeti erőforrások és az élőhelyek túlzott kizsákmányolása, fosszilis energiaforrásokra épülő gazdaság	bolygónk eltartóképességének tiszteletben tartása, klímasemleges gazdaság
termelni-fogyasztani-eldobni	körkörös gazdasági megközelítés, az ökoszisztémák helyreállítása
fókusz a növekedésen	összpontosítás a jólétre, jóllétre és a fenntarthatóságra
magánjavak felhalmozásán alapuló gazdaság	közösségi, megosztáson alapuló gazdaság
uniformizált környezeti politika	az egyenlőtlenségekre érzékeny politika, több szintet is figyelembe vevő, sokszereplős (differenciált) megközelítés
hiányos és nem szolidáris szociális védőháló	integráló, inkluzív és megerősített társadalmi rendszerek
költségvetési kiadások minimalizálása	a bevételi oldal megerősítése (pl. adóelkerülés csökkentése, a tőke adóztatása a munkaerővel szemben)
károsanyag kibocsájtás az országok egyedi problémája (földrajzi korlátozottság)	annak a problémának a kezelése, hogy egyes szennyező termelési folyamatok kiszervezésre kerülnek a fejlődő országokba (relokáció)
profitorientált innováció és befektetések	küldetésorientált innováció és fenntartható finanszírozás
elaprózódott figyelem, szemellenzőség mikro szinten, szinergiák hiánya	rendszer szemlélet

Forrás: Khadraoui (2019) alapján saját szerkesztés

Örvendetes, hogy az utolsó bejegyzésként olvasható rendszerszemlélet kifejezés és persze gondolatiság megjelent az ellenőrzési köztudatban, ezáltal nem ragaszkodva mereven az ENSZ fenntartható fejlődés céljainak statikus mivoltához és holisztikus szemléletének hiányosságaihoz.

A harmadik lépcső (3) a kapacitások és szakértelem kategóriája. Ennek kapcsán hangsúlyozták az új módszertani megközelítések, az ágazatközi koordinációs mechanizmusok és integrált monitoringrendszerek kidolgozásának és elfogadásának kritikus fontosságát (TCU–UN, 2018).

A negyedik szakasz (4) maga az auditálási folyamat. Itt szükségünk van minőségi és releváns információkra és természetesen megfelelő módszerekre, amelyekkel ezeket fel is tudjuk dolgozni. Megjelent az igény az objektív információk megszerzésére a nem kormányzati szereplőktől is annak érdekében, hogy a jelentéseket minél inkább alá tudják támasztani, illetve más szemszögből is vizsgálódva minél tisztább képet kapjunk egy-egy fenntarthatósági dimenzió alakulásáról. A tendenciákat érzékelve elmondható, hogy a harmadik féltől megszerzett információk jelentősége a közeljövőben biztosan növekedni fog. Ilyen, nem hagyományos inputoknak tekinthetjük a Föld megfigyelését lehetővé tevő technológiákból kinyerhető információkat (műholdas megfigyelések, dróntechnológia, a dolgok internetje (Internet of Things) és egyéb, hivatalosan telepített érzékelők - légszennyezettséget mérő detektorok stb.), a téradat-infrastruktúrából származó információkat, a társadalmi szereplők visszajelzéseit, kereskedelmi adatokat és statisztikákat (INTOSAI IDI, 2020).

A hagyományos ellenőrzési információforrások és eszközök (pl. dokumentumelemzés, hivatalos levelek, interjúk, felmérések) mellett két innovatív technikát is alkalmaztak már a fenntartható fejlődési keretrendszer kapcsán. A széttagoltság, az átfedések és a párhuzamosság elemzését, amelyet az USA számvevőszéke (GAO) fejlesztett ki (FOD Analysis, Analysis of Fragmentation, Overlap and Duplication), valamint a brazil számvevőszék (TCU) által kidolgozott Kormányzási Értékelési Skálát, amit viszont kifejezetten a Fenntartható Fejlődési Célokra szabtak (Governance Evaluation Scale for SDGs).

A legfőbb ellenőrző intézmények az összehangolt ellenőrzéseiken keresztül lehetővé teszik az ellenőrzési megállapítások és ajánlások konszolidálását, aggregálását, új lehetőségeket teremtve ezzel a fenntartható fejlesztési célok nyomon követéséhez és felülvizsgálatához regionális és globális szinten. A nemzetközi koordinált ellenőrzés több ellenőrzés kombinációja, amelyeket a különböző számvevőszékek a saját országukban végeznek ugyanabban a témában, integrált tervezési megközelítést követve. Mindezek következtében lehetőség adódik a különböző ellenőrzési szintek közötti kapcsolatteremtésre, átjárhatóságra (TCU, 2018; TCU–UN, 2018).

A tanulási folyamatok szintje (5) az összevetésben a legmagasabb. Tanulás nélkül elképzelhetetlen a szervezetek, intézmények fejlődése és adaptációs képességeinek a kiteljesedése. A számvevőszékek közösségében mindig is nagy hangsúlyt fektettek a kapacitások és készségek fejlesztésére, ezekhez a tanulást tartják az egyik legfontosabb előfeltételnek. A képzési módszerek tekintetében

megemlíthetők például az online tanfolyamok és személyes műhelymunkák kombinációja, amelyek által az auditorok lépést tudnak tartani a jelenlegi módszertani változásokkal és el tudják mélyíteni ismereteiket a vizsgálandó tématerületekre vonatkozóan.

Az innovációs folyamatoknak azonban nem szabad megállniuk és ahogy látható, még bőven van teendő a nagyobb hatás elérése érdekében. A következő fejezet egyik olyan gondolatot ismertet, amelyek meghatározhatják a jövő ilyen jellegű innovációit.

5. A jövő lehetőségei

A tökéletesítés és az innováció szükségszerűségének a legmagasabb számvevőszéki körökben is helyt adtak. Lazaros S. Lazarou, az Európai Számvevőszék (ECA) tagja kijelentette, hogy az érdekelt felek holisztikus, inkluzív, hozzáférhető, könnyen érthető, szabványos formátumú információkat akarnak a fenntartható fejlődés auditálása kapcsán, amelyeket a számvevőszék megpróbál produkálni. A folyamat szerinte elindult, de további lépésekre van szükség.

Valérie Arnold, a PwC Luxembourg partnere és vállalati felelősségvállalási részleg vezetője az új technológiákban látja a fejlődés irányát. Úgy gondolja, hogy a digitalizáció és a mesterséges intelligencia használata egy bizonyos ponton túl majd átveszi a pénzügyi információk auditálását az embertől, így az auditorok szerepe a nem pénzügyi/narratív típusú auditok elvégzése és kiértékelése kapcsán lesz meghatározó.

Wim Bartels a hollandiai KPMG partnere és programvezetője kiemelte, hogy a nem pénzügyi vetületű fenntarthatósági jelentésekben kiemelkedő szerepe van az őszinteségnek, beleértve a negatív események, kudarcok elemzését, tárgyalását is. Véleménye szerint sürgősen szükség van összehasonlítható és hatékony teljesítménymérőkre, amelyek az értékteremtésre és a rombolásra egyaránt alkalmazhatóak. A hitelesség és relevanciák megőrzéséhez új készségekre és szakterületek bevonására lesz szükség, amelyek a kiszámíthatatlanságot és kockázati tényezőket is figyelembe veszik (Kalar, 2019; Khadraoui, 2019; Meijers–Moonen, 2019; Wynn Owen–Chaudry, 2019).

A fenti gondolatok hasznosak és mindenképp egyetérthetünk velük. Véleményem szerint a fenntartható fejlődési célokkal kapcsolatos audit tevékenységek hozzáadott értéke akkor növelhető igazán, ha az alábbi kritériumok teljesülnek:

- a természet fenntarthatósági folyamatainak megértése, beleértve a nemlinearitást és a kontroll mechanizmusok működésének lényegét is,
- azon tudáselemek megszerzése, amelyek lehetővé teszik a fenti megismerés átültetését, alkalmazását az emberek által működtetett vagy az emberi cselekvés által érintett rendszerekre,
- az előbbi rendszerekben feltárni és összefüggéseiben megismerni a motivációs hajtóerőket és az értékteremtési folyamatokat, amelyek végső soron a fenntarthatóságot szolgálják,

- a számvevőszéki működés és értékteremtés minden egyes összetevője kapcsán változtatásokat eszközölni (innováció) annak érdekében, hogy a valós fenntarthatósági folyamatoknak megfelelő, azokat leképezni képes auditokat lehessen lefolytatni,
- a számvevőszékek működésének kizöldítése és fenntarthatóvá tétele,
- a számvevőszéki működés érintettjeinek és a velük való kapcsolattartás tudatos menedzselése, elősegítendő az audit jelentések befogadását, az edukációt, a tudatosság és a kultúra fejlesztését,
- megfelelő mandátumok biztosítása és a kapacitásokat érintő szűk keresztmetszetek felszámolása.

Az anyagi és nem anyagi jellegű szűk keresztmetszetek lebontása a digitális technológiák bevonása révén valósulhat meg. Használatuk az auditok során elkerülhetetlen és szükségszerű. Előfeltétele olyan közpénzügyi menedzsment rendszerek kiépítése, amelyek kellő számú és megfelelő minőségű digitálissá alakítható információt szolgáltatnak, ezzel az ellenőrzések pénzügyi megfelelőségi vetületét sokkal hatékonyabban lehetne vizsgálni. Ezzel párhuzamosan a kibervédelmi, adatbányászati és a hatalmas adatbázisokat feldolgozni képes technológiai környezet (big data) módszertani kérdéseit is tárgyalni kell.

6. Konklúzió

A fenntartható fejlődés megvalósításában, amennyiben ez egyáltalán lehetséges, a kontroll mechanizmusoknak központi szerepe lesz. A közpénzügyi menedzsment rendszerek külső, független ellenőrzését a számvevőszékek látják el szakmai felkészültségük és mandátumaik alapján. Tevékenységükkel hozzájárulnak a törvényhozó hatalom kontroll funkcióihoz, amelyeket a végrehajtó hatalom felett gyakorol annak érdekében, hogy a nemzeti stratégiákba integrált fenntartható fejlődési célok elérését minél gazdaságosabban, eredményesebben és hatékonyabban megvalósítsák és biztosítva legyenek azok az elszámoltathatósági lehetőségek, amelyek a kormányzati felhatalmazások mellé rendelt közpénzügyi források, közvagyonelemek és döntési lehetőségek miatt szükségesek.

A számvevőszékek, hogy teljesítményüket, ellenőrzési jelentéseik hozzáadott értékét és a társadalomra gyakorolt kedvező hatásait növeljék, innovációkat valósítanak meg. Ezek alapja, irányultsága, konkrét technikai megvalósulásuk és az értékláncban betöltött szerepük még nem körvonalazódott tökéletesen a vizsgált témakör kapcsán. További innovációkra van szükség, amelyeket pótlólagos kutatásokkal alátámaszthatunk.

Irodalomjegyzék

- ensz.kormany.hu (2015): Agenda 2030. <<https://ensz.kormany.hu/agenda-2030>>
- INTOSAI (2019): Sustainable Development: The Role of Supreme Audit Institutions – GUID 5202. International Organization of Supreme Audit Institutions.
- INTOSAI IDI (2020): ISAM – IDI's SDGs Audit Model, Pilot Version. INTOSAI Development Initiative. Oslo, Norway.

- Kalar, M. (2019): ECA Sustainability Reporting Forum – time for the truth, the whole truth and nothing but the truth. *ECA Journal*, 12 (3): 103–107. European Court of Auditors. <https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/JOURNAL19_03/JOURNAL19_03.pdf>
- Khadraoui, S. E. (2019): Sustainable Europe 2030 – Challenges and choices for Europe. European Political Strategy Centre, European Commission. <<https://www.eca.europa.eu/sites/sustainability-reporting-ECA/en/Pages/Conference-Materials.aspx>>
- Meijers, D., Moonen, G. (2019): Takeaways from the ECA forum on sustainability reporting. *ECA Journal*, 12 (3): 99–102. European Court of Auditors. <https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/JOURNAL19_03/JOURNAL19_03.pdf>
- Meutia, I., Yaacob, Z., Kartasari, S. F. (2021): Sustainability reporting: An overview of the recent development. *Accounting and Financial Control*, 3 (1): 23–39. <[http://dx.doi.org/10.21511/afc.03\(1\).2020.03](http://dx.doi.org/10.21511/afc.03(1).2020.03)>
- Nagy S. (2017): A számvevőszéki függetlenség jelentősége, a fogalom tartalmi mintázatai és kiterjesztett értelmezésének lehetőségei. PhD értekezés, Kaposvári Egyetem, Kaposvár. <<http://real-phd.mtak.hu/499/>>
- TCU (2018): Coordinated Audit Sustainable Development Goals - Executive Summary. TCU - Tribunal de Contas da União, OLACEFS, COMTEMA, GIZ.de. <<https://www.olacefs.com/wp-content/uploads/2018/09/Executive-Summary-Latin-America-SDG-Audit-web.pdf>>
- TCU, UN (2018): Supreme Audit Institutions as drivers to foster 2030 Agenda implementation. TCU – Tribunal de Contas da União; United Nations Sustainable Development Goals Partnerships Platform
- Wynn Owen, P., Chaudry, A. (2019): From auditing sustainable environment issues to auditing the 2030 Agenda. *ECA Journal*, 12 (3): 31–35. European Court of Auditors. <https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/JOURNAL19_03/JOURNAL19_03.pdf>