

DOKTORI ÉRTEKEZÉS

Simon József

Pécs, 2011.

**PÉCSI TUDOMÁNYEGYETEM
KÖZGAZDASÁGTUDOMÁNYI KAR**

**REGIONÁLIS POLITIKA ÉS GAZDASÁGTAN
DOKTORI ISKOLA**

Simon József

**A központi és a helyi kormányzat
információs rendszerének kérdései**

DOKTORI ÉRTEKEZÉS

Témavezető: Dr. Lehoczky Judit
egyetemi docens

Pécs, 2011.

Tartalomjegyzék

Bevezetés	1
A kutatás célja.....	1
A disszertáció szerkezete.....	3
A kutatás módszertana.....	4
A disszertáció hipotézisei	6
1. Az államháztartás információs rendszere	7
1.1. Az általános rendszerelmélet módszertana és indokoltsága.....	7
1.2. A rendszerelmélet alapvető fogalmai.....	8
1.3. Az államháztartás információs rendszere	9
1.4. Az államháztartás információs rendszerének környezete	11
1.5. A környezetben bekövetkezett változások.....	14
2. Az államszámviteli rendszer	21
2.1. Az államszámviteli rendszer elemei	21
2.1.1. Az államszámviteli rendszer érintettjei.....	21
A politikusok szemléletmódja és információs igénye	22
Az állami feladatokat megvalósító egységek vezetőinek információs igénye ...	28
Az üzleti élet szereplőinek elvárásai.....	29
A lakosság információs igénye.....	30
2.1.2. Az információs igények változásának hatása az államszámvitel alapelveire..	30
2.2. Az államszámviteli rendszer funkciói	34
2.3. Az államszámviteli rendszer struktúrája	35
2.3.1. Az államszámviteli rendszer elemeinek kapcsolata.....	36
2.4. Az államszámviteli rendszer alrendszerének jellemzése.....	39
2.4.1. A költségvetési számviteli rendszer	39
2.4.2. A nyilvántartási és beszámolórendszer.....	41
2.4.3. A statisztikai rendszer	42
Az SNA, a GFS és az ESA95 módszertanok általános jellemzői.....	42
Elszámolási technikák a statisztikai rendszerben.....	46
A magyar statisztikai gyakorlat	48
2.5. Az államszámviteli rendszer fogalma	49

2.6. Az államszámviteli rendszer folyamatai.....	51
A beszámolórendszer és a beszámolási tevékenység, mint folyamat	52
A beszámolási folyamat, mint az elszámoltathatóság eszköze.....	54
2.7. Az államszámviteli rendszer folyamatai – az államszámvitel technikái	57
2.7.1. A pénzforgalmi szemlélet.....	58
2.7.2. A kamerális számvitel, mint a pénzforgalmi szemlélet alternatívája.....	66
2.7.3. A módosított pénzforgalmi szemlélet.....	68
2.8. Az elhatárolás alapú szemlélet	69
2.8.1. Az elhatárolás alapú szemlélet a szakirodalomban.....	70
2.8.2. Az elhatárolás alapú szemlélet jellemzői.....	75
2.8.3. Az elhatárolás alapú szemlélet előnyei és költségei	80
2.9. Az elszámolási technikák alkalmazása nemzetközi szinten.....	84
2.9.1. Az államszámvitel technikák alkalmazása az államháztartás szintjein.....	85
2.9.2. Az egyes szintek államszámviteli technikáinak összehasonlítása	91
A szintek közötti összehasonlítás	91
Az egyes szintek gyakorlata	92
2.9.3. Elhatárolás alapú szemlélet egyes országok államszámviteli rendszerében ...	95
A fejlett államszámvittel rendelkező államok	95
A fejlett államok követői.....	98
A „konzervatív” Németország.....	100
A kelet-európai államok.....	103
2.9.4. Az elhatárolás alapú szemlélet terjedésének sajátosságai	105
3. Az önkormányzatok gazdálkodása	
az államszámvitel tükrében Magyarországon.....	110
3.1. A nyilvántartási és beszámolórendszer jellemzői.....	110
3.1.1. A gazdálkodás minősítésének problémája	112
3.1.2. A kötelezettségek nyomon követése	114
A szállítói tartozások nyilvántartásának jellemzői.....	115
A hosszú lejáratú kötelezettségek nyilvántartásának jellemzői.....	116
3.1.3. Az amortizáció, avagy a vagyon pótlásának problémája	131
3.2. A költségvetési számviteli rendszer sajátosságai	134
3.2.1. Az intézmény-centrikus gazdálkodás	136
3.2.2. A költségvetési beszámolórendszer problémái	141

3.2.3. A beszámolás eszköze, a kincstári űrlapgarnitúra jellemzői.....	143
3.3. A helyi szint statisztikai rendszerének jellemzői	145
3.3.1. A kötelezettségállomány meghatározása.....	145
3.3.2. A tényleges vagyonállomány bemutatása.....	149
3.4. Az önkormányzati gazdálkodás ellenőrzése	152
4. Összegzés és a kutatás lehetséges folytatási irányai.....	161
4.1. A hipotézisek értékelése	161
4.2. A kutatás folytatásának lehetséges irányai	178
Irodalomjegyzék.....	180
Táblázatok jegyzéke.....	199
Ábrák jegyzéke.....	200
Mellékletek	
1. Rövidítések jegyzéke	
2. A COFOG osztályozási rendszer	
3. A kamerális számvitel, mint a pénzforgalmi szemlélet alternatívája	
4. A költségvetési információs és kontroll rendszer fejlődését meghatározó további tényezők	
5. Az államszámvitel hazai története	
6. Az államszámvitel nemzetközi története	
7. Az elhatárolás alapú államszámviteli rendszer bevezetésének főbb témakörei	
8. Az elhatárolás alapú szemlélet alkalmazása néhány további európai államban	
9. Intézményi kiadások csökkentésének akadályai – példák a közoktatás területéről	
10. Az ellenőrzési rendszer felépítése, működésének problémái	

Bevezetés

Az önkormányzatok minden európai államban kiemelt szerepet töltenek be az államháztartás rendszerében. Az önkormányzatok jelentős összegű közpénzzel gazdálkodnak és az adott ország alkotmányos berendezkedésétől, politikai és társadalmi kultúrájától függően számos feladatot látnak el. Ennek során a társadalom tagjai különböző termékekhez és szolgáltatásokhoz jutnak. Az önkormányzati rendszerre általában jellemző a gazdálkodási autonómia, azaz a helyi közügyekben önállóan dönthetnek, gazdasági helyzetüktől függően vállalhatnak további feladatokat is.

Hazánkban az 1990. évi Önkormányzatokról szóló törvénnyel a tanácsi rendszert felváltotta az önkormányzati rendszer. Létrejöttek a települési, és a megyei önkormányzatok, illetve kialakításra került az önkormányzati gazdálkodás feltételrendszere. A szabályozás jellemzően a nyugat-európai mintát követte, az önkormányzatok széles körű autonómiát kaptak. Az 1990-ben elfogadott helyi önkormányzatokról szóló LXV. törvény fektette le az önkormányzati gazdálkodás legfontosabb szabályait. A hiányzó jogszabályok pótlása pedig ezt követően kezdődött el.

A hazai önkormányzati rendszerben már kialakulásakor látszott, hogy nincs összhang a törvényi szabályozás és az önkormányzatok gazdálkodási lehetőségei között. Azonban a törvény kétharmados jellege miatt a mindenkori ellenzék magatartása a feszültségek továbbélését hozta.

Később az ezredfordulón, a kiigazítások elmaradása miatt, már több kutató illetve az Állami Számvevőszék is az önkormányzati rendszer reformját sürgette.¹ A kutatók különböző szempontokból vizsgálták az önkormányzatokat, többek között a feladattelepítés, a finanszírozás, az önkormányzati adósság vagy az államháztartás versenyképessége oldaláról. Azonban hiába születtek javaslatok az önkormányzati rendszer átalakítására, csak kevés előrelépés történt.

Napjainkban egyre inkább egyet lehet érteni Ágh Attila kijelentésével, amely szerint a hazai önkormányzati rendszer konfliktuskonténerre vált. (Ágh, 2005.)

A kutatás célja

A hazai önkormányzati kutatások kiterjedtsége széleskörű, elméleti és empirikus szempontból egyaránt. A szakirodalom az önkormányzati gazdálkodás egyes területeit részletesen elemzi. Számos tanulmány és empirikus elemzés foglalkozik például a

¹ Messze a teljesség igénye nélkül elsősorban Báger Gusztáv, Horváth M. Tamás, Jókay Károly, Lados Mihály, Kovács Árpád, Péteri Gábor, Szmecsa György, Verebélyi Imre és Vigvári András neve emelhető ki.

finanszírozási rendszerrel, a vagyongazdálkodással, a gazdálkodás ellenőrzésével, a költségvetési tervezéssel, a feladattelepítéssel, az árképzéssel és a jogi szabályozással. E témákban részletes összehasonlító tanulmányok is rendelkezésre állnak, amelyek nemzetközi kontextusban vizsgálják az önkormányzati gazdálkodást.

A hazai szakirodalmat áttekintve ugyanakkor megállapítható, hogy az államháztartás pénzügyi információs rendszerének vizsgálata kívül áll a kutatások fő áramán. Az információs rendszeren belül, a statisztikai rendszer még a kutatók érdeklődési fókuszában áll, azonban a költségvetési számviteli-, illetve a nyilvántartási és beszámolórendszer vizsgálata meglehetősen hiányos, az államszámviteli szemléletű kutatások alulreprezentáltak. A megállapítás az államháztartás egészére érvényes. Mindössze Kassó Zsuzsanna, Lehoczky Judit és Vigvári András kutatásai, tanulmányai említhetők e témakörben.

Témaválasztásomat egyrészt e hiány létezése indokolta, dolgozatommal szeretnék hozzájárulni a témakör kutatásának hazai megalapozásához. Másrészt pedig azon kutatások tapasztalatai is motiváltak a dolgozat megírására, amelyek általánosságban okolják a pénzügyi információs rendszert az önkormányzati gazdálkodás jelenlegi helyzetéért. Azonban nem fejtik ki, miért és hogyan érvényesül ezen összefüggés.

Dolgozatom arra is rá kíván mutatni, hogy az államszámvitel jellemzőiből hogyan vezethető le a hazai önkormányzati rendszerben egyszerre tapasztalható pazarlás és forráshiány, összességében a nem hatékony gazdálkodás. Továbbá azt a kérdést is meg kívánom válaszolni, hogy az önkormányzati gazdálkodás egyes területeire milyen hatást gyakorol az államszámviteli rendszer.

Kutatásom kiterjed:

- az államháztartás információs rendszerének és az államszámviteli rendszer rendszerszemléletű bemutatására,
- az államszámvitel fogalmának értelmezésére,
- az államszámvitel technikáinak, a pénzforgalmi és az elhatárolás alapú szemléletnek a jellemzésére,
- a nemzetközi kutatások legfontosabb eredményeinek összegzésére és ezek hazai relevanciájának vizsgálatára,
- a hazai önkormányzati gazdálkodás államszámviteli rendszerének jellemzésére,
- illetve az elhatárolás alapú szemlélet alkalmazásának indokoltágára az önkormányzatok államszámviteli rendszerében.

A disszertáció szerkezete

A dolgozat három fő részre tagolódik.

Az első részben az államháztartás információs rendszerét mutatom be, amely kutatásom elméleti keretét jelenti. E fejezet rendszerszemléletben vizsgálja az információs rendszert, továbbá bemutatja környezetét, az államháztartás gazdálkodásának főbb jellemzőit illetve az ebben bekövetkezett változásokat.

A második fejezet az államszámviteli rendszer rendszerszemléletű jellemzésére vállalkozik. Ennek keretében bemutatom az államszámviteli rendszer elemeit, funkciót, struktúráját és főbb folyamatait. Valamint ezek alapján értelmezem az államszámviteli rendszer fogalmát.

Részletesen elemzem az államszámviteli folyamatokat az alkalmazható számviteli technikákon keresztül. Ennek keretében bemutatom a pénzforgalmi és az elhatárolás alapú módszertan jellemzőit. Hangsúlyozom az elhatárolás alapú szemlélet fejlettségét, illetve kitérek alkalmazásának főbb kérdéseire. Részletesen ismertetem az új szemlélet megítélését a szakirodalomban. Az elhatárolás alapú módszertan adaptációjának szükségességét a költség-haszon elemzés segítségével is alátámasztom.

Ezt követően az államszámvitel által alkalmazott technikák alkalmazását vizsgálom nemzetközi kitekintésben. Összehasonlítom az államháztartás szintjeinek államszámviteli gyakorlatát horizontálisan és vertikálisan, a nyilvántartási és beszámoló- illetve a költségvetési számviteli rendszer viszonylatában. Ezt követően néhány európai ország államszámviteli rendszerének sajátosságait mutatom be, az elhatárolás alapú szemlélet alkalmazásán keresztül. Majd az országok tapasztalatainak alapján vizsgálom a közös jegyeket az elhatárolás alapú módszertan adaptációjában az államszámvitel területén, illetve azonosítom a nemzetközi szinten különböző fejlődési sebességet okozó specifikus tényezőket.

A harmadik fejezet az elmélet és a nemzetközi tapasztalatok birtokában a hazai önkormányzati gazdálkodás államszámviteli rendszerének jellemzésére vállalkozik. E fejezetben a korábban bemutatott elméleti összefüggéseket kíséreltem meg feltölteni empirikus tartalommal. Elemzem egyrészt a nyilvántartási és beszámolórendszer, a költségvetési számviteli rendszer és a helyi statisztikai rendszer sajátosságait. Az elhatárolás alapú szemlélet adaptációjának szükségességét az államszámvitel egyes elemeiben mutatkozó problémák elemzésével igazolom. A nyilvántartási és beszámolórendszer vonatkozásában az önkormányzati gazdálkodás minősítésével, a kötelezettségek nyomon követésével és az amortizáció kezelésével foglalkozom. A költségvetési számviteli rendszerben az intézmény-

centrikus gazdálkodás és a pénzforgalmi szemléletre épülő zárszámadási gyakorlat okozza a legfőbb problémát. A helyi statisztikai rendszer esetén az önkormányzatok kötelezettség- és vagyonállományának meghatározása során megfigyelhető problémákkal foglalkozom.

Disszertációm a kutatás kiinduló hipotéziseinek áttekintésével, a tézisek megfogalmazásával, valamint a jövőbeli kutatási irányok felvázolásával zárul.

A kutatás módszertana

A vizsgált téma összetettségéből fakadóan szükség volt a kutatási téma lehatárolására. A kutatás alapvető módszere az egész-rész probléma vizsgálata, azaz az általánostól az egyedi elemek felé való haladás. Mindez disszertációmban úgy jelenik meg, hogy az elméleti keretet az államháztartás információs rendszere jelenti. E tágabb rendszeren belül helyezhető el a pénzügyi információs rendszer, amelynek rokon értelmű megnevezése az államszámviteli rendszer. Az információs rendszeren belül figyelmem az önkormányzati gazdálkodásra terelődött. Az egyes fejezetek e logika szerint követik egymást.

A téma bemutatása során folyamatosan a rendszerszemlélet érvényesülését tartom szem előtt. Ennek keretében minden esetben a környezetből kiindulva vizsgálom az adott rendszer elemeit, funkcióit, struktúráját és a benne zajló folyamatok jellemzőit.

Majd ezt követően elemzem a részrendszerek működését, a fenti alapelv figyelembevételével.

A disszertáció első két fejezetének megírásakor túlnyomórészt a rendelkezésemre álló szakirodalomra támaszkodtam. A feldolgozáskor azonban több módszertani probléma is felmerült.

Az első problémát a hazai államszámvitelre vonatkozó szakirodalom hiányossága jelentette. Emiatt szükségszerűen a nemzetközi szakirodalom képezte kutatásom alapját.

A nemzetközi szinten az államszámvittel foglalkozó szakirodalom kiterjedt, azonban meglehetősen heterogének a források. Jelentős eltérések figyelhetők meg a megközelítésmódjukban, az alkalmazott módszertanukban és a színvonalukban egyaránt. Emiatt folyamatosan forráskritikát alkalmaztam. Különösen hangsúlyos feladatot jelentett annak megítélése, hogyan értelmezi az adott forrás az államszámvitel fogalmát, annak mely részét tekinti az elemzése tárgyának.

A nemzetközi források közül is kiemelkednek azon nemzetközi folyóiratok, amelyek tematikusan az államszámvittel vagy annak valamely elemével foglalkoznak. A költségvetési számvitel vonatkozásában az OECD által gondozott 2001-től megjelenő

„Journal of Budgeting”, míg a nyilvántartási és beszámolórendszer szempontjából az 1985-ben alapított „Financial Accountability and Management” említendő.²

A nemzetközi kitekintésről szóló fejezetben további problémát okozott a vonatkozó források „tördeltsége”. Egyedül a költségvetési számvitel jellemzéséről állt rendelkezésemre átfogó szakirodalom. A nyilvántartási és beszámolórendszer esetén a forrásmunkák jellemzően egy-egy sajátos aspektusból vizsgálódnak, az általános jellemzés elkészítése kutatásom fontos feladatát jelentette. A helyi szint statisztikai rendszerének jellemzése ugyanakkor meglehetősen hiányos a szakirodalomban. E probléma egyrészt az egyes országok államszámviteli rendszerének összehasonlításakor jelentkezett, hiszen emiatt kizárólag az elszámolási technikák alkalmazását tudtam vizsgálni a nyilvántartási és beszámoló- illetve a költségvetési számviteli rendszerben. Ily módon átfogó elemzést nem tudtam készíteni az országok államszámviteli rendszeréről. Másrészt, a módszertani besorolás érdekében a rendelkezésre álló információkat mérlegelnem kellett az államszámvitel előbbiekben jelzett két részterületén.

A magyar önkormányzatok államszámviteli rendszerének bemutatásakor a kutatás a saját maga által megfogalmazott problémába ütközött, vagyis az információhiányba. A bemutatott folyamatok szemléltetése érdekében több ábra és táblázat lenne indokolt, azonban az ehhez szükséges információk nem léteznek vagy nem pontosak. Emiatt szerepeltetésük félrevezető lenne.

A disszertáció központi részét jelentő harmadik fejezet a hazai szakirodalom mellett felhasználja az Állami Számvevőszék ellenőrzési jelentéseinek megállapításait is.

Továbbá interjúkat folytattam több, az önkormányzati gazdálkodással foglalkozó kutatóval illetve aktív szakemberrel. Az interjúk eredményei főként a kutatási irányok kijelölésében játszottak szerepet, de emellett sokat segítettek a hipotézisek megfogalmazásában és ezek kontrollja során is.

Emellett a hazai és nemzetközi konferenciákon az előadásokat követően lehetőségem nyílt több külföldi szakemberrel, kutatóval beszélgetni. Az államszámvitel által alkalmazott technikák nemzetközi bemutatásakor e tapasztalatokra is építettem.

A kutatásom során több olyan témakört is feldolgoztam, amelyek a dolgozat témájához kötődnek, azonban a terjedelmi korlátok nem tették lehetővé ezek beépítését. E témakörök kifejtését mutatják be az egyes mellékletek.

² Jellemzően e két folyóiratban jelenik meg a legtöbb és legszínvonalasabb államszámvittel foglalkozó tanulmány.

A disszertáció hipotézisei

- 1. Hipotézis:** Az államszámvitel fogalma és tartalma egyértelműen definiálható.
- 2. Hipotézis:** A pénzforgalmi szemlélet – a nyilvántartások egyik rögzítési technikája - számos hátrányos következménnyel jár az államháztartás gazdálkodására.
- 3. Hipotézis:** Az elhatárolás alapú szemlélet terjedése nemzetközi szinten az államszámvitelben egyre inkább jellemző.
- 4. Hipotézis:** Magyarországon a pénzforgalmi szemlélet alkalmazása - sajátosságainak következtében - korlátozza az önkormányzati gazdálkodást, az információhiány jelentős kockázatot jelent nemcsak az önkormányzati szektor, hanem makroszinten az államháztartás számára is.
- 5. Hipotézis:** Az államháztartás valamennyi alrendszerének pénzügyi ellenőrzését akadályozza a pénzforgalmi szemléletű államszámviteli rendszer.

1. Az államháztartás információs rendszere

Az információs rendszer minden esetben egy rendkívül összetett, komplex képződmény. E bonyolult rendszer jellemzése érdekében olyan szempontok szükségesek, amelyek megfelelően leírják felépítését, működését és az információkat felhasználó rendszerekre gyakorolt hatásait. E szempontok kiválasztásához a rendszerelmélet nyújt segítséget.

1.1. Az általános rendszerelmélet módszertana és indokoltsága

Az általános rendszerelmélet³ egy sajátos megközelítési módszer, amely bizonyos jelenségek interdiszciplináris eszközökkel történő jellemzését jelenti.

A módszertan kidolgozója Ludwig von Bertalanffy. Értelmezése szerint „a rendszer legáltalánosabb értelemben az egymással kölcsönhatásban álló elemek halmaza, a kölcsönösségi viszonyban lévő részek együttese”. A rendszertulajdonságok közé tartozik a sokváltozós kölcsönhatás, az egész megmaradása a részek egymásra hatásában. Értelmezésében a rendszer tulajdonságait nem kizárólag az elemek, hanem sokkal inkább a köztük lévő kapcsolatok határozzák meg. (Bertalanffy, 1951.)

Bertalanffy alapgondolata, hogy a rendszerek működésének komplex megismerése a rendszerelméleti gondolkodás alapján lehetséges. Segítségével több szempontú megközelítés lehetséges, amelynek eredményeként a vizsgált jelenség általános leírása válik lehetővé. Továbbá a rendszer és környezetének kapcsolata is pontosítható.

A rendszerelmélet fejlődését alapjaiban határozta meg Bertalanffy koncepciója. Az egyes tudományterületek egyre inkább alkalmazták a rendszerelméletet. Elsőként Zadeh a mérnöki területen, majd Parsons a szociológiában. Utóbbi álláspontja szerint a rendszer cselekvések sorozatából áll. Véleménye szerint a társadalom rendszert, és az egyes funkcionális tevékenységszférák pedig társadalmi alrendszereket alkotnak, melyek egymással input-output kapcsolódásokkal működtetik a társadalmi rendszert.

Az 1970-es évek végétől kezdve dinamikus fejlődésen ment át a rendszerelmélet. Elsőként Kuhn (1974.) elmélete fejlesztette tovább e módszertant. Alapgondolata, hogy ha ismerjük a rendszer egy részét, mindez még nem jelenti azt, hogy ebből a tudásból képesek lennénk leírni a rendszer többi részét is. Egy információrészlet a teljes információhalmazhoz képest akár ellentétes következtetésre is vezethet, és így téves következtetéseket vonunk le a teljes rendszerre nézve.

Kuhn különböző szerepeket határoz meg a rendszeren belül, a detektorokat, a szelektorokat és ezek hatásait, amelyek a rendszer működését adják. A detektor azzal foglalkozik, hogy az

³ A rendszerelmélet átfogó bemutatás adja Kindler József és Kiss István (1969.), Dr. Petrik Ervin és társai (1975.) illetve László Ervin (2001.) munkája.

információs kapcsolat létrejöjjön két rendszer között. A szelektor megkeresi azt a szabályszerűséget, ami szerint a rendszer dönteni fog és a hatás az, amit tranzakció formájában a rendszer végrehajt. A kommunikáció és a tranzakció tulajdonképpen az egyetlen rendszerek közti interakció. A kommunikáció maga az információcsere, míg a tranzakció vonja be a rendszerbe a cserélhető energiát.

További jelentős hatást gyakorolt a rendszerelméletre Fuchs munkássága. Fuchs már differenciált megközelítést alkalmaz a rendszer és a környezet vonatkozásában, illetve a rendszerek csoportosításában új szempontokat ajánl. (Fuchs, 1979.)

A fejlődés központi elemét jelentette a rendszer fogalmának értelmezése is. A korábbiaktól eltérő rendszer definíciót alkotott többek között Grochla (1979.) illetve Brunnberg és Kiehne (1979.)

A rendszerelmélet keretében a több szempontú megközelítés legfőbb sajátossága a tudományágak és tudományterületek határainak átlépése. Mindez azért is fontos, mert egyre inkább megfigyelhető a tudományterületek elaprózódása, a kutatási téma adott témakörben való leszűkítése. Megjelenését az újonnan fellépő tudományos problémák is indokolják, amelyek nem képesek megfelelően kezelni a komplexitás kérdését.

A rendszerelméleti irányzatok közös vonása, hogy bármely rendszer jellemzése, függetlenül a típusától, egy megfelelő logikai keret szerint elvégezhető. A fogalmi kereteken belül az egyes szempontok konkrét tartalma azonban a vizsgált jelenség természetéhez igazítandó.

1.2. A rendszerelmélet alapvető fogalmai

A keretet minden esetben a rendszer, mint fogalom jelenti. A rendszerelmélet értelmezésében rendszerként a részeknek vagy elemeknek egésszé való bármilyen rendeződését vagy kombinációját értjük. Az elemek ilyen formában történő összerendeződése a rendszerjellemzők segítségével írható le. Ezek közé tartozik a környezet, az elemek, a folyamatok, a funkciók és a struktúra. (Vigvári, 2008.)

A környezet a rendszeren kívüli azon elemeket foglalja magába, amelyek befolyásolják a rendszer működését. A rendszerelmélet a rendszer működése szempontjából lényegtelen külső tényezőket nem sorolja a környezet fogalmába.

Az elemek a rendszer tovább már nem osztható legkisebb egységei, amelyek részt vesznek a rendszerben zajló folyamatok végrehajtásában. Az elemek közé soroljuk a szereplőket, az instrumentumokat és a rendszer által hordozott információkat. A szereplők különböző típusokba sorolhatók, az általuk képviselt motivációs forma alapján. Adott szereplő a rendszerben betöltött pozíciójától függően eltérő kategóriába tartozik. Mindezt nagyban

befolyásolja az információk birtoklása vagy éppen hiánya. Az instrumentumok a rendszerben materializált formában megjelenő eszközök, amelyek változatos formában jelennek meg. Az információ alapvetően a döntési szituációk megoldásának nélkülözhetetlen feltétele. Az információval való ellátottság és áramlásának sajátosságai nagymértékben meghatározzák a rendszer működését és ennek gyakorlati megvalósulását.

A folyamatok minden esetben állapotok közötti átmenetet jelentenek. Az állapot a rendszer adott pillanatban érvényes jellemzőinek összessége. A folyamatok különböző tevékenységeket és eseményeket foglalnak magukba. A folyamatok tipizálása többféleképpen elvégezhető. A befolyásoló tényezők száma alapján megkülönböztethetünk áramlásokat és tranzakciókat. Az áramlások a tranzakciókhoz képest bonyolultabb folyamatok. Léteznek felügyeleti, irányítási, vezetési, szabályozási és ellenőrzési folyamatok. A rendszer állapotának fenntartását szolgálják a vegetatív folyamatok, a magasabb rendű folyamatok pedig a fejlődés hordozói.

A rendszer létezésének céljait a funkciók mutatják be. Jellemzően adott rendszer egyszerre több funkciót is betölt. A funkciók számát alapvetően a rendszer kiterjedése határozza meg.

A rendszer felépítésének leírására a struktúra szolgál, amely az elemek meghatározott kapcsolódását illetve ennek módját írja le. A struktúra eltérő formában jelenik meg, a rendszer többi jellemzőjétől függően. Kemény struktúra alatt a fizikailag is érzékelhető formát értjük. Továbbá megkülönböztetünk lágy típust is, amely láthatatlan az elemző számára.

A struktúrát a szervezetek és az alrendszerek alkotják. A szervezetek a rendszer működésében résztvevő „formációk”, egyenként vizsgálva maguk is rendszert alkotnak. Csoportosításuk főként az általuk betöltött funkciók alapján lehetséges.

Az alrendszerek önálló funkciókat hordoznak. Minden rendszer alulról kiindulva felépíthető az egyes alrendszereiből.

A rendszerelmélet előzőekben felvázolt rendszerjellemzőinek alkalmazása célszerű az információs rendszer vonatkozásában is, hiszen egy bonyolult jelenségről van szó, illetve a módszertan által további összefüggések fedezhetők fel. Továbbá segítségével a rendszer működése nemcsak részleteiben, hanem átfogóan is modellezhető.

1.3. Az államháztartás információs rendszere

Információs rendszernek nevezzük az egymással kapcsolatban álló olyan elemek összességét, amelyekben új ismereteket tartalmazó közlések történnek az egyes elemek

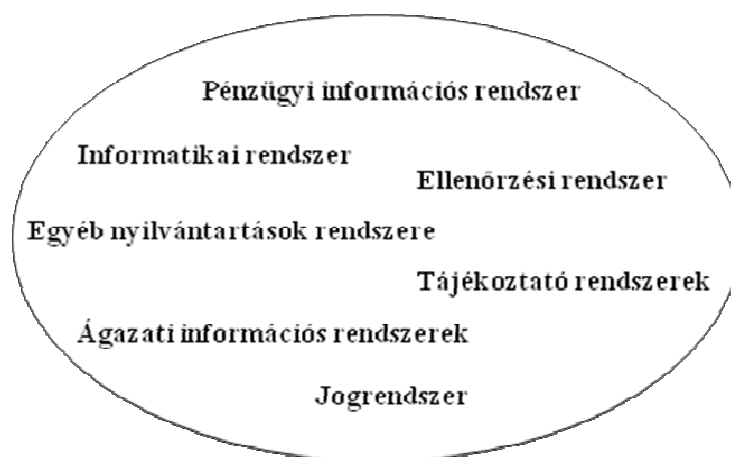
között. Az információs rendszer központi kategóriája az információ. A közvetített információk jellege alapján különböző típusú információs rendszerek léteznek.⁴

Információk nemcsak a magán-, hanem a közszféra szervezeteinek működéséhez is szükségesek. Attól függően, hogy a közszféra mely rétegei kerülnek vizsgálatra, különböző típusú információs rendszerek különíthetők el.

Ebből kiindulva a legtagabb megközelítési mód esetén értelmezhető a közszféra információs rendszerének fogalma. A közszféra információs rendszere magába foglalja mindazon elemeket, amelyek a közszféra működéséhez szükséges információkat biztosítják. A vizsgálati keretet szűkítve fejthető ki a kormányzati szektor és az államháztartás információs rendszere. Ez utóbbi a közszféra információs rendszerének egyik alrendszerét jelenti. A közszféra információs rendszeréhez viszonyítva az államháztartás információs rendszere szűkebb kiterjedésű.⁵

Az államháztartás információs rendszere bonyolult, komplex rendszert alkot. Mint minden rendszer ez is felbontható kisebb egységekre, alrendszerekre.

1. ábra: Az államháztartás információs rendszere.



Forrás: Saját szerkesztés.

Az államháztartás információs rendszerének működésében kiemelt szerepet játszanak a pénzügyi típusú információk. Emiatt kiemelten fontos az államháztartás pénzügyi információs rendszerének elemzése.

Dolgozatom további részében a pénzügyi információs rendszer működésének modellezését a rendszerelméleti kategóriák segítségével végzem el, bizonyítva azt, hogy a rendszerelmélet a kutatási területem összefüggéseinek teljesebb körű feltárását biztosítja.⁶

⁴ Megkülönböztethetünk például vezetői, pénzügyi és marketing információs rendszert.

⁵ A közszféra tagozódását a statisztikai rendszerről szóló 2.4.3. alfejezet mutatja be.

⁶ A továbbiakban az 1. fejezet keretében információs rendszer alatt az államháztartás (teljes) információs rendszerét, a következő fejezetekben pedig leszűkítve a pénzügyi információs rendszert értem.

1.4. Az államháztartás információs rendszerének környezete

Az államháztartás információs rendszerének környezete az államháztartás gazdálkodási rendszere által meghatározott. Ennek általános funkciója közjavak és közszolgáltatások nyújtása a társadalom tagjai számára. Az államháztartás jellemzően nem piaci tevékenységeket végző szervezeteket foglal magába. Az államháztartás fogalmának összetettségéből fakadóan az államháztartás gazdálkodási rendszere különböző alrendszerekre osztható fel. A felbontás alapja lehet például az államháztartáshoz való viszony (központi vagy helyi szervezetek).

Az államháztartásnak, mint rendszernek a funkciója az inputok outputokká való átalakítása illetve a javak és szolgáltatások nyújtása. A funkciók tényleges betöltése a politikai-, a társadalmi-, a gazdasági-, a jogi-, az intézményi- és a kulturális rendszer által befolyásolt. (Zupkó, 2001.)

Az államháztartás működésének, mint környezetnek az egyik legfőbb sajátossága, hogy a magánszféra profitorientált vállalkozásaival szemben az államháztartás célja különböző termékek és szolgáltatások, azaz közszolgáltatások nyújtása. Ebből a szempontból a profit motívum jellemzően háttérbe szorul, a legfőbb szempont adott feladat ellátása közpénzek felhasználásával. A profit szempontú megközelítés sok esetben azért sem alkalmazható a közszférában, mert a ráfordításokkal ellentétben a hozamok fogalma egyértelműen nem értelmezhető, továbbá mérése is számos nehézségbe ütközik. (Csermák, 2004.) A közszférában is találunk ugyanakkor olyan feladatokat, amelyek esetén a profit elvű működési mechanizmusnak érvényre kell jutnia. Erre példaként említhető a magánszférának nyújtott szolgáltatások köre, vagy egy államháztartáson belülrre nyújtott privát szolgáltatás.

Emellett a magánszféra vállalkozásaival ellentétben, az államháztartás gazdálkodásában nem létezik egy átfogó és egyértelműen definiált cél, mint például a vagyonnövekedés vagy a nyereség realizálása. A magánszférában e szerepet a vagyon növelés célja tölti be. A célok az államháztartásban sokkal inkább feladat formájában jelennek meg, amelynek konkrét tartalma attól függ, ki hogyan értelmezi azt. Valamint a feladatok értelmezése nem elsősorban gazdasági megfontolásból történik, hanem politikai szempontokból. A politikusok értékítélete és választása dönti el, milyen feladatok és milyen tartalommal kerülnek kiválasztásra és megvalósításra. (Osborne-Gaebler, 1994.) A gazdálkodás céljai mellett sok esetben kevésbé vagy egyáltalán nem számszerűsíthetők. Ebből következően a célok elérésének mérése sok esetben problémákba ütközik.

A szubjektivitás nemcsak a célok értékelésekor, hanem ezek kiválasztásakor is figyelmet érdemel. Az államháztartás gazdálkodásának bizonyos területein keveredik egymással a profit elérésére és a közjó megvalósítására való törekvés. Ennek legjellemzőbb területe a közszolgáltató vállalatok gazdálkodása. (Horváth, 2002.) Hiszen az alapszolgáltatások tekintetében ellátási kötelezettségük van, ebből fakadóan a politikai döntések is befolyásolják gazdálkodásukat. Emellett jelentős nagyságú közvagyonnal gazdálkodnak, ebből a szempontból viszont nemcsak a közvagyon értékének megőrzése, hanem annak gyarapítása is kiemelkedő fontosságú. A gazdálkodás kettős szorításba kerül, és gyakran a politikai megfontolás győz a racionális gazdálkodás elvével szemben.

Az államháztartás gazdálkodása egy nagyüzemként képzelhető el, amelyben egyszerre szerepelnek a közjavak és a közszolgáltatások. (Kassó, 2006.) A feladatok egy bonyolult feladatrendszeret alkotnak. Mindebből következően a gazdálkodás számos részfolyamatból áll, amelyek koordinálása hatalmas kihívást jelent. Emellett a feladatok ellátása sokszereplős folyamat. Jó példaként említhető az önkormányzati gazdálkodás, amelyben bizonyos feladatok finanszírozása a központi költségvetésből történik, a feladat ellátásának felelőse az önkormányzat, míg a feladat tényleges ellátója valamely önkormányzati intézmény. A feladatellátás eredményessége több szervezeti egység együttes teljesítményén múlik. Mindez ugyanakkor felveti az érdekérvényesítés problémáját, bármelyik két szereplő között is. A feladatellátást tovább bonyolítja a térbeli struktúra is. Számtalan esetben bizonyos feladatok ellátását földrajzilag távol lévő „szervezeti egységek” látják el.⁷ Ebből következően a feladatellátások esetén több irányító központ együttműködése szükséges, amely magában hordozza a konfliktusok lehetőségét.

Az államháztartás gazdálkodásának finanszírozása is sok szempontból eltér a magánszféra piaci elven működő vállalkozásainak finanszírozásától. A közfeladatok ellátásának finanszírozása külső és belső forrásokból történik. A külső források között meghatározó szerepet töltenek be a központi támogatások. A belső források között szerepelnek többek között a vagyon hasznosításából származó pénzek és a helyi adóbevételek. Emellett bizonyos feladatok ellátásakor egyszerre kerül felhasználásra közpénz és magánszférából származó pénzeszköz. Emellett tovább bonyolítja a helyzetet, hogy a feladatellátás finanszírozása többszintű döntéshozatal keretében történik. E szempontból három szint azonosítható: a központi költségvetés, a helyi szint illetve a feladatot ellátó intézmény. (Papp, 2003.)

⁷ Gondolhatunk például a városi önkormányzatok által nyújtott szolgáltatásokra a környező települések lakói számára.

További jelentős eltérés, hogy a ráfordítások és az „eredmény” közötti kapcsolat általában nehezen értelmezhető. A feladatellátás eredményességének megítélése eltér az államháztartás gazdálkodásában a magánszférában tapasztalttól. A létrehozott közjóság illetve közszolgáltatás általában nem helyettesíthető más termékkel vagy jószággal, valamint korlátozottan áll fenn a fogyasztásról való lemondás lehetősége. Ebből következően a társadalom sokkal kevésbé képes befolyásolni a szolgáltatás minőségét, hiszen a fogyasztásról jellemzően nem tud lemondani. (Vigvári, 2005.)

Mindez rávilágít egy további sajátosságra is, ez pedig a csőd fogalmának eltérő értelmezése. A magánszférában, ha egy vállalkozás nem képes bevételeiből fedezni kiadásait „becsődölhet”, míg az államháztartás gazdálkodásában a költségvetési korlát puhasága következtében fennáll a kimentés lehetősége. (Kornai - Maskin - Roland, 2004.)

Az államháztartás gazdálkodásában sajátos szerepet tölt be a gazdasági tervezés. A tervezés legfőbb terméke a költségvetés, amely keretbe foglalja az adott évi gazdálkodás folyamatait. Részletezi a célokat, a megvalósításukhoz szükséges forrásokat, a források felhasználásának területeit, a felhasználás ütemezését, valamint megnevezi az egyes feladatokat ellátó egységeket. (Csermák, 2002.) A tervezés abból a szempontból is eltér a magánszférában bevett gyakorlattól, hogy a tervezés alapegysége jellemzően az intézmény, és nem a feladat vagy a termék.⁸ Továbbá a tervezés időhorizontja jellemzően rövidebb a közszférában, mint a magánszférában. A rövid és középtávú tervezés gyakorlata jellemző sajátossága például az önkormányzati rendszernek is.

A feladatellátáshoz használt vagyontárgyak tulajdonosi köre szintén fontos jellemzője a közszféra gazdálkodásának. A vagyon tulajdonosa az állam, az önkormányzatok esetén a települési önkormányzat. A közfeladatok ellátása során azonban különböző szervezeti megoldások kerülnek alkalmazásra, amely több esetben együtt jár a vagyon ideiglenes átadásával. A tulajdonosi személet érvényesítése ezáltal nehezen valósítható meg.⁹ Mindezt tovább súlyosbítják az információs rendszerben tapasztalható problémák¹⁰, amelyek a vagyongazdálkodást szinte teljesen ellehetetlenítik.

Az államháztartás gazdálkodási rendszerében az intézmények teljesítményének objektív mérése nehézségekbe ütközik. Mindez egyrészt a célok nem egyértelmű definiálhatóságából, másrészt pedig a teljesítmény mérésének nehézségeiből következik. A magánszférában alkalmazott teljesítmény mérőszámok csak korlátozottan alkalmazhatók a közszférában.

⁸ Az intézményi szemlélet következményeit lásd a 3.2.1. alfejezetben.

⁹ A magánszféra társas vállalkozásainál e probléma megoldása egyszerűbb.

¹⁰ E problémák részletes kifejtése a további fejezetekben található.

Az államháztartás gazdálkodása az információs rendszer számára bonyolult és többdimenziós környezetet jelent. A gazdálkodás felől folyamatosan számos impulzus éri az információs rendszert.

1.5. A környezetben bekövetkezett változások

Az államháztartás gazdálkodási rendszerében bekövetkezett változások nem hagyják érintetlenül az információs rendszert. A környezet jellemzőinek módosulásai jelentősen befolyásolják az információs rendszer felépítését és működését.

Az államháztartás gazdálkodása egyre összetettebbé válik, ezáltal az információs rendszer bonyolultsága is növekszik. Mindez egyfajta fejlődési folyamatként értelmezhető, amely különböző szakaszokból áll. A következőkben ennek fontosabb korszakait és jellemzőit foglalom össze.

Az 1950'-es évektől kezdődően minden fejlett európai államban a közszektor mérete folyamatosan növekedett, a szektor számos kihívással szembesült. Ezek közé tartozott többek között az állampolgári igények növekedése és a különböző társadalmi problémák kiteljesedése (például az egészségügyi ellátáshoz való hozzájutás, a nyugdíjbiztosítás növekvő terhei vagy a munkanélküliség növekedése). Mindezt jól érzékelteti, hogy az államháztartási kiadások az EU 27 tagállamban 2009-re átlagosan a GDP 50,7%-át tették ki (Eurostat, 2010.), az egy évtizeddel korábbi 29%-os aránnyal szemben. (Schick, 2002.)

Az 1970'-es évektől negatívan érintette az európai országok államháztartásait a világgazdaság fejlődésének megtorpanása. Emiatt az egyes gazdaságok adópotenciálja csökkent, amely a költségvetési bevételek visszaesésében jelentkezett. Mindez konfliktust okozott az egyes országok államháztartása számára, mert a növekvő feladattömeget csökkenő forrásokból kellett finanszírozni.

A következő évtizedben már nyilvánvalóvá vált, a minden helyzetben segítő és minden társadalmi probléma megoldását finanszírozó jóléti állam¹¹ koncepciója érvényét veszítette. (Jenei, 2005.) Különösen a nyugat-európai államok államháztartásának gazdálkodására gyakorolt jelentős hatást e szemlélet gyengülése.

Az európai kormányzatok kezdetben még nem adták fel az állami szolgáltatások további bővítésének politikáját. Az államháztartás növekvő terheit a kormányzatok különböző hitelfelvételi konstrukciókkal biztosították. Ennek következtében a költségvetési deficit

¹¹ A jóléti állam elemzését lásd többek között (Ferge-Lévai, 2004.), (Hills, 2004.), (Csaba – Tóth, 1999.), (Barr, 1998.) és (Semjén, 1998.).

tovább növekedett, és közvetetten az államadósság is egyre inkább halmozódott valamennyi európai államban.

A kormányzatok többsége kénytelen volt jelentős költségvetési reformokat végrehajtani. A reformok minden európai országban a kiadások drasztikus csökkentésére, a bevételek növelésére valamint az államháztartás gazdálkodásának modernizációjára irányultak. Az államháztartás gazdálkodásának racionalizálása kiadáscsökkentéssel járt. Ezzel összefüggésben több országban születtek a deficit maximális szintjére vonatkozó korlátozások.¹² (Allen-Tomassi, 2001.)

A '70-es években a költségvetés bevételi oldalán az adóbevételek növekedése volt megfigyelhető. Azonban a társadalom részéről az adókulcsok emelése komoly ellenállásba ütközött. A többletbefizetésért cserébe az állampolgárok még több állami szolgáltatást vártak el, azonban a valóságban ennek ellenkezőjét tapasztalták. A hatékony állam koncepciója nagyrészt ezen elvárásokból kiindulva fokozatosan erősödött. (Báger – Vigvári, 2007.) Ráadásul bebizonyosodott az is, hogy a magas adóterhelés hátrányosan érinti a magánvállalkozások nemzetközi versenyképességét. Ezért sem célszerű tovább növelni az adókulcsokat.

Az 1980'-as évekre nyilvánvalóvá vált a közszektor és ezen belül az államháztartási gazdálkodás megújításának szükségessége. A megújítás célrendszere szerteágazó volt. Magába foglalta az államháztartás gazdálkodásának racionalizálását, az általa nyújtott szolgáltatások hatékonyságának és minőségének javítását illetve a társadalom bizalmának ismételt megnyerését. Az egyes országok közszektora eltérő módon próbálta megvalósítani e célokat, a közszektorban lezajlott reformok különböző kiterjedéssel és fókusszal bírtak. Közös jegyük azonban, hogy minden állam végrehajtott valamilyen reformot. (Zupkó, 2002.)

A közszektor reformok úttörői az angolszász országok (Egyesült Királyság, Új-Zéland és az Egyesült Államok) voltak. Ezt követően a többi európai államban is megindultak a modernizációs törekvések. A reformtervek céljai hasonlóságot mutattak, ugyanakkor tartalmukban és kiterjedésükben különböztek, lévén az államok berendezkedése, kultúrája minden esetben eltérő sajátosságokkal rendelkezik. (Jenei, 2005.)

A közszektor menedzsment reformjai a következő elemekből építkeztek¹³ (Pollitt, 1995.), (Naschold – Von Otter, 1996.):

¹² Ezek rögzítése jogszabályban vagy koalíciós megállapodásban történt.

¹³ Ezen elemek összefoglalón a menedzsment típusú módszerek.

- piaci típusú módszerek alkalmazása,
- privatizáció,
- hatáskörök és feladatok decentralizációja,
- eredményorientált tervezési és költségvetési módszerek bevezetése,
- teljesítményértékelés és minőségbiztosítás alkalmazása,
- ügyfélbarát szemlélet meghonosítása.

Ezen elemeket együttesen DPM paradigmának nevezzük.¹⁴ A javasolt intézkedéseket tekintve három fő ajánlást fogalmaz meg ezen irányzat: a szabályozást egyszerűsíteni kell, ajánlott a különböző állami feladatok privatizációja illetve a piaci karakter elterjesztése a közszektor keretében is. Az államok e csomag elemeit különböző összetételben, mértékben illetve más-más időzítéssel alkalmazták a közszektor reformjaikban.

E megközelítés eredményei ugyanakkor kevésbé realizálódtak. Részben ebből kiindulva a nyolcvanas évek elején a kulturális megközelítések integrálásával született meg a New Public Management¹⁵ irányzat.

Az NPM elnevezés egyértelműen kifejezi tartalmát, amely már nem igazgatásról, hanem a közügyek menedzsmentjéről szól. (Torma, 2010.) Ennek keretében az irányzat a központi közigazgatási feladatok egy részének decentralizációját támogatja. Továbbá új elemként jelenik meg a nyitottság – az állampolgárok és a közszolgálati életpálya irányában. Az irányzat két fő alapelve a minimalizálás és a piacositás. Ez utóbbi akkor lehet sikeres az irányzat szerint, ha a közszféra is átveszi a magánszféra által piaci környezetre kidolgozott módszereit. Az állam által ellátandó feladatoknál kiemelt szemponttá vált a „3E” követelményének érvényesítése.¹⁶ Továbbá az irányzat képviselői szerint a közszolgáltatásban dolgozó vezetők menedzser szemlélettel jellemezhetők. (Pollitt, 1995.), (Dixon et al., 1998.), (Precht-Damkowski, 1995.), (Flynn-Strehl, 1996.), (Gillibrand és Hilton, 1998.), (Olson et al., 1998b), (Edeling-Jann-Wagner, 1998.), (Pollitt-Bouckaert, 2004.)

Az NPM reformok az egyes országokban változó tartalommal zajlottak. A gyakorlat azonban nem igazolta a várt eredményeket. A kutatók mindezt eltérő indokokkal magyarázták. Ezáltal terjedelmes szakirodalma alakult ki az NPM kritikai megközelítéseinek.¹⁷

¹⁴ A DPM elnevezés az angol Decentralization, Privatization, Marketization szavak kezdőbetűjéből származik.

¹⁵ Más néven Új közszektor menedzsment.

¹⁶ A 3E követelmények áttekintését a 2.6. alfejezet adja.

¹⁷ A téma részletes elemzését adja többek között (Lane, 1997.), (Zupkó, 2002.), (Grüning, 2000.), (Hajnal, 2004.). E vélemények minden esetben az NPM korszakára vonatkoznak.

Az egyik fő kritikai észrevétel a köz- és a magánszféra eltéréseire vonatkozik. Ennek értelmében a két szféra közötti határvonal ugyan folyamatosan eltűnik, azonban mindez a '90-es évek végéig egyértelműen jelen van és akadályozza az NPM technikák alkalmazását. (Allison, 1980.), (Bozeman, 1987.), (Osborne, 1994.), (Pollitt és Bouckaert, 2004.), (Christiaens és Rommel, 2008.)

A másik kritikai megközelítés a magánszférában alkalmazott üzleti típusú módszerek feltétlen és teljes körű átvételét vitatja, illetve ennek módját és technikáját finomítja. Osborne (1994.) részletesen elemzi, milyen feladatokat lásson el a kormányzat. Pollitt (1995.) illetve Naschold és Von Otter (1996.) az angolszász tapasztalatokból kiindulva a morális konfliktusokat okolja a piaci módszerek alacsony adaptálhatóságának okaként. Ennek ellensúlyozására a közösségi nyitottság erősítését ajánlják. Farnham és Horton ezzel szemben a közigazgatásban dolgozók alacsony szakképzettségét emeli ki. (Farnham és Horton, 1996.) Metcalfe még ennél is tovább megy, az NPM hitelességét vonja kétségbe, amely a magánszféra módszereinek automatikus átvételének következménye. (Metcalfe, 1993.)

Sajátos szempontot képviselnek a privatizáció mértékével összefüggő kritikai észrevételek. Ebből a szempontból Savas (1987.), Moe (1987.), Lane (1993.) és Farazmand (2002.) munkái emelhetők ki. Mindannyian amellett foglalnak állást, hogy a köz- és a magánszférának is megvannak a sajátos feladatai. A privatizációt nem szabad általános értelemben „túlhajszolni”.

Egy további jelentős megközelítést jelent az NPM reformok sikerességének és nemzetközi harmonizációjának vizsgálata. A szerzők megállapításai két pontban összezsengenek. Egyrészt nem mutathatók ki egyértelműen az NPM reformok hatásai, másrészt pedig az eltérő kulturális hatások miatt az országok eltérő utakon járnak. (Common és tsai, 1993.), (Brunsson és Olsen, 1993.), (Hood, 1995.), (Flynn és Strehl, 1996.), (Zifcak 1997.), (Rhodes, 1998.), (Olson és tsai., 1998a), (Lapsley 1999.), (Lüder, 2000.), (Newberry és Pallot, 2004.), (Guthrie és tsai., 2005.). Pollitt és Bouckaert (2004.) részletesen elemzik a fellépő módszertani problémákat. Továbbá e szerzőpáros az NPM reformok hatásainak mérésére egy viszonylag objektív modellt dolgozott ki.

Az NPM alkalmazásának kérdései fáziskéséssel, a '90-es évek végén kerültek előtérbe a fejlődő államok viszonylatában (Evans, 1997.), (Ormond, 1998.), (Olson és tsai., 1998.), (Schick, 1998.), (Polidane és Hulmi, 1999.), (Matheson és Kwon, 2003.) a magyar helyzetet elemzi (Allen, 1999.), (Balázs, 2000.), (Horváth, 2002.), (Zupkó, 2002.) és (Tóth, 2003.).

Az NPM irányzat világszerte jelentős hatást fejtett ki a közszféra gazdálkodási rendszerére, módosította terjedelmét, célrendszerét, működési logikáját és szervezeti felépítését. Jelentős

szerepet játszott a magánszféra gazdálkodási logikájának átvételében. Az irányzatban rejlő problémák eredményeként jelent meg az ezredfordulón az ún. neo-weberi modell. Ennek lényege az állam szerepének erősítése és a gazdálkodás hatékonyságának biztosítása. Mindez az NPM irányzat egyfajta továbbélését és főbb elveinek érvényesítését jelenti az új modell keretei között, azonban a korábbiakhoz képest eltérő tartalommal.

Az utóbbi három évtizedben a regionális és a helyi szint szerepe felértékelődött. Ezzel párhuzamosan az alsóbb szinteken is kiemelt kérdéssé vált a finanszírozás és a helyi költségvetés egyensúlya.

A decentralizáció következtében nemcsak a feladatellátás került helyi szintre, hanem az ehhez kötődő ellátási felelősség is.¹⁸ Az államok többsége felismerte, hogy a gazdálkodás minősége érdekében a felelősséghez gazdasági autonómiának kell társulnia.¹⁹

A központi költségvetés viszonylagos forrásszűke, hatást gyakorolt a helyi szint gazdálkodására is. Egyértelművé vált az alsóbb szintek számára, hogy a feladatellátás biztonsága érdekében a központi támogatásokat saját bevételekkel kell kiegészíteni. Elterjedt a vállalkozási tevékenységek folytatásának gyakorlata. Az e tevékenységekből származó hozamok pedig finanszírozási forrásként szolgálhatnak az adott egység alapfeladatai számára. A vállalkozási tevékenység keretét kezdetben valamely vállalati forma jelentette, általában az egység tevékenységétől és költségvetésétől elkülönítetten. A pazarlás elkerülése érdekében a költségtudatosság nélkülözhetetlenségét említik. (Mouritsen és Bekke, 1997., 7. o.) Ezáltal a költségvetés helyi és központi szinten egyaránt megjelenik.

E szemlélet másképpen, kultúraváltásként értelmezhető. A korábban tapasztalható adminisztratív kultúra helyét a költségszempontrú megközelítés foglalja el. Mindez magába foglalja az adminisztratív kultúra lényegét, azaz a szabályozott közkiadásokat illetve a társadalmi jólét szolgálatát. Ugyanakkor kiegészíti a közpénzek felhasználásának teljesítménykövetelményével. Továbbá tudatosítja, hogy az állami feladatok ellátása pénzbe kerül, amely leginkább a költségek segítségével fejezhető ki.

A kultúraváltás további területét jelenti a tervezés. A költségvetés éves szemléletéből fakadó rövid távú szemlélet helyett az államháztartás szereplői egyre inkább hosszabb időtávban gondolkodnak. Az éves tervezés helyébe a középtávú tervezés lépett. (Diamond, 2002.) Ennek legfőbb előnye a folyó döntések jövőbeli hatásának felmérése és nyilvánvalóvá tétele. Így már nem lehetséges a döntések pénzügyi következményeinek negligálása. További

¹⁸ Vagyis a szubszidiaritás meghatározó alapelvvé vált.

¹⁹ A decentralizáció sajátos értelmezését adja a közpénzügyek egy viszonylag sokat kutatott területe a megbízó-ügynök probléma. Lásd (Aharoni, 1981.), (Weber és Wildavsky, 1986.), (Pallot, 1992.), (Glynn és Murphy, 1993.)

előnye a hosszabb távú tervezésnek, hogy az egység nem a pénz elköltésében lesz érdekelt, hanem a hatékony felhasználásában. Az éves tervezési szemlélet hátránya, hogy kiadáshalmozódást okoz, az egység év végén igyekszik elkölteni a rendelkezésére álló kiadási előirányzat kereteket. (Hyndman, Jones és Pendlebury, 2007.)

A költségvetések transzparenciája területén is jelentős előrelépés történt. Az egyik legfőbb újítás a programköltségvetés alkalmazása²⁰, amely a „hogyan” típusú kérdésekre ad választ. (Allen-Tomassi, 2001.) A költségvetési célok számszerű definiálása magában hordozza a teljesítményértékelés lehetőségét. Ezáltal az eredmény összehasonlítható a tervezett értékkel. Ennek segítségével a programok sikeressége megítélhetővé válik. A programköltségvetés legfőbb előnye a költségvetés átláthatósága. Az esetenként több ezer költségvetési sor helyett 30-80 program jelenik meg.

A programköltségvetés lényegi eleme a tervezés. Mindez kiterjed a jelenbeli állapot felmérésére és a lehetőségek feltárására. A tervezés pontossága alapvetően meghatározza a programköltségvetés felhasználhatóságát. Emiatt felértékelődnek a költségvetés tervezésének új technikái. Példaként említhető a null-bázisú költségvetés tervezési eljárás. (Vigvári, 2009a)

A költségvetési politika szerves részét képezik az un. költségvetésen kívüli alapok.²¹ Az elkülönített alapok gazdálkodásának feltételeit, illetve következményeit is integrálni kell a központi költségvetésbe. (Allen és Radev, 2006.) Az egyes európai államokban ezzel szemben jelentős számú költségvetésen kívüli alap létezik, amelyek rontják a költségvetés átláthatóságát és adatainak teljes körűségét.

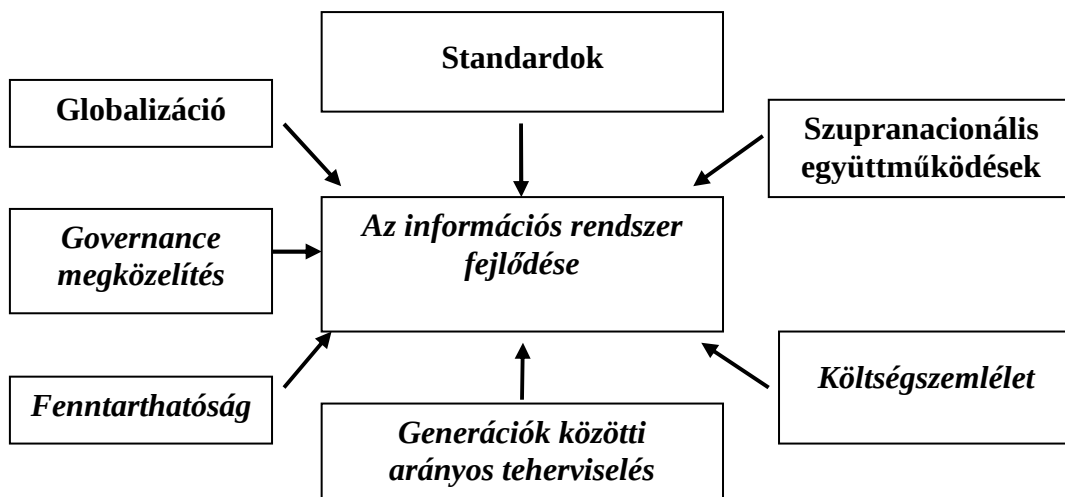
Az információs rendszerre hatást gyakorló további tényezőket foglalja össze az alábbi ábra.²²

²⁰ A programköltségvetést az Egyesült Államokban fejlesztették ki az 1960-as években. A módszer lényege, hogy a költségvetés bevételeit és kiadásait programok szerinti bontásban jeleníti meg. A programok jellemzően egy-egy feladatcsoportot fognak át. Minden programhoz illetve alprogramhoz célrendszer kerül megfogalmazásra.

²¹ Más néven elkülönített alapok.

²² Az egyes tényezők kifejtése a 4. számú mellékletben található.

2. ábra: Az információs rendszer fejlődését meghatározó további tényezők.



Forrás: Saját szerkesztés.

Összefoglalva az államháztartás gazdálkodása az utóbbi évtizedekben jelentős változáson ment keresztül. Ennek eredményeképpen az adminisztrációs, a költségvetési kontrollt szem előtt tartó politikai kultúrát felváltotta a teljesítményalapú gondolkodás.

2. Az államszámviteli rendszer

A pénzügyi információs rendszer eltérő értelmezése mellett más és más kiterjedtségű lesz az államszámviteli rendszer. Eszerint értelmezhetjük a közszféra, a kormányzati szektor és az államháztartás pénzügyi információs rendszerét, másképpen államszámviteli rendszerét.

Az információs rendszer fogalmának szűkítésével párhuzamosan egyre inkább megragadható válnak az államszámviteli rendszer jellemző vonásai. Ebből kiindulva a következőkben az államháztartás pénzügyi információs rendszerét állítom elemzésem középpontjába.²³ A fogalmi keret bővítése meghaladná a dolgozat kereteit.

A komplex jellemzés érdekében a rendszerelmélet kategóriáira támaszkodom. E fejezetben bemutatásra kerülnek az államszámviteli rendszer elemei, a benne zajló folyamatok, az általa betöltött funkciók és e rendszer struktúrája.

A szakirodalom általános ajánlásával szemben a rendszerjellemzők között utolsóként vizsgálom a folyamatokat. Teszem ezt azért, mert a magyar helyi kormányzatok államszámviteli rendszerének elemzése során az alkalmazott számviteli technika hatásait kívánom feltárni, amely szorosan a folyamatok témakörébe tartozik.²⁴

2.1. Az államszámviteli rendszer elemei

Az államszámviteli rendszer elemei közé tartoznak az érdekeltek és azon információk, amelyeket a szereplők igényelnek és felhasználnak.

2.1.1. Az államszámviteli rendszer érdekeltjei

Az államszámviteli rendszerből származó információkat széles felhasználói kör alkalmazza. A költségvetési folyamat alapján az érdekeltek két fő csoportot alkotnak.

Az első csoportot a döntéshozók jelentik. E kategóriába tartoznak a politikusok és az állami feladatot megvalósító egységek vezetői. A politikusok csoportján belül további két alcsoport különítendő el. Az egyik csoportba a kormányzati politikusok, a másikba pedig a parlamenti politikusok tartoznak.²⁵ A politikusi kör differenciálása szükséges, mert homogén kezelése számos információs igény feltárását akadályozná meg.

A döntéshozókhöz szorosan kötődnek az ellenőrzést végző intézmények (kiemelten a számvevőszék).²⁶

²³ A továbbiakban államszámviteli rendszer alatt az államháztartás pénzügyi információs rendszerét értem.

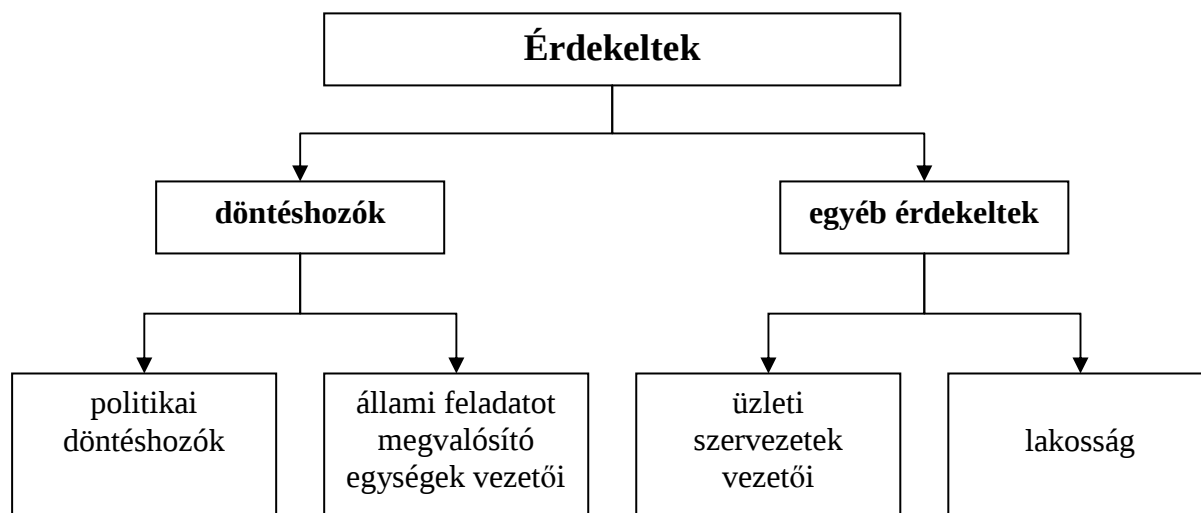
²⁴ A dolgozat szerkezetét túlságosan torzítaná a rendszerelmélet által ajánlott elemzési sorrend betartása.

²⁵ A két csoport között átfedést jelentenek azon politikusok, akik a kormánypárt tagjaiként ülnek a parlamentben. Ők tulajdonképpen a kormányzati érdekek „képviselői” a parlamentben.

²⁶ Az ellenőrzést végző intézmények az államháztartás információs rendszerének egy további alrendszerét alkotják. Az államszámviteli rendszerhez való kötődésének jellemzői e helyütt nem megkerülhetők.

A másik fő csoportot az egyéb érdekelték alkotják. Az egyéb érdekeltéken belül jellemzően két érdekcsoport található, az üzleti szervezetek vezetői és a lakosság.

3. ábra: Az államszámveteli rendszer érdekeltjei.



Forrás: Saját szerkesztés.

Az érdekelték egyes csoportjának információs igényei eltérőek, bár bizonyos pontokon átfedések mutatkoznak.

A politikusok szemléletmódja és információs igénye

Az érdekelték e csoportja számára a költségvetés jelenik meg központi kategóriaként. Információs igényük a költségvetéshez való „viszonyuktól” függ. Mindez két szemléletmód szembeállításaként értelmezhető. Az egyik nézőpont a tradicionális költségvetési logika, a másik pedig az államháztartás gazdálkodásában érvényesülő, kihívásoknak²⁷ megfelelni kívánó költségvetési politika. A két szemléletmód között jelentős különbségek figyelhetők meg. Azonban általában jellemző, hogy a politikusok szemléletmódja határozza meg az érdekelték információs igényének teljesíthetőségét.

A kormányzat célja olyan költségvetés tervezet összeállítása, amely várhatóan a kisebb módosítások mellett elnyeri a parlament tetszését, illetve a társadalom számára a leginkább elfogadható. Másképpen a kormányzat három fő motivációval rendelkezik. Az egyik elv a költségvetés egyensúlyának biztosítása. A második szempont a gazdasági növekedés elősegítése. A harmadik fő célkitűzés az államháztartás fizetőképességének fenntartása.

E három elv jelenti egyben a tradicionális költségvetési politika fő mozgatórugóit. A célokkal egyet lehet érteni, azonban ezek kizárólagos érvényesítése számos probléma forrása.

A költségvetés egyensúlyán, vagyis az első alapelven a tradicionális logika az adott költségvetési időszak bevételi és kiadási oldalának egyensúlyát érti. A költségvetés akkor

²⁷ A kihívásokat lásd az 1.5. alfejezetben.

kerül egyensúlyba, ha az adott évi bevételek és kiadások egymással egyenlők. Ebből következően a kormányzat számára alapvető információs igényé válik a bevételek és kiadások várható értékének, valamint a teljesített bevételek és kiadások ismerete. A kormányzat számára ugyanakkor érdektelen a hozamok és ráfordítások mérése. Az információs igény kizárólag a pénzmozgásokra koncentrál. Azon tételek, amelyek nem jelennek meg tényleges pénzáram formájában e logika szerint nem is léteznek.

A modern költségvetési politika ugyanakkor az egyenleg fogalmát kettős értelemben használja, egyrészt a pénzáramok, másrészt pedig a hozamok és ráfordítások szempontjából. Vagyis a bevétel és kiadás- mellett a hozam és költség kategóriák is megjelennek.

A bevétel-kiadás típusú információk a tradicionális logikát alkalmazva ráadásul nagyon nehezen köthetők az egyes feladatokhoz. Ezért a költségvetés felépítése nem feladat-, hanem intézmény-centrikussá válik. Az intézményi szemlélet pedig további negatív hatásokat okoz. Ezek közé tartozik a szervezeti rendszer rugalmatlansága, a forrásoldal hangsúlyozása, amely a költségvetés kiadási oldalán fejt ki hatását, az elszámoltathatóság és a felelősségre vonás lehetőségének korlátozottsága, a közpénzek útjának átláthatatlansága továbbá a feladatellátás hatékonyságának minősíthetetlensége. Ennek következtében a kormányzat költségvetés tervezete jellemzően intézményfinanszírozási tervként értékelhető. Ezzel szemben a modern költségvetési logika a pénzügyileg meg nem jelenő tételeket is bevonja az értékelésbe. Így már lehetővé válik a feladat ellátásának költség- illetve feladatszervezési szempontú vizsgálata. Ezáltal megoldható az intézmény-centrikus gazdálkodás feladatalapúvá történő átalakítása.

A feladatközpontúság érvényesítése esetén a feladatot ellátó egységek felelősségre vonható. A nem megfelelő teljesítmény esetén egyértelmű a következmény.²⁸ Ebben az esetben vagy a gazdasági teljesítményt kell javítani menedzsment eszközökkel, vagy ha ez nem lehetséges, akkor a feladat ellátásával más szervezetet kell megbízni.

Az előzőek alapján két új szempont jelenik meg a kormányzat költségvetési politikával kapcsolatos elveiben, a transzparenciára való törekvés illetve az egyértelmű horizontális és vertikális tagozódású felelősségi rendszer.

²⁸ Feltételezve az elegendő forrás meglétét a feladatellátás esetén.

A politikusok döntéshozatali módszerét a teljesítményszemlélet alapjaiban megváltoztatja. Az inkrementalizmus²⁹ kizárólagos érvényesülése megszűnik. A politikusok a költségvetési döntéseknél korábban kizárólag az előállítandó termékek illetve szolgáltatások mennyiségéről döntöttek. (Seal, 2003.) A teljesítményszemlélet ráirányítja a figyelmet a feladatellátás hasznosságára és minőségére. Az inkrementalista szemlélet lebontását a piaci hatások érvényesülése is nagyban elősegítette.³⁰

A költségvetési politika kiemelt célja lehet a gazdasági növekedés elősegítése. Mindez különböző eszközök segítségével lehetséges. A fiskális politikán belül az adó- és a beruházási politika emelendő ki.

Az adópolitika meghatározó fontosságú a költségvetési politikában, mert egyrészt jellemzően a bevételi oldal legnagyobb értékű bevétele, másrészt pedig a három fő funkcióján keresztül befolyásolja a gazdasági növekedést.³¹ Ebből a szempontból a kormányzat érdeke, hogy az adóbevételek nyilvántartása pontos és naprakész legyen.

A gazdasági növekedést a kormányzat beruházási és beruházást támogató politikájával is képes befolyásolni. A költségvetés tervezésének és végrehajtásának egyik központi kérdése, hogy az adott időszakban mely beruházások kerülnek megvalósításra és ezek érdekében külön-külön, illetve összességében mennyi pénz kerül felhasználásra. A beruházások értékének bemutatásakor a tradicionális szemlélet szintén a kiadásokra koncentrál. Azt kívánja bemutatni mennyi pénz került elköltésre adott időszakban.³²

A gazdasági növekedésre vonatkozó célkitűzés területén is jelentős változások következnek be a modern költségvetési politika esetén. A kormányzat a tényleges bevételek meghatározása érdekében az adóbevételeknél, hasonlóan a többi bevételi típushoz, csak azon tételeket veszi figyelembe, amelyek ténylegesen az adott költségvetési évhez tartoznak. Függetlenül attól, hogy ezek pénzügyileg teljesültek-e vagy sem.

A beruházásokkal kapcsolatban szintén módosul, illetve kiegészül a kormányzat igénye e szemlélet esetén. A kormányzat számára nélkülözhetetlen információt jelent, hogy adott időszakban milyen beruházások zajlanak és ezek milyen készütségi fokúak. Emellett pótlólagos igény merül fel a kormányzat részéről a beruházások teljes ráfordítása iránt is.

²⁹ Az inkrementalizmus lényege, hogy az egyes feladatokra meghatározott előirányzatok értéke évről-évre folyamatosan növekszik, mert a politikusok nem a feladatellátás szükségességét mérlegelik, hanem az arra fordított kiadások értékét. A társadalom kikényszeríti az állami szolgáltatások legalább változatlan ellátását vagy a termékek illetve szolgáltatások mennyiségének bővítését, amely a költségvetési kiadási oldalának növekedését eredményezi.

³⁰ Mint például a PPP konstrukciók terjedése, az árazási döntések megjelenése, bizonyos közjavak piacán tapasztalható verseny vagy a piaci szolgáltatók igénybevétele állami feladatok ellátására.

³¹ E funkciók a fedezeti, az elosztási és a hatékonysági funkció.

³² Azon tételek kerülnek be a kalkulációkba, amelyek pénzügyileg realizálódnak.

A kormányzat költségvetési politikájának harmadik alapelve a költségvetés kiadásainak tervezett időpont szerinti teljesítése. A fizetőképesség fenntartása a likviditás menedzsment segítségével valósítható meg.

A költségvetésben ezen alapelv közvetlen és közvetett módon is megjelenik. Közvetlenül oly módon, hogy a költségvetés bevételi és kiadási oldalának egyenlege minősíti a fizetőképesség meglétét adott időszakban. A bevételi oldalon azonban elkülönítetten kell kezelni a pénzügyi típusú bevételeket, mint például a felvett hitelt, vagy a kibocsátott értékpapírok ellenértékét. Emellett a fizetőképesség fenntartásának költségét is figyelembe kell venni. A pénzügyi műveletekből származó bevételek formájában jelenik meg közvetett formában a fizetőképesség elve a költségvetési folyamatban.

A kormányzat érdeke a központi költségvetés fizetőképességének biztosítása érdekében a pénzügyi műveletekből származó kötelezettségek valósághű ismerete. A kormányzat számára viszont nem fontos a tradicionális költségvetési logika szerint a pénzügyi kötelezettségek cél szerinti csoportosítása. Egyedül a költségvetés szintjén a hitelfelvétel értékének bemutatása lényeges.

A modern költségvetési politikában a harmadik alapelv, vagyis a fizetőképesség biztosítása két különböző tartalommal jelenik meg. Az egyik a likviditás, a másik pedig a szolvencia.

A likviditást a modern költségvetési politika a tényleges bevételek és kiadások egyezősége alapján értelmezi. A kormányzat a fizetőképesség biztosítása érdekében végzett műveletekre külön figyelmet fordít. A bevétel kiadási egyenlegen belül vizsgálándó, hogy ez mennyiben köszönhető a pénzügyi műveleteknek. Ezek közül is kiemelkednek jelentőségüknél fogva a hitelfelvételek. Ezáltal egyértelművé teszi azt, hogy a költségvetési deficit hosszabb időtávban államadósság formájában jelenik meg.

Ebből következik a fizetőképesség másik dimenziója, a szolvencia, amely a fizetőképesség biztosítását hosszú időtávon értelmezi. Megmutatja, hogy a költségvetés jelenlegi szerkezetének és előirányzat értékeinek ismeretében mennyiben lesz képes hosszabb időtávban megfelelni fizetési kötelezettségeinek. Tulajdonképpen ezen alapelv a hosszú távú szemlélet egy tipikus megjelenési formája.

A kormányzat számára hangsúlyossá válik a pénzügyi kötelezettségek cél szerinti csoportosítása, minimum a működési és beruházási kötelezettségek elkülönítése. Az államháztartás terjedelmének növekedése miatt még hangsúlyosabb kérdés a transzparencia biztosítása - az államháztartás folyamatai és ezek következményei, pénzügyi és egyéb szempontból legyenek átláthatók. (Griffiths, 1995.), (Clarke és tsai., 1998.), (Jensen, 2001.), (Mulford és Cominskey, 2002.)

A modern költségvetési politika elemeként jelenik meg továbbá a korrektség elve is. A kormányzat igyekszik a legteljesebb mértékben érvényesíteni a generációk közötti arányos teherviselést, a meglévő kötelezettségeket nem terheli a jövőbeli generációkra. Minden generáció annyi terhet visel, amennyi szolgáltatásban részesül.³³

A politikai döntéshozó igényeit az információs rendszer akkor képes kielégíteni, ha a költségvetésen keresztül bemutatja a források allokációját, illetve a költségvetési beszámolóból világosan és egyértelműen meghatározható, hogy adott feladatra mennyi közpénz került elköltsékre és a kiadások fejében a szükséges mennyiségű és minőségű közjóság előállításra került-e. További fontos szemponttá válik a politikusok számára, hogy ne csak a közpénzek elköltséének folyamatára koncentráljanak, hanem a kiadások hasznosulására is. A beszámoló segítségével tehát elemezni kell azt a kérdést is, hogy adott egységnyi közpénz ténylegesen azt az eredményt hozta-e, amelyet a döntéshozók a forráselosztás során elvártak.

Az államháztartás gazdálkodási rendszerében bekövetkezett változások egyértelműen mutatják a modern költségvetési politika térnyerését. Mindez magában hordozza a politikusok információs igényének átalakulását, jelentős bővülését. Megállapítható az is, hogy a tradicionális költségvetési politika már nem képes megfelelni az újonnan megjelenő kihívásoknak. A modern költségvetési szemlélet terjedése szükségszerű. E folyamat előrehaladása főként a politikusok szemléletmód-váltási képességétől/hajlandóságától függ.

A politikusok csoportján belül a parlament szerepe a végrehajtó hatalom számára a gazdálkodás kereteinek megállapítása, illetve e keretek betartásáról és hasznosulásáról való meggyőződés. A parlament a költségvetési politika legfőbb kontroll szerve. Ebből a megállapításból vezethető le a parlament információs igénye.

A költségvetés tervezése kapcsán nélkülözhetetlen számára a kormányzat költségvetés politikai céljainak és ezek eléréséhez tervezett eszközök ismerete. A kormányzatnak be kell mutatnia az egyes célokra elkölteni tervezett előirányzatokat. A parlament számára pusztán a kiadások ismerete nem elegendő.

Alapvetően az előirányzatok három típusáról kellene döntenie. Ezek a pénzügyi következménnyel járó tételek, a pénzforgalommal nem járó tételek és az egyéb tételek, amelyek jellemzően az államháztartás egységeinek egymás közötti tranzakciói során merülnek fel. A kiadási előirányzatok helyett célszerűbb emiatt a költségelőirányzatok

³³ A gyakorlatban ezen alapelv érvényesítése a legnehezebb.

fogalmat használni. A ténylegesen teljesülő bevételi előirányzatokkal kiegészítve képes megítélni a parlament a költségvetés teljesítményét.

A költségvetés tervezésének további sarokpontja az állami vagyonnal kapcsolatos jövedelmek és ráfordítások pontos ismerete. Ebből a szempontból a valós képnek megfelelő vagyonmérleg megléte szintén nélkülözhetetlen. Továbbá a végrehajtó hatalom felhatalmazása érdekében tudnia kell a parlamentnek, hogy az adott időszakra vonatkozó költségvetés hogyan érinti az állami vagyon értékét, illetve összetételét.

Ezzel az információs igénnyel és a költségvetési politika egyik fő céljával összefüggésben a parlamentnek tájékozódnia kell az adott időszak beruházásairól is.

A parlamentnek tisztában kell lennie a költségvetés finanszírozási következményeivel is. Különösen, ami a tervezett hitelfelvétel értékét illeti.

Továbbá a parlament igénye a költségvetési pálya hosszabb távú részleteinek ismerete. Az éves tervezés ezen elvárást nem képes kielégíteni. Mindez azért fontos, hogy a kormányzat hosszabb távú elképzeléseit a parlament véleményezni tudja.

A parlament információs igényében kitüntetett szereppel bír a felelősi rendszer kialakítása. Minden célkitűzés megvalósításáért a kormányzat és ennek valamely egysége felel.

A parlament számára alapvető fontosságú a költségvetés végrehajtásának áttekintése. A végrehajtó hatalom tevékenységének vizsgálatát követően minősíthető, hogy a kitűzött célokat elérte-e a kormányzat. A parlament mindezt a zárszámadás segítségével tudja megítélni.

A parlament információs igényét a kormányzat képes egyedül kielégíteni. Ebből fakadóan jellemzően a kormányzat szemlélete határozza meg, hogy a parlament milyen típusú és minőségű információkhoz jut a költségvetési folyamat során. Ha a kormányzat a tradicionális költségvetési politikát alkalmazza, akkor a parlament fenti információs igénye korlátozottan kerülhet kielégítésre.

A parlament információs igényében is megfigyelhető a tradicionális és a modern költségvetési politika kettőssége. Mindez jellemzően annak a következménye, hogy a parlamentben is főként politikusok foglalnak helyet, akiknek közgazdasági ismereteik korlátozottak.³⁴

Az ellenőrzést végző intézmények információs igénye a szerepükből vezethető le. Feladatuk a parlament kontroll funkciójának támogatása. Ennek legfőbb eszköze a zárszámadás auditálása. E beszámoló minősítéséhez azonban az információkat jórészt a

³⁴ Bizonyos országok parlamentjére ez kevésbé jellemző.

kormányzattól kell, hogy megkapja a számvevőszék. Emiatt a kormányzat költségvetési szemléletmódja alapjaiban meghatározza a számvevőszék mozgásterét. Ha a kormányzat a tradicionális szemléletet vallja, akkor a keletkező információk mennyisége és minősége korlátozottá válik. Ebből következően a számvevőszék is csak ezen adatok alapján tudja feladatát végezni.

A számvevőszék információs igénye két részre osztható. Egyrészt a kormányzattal szembeni információs igénye megegyezik a parlament elvárásaival. Másrészt eltérés mutatkozik az információk aggregáltsági szintjében. A parlament számára jellemzően a makro, míg a számvevőszék számára a megalapozottság megítéléséhez a mikro adatok is fontosak. Azaz nem elegendők a beszámoló auditjához az államházatartás összevont adatai, az egységek által produkált információk szintén nélkülözhetetlenek.

A számvevőszék audit tevékenysége három fő szakaszra osztható. Az első szakaszban a szervezeti egységek által szolgáltatott adatok valóságtartalmáról kell meggyőződnie. Ha ez teljesül, akkor a második szakaszban következhet az adatok összesítése. Majd ezt követően a harmadik szakaszban az aggregált adatokat az előírt szerkezetben és formában benyújtja a számvevőszék a parlament számára, egyúttal véleményezi a zárszámadásban szereplő információkat. Mindez kiterjed a valódiságukra, a megbízhatóságukra illetve az egyes sorok mögött rejlő kockázatokra. Természetesen e folyamat csak akkor lehet teljes mértékben sikeres, ha a kormányzat megfelelő időben és kiterjedésben rendelkezésre bocsátja az igényelt információkat. Tehát nemcsak a parlament, hanem az ellenőrzést végző intézmények, ezek közül is leginkább a számvevőszék, kiszolgáltatott a kormányzati adatszolgáltatási képességének illetve hajlandóságának.

Az állami feladatokat megvalósító egységek vezetőinek információs igénye

A közfeladatok megvalósítóinak elvárásai sokkal komplexebbek a politikai döntéshozókénál. Őket, mint a „politika” operatív végrehajtóit alapvetően az vezérli, hogy az általuk irányított szervezet gazdálkodásának törvényessége és minősége megítélhető legyen. Ők már rövid távon szembesülnek az erőforrásszegénység és feladatellátás közötti feszüléssel. A közfeladatokat megvalósító szervezetek vezetői a költségvetés összeállításakor hasonló logikát követnek, mint a politikai döntéshozók, azaz igyekeznek megvalósítani a feladatok és források közötti összhangot. Az operatív döntéshozóknak ugyanakkor nemcsak a közpénzek elköltségének folyamatára, hanem a közpénzek elköltségének eredményességére is koncentrálniuk kell. Ez abból a tényből vezethető le, hogy bizonyos állami feladatok végrehajtóiként elszámolási kötelezettséggel tartoznak egyrészt a politikai döntéshozók, másrészt pedig a lakosság felé.

Optimális esetben az államszámviteli rendszer nagyon sok hasznos információt hordozhat a közfeladatokat megvalósító szervezetek döntéshozói számára:

- a beszámoló segítségével válik minősíthetővé az adott költségvetési év gazdálkodása,
- az ellenőrzések során a hibás folyamatok és visszaélések felderíthetővé válnak,
- a gazdasági elemzések eredményei hozzájárulnak a feladatellátás hatékonyságának javításához – például a feladatellátás legkedvezőbb keretének kijelöléséhez, egyes feladatok megvalósítása esetén a költséghatékonyság megvalósításához, a költségvetési tervezés eljárásainak finomításához és a megfelelő gazdálkodási motivációk érvényesüléséhez.

Összességében az operatív döntéshozók számára az államszámviteli rendszer kiemelten fontos információforrást jelent. Logikusan, hiszen az adott szervezet gazdálkodásával összefüggő pénzügyi információk nagy jelentőséggel bírnak számukra. Az információkat tekintve főként az adott szervezetre vonatkozó információk megléte nélkülözhetetlen számukra, vagyis jellemzően mikro-orientáltságú információk előállítását igénylik.

Az üzleti élet szereplőinek elvárásai

Az érdekeltek között jelentős számban megtalálhatók az üzleti élet szereplői is. A köz- és a magánszféra napjainkban már számos területen összefonódik, az állami feladatok egy jelentős részét magántulajdonban lévő vállalkozások látják el, az általuk nyújtott szolgáltatásokért az állam térítési díjat fizet vagy bizonyos esetekben kompenzációt, támogatást nyújt. Ebből kiindulva az üzleti vállalkozásoknak ismerniük kell azon állami intézmény vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetét, amellyel kapcsolatban állnak, mindez elemi érdekük.

A vállalkozások szolgáltatásokat nyújthatnak az állami szervezeteknek, sőt beszállítói pozícióban is állhatnak, gondoljunk például egy magánvállalkozásnak egy állami fenntartású iskola közétkeztetési feladatában történő szerepére, vagy valamely állami beruházásban való közreműködésére. A vállalkozásnak ismernie kell a vele szerződő állami szervezet pénzügyi beszámolóját, hiszen ebből fontos következtetéseket vonhat le az állami szervezet fizetőképességére, valamint anyagi helyzetére vonatkozóan.

Továbbá az üzleti élet szereplői számára a nemzeti szintű statisztikák is fontos információbázist jelentenek, hiszen az ebből származó adatok alapján következtethetnek a gazdaságpolitika aktuális és jövőbeli jellemzőire, továbbá ezek magángazdaságra gyakorolt hatásaira.

A lakosság információs igénye

Az érdekeltek között negyedik csoportként jelenik meg a lakosság. Az állam által ellátott feladatokkal kapcsolatban a társadalom tagjai joggal fogalmazhatják meg a következő elvárásokat:

- a közpénzek felhasználása során a korrupció és a sikkasztás lehetőségének megszüntetését,
- a közpénzek felhasználása során a törvényi előírások betartását,
- a közpénzek hatékony felhasználását,
- a közpénzeket kezelő szervezetek és személyek elszámoltathatóságát.

A társadalom információs igénye viszonylag egyszerűbben kielégíthető, mint a többi érdekcsoporté. A társadalom számára a fő kérdés a kormányzat „eredményessége”, azaz a befizetett közpénzekkel hogyan gazdálkodott. Ebből a szempontból a társadalom tagjait elsősorban a költségvetés kiadási oldala érdekli, vagyis mely feladatokra mennyit költött a kormányzat és ezek milyen hozamokkal, előnyökkel jártak.

A társadalom számára kevésbé fontosak a különböző egyenlegek lévén, hogy jellemzően kevésbé járatosak a költségvetéssel kapcsolatos kérdésekben.³⁵ Az állampolgárok számára elsősorban a költségvetési beszámolók és a költségvetéssel összefüggő közérdekű információk bírnak kiemelt jelentőséggel. Alapvető fontosságú a beszámolók hozzáférhetősége. Emellett a beszámoló tagolása, érthetősége és információtartalma bír kitüntetett jelentőséggel. Az állampolgárok számára továbbá a korrupciós ügyletek kiszűrése is alapvető fontosságú.

Az utóbbi évtizedekben az államháztartás gazdálkodási környezete dinamikusan változott. Mindez jelentősen befolyásolta az érdekeltek információs igényét is.

2.1.2. Az információs igények változásának hatása az államszámvitel alapelveire

A tradicionálistól a modern költségvetési logika irányába való haladás értelmezhető az információs rendszer működtetési elveinek változásaként is. A különböző időszakokban érvényes működtetési elvekből vezethetők le az államszámvitel által követett alapelvek.

Az információs rendszerrel szemben megfogalmazott általános elvek közé a következők tartoznak:

³⁵ Például a beruházások összköltsége kevésbé értelmezhető a társadalom tagjai számára. Ehelyett a fő kérdés, hogy milyen beruházások valósultak meg (pl: öt iskola felújítása történt meg 500 millió Ft összköltséggel.)

1. táblázat: Az információs rendszer működtetésének elvei.

1. Felhatalmazás elve	7. Előrelátás elve
2. Átláthatóság elve	8. Fenntarthatóság elve
3. Nyilvánosság elve	9. Teljesség elve
4. Ellenőrizhetőség elve	10. Megfelelő részletesség elve
5. Pénzügyi megalapozottság elve	11. Valódiság elve
6. Teljesítményorientáltság elve	

Forrás: Csapodi, 2009. alapján saját szerkesztés.

A felhatalmazás elve már a tradicionális költségvetési politika időszakában is fontos szerepet játszik. Lényege, hogy a költségvetési döntésekért azok vállalják a felelősséget, akik erre felhatalmazást kaptak. Ebből a szempontból a kormányzat végrehajtó tevékenysége emelendő ki. Ennek fontossága fokozottan jelentkezik a modern költségvetési logika esetén, az elszámoltathatóság formájában.

Az átláthatóság teljesülése érdekében nemcsak a közpénzügyi szabályozásnak, hanem a költségvetési folyamatoknak is áttekinthetőnek kell lenniük. A közpénzek útjának egyértelmű nyomon követhetősége nélkülözhetetlen. Az államháztartás gazdálkodásában tapasztalható forrás szűke és a társadalom hatékony állam iránti elvárásai felértékeltek ezt az alapelvet.

A nyilvánosság elvének fokozott megjelenése szintén megfigyelhető. Fő indoka a közpolitikák közösségi jellegének erősítése és még inkább a végrehajtó hatalom törekvése a gazdálkodás adott időszakra vonatkozó jellemzőinek bemutatására. További indoka a társadalmi kritikák erősödése az államháztartás gazdálkodásával szemben.

Az ellenőrizhetőség elve szintén kibővült tartalommal jelenik meg. Nemcsak a szabályszerűségi, hanem a teljesítmény típusú ellenőrzések szerepe is felértékelődik. Mindez szintén arra a kérdésre reflektál, hogy az államháztartás gazdálkodása mennyire racionális és hatékony.³⁶

A pénzügyi megalapozottság elve szintén változáson ment keresztül. Tartalma a modern költségvetési logika esetén a költségvetési döntések valós és teljes körű hatásainak megragadására terjed ki.

A teljesítményorientáltság, a fenntarthatóság és az előrelátás elve a modern költségvetési logika keretein belül jelenik meg, a tradicionális szemléletre nem jellemzők ezen alapelvek.

A teljesség elvének tényleges érvényesülésére való törekvés szintén a modern költségvetési logika időszakában figyelhető meg. Lényege, hogy az államháztartás gazdálkodásának

³⁶ A 3E követelményeinek megfelelően.

minden vetületét vizsgálni szükséges. Kiemelt jelentőségű válik a költségvetésen kívüli tevékenységekről való beszámolás, a költségvetési tervezést befolyásoló követelések és kötelezettségek számbavétele és az állami vagyonnal való gazdálkodás. Ez az alapelv kiegészül a megfelelő részletesség elvével, amely a közpénzek felhasználásával összefüggő információk különböző szempontok szerinti alábontását jelenti.

A valódiság elve szintén átalakult tartalommal jelenik meg. Kifejezi egyrészt a nyújtott információk valódiságának követelményét, másrészt pedig az államháztartás gazdálkodásával összefüggő információk kibővült tartalmát. A modern költségvetési logika értelmezése szerint a teljesítményre vonatkozó adatok nélkül valós kép nem adható a gazdálkodásról.

Az információs rendszer elveinek tartalomváltozása nem hagyta érintetlenül az államszámviteli rendszer alapelveit sem. Mindez jól érzékelhető a közszférára vonatkozó államszámviteli standardok (IPSAS) tartalmában.³⁷

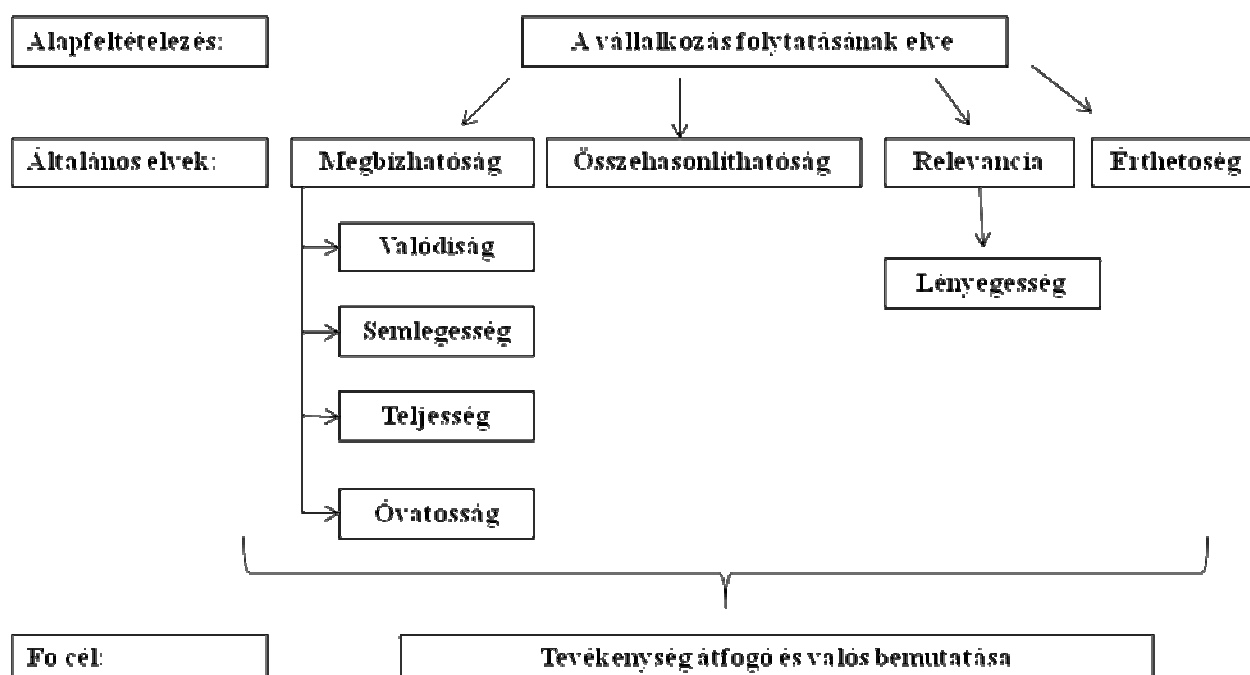
Az IPSAS standardok célja a közszféra pénzügyi beszámolójának egységes szerkezetben való összeállítása, az érdekeltek információigényének megfelelően. A standardok a számviteli rendszer minden területét átfogják, külön standardok vonatkoznak az elszámolásra, a mérésre, a beszámoló összeállítására illetve a nyilvánosságra hozatalra. A standardok alkalmazása nem szűkül le egyetlen kormányzati szintre, fő célja a beszámoló összeállításának egységes szabályozása, a helyi és központi szinten egyaránt.³⁸

Az IPSAS-ok jelentős része a magánszféra vállalkozásai számára kidolgozott IAS-okra épül. Ebből következően az IPSAS-ok is átvették az IAS elvek többségét. Ezek között megkülönböztethetünk általános és un. kiegészítő elveket.

³⁷ Mindez egyaránt érvényes a pénzforgalmi és az elhatárolási szemléletre vonatkozó standardokra.

³⁸ A közszférára kidolgozott standardok áttekintését adja a 4. számú melléklet.

4. ábra: Az IPSAS-ok keretelveinek összefüggései.



Forrás: Varga, 2009. alapján saját szerkesztés.

Az ábra alapján látható, hogy a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok esetében hiányzik a magyar számviteli szabályozásban vezérelvként megfogalmazott megbízható és valós kép követelménye. A Nemzetközi Számviteli Standard Tanács (IASB) szerint a beszámoló megbízható és valós képet fog adni, ha a beszámoló készítői betartják a megfogalmazott standardokat illetve bizonyos minőségi jellemzőket. A minőségi jellemzők a megbízhatóság, az összehasonlíthatóság, a relevancia és az érthetőség. E tényezők fontosságát hangsúlyozza az US GAAP keretelrendszer is annyi különbséggel, hogy az értelmezhetőséget a felhasználó felelőssége, nem pedig az információé.

A közpénzügyi rendszer működtetésének elvei a modern költségvetési logika esetén, sajátos módon megjelennek az államszámvitel alapelveiben is.³⁹ Az államszámvitel keretei között a fő cél keretében jelenik meg az információs rendszerre vonatkozó alapelvek közül a valódiság, a felhatalmazás és a nyilvánosság elve. A vállalkozás folytatásának alapelve tulajdonképpen a fenntarthatóság és az előrelátás elvét jeleníti meg. Az információs rendszer további elvei pedig az általános elvek valamelyikében vagy ezek kombinációjában jelenik meg.

³⁹ A 249/2000. kormányrendelet értelmében a magyar államszámvitel a Számviteli törvényben megfogalmazott 14 alapelv közül 13-at alkalmaz, figyelembe véve az államháztartás gazdálkodásának sajátosságait.

2.2. Az államszámviteli rendszer funkciói

Az államszámviteli rendszer alapvető funkciója az információk biztosítása. Az információk típusa az érdekeltek információs igényének függvénye.

Az államszámviteli rendszer által betöltött főbb funkciók (Kassó, 2006.):

- a költségvetési célok bemutatása,
- a költségvetés megvalósulásának vizsgálata,
- a költségvetés egyensúlyának biztosítása,
- az újratermelési folyamat közvetítése,
- az államháztartás pénzügyi tranzakcióinak mérése és feldolgozása,
- az érdekeltek pénzügyi típusú információigényének kielégítése,
- és az érdekeltek érdekeinek érvényesítése.

A funkciók meghatározásánál figyelembe kell venni mely költségvetési logika az uralkodó. Az államszámviteli rendszer előbb felsorolt funkciói eltérő tartalommal jelennek meg a tradicionális és a modern költségvetési politika esetén.

A hagyományos költségvetési szemlélet a közpénzek felhasználásának éves folyamatára helyezi a hangsúlyt. Ennek nyomon követésére törekszik a szervezeti egységek illetve az államháztartás szintjén is. A cél biztosítása érdekében az államszámvitel funkciója a közpénzek felhasználásával összefüggő bevételi és kiadási típusú információk rögzítése és bemutatása az államháztartás egységeinek, alrendszereinek illetve teljes egészének viszonylatában.

A modern költségvetési szemlélet tényerése az államszámvitel számára több szempontból is kihívást jelent. Egyrészt a teljesítményszemlélet megjelenésével nem elegendő a bevételek és kiadások egyensúlyának biztosítása, mindez kiegészül a korlátozottan rendelkezésre álló erőforrások takarékos és hatékony felhasználásának követelményével. (Blöndal, 2003.) A biztosított termékek és szolgáltatások esetén tehát nemcsak a mennyiségi, hanem a minőségi szempontok is előtérbe kerülnek. Ennek érvényre juttatása a feladatokat ellátó operatív végrehajtó szervezetek vezetői számára elsődleges szempont. Mindez azonban feltételezi a jövedelmezőség megítéléséhez szükséges információk meglétét is.

Másrészt a korlátozott erőforrások létezése illetve ezek felhasználásával kapcsolatos megfontolások azt is eredményezik, hogy az államháztartás keretei között is megjelenik a költségszemlélet. Ennek segítségével kiemelt kérdéssé válik, hogyan lehet az államháztartás kiadásait csökkenteni adott kiterjedésű és minőségű feladatellátás mellett.

Harmadrészt hangsúlyos figyelmet kap, részben a költségtudatosságnak köszönhetően, az állami vagyon hasznosítása is. Az államszámvitelnek be kell tudni mutatnia az állam által birtokolt vagyon értékét illetve az ebben bekövetkezett változásokat.

A modern költségvetési politika alkalmazása esetén az államszámvitel elemeinek funkciója kibővül, illetve a részterületek közötti együttműködés és összehangoltság szorosabbá válik.

A modern költségvetési logika által teremtett környezetben az államszámvitel funkciója a közpénzek felhasználásával összefüggő valamennyi pénzügyi, jövedelmi illetve vagyoni típusú információ rögzítése és bemutatása az államháztartás egységeinek, alrendszerének illetve teljes egészének viszonylatában.

2.3. Az államszámviteli rendszer struktúrája

Az államszámviteli rendszer három fő részből (alrendszerből) áll. Ezek közé tartozik a nyilvántartási és beszámoló-⁴⁰, a költségvetési számviteli- és a kormányzati statisztikai rendszer⁴¹.

5. ábra: Az államszámviteli rendszer felépítése.



Forrás: Saját szerkesztés.

Az államszámviteli rendszer felépítésének sajátossága, hogy egyes elemei eltérő orientáltságúak, az államháztartás gazdálkodásának különböző szintjeihez kötődnek. Másképpen fogalmazva az államszámviteli rendszer struktúrája vertikálisan tagolt.

A nyilvántartási és beszámolórendszer tipikusan az egységek, szervezetek szintjén értelmezhető, vagyis egy mikro-típusú rendszer.⁴² A költségvetési számviteli rendszer már döntően az államháztartás gazdálkodásának mezo szintjéhez kötődik, hiszen nemcsak egyes egységek, hanem szervezetcsoportok, felsőbb szint(ek) is alkalmazzák módszereit. Ebből

⁴⁰ A számviteli rendszer másik rokon értelmű elnevezése a nyilvántartási és beszámoló rendszer. A továbbiakban ez utóbbi elnevezést használom az államszámviteli rendszertől való pontos megkülönböztetés érdekében.

⁴¹ Az államháztartási szektor adatait előállító statisztikai rendszert nevezem röviden kormányzati statisztikai rendszernek. A továbbiakban e fogalom alatt e tartalmat értem és ennek értelmében használom.

⁴² Más megközelítés szerint funkcióként értelmezhető, amely folyamatok halmazából áll.

fakadóan minden esetben jellemző rá a különböző adatok aggregálása. Az államszámviteli rendszer elemei közül a legszélesebb nézőpont a kormányzati statisztikai rendszerre jellemző. E rendszer már főként makro-szemponitú megközelítést alkalmaz. Ennek érdekében mind a nyilvántartási és beszámoló-, mind pedig a költségvetési számviteli rendszer által szolgáltatott információkat felhasználja.

Az államszámviteli rendszer struktúrájának bemutatása nem nélkülözheti az alrendszerek közötti kapcsolatoknak illetve az alrendszerek jellemzőinek vizsgálatát.

2.3.1. Az államszámviteli rendszer elemeinek kapcsolata

Az államszámvitel három fő területe között szoros kapcsolat figyelhető meg, amely kölcsönösen érvényesül. Mindhárom rendszer támaszkodik a többi elem által előállított információkra. Egyik rendszer sem nevezhető dominánsnak, nincs közöttük alá-fölérendeltség.

A következőkben a három rendszer közötti kapcsolatok közül emelek ki néhányat. E kölcsönhatások teljes körű bemutatása szétfeszítené jelen dolgozat kereteit.

Egy jellemző kapcsolódási pont a terv és tényadatok előállítása és összevetése. A terv adatok meghatározása elsősorban a politikai döntéshozók feladata és ebből következően ezen adatok nyilvántartására a költségvetési számviteli rendszer keretein belül kerül sor valamely feladathoz vagy feladatcsoporthoz kapcsolva. Ezzel szemben a tény adatok előállítása a nyilvántartási és beszámolórendszeren keresztül történik, hiszen a gazdasági eseményekben fejeződik ki az adott költségvetési év tényleges teljesítménye. A terv és tényadatok összevetése alapvető jelentőségű, hiszen a visszacsatolások eredményeként mindkét rendszer pozitívan képes hatni a szervezeti teljesítményre. Ezáltal a tervezési funkció konkrét megvalósítása pontosabbá válhat, amelynek előnyei a napi működésben manifesztálódnak, és e következményeket a számviteli rendszer fogja mérhetővé tenni illetve jelezni a döntéshozók számára.

Kapcsolódási pontot mutat a vagyongazdálkodás területe is. (Varga, 2007.), (Kassó, 2007.) A vagyongazdálkodás minőségének megítélése komplex feladat, ennek teljesülése érdekében mindhárom rendszer tevékenységére és a köztük lévő kommunikációra is szükség van. Példaként említhetnénk egy költségvetési intézmény valamely ingatlanát, amelyet egy közszolgáltatás érdekében hasznosítanak. Az ingatlannal kapcsolatban szükséges egy politikai döntés, hogy az ingatlant fenntartó intézmény kezelésébe kerüljön az adott épület. Az adott ingatlan értékének meg kell jelennie valamely intézmény nyilvántartásában, hiszen valamely feladat ellátásához kerül hasznosításra. A nyilvántartási és beszámolórendszernek ezt

követően az ingatlannal kapcsolatos ráfordításokat kell naprakészen bemutatnia, ezen belül a fenntartási és fejlesztési költségeket valamint az amortizáció értékét. A kormányzati statisztikai rendszer elsődleges feladata lesz, hogy az ingatlan jellemzőit nyilvántartsa és a kihasználtságához szükséges egyéb információkat biztosítsa. Természetesen e feladatok ellátása szorosan kapcsolódik a nyilvántartási és beszámolórendszerben vezetett analitikus nyilvántartások vezetéséhez. Ha például, felmerül az adott ingatlan egyéb célú hasznosításának kérdése, akkor a megfelelő döntés meghozatala érdekében mindhárom rendszer aktív együttműködésére szükséges ahhoz, hogy a szükséges információk rendelkezésre álljanak.

Harmadik példaként említhetnénk valamely szervezet teljesítményének értékelését. Ennek kiindulópontja, hogy az adott szervezetet milyen politikai cél megvalósítása érdekében hozták létre, majd a jellemzők előállítása a nyilvántartási és beszámoló- illetve a statisztikai rendszer közreműködésével oldható meg.

A három rendszer működésében több hasonlóság felfedezhető, ugyanakkor lényegi eltérések is megfigyelhetők. Mindez jellemzően abból következik, hogy a három rendszer eltérő típusú információk előállítására szerveződik.⁴³

Mindhárom rendszernek a gazdálkodás képezi a tárgyát, továbbá a gazdálkodás folyamatainak nyomon követésére, a jellemzők rögzítésére és visszatükrözésére koncentrálnak. Azonban más-más aspektusból vizsgálódnak, így az egyes rendszerek működési mechanizmusa eltér egymástól.

A költségvetési számvitel központi eleme a költségvetés. A nyilvántartási és beszámolórendszer tárgya az egyes szervezeti egység gazdálkodása. A statisztikai rendszer pedig átfogó képet kíván adni a kormányzati szektor folyamatairól, adott időszakra vonatkozóan.

A hasonlóságok közé tartozik, hogy a nyilvántartási és beszámoló- illetve a költségvetési számviteli rendszer kettős irányultságú. Az egyik dimenzió a tranzakciók nyilvántartásával foglalkozik, a másik dimenzió pedig a nyilvántartások alapján beszámolót készít a gazdálkodásról. A kormányzati statisztikai rendszer azonban kizárólag a már rögzített adatok feldolgozását és összegzését végzi.

A költségvetési számvitel természetesen jelentős szerepet játszik az államháztartás egységei szintjén is. Hiszen minden egység gazdálkodása az egyedi költségvetésén alapul.

⁴³ Ezen állítás kifejtését az 2.4. alfejezet tartalmazza.

Helyi szinten a költségvetési számvitel szintén aggregált adatokkal dolgozik. Ebben az adott költségvetéshez tartozó egységek adatai jelennek meg.

Az államszámvitel területei között lényegi különbséget jelent az alkalmazás célja is. A költségvetési számvitel azért kerül alkalmazásra, hogy a költségvetés tervezése megalapozott illetve a végrehajtása nyomon követhető legyen. A nyilvántartási és beszámolórendszer célja ezzel szemben az adott egység gazdálkodásának nyomon követése és a folyamat egyes elemeinek támogatása. A kormányzati statisztikai rendszer pedig főként a kormányzati szektor magasabb szintű szervezeteinek információs igényét hivatott kielégíteni.

Közös pontként jelentkezik azonban a teljesítmény mérésére való koncentrálás. A költségvetési számvitel a költségvetés által elért eredményeket, a nyilvántartási és beszámolórendszer az adott egység vagy egységcsoport gazdálkodásának eredményeit kívánja mérni és bemutatni, míg a kormányzati statisztikai rendszer a kormányzati szektor teljesítményére koncentrál. Azonosságként jelentkezik, hogy az eredmény három dimenzióban jelenik meg, a pénzügyi, a vagyoni eredmény illetve a jövedelmezőség formájában. A teljesítménymérés központi elemeinek értelmezése azonban eltérő.⁴⁴

A költségvetési számvitel a jövedelmezőség alatt, a költségvetésből előállított termékek és szolgáltatások mennyiségét illetve minőségét érti a kitűzött célokhoz képest. Ezzel szemben a nyilvántartási és beszámolórendszerben a jövedelmezőség, mint az egység gazdálkodásának pénzben kifejezhető eredménye jelenik meg. A kormányzati statisztikai rendszer pedig a teljesítmény alatt a kormányzati többlet vagy hiány fogalmát és ennek levezetését érti. Ugyanakkor egyre inkább megfigyelhető a jövedelmezőség kétféle értelmezésének egymáshoz való közeledése.⁴⁵

A költségvetési számvitel mezo szinten a nyilvántartási és beszámolórendszer által előállított adatokat aggregálja és hasznosítja. Az adatok közül kezdetben főleg a pénzforgalommal összefüggő információkat vette át. Azonban a modern költségvetési szemlélet térnyerésével a teljesítményre vonatkozó másik két dimenzió, azaz a vagyoni és a jövedelmezőségi is egyre fontosabbá vált. A költségvetés pénzügyi dimenziója mellett e két információtypus bemutatása szintén nélkülözhetetlen eleme a zárszámadásnak. A kormányzati statisztikai rendszer kiinduló információit a nyilvántartási és beszámoló- valamint a költségvetési számviteli rendszerből nyeri.

Az elemek közötti kapcsolat fordítva is érvényes. A nyilvántartási és beszámoló rendszer számára a költségvetés jelent fontos információforrást. Ebből vezethetők le a gazdálkodás

⁴⁴ Az eltérő aggregáltsági mérték következtében.

⁴⁵ A fejlett államszámviteli rendszerrel rendelkező országokban.

keretfeltételei, azaz a finanszírozással, a forrásallokációval, a feladatstruktúrával kapcsolatos információk. A költségvetési számvitel működését nagymértékben befolyásolja a kormányzati statisztikai rendszer, hiszen a kormányzati szektor szintjén kitűzött hiánycél lebontásra kerül az egyes alrendszerekre, illetve szervezetszoportokra is. Mindez pedig hatást gyakorol a költségvetési tervezésre és a későbbi beszámoló felépítésére illetve az ebben megjelenítendő adatok körére.

Az információs rendszer három elemének szerves egységben kell működnie. A kölcsönhatások következtében bármely alrendszerben is nevesíthető egy probléma, az ki fog hatni a másik két rendszer teljesítményére. Az információs rendszer egyes elemeinek elszigetelt fejlesztése nem eredményez hatékonyabb működést az információs rendszer szintjén, rendszerszintű fejlesztése szükséges. Továbbá a fejlesztési programok kidolgozása során figyelembe kell venni a rendszer elemei közötti kölcsönhatásokat.

Az államszámvitel részterületei közötti kapcsolat kétféleképpen jellemezhető. Az egyik értelmezés szerint az államszámvitel mindhárom elemének tárgya az államháztartás gazdálkodása, illetve az elemek ennek egy-egy vetületét adják. A másik értelmezés szerint a három rendszer együttesen egy „számviteli kört” alkot, amelyben folytonosan megfigyelhető, hogy az egyik rendszer által előállított input a másik kettő számára outputot jelent. Az ilyen típusú kapcsolatok sűrűsége miatt nem lehet azt mondani, hogy bármelyik rendszer determinálná a másik kettő működését.

Az államháztartás gazdálkodási rendszerében lezajló folyamatok egyre inkább az utóbbi megközelítés érvényességét erősítik. Az államszámvitel elemei közötti kapcsolatok folyamatosan gyarapodnak.

2.4. Az államszámviteli rendszer alrendszereinek jellemzése

Az államszámviteli rendszer átfogó jellemzése érdekében az alrendszereinek vizsgálata is szükséges. Ennek keretében az adott részrendszer elemei, funkciói és struktúrája kerülnek bemutatásra.⁴⁶

2.4.1. A költségvetési számviteli rendszer

A költségvetési számviteli rendszer célja - amely az önkormányzatoknál a „Zárszámadásban” jelenik meg – egyfelől a végrehajtó hatalom ellenőrzése abból a szempontból, hogy valóban a törvények által meghatározott keretek között átláthatóan

⁴⁶ A folyamatok jellemzőivel a 2.6. alfejezet foglalkozik részletesen.

gazdálkodik-e a közpénzekkel és a közvagyonnal, másfelől a végrehajtó hatalom esetlegesen túlzott befolyásoló erejének korlátozása.

A funkciók gyakorlati megvalósítása különböző szervezeti egységek együttes tevékenysége eredményeként valósul meg. Megkülönböztethetünk finanszírozó, szabályozó, feladatellátó és ellenőrző szervezeteket. A finanszírozó szervezetek közé tartoznak az állami feladatokhoz forrást biztosító szervezetek, többek között például a központi költségvetés, a költségvetési fejezetek vagy az önkormányzatok. A szabályozó szervezetek körébe sorolhatjuk speciálisan a közpénzeket felhasználó szervezeteket is, akik a költségvetési eljárási szabályait a jogi kereteken belül alakíthatják ki. Az ellenőrző szervezetek között a költségvetési szabályok betartását ellenőrző államháztartáshoz tartozó szervezeteket találjuk. E széles intézményi kör együttesen alkotja a költségvetési számviteli rendszer szervezeti struktúráját.

Ezen alrendszer a szavazati egységekhez⁴⁷ társítva tartja nyilván az előirányzatokat és teljesítésüket (Kassó, 2006.). Alapeleme a szavazati egység, amely a feladatok és költségvetési keretek olyan csoportja, amelyet a parlament hagy jóvá, s amely feladattömeg teljesítése a költségvetési törvény általi felhatalmazással egyrészt kötelező, másrészt alapelv, hogy a feladatokat a parlament által megállapított költségkereteken belül kell végrehajtani. Emellett a szavazati egységek változtatásának jogával csak és kizárólag a parlament rendelkezik, a végrehajtó hatalomnak nincs beleszólása.

A szavazati egységek definiálásakor el kell kerülni ezek túlzottan tág, illetve túlzottan szűk meghatározását. (Kassó, 2008.)

A költségvetési számviteli rendszer további alapelemét jelentik a költségvetéshez kötődő információk. Ezen információk magukba foglalják a költségvetés tervezése, végrehajtása és ennek ellenőrzése során képződött információkat.

A költségvetésben kitűzött célok teljesülése érdekében szükséges a szavazati egységek és a kormányzati ellátási funkciók közötti átjárhatóság megteremtése. Ez praktikusán azt jelenti, hogy a költségvetési adatokat célszerű az ellátási funkciók szerint is gyűjteni, hiszen ezek ismeretében lehet ítéletet mondani arról, hogy a kitűzött társadalmi célok teljesültek-e illetve, hogy milyen mértékben valósultak meg. Ezen adatok előállításának fő eszköze az ún. COFOG

⁴⁷ A szavazati egység a költségvetésben megjelenő előirányzati feladatokat tartalmazza, amelyről a politikai döntéshozók véleményt formálnak. Az elnevezést Kassó Zsuzsanna honosította meg a hazai szakirodalomban.

osztályozás⁴⁸, amely a kormányzati ellátási funkciók osztályozása angol megfelelőjének rövidítése.⁴⁹ Az adatok osztályozása szintén egy kulcsfontosságú folyamatípus.

2.4.2. A nyilvántartási és beszámolórendszer

A közszféra és ezen belül az államháztartás nyilvántartási és beszámolórendszerének kialakítása során érdemes a közszféra azon sajátosságából kiindulni, amely szerint adott költségvetési év során a közpénzek felhasználásának gyakorlata háromféleképpen realizálódik. A közpénzek egy jelentős része közkiadásokat finanszíroz, vagyis a pénzmennyiség árukban és szolgáltatásokban ölt testet, és valamely közpolitikai cél elérését szolgálja. Továbbá a közpénzek egy másik nem kevésbé jelentős része a közvagyon megőrzése és gyarapítása érdekében kerül elköltésre. Míg a harmadik lehetőség, hogy valamilyen ok miatt az adott feladat ellátására rendelt pénzmennyiség nem kerül felhasználásra, ebben az esetben a teljesítés vagy áthúzódik a következő időszakra, vagy a feladat megszűnésének hiányában visszautalásra kerül azon szervhez, amely korábban az intézmény számára biztosította az adott forrást. (Kassó, 2006.) A nyilvántartási és beszámolórendszernek differenciált igényeknek kell megfelelnie, amelyeknek kielégítése nem egyszerű feladat.

E rendszernek nemcsak olyan információkat kell szolgáltatni, hogy milyen forrásokból származnak a közpénzek és e források milyen értékűek, hanem be kell tudni mutatnia a nyújtott szolgáltatások típusait és mennyiségét, illetve e szolgáltatások ráfordításait.

E funkciók gyakorlati megvalósítása különböző szervezeti egységek együttes tevékenysége eredményeként valósul meg. Megkülönböztethetünk szabályozó, feladatellátó és ellenőrző szervezeteket.

A szabályozó szervezetek között léteznek kormányzati és ezen kívüli szervezetek. A kormányzati rendszeren belül működő szervezetek jogszabályok formájában fejtik ki szabályozó tevékenységüket. Ezzel szemben a „külső intézmények” jellemzően ajánlásokat, irányelveket dolgoznak ki. Ide sorolhatjuk például a számvevőszéket⁵⁰, a standardalkotó szervezeteket, az INTOSAI-t és az IFAC-ot.

A feladatellátó szervezetek közé sorolhatjuk az államháztartás keretében működő valamennyi szervezetet, hiszen mindegyikük számára kötelező a számviteli nyilvántartások vezetése. Emellett a feladatok között megjelenik az információk összesítése is, jellemzően

⁴⁸ A COFOG osztályozás mellett más osztályozási módszerek is használhatóak, mint például az ISIC. Ezek azonban nem kellően részletezettek, ezért nem hordoznak elegendő információt.

⁴⁹ A COFOG osztályozás jellemzőit a 2. számú melléklet tartalmazza.

⁵⁰ Gondolhatunk például az ÁSZ által összeállított Közpénzügyi Tézisekre.

vertikális szemléletben. Mindez magába foglalja a felügyeleti szervek tevékenységét is. Az ellenőrző szervezetek között az ellenőrzési tevékenységet ellátó szervezeteket/szervezeti egységeket találjuk.

A nyilvántartási és beszámolórendszer struktúrája egyrészt meghatározható e szervezetek összességéként, másrészt pedig különböző funkcionális területek kompozíciójaként. Ezek közé tartozik a könyvvitel, a beszámoló rendszer, az önköltségszámítás rendje és a bizonylati rend.

A nyilvántartási és beszámolórendszer alapelemei közé sorolhatók az érdekeltek, a számviteli nyilvántartások és a számviteli információk.

Ez utóbbi két elem szoros kölcsönhatásban áll egymással, a nyilvántartások magukban hordozzák az információkat. A nyilvántartási és beszámolórendszer sajátossága, hogy egyaránt szolgáltat pénzbeli és nem pénzbeli információkat.⁵¹ A pénzbeli információk között megkülönböztethetünk jövedelmi, vagyoni illetve pénzügyi típusú információkat. Ezen információk megjelenhetnek egy-egy területre vonatkozóan és összesített formában. Kulcskérdés továbbá az információk közvetítése, amelynek sajátos formája a pénzügyi beszámoló.⁵²

2.4.3. A statisztikai rendszer

A statisztikai rendszer a gazdaság és társadalom alakulásának jellemzőit mutatja be. E területen is megfigyelhető a jelentős uniformitásra való törekvés az adatok kezelésének és feldolgozásának tekintetében, amelynek célja az egyes nemzetállamok adatainak összehasonlíthatósága. A törekvések közül is kiemelendők a nemzeti statisztikai rendszerek egységesítését célul kitűző SNA, GFS és ESA95 módszertanok.

Az SNA, a GFS és az ESA95 módszertanok általános jellemzői

A statisztikai módszertanok funkciója az államháztartás pénzügyi tranzakcióinak mérése és ezek egységes szerkezetben történő feldolgozása. A statisztikai koncepciók felfogása szerint az államháztartás alapvető jellemzője, hogy az állam szolgáltatásokat nyújt a társadalom számára, és e feladatok ellátását adókból és egyéb bevételekből fedezi, miközben jövedelem- és vagyon újraelosztást végez.⁵³

A nemzetgazdasági statisztikák fejlődésének első jelentős eseményének tekinthető az SNA rendszer kidolgozása, amely átfogja a mikro- és makrogazdaságot. Az SNA módszertan

⁵¹ A nem pénzbeli információk szintén nélkülözhetetlenek a pénzbeli információk értékelésekor.

⁵² Az ebben szerepeltetendő információk előállíthatóságának kérdését a 2.6. alfejezet tárgyalja.

⁵³ A statisztikai módszertanok mindegyike a Kuznets által kidolgozott „Nemzetgazdasági számla- és kategóriarendszer” koncepciójából nőtte ki magát, az alapelvek napjainkban is érvényesek. (Kuznets, 1932.)

kidolgozásában több nemzetközi szervezet is részt vett, többek között az ENSZ, az IMF, az Európai Közösségek Bizottsága, az OECD és a Világbank. Mindez jelentős hatást gyakorolt a nemzeti statisztikai rendszerek fejlődésére, valamint az országok statisztikai gyakorlatának harmonizációjára. A módszertanok egységesítése azért fontos, mert ennek segítségével az egyes államok költségvetési pozícióját össze lehet hasonlítani. E szempont az uniós tagállamok számára ma különösen hangsúlyos, mert a konvergencia kritériumok között szerepel a költségvetés folyó hiányának 3%-os korlátja, amely az euro övezethez való csatlakozás egyik feltétele, és emellett a túlzottdeficit-eljárás⁵⁴ kiinduló információja.

E módszertanból kiindulva az IMF 1986-ban jelentette meg kézikönyvét „Government Financial Statistics Manual” címmel, abból a célból, hogy a fejlődő országokat segítse. Ebből származik a módszer rövidítése, azaz a GFS elnevezés. A GFS módszertan célja az államháztartási szektor adatainak rendszerezése.

Az SNA megjelenését követően az Európai Unióban is megindult a nemzeti statisztikai rendszerek egységesítésére való törekvés, amelynek eredményeképpen 1995-ben megszületett a kormányzati deficit és adósság egységes kezelésére szolgáló ESA módszertan. Hangsúlyozandó, hogy mind a GFS, mind az ESA95 módszertan összhangban áll az SNA rendszerrel lévén, hogy az SNA átgondolását jelentik.

Az ESA95 módszertan több feltételezésből indul ki a piacgazdasági viszonyok fejlettségére vonatkozóan. Ennek egyik megjelenési formája azon feltételezés, mely szerint a jövedelemtulajdonosok likviditása nem ütközik korlátokba, így fogyasztásukat nem bevételeik és kiadásaik pénzforgalmi ütemezése, hanem az elhatárolási szemléletű folyamatok határozzák meg. Részben emiatt épül a módszertan az elhatárolási szemléletű számvitelre. Feltételezi továbbá, hogy a jövedelemtulajdonosok fogyasztási döntéseiknél nem tesznek különbséget a rendszeres és a rendkívüli jövedelmek között, vagyis érvényesül a szereplők rövidlátása. Emellett fontos feltevése az államháztartás tulajdonában álló eszközök forgalomképessége, tehát a vagyontárgyak piaci értéke bármikor meghatározható, és ezen az áron értékesíthetők.⁵⁵ (KSH, 2005.)

Az ESA95 részletesen szabályozza az egyes tranzakciótípusok elszámolásának szabályait. Ennek alapja az elhatárolási szemléletű számviteli rendszer. A hiány adatok előállítása bonyolultabbá vált, ugyanakkor a mögöttes elszámolások a valóságot sokkal inkább tükrözik, ebből következően az adatok információtartalma is sokat javult. Az adatok előállításának

⁵⁴ Angol megfelelője: Excessive Deficit Procedure.

⁵⁵ A Központi Statisztikai Hivatal 2005-ben adta ki az Eurostat által 2002-ben közreadott „ESA95 Manual on government deficit and debt” című módszertani útmutatót magyar nyelven.

magasabb költségei azonban megtérülnek a kormányzati szektor transzparens gazdálkodása által. (P. Kiss, 1998.)

Mindhárom módszertan kapcsán alapvető kérdés a mérés keretének meghatározása. Ebből a szempontból fontos elkülöníteni az államháztartás, a kormányzati szektor és a közszektor⁵⁶ fogalmát. E fogalmak jelentik a statisztikai rendszer elemeit.

Az államháztartás kereteinek definiálása a szakirodalom szerint két oldalról lehetséges, az egyik az intézményi jellegű, a másik pedig a funkcionális szemléletű megközelítés. (P. Kiss, 1998.) A kétféle megközelítés eltérő eredményekre vezet. Ez egyrészt abból következik, hogy az államháztartás keretében működő intézmények nemcsak állami feladatokat látnak el, hanem piaci tevékenységet is végeznek sok esetben, az ezzel kapcsolatos elszámolások pedig torzítják a mérést. Másrészt ennek fordítottja is gyakran előfordul, amely szerint nem költségvetési intézményen, hanem piaci szervezet keresztül történik adott állami feladat ellátása.

A Nemzeti Számlák Rendszerének logikája két szempontot ötvöz, a funkcionális osztályozás során az államháztartás szervezeti megközelítésű adatait bontja fel funkciók szerint. Az elsődleges információforrás az államháztartás intézményeinek adatai. Megállapítható, hogy a tisztán fiskális funkciók nem határolhatóak el egyértelműen. Az SNA rendszer ily módon nem képes a funkcionális szemléletű adatok valóságnak megfelelő előállítására. Az SNA az államháztartás elemei között a hagyományos alrendszereket veszi számba. A GFS szemlélet szintén az SNA által alkalmazott módon értelmezi az államháztartási szektort. (P. Kiss, 1998.)

Az ESA rendszere az államháztartás fogalma alatt azon egységek összességét érti, amelyek olyan tevékenységek igazgatását és finanszírozását végzik, melyek célja főként a közösség javát szolgáló nem piaci termékek előállítása és ilyen jellegű szolgáltatások nyújtása.⁵⁷

A kormányzati szektor az általános definíció szerint magába foglalja az államháztartáshoz tartozó egységek mellett a kvázi fiskális szervezeteket is.

A kormányzati szektor jellemzően hármas tagolásban jelenik meg a GFS módszertanban. A kormányzati szektor részét képezi a központi kormányzat, az állami szektor és a helyi önkormányzatok.

Az ESA95 szerint a kormányzati szektor négy alszektorból áll: a központi és a tartományi kormányzatból, az önkormányzatból és a kötelező társadalombiztosítási alapokból.

⁵⁶ E fogalmak angol megfelelői sorrendben: general government, governmental sector és public sector.

⁵⁷ Kivételt képeznek azok a közcélú termelők, amelyek vállalatokként alakultak, vagy amelyek önálló jogi egységként működnek, illetve azok a kvázi-vállalatok, amelyek a nem pénzügyi vagy a pénzügyi vállalatok szektorába sorolandók. (KSH, 2005.)

Értelmezése szerint a kvázi fiskális szervezetek önálló jogi egységekként működő, egyéb nem piaci termelést végző nonprofit szervezetek, amelyeket a kormányzat irányít, és alapvetően finanszíroz. A nem piaci jelleg megállapítására az 50%-os szabály alkalmazandó. Ennek lényege, hogy adott szervezet nem piaci típusú, amennyiben a felmerült költségek legalább 50%-ban az állam fedezi, vagyis az értékesítési ár maximum 50%-os részt képvisel.

E szervezeti körnek a kormányzati szektorban való szerepeltetése különböző érvekkel indokolható. Ha valamely vállalkozás tevékenységének finanszírozása túlnyomórészt költségvetési forrásokból történik, akkor a kormányzati kiadások között e tételeket is szerepeltetni kell. Nem lehet a kvázi fiskális tevékenységeket nem létezőnek tekinteni, hiszen a fiskális célok teljesülése szempontjából e források is fontosak. Az állami kiadás egyik sajátos formája az állami kötelezettségvállalás. Ezek értéke is jelentősen befolyásolja a költségvetés pozícióját, hiszen a kötelezettségvállalások általában tényleges kiadásként is megjelennek. A pénzügyi helyzetet befolyásolják, igaz nem azonnal, hanem valamikor a jövőben. A költségvetésen kívüli szervezetek deficitje is meghatározó lehet a költségvetés egyenlege szempontjából, hiszen az állam e hiány finanszírozását felvállalhatja, és bizonyos esetekben az ellátás biztonsága érdekében ez explicit módon is megjelenik. További indokként említhető e szervezetek kormányzati szektorba való bevonása, hogy az állami támogatások torzíthatják a piaci szabad versenyt. (KSH, 2005.)

A kvázi fiskális szervezetek között két csoport különböztethető meg, a pénzügyi és a nem pénzügyi intézmények. E szervezetek tevékenysége jellemzően nehezen sorolható be a fiskális funkciók szerint.

A közszektor magába foglalja az összes nem piaci tevékenységet folytató szervezetet, vagyis jóval szélesebb kategória, mint a kormányzati szektor.

Az SNA értelmezése szerint adott szervezet besorolása két döntő kritérium alapján történik, ezek a piaci versus nem-piaci működés és a közfinanszírozás illetve irányítás mértéke. Ezek alapján a közszektor a közigazgatási szektorból, a közszektorbeli non-profit intézményekből, a magán non-profit intézményekből és a vállalati közszektorból áll. A közszféra GFS szerinti értelmezése a kormányzati szektor egységei mellett magába foglalja a köztulajdonban lévő vállalatokat.

Az ESA95 módszertan szerint a közszektor szervezetei közé tartoznak a központi, állami, regionális és helyi államháztartási szervezetek, a közjog által szabályozott szervezetek, valamint az egy vagy több államháztartási szervezetből vagy a közjog által szabályozott szervezetből létrejött egyesülések.

Az egyes kategóriák közül, a gyakorlatban alkalmazott GFS és ESA95 módszertan jellemzően az államháztartás illetve a kormányzati szektor adatainak mérésére szorítkozik. A statisztikai módszertanok közül az ESA módszertan adja a legmélyebb mérési lehetőséget, ugyanakkor a közsféréről ez is csak korlátozott információkat szolgáltat, teljeskörű statisztikákat e módszertan sem képes előállítani. Mindez jellemzően a kormányzati szektor széleskörű kiterjedésének következménye.

Elszámolási technikák a statisztikai rendszerben

A statisztikai rendszer esetén egy további kérdés, hogy a vizsgált tranzakciók milyen időpontban kerülnek elszámolásra, mely időpontban tekintjük teljesültnek az adott gazdasági eseményt. Erre két megközelítés létezik, az egyik az elhatárolási szemléletű, a másik pedig a pénzforgalmi szemléletű. Az elhatárolási szemléletű megközelítés minden tranzakciót figyelembe vesz, amikor gazdasági értéket állítanak elő, átalakítanak, cserélnek, átadnak, vagy ilyen érték megsemmisül. Az elszámolás a tényleges teljesítés időpontjában történik. Ezzel szemben a pénzforgalmi szemlélet alkalmazásakor csak a tényleges pénzmozgással járó tételek kerülnek be a nyilvántartásokba, vagyis a pénzmozgást nem generáló események hatása rendszeren kívüli marad. Az elszámolás időpontja a pénzmozgás lebonyolításának időpontja.

A nemzeti számlák rendszere a pénzügyi statisztikával szemben nem pénzforgalmi szemléletben rögzíti az eseményeket, hanem elhatárolási szemléletben⁵⁸, ami az államháztartás esetében főként az adóbevételeknél, a beruházási-kivitelezési kiadásoknál okozhat eltérést. Az SNA nem az aktuális fizetéseket, hanem a jövedelmi szempontokat állítja a középpontba, így az SNA egyenleg a reáltranzakciók nettó hatásáról, és a nettó pénzügyi eszközök és a nettó adósság alakulásáról ad információt. (IMF, 2001.)

Az IMF által létrehozott pénzügyi statisztika, a GFS, a költségvetés tervezésének és végrehajtásának nyilvántartásán alapszik, és bemutatja egy meghatározott időszakban ténylegesen mennyit költött az állam feladatainak ellátása során, és ezt hogyan finanszírozta. Ez a koncepció így a fiskális politikai tervekre és azok teljesítésére összpontosít, ezzel egyidejűleg az államháztartás pénzügyi aktivitásának mérésére is alkalmas. A módszertan a fejletlen piaci viszonyokhoz igazodik. Feltételezése szerint a magánszektor szereplőinek fogyasztása a pénzforgalmilag realizált jövedelemtől függ, és a szereplők rövid távon gondolkodnak. Ebből következően a GFS módszertan 2001-es átdolgozásáig a pénzforgalmi szemléletre épült és ezen időpontig elsősorban a költségvetés nettó pénzügyi pozícióját

⁵⁸ Accrual approach.

mutatta. Azonban 2001-ben elmozdulás történt az elhatárolási szemlélet irányába. Ennek indokai a következők (IMF, 2008a):

1. az elszámolás időpontja egybeesik a tranzakció tényleges teljesülésével,
2. az elhatárolási szemlélet segítségével az adatok sokkal több lehetőséget adnak az országok közötti összehasonlításokra,
3. a könyveléstechnika változása következtében a változások hatása a mérlegekben jobban megjeleníthető,
4. a kötelezettségek következményei nyilvánvalóvá válnak,
5. a likviditásmenedzselés az elhatárolási szemlélet keretében is megoldható egy cash-flow jellegű kimutatással,
6. a nem pénzügyi jellegű eszközökre költött ráfordítások pontosabban mérhetők és adott időszak ráfordításadatai könnyen előállíthatók,
7. a makro-statisztikai rendszerekkel való integritás, hiszen ezek is jellemzően az elhatárolási szemléletet alkalmazzák.

Az SNA illetve GFS szemlélet között alapvető különbség a finanszírozási műveletek körének megítélése. Az SNA ebből a szempontból sokkal differenciáltabb megközelítést jelent, hiszen a pénzforgalommal járó műveletek számtalan esetben vagyonváltozással is járnak. Erre példaként említhető az államháztartás hitelfelvétele. A GFS módszertan szerint ezen esemény deficitet növelő tételként jelenik meg, míg az SNA szerint azt is meg kell vizsgálni, hogy mi áll a hitelfelvétel „háttérében”, mire fordítódik az ebből származó bevétel.

A statisztikai rendszerekben jelentős figyelmet kell szentelni az egyes alrendszerek közötti elszámolásoknak. Ha bizonyos tételek elszámolása elmarad, illetve nem a tényleges hatás kerül megragadásra, akkor nem állapítható meg egyértelműen, hogy az államháztartás mire mennyit költ. Ezen információ nélkül azonban a költség-haszon elemzések elvégzése lehetetlen. (IMF, 2008b)

A GFS rendszerében kétféle pénzmozgás kerül elszámolásra, a tranzakciók és az egyéb pénzmozgások. A tranzakciók minden esetben két szervezet között jönnek létre valamilyen megállapodás keretében. E tranzakciók a következő csoportok valamelyikébe sorolhatók: jövedelem, kiadás, nettó befektetés nem pénzügyi eszközökbe, nettó befektetés pénzügyi eszközökbe vagy kötelezettségek nettó növekménye. Az egyéb pénzmozgások között kerül nyilvántartásra többek között a kötelezettségek leírása vagy a természeti katasztrófából adódó veszteségek.

A magyar statisztikai gyakorlat

Az európai uniós költségvetési felügyeleti eljárásra való felkészülés időszakában Magyarországnak 2001-től kezdve már az ESA95 követelményeivel összhangban kellett elkészítenie fiskális politikai beszámolóját az Előcsatlakozási Gazdasági Program keretében. Az Áht. 2002. évi módosításának rendelkezése szerint az éves költségvetési törvényben figyelembe kell venni az ESA95 szabályait. A költségvetés GFS-típusú adatait kellett oly módon kiegészíteni, korrigálni és átsorolni, hogy az ESA95 szerinti államháztartási hiány-, illetve adósságadatok meghatározhatók legyenek.

A kormányzati pénzügyi-statisztikai rendszer területén komoly módszertani, információs rendszer-fejlesztési feladatokat kellett ellátni ahhoz, hogy a Pénzügyminisztérium a notifikációs jelentés elkészítése folyamatában, az MNB a pénzügyi számlák és a KSH a kormányzati számlák összeállítása során az EUROSTAT előírásainak megfelelő adatszolgáltatást végezhesen. A hiánymutatók publikálása a Jegybank feladata.

A költségvetési elszámolásoknál a magyar gyakorlat az utóbbi években jelentősen egyszerűsödött. Az Európai Bizottság felé továbbított un. notifikációs jelentés az ESA 95 szerinti számbavételt tartalmazza. (Novák-Vámos, 2008.) A GFS típusú adatok jelentősége ezzel párhuzamosan háttérbe szorult, lévén az IMF által alkalmazott un. átfordító mechanizmus lényegében ugyanazon adatokat állítja elő, mint az ESA95 módszertan. A GFS adatok előállítás és IMF felé való továbbítása továbbra is a Pénzügyminisztérium feladata.

Az adatok elhatárolási szemléletű korrekciójához három módszertani eljárás nyújt segítséget:

- az úgynevezett „full accrual”⁵⁹ segítségével a beruházási statisztikák adatait korrigálják (a ténylegesen megvalósult beruházásoknál minden tranzakció a kötelezettségvállalás időpontjában kerül elszámolásra),
- a „time adjusted cash”⁶⁰ a működési költségvetésnél alkalmazandó kiigazításokat teszi lehetővé (például bérelszámolások),
- a működési és felhalmozási adatok esetében együttesen is alkalmazott mixed accrual⁶¹ pedig az előző kettő ötvözeteként fogható fel. (Novák-Vámos, 2008.)

Magyarországon lévén, hogy nem léteznek tartományi kormányzatok, a hazai ESA95 statisztika a központi kormányzat, az önkormányzatok és a kötelező társadalombiztosítási alapok kategóriáira terjed ki.

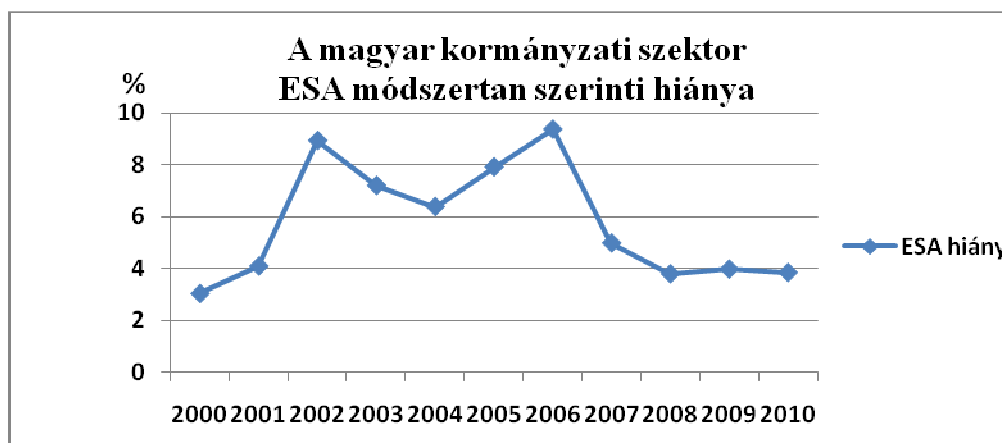
⁵⁹ Az elhatárolás alapú szemlélet minden területen való alkalmazását jelöli.

⁶⁰ Módosított teljesítés szemléletű elszámolás.

⁶¹ A pénzforgalmi és elhatárolás alapú szemlélet együttes alkalmazása.

Az elmúlt néhány évben a Pénzügyminisztérium által közzétett mérlegadatok a kormányzati szektor vonatkozásában az alábbiak szerint alakultak.⁶²

6. ábra: A magyar kormányzati szektor hiányának alakulása 2000 és 2010 között.



Forrás: A Pénzügyminisztérium adatai alapján saját szerkesztés.

2.5. Az államszámviteli rendszer fogalma

Az államszámviteli rendszer alrendszereinek jellemzését követően értelmezhető az államszámviteli rendszer fogalma. A definíció megalkotásakor figyelembe kell venni, hogy milyen környezetben működik és vele szemben milyen elvárások fogalmazódnak meg. Ebből kiindulva az államszámviteli rendszernek más lesz a tartalma a tradicionális és a modern költségvetési logika mellett.

A tradicionális költségvetési szemlélet alkalmazása esetén a nyilvántartási és beszámolórendszer feladata az egyes egységek gazdálkodásával összefüggő bevételek és kiadások rögzítése, illetve a pénzforgalmi folyamatok megfelelő szerkezetben való prezentálása. E nézőpont esetén a flow kategóriák játszanak központi szerepet. A magánszféra számvitelének céljai közül mindössze a pénzügyi eredmény számszerűsítése jelenik meg.

A költségvetési számvitel funkciója e körülmények között a bevételek és kiadások közötti egyensúly megteremtése és prezentálása. Ennek érdekében feladatai közé tartozik a költségvetés különböző egységeihez kapcsolódó bevételek és kiadások gyűjtése, ezek csoportosítása és bemutatása. A bevétel-kiadás típusú adatokat a költségvetés pénzforgalmi logikájának megfelelően dolgozza fel. A költségvetési számvitel által előállított beszámoló célja a költségvetés keretében nyújtott termékek és szolgáltatások típusának illetve mennyiségének bemutatása.

⁶² A GFS szerinti adatok előállítása e szinten nem lehetséges, mert a kvázi fiskális szervezetek beszámolóinak adatai nem állnak rendelkezésre teljes körűen.

A kormányzati statisztikai rendszer funkciója e megközelítésben a költségvetéshez kötődő információk előállítása, különböző aggregáltsági szinten. Feladata mindössze a pénzforgalmi adatok összesítése és egységes keretbe foglalása. Ennek során az egységek szintjén rendelkezésre álló adatokat összesíti az államháztartás és ennek alrendszerei szintjén. E megközelítésben a kormányzati statisztikai rendszer az információs igények kielégítésében nem játszik aktív szerepet, jelentősége megmarad az államháztartás keretein belül.

A modern költségvetési szemlélet térnyerése esetén megváltozik az egyes alrendszerek működési mechanizmusa.

E keretek között a nyilvántartási és beszámolórendszer funkciója a vagyoni, a pénzügyi és a jövedelmezőségi információk előállítása és bemutatása. Vagyis nemcsak a flow, hanem a stock kategóriák is kiemelt szerepet kapnak. Ez utóbbi különösen a vagyoni helyzet kimutatása szempontjából fontos. Továbbá új elemként jelennek meg a költségekkel kapcsolatos elszámolások illetve kimutatások. A nyilvántartási és beszámolórendszerben megjelenik továbbá a gazdasági tranzakciók feladatok szerinti elszámolása és hatásainak bemutatása.

A költségvetési számviteli rendszer funkciói között megjelenik a korlátozott erőforrások takarékos és hatékony felhasználásának mérésére való törekvés. A költségvetés kategóriái között is helyet kap a költségfogalom. A költségvetési számvitel által összeállított beszámoló kibővül a költségvetés gazdasági eredményeinek számszerűsítésével. A nyilvántartási és beszámolórendszer számviteli információinak gyarapodása a költségvetési számvitel területén is jelentkezik.

A kormányzati statisztikai rendszer e megközelítésben már az államháztartás pénzügyi tranzakcióinak valósághűbb és teljesebb megragadására törekszik. Továbbá a statisztikai rendszer célul tűzi ki az államháztartás gazdálkodásának a nemzetgazdasággal való kapcsolatainak bemutatását. Ebben a helyzetben már nemcsak pusztán az adatok aggregációja történik, hanem a számviteli adatok tisztítására, korrekciójára is sor kerül. A statisztikai rendszer jelentősége a modern költségvetési szemlélet mellett növekszik, az államszámvitel elemei között erős szerepre tesz szert.

Összefoglalva az államszámviteli rendszer a nyilvántartási és beszámoló-, a költségvetési számviteli- és a kormányzati statisztikai rendszerből álló egység, amelynek célja az államháztartás gazdálkodásával kapcsolatban keletkező információk nyilvántartása, feldolgozása és elemzése. Az államszámvitel funkciója a tradicionális szemlélet esetén a közpénzek felhasználásával összefüggő bevételi és kiadási típusú információk rögzítése és bemutatása az államháztartás egységeinek, alrendszereinek illetve teljes egészének

viszonylatában. A modern költségvetési logika esetén e funkció kiegészül a vagyoni és jövedelmi típusú információk nyilvántartásával és feldolgozásával.

Az államszámvitel klasszikus és aktuális értelmezése hosszú történeti fejlődés eredménye. E folyamaton belül is különböző korszakok, megközelítések figyelhetők meg.⁶³ A fogalom tartalma ugyanakkor folyamatosan változik az államháztartás gazdálkodási rendszerének fejlődése által.

2.6. Az államszámviteli rendszer folyamatai

Az államszámviteli rendszer három alrendszerében eltérő folyamatok zajlanak, az alrendszerek különböző orientáltságából fakadóan. Ezek közös jellemzője az államháztartás gazdálkodásával összefüggő pénzügyi információk előállítása.

A költségvetési számviteli rendszerben a folyamatok tipizálása kötődhet a költségvetési folyamat szakaszolásához. A költségvetés tervezése, végrehajtása és ellenőrzése tekinthető egy-egy főfolyamatnak. Mindezek további részfolyamatokra tagolhatók.

Sajátossága e folyamatoknak, hogy mindegyikük egyaránt tartalmaz áramlásokat, tranzakciókat, felügyeleti-, irányítási- és ellenőrző illetve vegetatív és magasabb rendű folyamatokat. Például a végrehajtás során a kiadási előirányzatok pénz formában kerülnek felhasználásra, jellemzően megjelennek tranzakciók, amelyeket a különböző szervezetek bizonyos módszerekkel figyelemmel kísérnek. E közben magasabb rendű folyamatok indulnak, mint például adott feladat más formában történő ellátásának tervezése.

Sajátos folyamatípust jelent a költségvetési előirányzatokról való döntés, amely a szavazati egységek definíciójából hierarchikus rendben történik. Első lépésben a parlament hagyja jóvá az alapvető célokat, amelyek költségvetési programokban öltenek testet. E döntési mechanizmus esetén ajánlott előírni, hogy a változtatás jogával egyedül a parlament rendelkezzen, bár a végrehajtó hatalom számára javaslattevési jogot kell biztosítani, hogy a kívánt célok elérhetők, illetve szükség esetén módosíthatók legyenek. Második lépésben a végrehajtó hatalom a számára előírt keretek alapján határozza meg a szervezeti hierarchiában alacsonyabb szinten lévő egységek feladatait és ehhez kapcsolódó mozgásterét. A közpénzek ily módon történő elosztása esetén kiemelkedő jelentőséggel bír a pénzek iránti felelősség kérdése, azaz adott egységnyi összeg elköltéséért és hasznosulásáért ki vállalja a felelősséget.

Ennek kijelölése nyilvánvalóan attól függ, hogy mely szinten történik a döntéshozatal, és az adott szavazati egység milyen jellemzőkkel írható le, például rendelkezik-e önálló

⁶³ Az államszámvitel hazai fejlődésének folyamatát az 5. számú, a nemzetközi fejlődésének folyamatát a 6. számú melléklet foglalja össze.

gazdálkodási jogkörrel vagy sem. Minden esetben teljesülnie kell, hogy a hierarchián felfelé haladva a felelősség aggregálható legyen, minden feladatnak legyen felelőse, és a feladatok a költségvetési program valamely alprogramjához csatlakozzanak. A felelősöknek emellett megfelelő hatáskörrel is rendelkezniük kell annak érdekében, hogy döntéseket hozhassanak a hozzájuk tartozó feladatok konkrét ellátásának szervezeti kérdéseiről.

A nyilvántartási és beszámolórendszerben zajló folyamatok szintén többféle módon osztályozhatók.

2. táblázat: A nyilvántartási és beszámolórendszer folyamatainak csoportosítása.

Alkalmazott szempont	Folyamat típusa
1. A számviteli rendszer alrendszeréhez való kötődés szerint	- könyvviteli-, - beszámolási-, - önköltségszámítási-, - bizonylati folyamat.
2. A folyamat célja szerint	- tervezési-, - szabályozási-, - végrehajtási-, - vezetési-, - beszámolási folyamat.
3. Az információ időtartama szerint	- rövid-, - közép-, - hosszú távra vonatkozó folyamat.
4. A folyamat vezérlése szerint	- vezető által-, - beosztott által vezérelt folyamat.
5. A folyamat aggregáltsága szerint	- egyetlen elemre vonatkozó-, - összevont/aggregált folyamat.

Forrás: Saját szerkesztés.

Jelentőségénél fogva a továbbiakban az előzőekben felsorolt folyamat típusok közül a beszámolórendszer folyamataival foglalkozom.⁶⁴

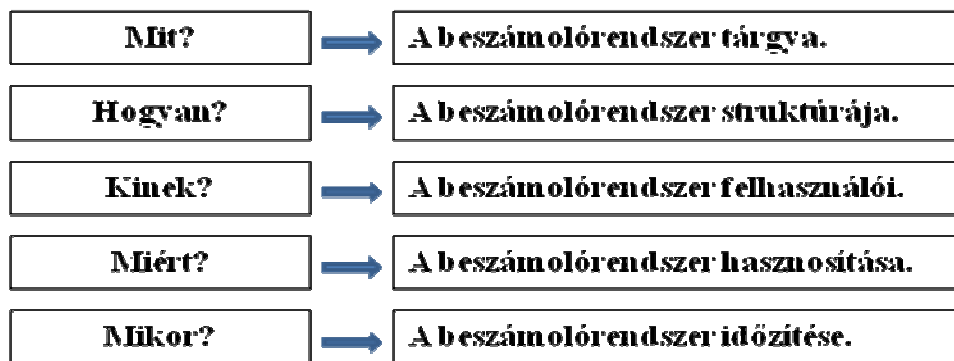
A beszámolórendszer és a beszámolási tevékenység, mint folyamat

A költségvetési szféra beszámolórendszere az államháztartás működésével összefüggő beszédett bevételek és teljesített kiadások sajátos logika alapján strukturált rendszere. Célja, hogy bemutassa a közpénzek elköltésének adott évi jellemzőit, azaz legfőképpen azt, hogy mely feladatra mennyi közpénz került felhasználásra, milyen eredménnyel és mely forrásokból történt az adott közfeladat finanszírozása. A beszámolórendszer kialakítása és működtetése két szempontból közelíthető meg. A rendszer vizsgálható egyrészt aszerint, hogy a beszámolási tevékenység folyamatában milyen típusú kérdések merülnek fel, másrészt pedig a közpénzek elköltésének törvényessége szempontjából. (Kassó, 2006.)

⁶⁴ A számviteli módszerek részletes bemutatásával a 2.7 alfejezet foglalkozik.

Ha a beszámolási tevékenységet, mint folyamatot értelmezzük, akkor a rendszer működésével kapcsolatos kérdéseket öt fő csoportba sorolhatjuk, aszerint, hogy e kérdések a beszámolási folyamatot mely vonatkozásban érintik.

7. ábra: A beszámolórendszer működésével kapcsolatos kérdések.



Forrás: Saját szerkesztés.

A beszámolórendszer folyamatként való értelmezésének központi kérdése, hogy a beszámolórendszer milyen információkat szolgáltatson az érdekeltek számára. Ezzel kapcsolatban a beszámolórendszer tárgyának kijelölése az alapvető feladat. A közsféra lényegi sajátosságai ebből a szempontból is meghatározó jelentőségűek, hiszen ezek figyelembevételének mellőzése esetén a beszámolórendszer torz struktúrája alakul ki. A MIT kérdésre komplex válasz adható, amely alapvetően az államháztartás folyamatainak széleskörű kiterjedéséből következik.

A beszámolórendszer tárgyának kijelölése szorosan összekapcsolódik a keletkező információk hasznosításának kérdésével, azaz, hogy a beszámolóban szereplő információkat mely szereplők hasznosítják. Ily módon felmerülnek a KINEK típusú kérdések.

A beszámolórendszer kialakításának következő sarkalatos pontja, hogy az előzőekben bemutatott információk milyen módon kerülnek bemutatásra, vagyis az adatok prezentálásának módja is meghatározó jelentőségű. A beszámolórendszer kapcsán megjelennek a HOGYAN jellegű kérdések.

A beszámoló minden esetben valamilyen célt szolgál. Az ebben foglalt információk nélkülözhetetlenek az érdekeltek számára valamilyen szempontból. Mindezen információk elősegíthetik a tájékozódást vagy a döntéshozatalt. A KINEK típusú kérdésekre adott válaszok jelentősen befolyásolják a MIÉRT kérdések indoklását is.

A beszámoló ugyan jellemzően éves szemléletű, azonban év közben is szükséges bizonyos adatok kimutatása. Például egy beruházás kapcsán ennek ráfordításait a felmerüléskor ismerni

kell, nem elegendő év végén bemutatni. A beszámolórendszerben keletkező információk időközi előállítás is biztosítandó. Ezáltal felmerülnek a MIKOR jellegű kérdések is.

Az adatok prezentálása során két alapelv teljesülését kell biztosítani, ezek a hatékony információközvetítés illetve a célszerűség elve. A két elv bizonyos mértékben ellentmond egymásnak, hiszen bármilyen célú is legyen a keletkezett adatok hasznosítása, minél több információ szerepel a beszámolóban, annál kevésbé lesz áttekinthető a szerkezete, ily módon a beszámoló olvasója kevésbé lesz képes kiigazodni a beszámoló tartalmán. (Kassó, 2008.) A beszámolási folyamat alapvető célja az érdekeltek információigényének kielégítése, amelyhez elegendő mennyiségű információ szükséges a megfelelő szerkezetben prezentálva.

A beszámolási folyamat, mint az elszámoltathatóság eszköze

Amennyiben a beszámolórendszert a közpénzek elköltésének törvényszerűsége szempontjából vizsgáljuk, akkor elsősorban két dolog érdemel említést. Elsőként, hogy mely feladatokra engedélyezett a közpénzek elköltése, másrészt pedig, hogy e feladatok megvalósítása során a közpénzek felhasználói betartották-e a jogszabályi előírásokat.

A közpénzek felhasználása során alapvető igény, hogy csak olyan feladatokra lehessen közpénzeket fordítani, amelyek ellátásáról politikai döntés született illetve, hogy a közpénzek elköltése során a jogszabályi előírások maximális mértékben kerüljenek betartásra. (Magyary, 1923.)

Az első kritérium lényege, hogy a politikai döntés törvény formájában jelenjen meg, míg az önkormányzatok esetén rendelet lesz a szabályozó jogforrás. A törvények ugyanakkor nemcsak az állam által ellátandó feladatok körét határozzák meg, hanem a feladatellátás szervezeti kereteiről is rendelkeznek. Számos esetben a vonatkozó jogszabály egyértelműen meghatározza milyen intézményi keretek között, és milyen formában kell ellátni az adott feladatot. Míg ennek ellenkezője is sokszor érvényesül, azaz mindössze arról rendelkezik, hogy egy bizonyos feladat ellátásának mely szervezet legyen a felelőse, és a feladat konkrét megvalósításában viszonylagos szabadságot enged a felelős szerv számára. A beszámolórendszer szempontjából az ún. ágazati törvények előírásai lesznek meghatározóak, hiszen a szakmai szabályozás túlnyomórészt determinálja a nyújtandó közszolgáltatások körét és mennyiségét is. Ezzel kapcsolatban két kritérium fogalmazható meg, megfelelő mennyiségű és minőségű közjóság kerüljön előállításra. A megfeleléség értelmezése minden esetben a törvényi szabályozás feladata lenne, azonban számos esetben, különösen a minőség vonatkozásában, nem találunk erre vonatkozó törvényi előírásokat. A bevett törvényhozói gyakorlat szerint a megfelelő minőség biztosítása normatívák, különböző előírások, és normák vagy szokásjog útján történhet.

Az ágazati törvényekkel szemben általános elvárás, hogy a jogszabályi előírások konzisztens rendszert alkossanak a közpénzügyi politika más területeivel. E követelmény egyik sajátos megjelenési formája a feladat megvalósításának képessége, vagyis, hogy adott szervezet képes legyen megfelelni a vele szemben megfogalmazott elvárásoknak, azaz az adott feladat ellátását ne veszélyeztessék egyéb tényezők. Erre példaként említhető a feladatkör és a finanszírozás összhangja. (Kassó, 2006.)

A rendszert tovább bonyolítja, hogy a politikai szempontok is nagyban befolyásolják egyes feladatokra mennyi közpénz fordítható, vagyis a gazdasági racionalitás, és a politikai szempontok együttes eredőjeként alakul ki az ellátandó feladatcsomag, illetve az egyes feladatokra költhető pénzmennyiség. A mennyiségi és minőségi szempontok egyértelmű rögzítése a beszámolórendszer szempontjából azért lesz meghatározó, mert e nélkül a közpénzek elköltésének vizsgálata a törvényesség szempontjából kivitelezhetetlen.

A fentiek rávilágítanak arra is, hogy mindenképpen szükséges az állami feladatok tartalmának egységes értelmezése. Ennek hiányában olyan feladatok is bekerülhetnek a finanszírozandó célok közé, amelyek esetleg csak egy szűkebb társadalmi csoport érdekeit szolgálják, és ezáltal a szűkös erőforrások egy jelentős részét, elvonják más, társadalmi szinten hasznosabb feladat ellátása elől, ezáltal társadalmi szinten holtteher-veszteség lép fel. Az állami feladat fogalmáról egyezsége van szükség a politikai döntéshozók körében. A koncepció kidolgozása során ajánlott támaszkodni a szakmai szervezetek és a szakirodalom⁶⁵ ajánlásaira.

Ha már politikai döntés létezik a feladatok köréről, a biztosítandó mennyiségről és minőségről, akkor a beszámolórendszer kialakítása során kiemelt szempontként kell kezelni a fenti elvárások teljesülését. Azaz egyértelműen megállapítható legyen, hogy mely feladatokról rendelkezett a döntéshozó szerv. E kritérium érvényesülése érdekében a beszámoló olyan szerkezetét kell előírni, amelyből egyértelműen azonosíthatók a törvényhozó által kitűzött célok.

A közpénzek elköltésének törvényszerűsége mellett az elköltés konkrét módjának ellenőrzése is kiemelten fontos. Ez abból a tényből vezethető le, hogy a közpénzek felhasználását a végrehajtó hatalom menedzseli, amelynél szükséges különböző szabályok megalkotása, annak érdekében, hogy a visszaélések megakadályozhatók legyenek. A közzsférában a pénzek elköltése során, számos területen felmerülnek kockázatok, amelyek nem megfelelő kezelése esetén a közpénzek elköltésének szabályossága nem érvényesülhet.

⁶⁵ Lásd a különböző államelméleteket.

Ilyen kockázatként említhető többek között például az utalványozás rendje, a közbeszerzés rendje vagy az eszközbeszerzések esetén fellépő visszaélések köre.

A közpénzek felhasználásának ellenőrzésekor kiemelt szempontot jelent a 3E kritériumok vizsgálata. Ezek közé tartozik a gazdaságosság, a hatékonyság és az eredményesség kritériuma. Az egyes szempontok más-más tartalmat közvetítenek.

A gazdaságosság követelménye azt fejezi ki, hogy az adott tevékenység ellátásához szükséges erőforrások (inputok) költségeit minimalizálni kell, de úgy, hogy a megfelelő minőség biztosítható legyen. A gazdaságosság komplex követelmény, együttesen jelenti a menedzsment, a végrehajtás, és a kontrollráfordítások csökkentését. A ráfordítás alapvetően kétféle lehet, pontosan mérhető vagy csak becsülhető. Ilyen például a szellemi munka, vagy a know-how. A gazdaságosság megítéléséhez a ráfordítások ismerete nélkülözhetetlen.

A hatékonyság a termékek, szolgáltatások vagy egyéb végtermékek mennyisége illetve minősége, és az előállításukhoz szükséges erőforrások viszonyaként definiálható. Tehát a gazdálkodás akkor nevezhető hatékonynak, ha egy bizonyos mennyiségű terméket vagy szolgáltatást a lehető legkisebb ráfordítással állít elő, vagy fordítva, adott ráfordításból a lehető legtöbb terméket és szolgáltatást biztosítja. A hatékonyságvizsgálatok esetén mindig az output/input viszony a fontos, de a konkrét hatékonysági követelményeket a vizsgált téma jellegének megfelelően kell meghatározni. A hatékonyságot könnyebb definiálni a privátszférában, de a közszféra más megközelítést követel meg, mivel mind az outputok, mind az inputok között vannak olyan tényezők, amelyek kevésbé számszerűsíthetők.

Az eredményesség akkor mondható el, ha a kitűzött célok mindegyike teljesült. Az eredményesség azt fejezi ki, hogy egy bizonyos tevékenység végzése milyen hatást fejtett ki, milyen okozatok következtek be. A vizsgálatok ebből a szempontból arra irányulnak, hogy a tevékenység által okozott hatások mennyiben egyeznek meg az előre elvárt hatásokkal. Ha a kettő egybeesik, akkor azt mondhatjuk, hogy a működés eredményes volt. A vizsgálathoz szükség van jól meghatározott, kifejező célrendszerre.

A 3E kritériumok logikus tartalmúak, azonban jellemzően ellentmondanak egymásnak. Adott tevékenység lehet gazdaságos, és egyúttal mégsem hatékony. Mindez a beszámolók értékelését jelentősen megnehezíti.

A közpénzek felhasználásának törvényszerűsége csak abban az esetben vizsgálható, ha a beszámolórendszer megfelelő információkat szolgáltat teljes körűen a közpénzek áramlásáról, a forrásoktól egészen a felhasználásáig. (Kassó, 2008.) A beszámolórendszer hatékonysága érdekében azon helyzet minősíthető optimálisnak, amikor a beszámolórendszer kialakításában az Országgyűlés rendelkezik meghatározó befolyással. Ha ezen elvárás nem teljesül, akkor

tulajdonképpen a kormány érdekeinek megfelelően prezentálhatja a közpénzek elköltését, illetve a jogi szempontból vitatott összegek felhasználása elrejthetővé válik. Ily módon nemcsak a törvényességi ellenőrzés, hanem a teljesítményellenőrzés szempontjai is alkalmazhatatlanná válnak. A kormány kedvező helyzetbe kerülhet, hiszen a beszámolórendszer tudatos alulfejlettsége következtében az elszámoltathatóság elve nem érvényesíthető vele szemben.

Természetesen a beszámolórendszer szabályainak kialakítása során figyelembe kell venni, hogy a közpénzek felhasználásának minősége is megítélhető legyen, azaz a teljesítmény mérése és bemutatása is nélkülözhetetlen. A beszámolórendszernek adatokat kell szolgáltatnia a 3E kritériumok vizsgálatához adott feladat és szervezet szintjén egyaránt.

A beszámoló tartalmi elemeinek meghatározásakor azt is szem előtt kell tartani, hogy olyan információk kerüljenek be a beszámolóba, amelyek valódi információt jelentenek az érdekeltek számára. Nyilvánvaló, hogy a közpénzek elköltésével kapcsolatos jogszerűségi vizsgálatnak ezen információkhoz kell kapcsolódnia. Az alulszabályozottság ellentettje, azaz a túlszabályozás is sok kockázatot rejt magában.

A kormányzati statisztikai rendszerben zajló fő folyamat a tranzakciók elszámolása. E folyamaton belül részfolyamatok különíthetők el a tranzakció típusa illetve az elszámolás módja alapján.⁶⁶

2.7. Az államszámviteli rendszer folyamatai – az államszámvitel technikái

Az államszámviteli rendszerrel szembeni információs elvárások akkor teljesíthetők, ha az államszámvitel előállítja a szükséges adatokat. Az információk előállítása jelenti az államszámviteli rendszer kulcsfolyamatát.

E témakör központi kérdése az alkalmazott számviteli technika típusa. A számviteli módszertan meghatározza valamennyi alrendszerében minden egyes folyamat esetén, mely információk és hogyan kerüljenek rögzítésre és feldolgozásuk után továbbításra.

Az államszámviteli folyamatok kétféle módszertani szemléleten alapulhatnak. Az egyik a pénzforgalmi⁶⁷-, a másik pedig az elhatárolás alapú szemlélet. Az elhatárolás alapú módszertan másik gyakori elnevezése a szakirodalomban az eredményszemlélet⁶⁸. Ez utóbbi fogalom használata félrevezető lehet, mert a kettő nem ugyanazt jelenti. Egyrészt az eredményszemlélet tartalma nem értelmezhető egzakt módon a költségvetési számvitelben. Másrészt a nyilvántartási technika alapvető fontosságú a statisztikai rendszer esetén is. Itt

⁶⁶ A kormányzati statisztikai rendszer folyamatainak jellemzőit a 2.4.3. alfejezet tartalmazza.

⁶⁷ Angol megfelelője: cash accounting.

⁶⁸ Angol megfelelője: accrual accounting.

azonban szintén nem értelmezhető az eredményszemlélet a rendszer felépítéséből fakadóan, csak és kizárólag az elhatárolás alapú szemlélet.⁶⁹ (Vigvári, 2009a)

A gyakorlatban sokszor nem tiszta formában jelenik meg a pénzforgalmi és az elhatárolás alapú szemlélet. Az egyes országok államháztartásának különböző szintjein keverednek a két módszertan elemei. Ez alapján beszélhetünk módosított pénzforgalmi illetve módosított elhatárolási szemléletről, attól függően, hogy a vizsgált rendszer mely alaptechnika módszereit alkalmazza leginkább.

8. ábra: Az államszámvitel lehetséges nyilvántartási módszerei.



Forrás: Saját szerkesztés.

Az államszámviteli rendszer folyamatainak bemutatása az egyes technikák alapvető jellemzőinek, módszertanának vizsgálatán keresztül lehetséges. Célom annak elemzése hogyan befolyásolja az alkalmazott számviteli technika az érdekelt információs igényének kielégíthetőségét.

2.7.1. A pénzforgalmi szemlélet

A pénzforgalmi szemlélet tradicionális módszertannak tekinthető, hiszen az államszámvitel kezdetei óta, vagyis a 16. századtól alkalmazott nyilvántartási módszer. Nagyon gyakran a szakirodalomban kamerális számvitel⁷⁰ néven, vagy azzal azonos értelemben kerül használatra. A kamerális számvitel is a pénzforgalmi szemlélet módszertanát alkalmazza, ugyanakkor lényegi eltérések fedezhetőek fel a két számviteli típus között.⁷¹

A pénzforgalmi szemlélet szerint e keretek között csak azon tranzakciók kerülnek rögzítésre, amelyeknél tényleges pénzmozgás történik és az adott tranzakció ténylegesen teljesült, azaz pénz érkezett az adott egység számlájára vagy pénzkifizetés történt. Vagyis az elszámolás feltétele és egyben időpontja a pénzmozgás tényleges létrejötte. (IPSAS standardok 17. fejezet, 2006.)

⁶⁹ Vagy röviden elhatárolási szemlélet.

⁷⁰ A kamerális számvitel megfelelője a költségvetési és információs rendszerben a kamerális költségvetés.

⁷¹ Ennek részletei a 2.7.2. alfejezetben kerülnek bemutatásra.

Minden módszert az általa elérhető célok minősítik, azaz az elérendő célokat és a módszer alkalmazásából származó hasznokat kell összehasonlítani. E szempontból a pénzforgalmi szemlélet sok kritikával illethető.

A pénzforgalmi szemlélet által okozott problémákat több szerző is elemezte. Mindannyian rámutattak a módszertan korlátozott alkalmazhatóságára illetve az általa közvetített információtartalom hiátusaira. Mindez különösen akkor szembetűnő, ha az érdekeltek bizonyos csoportjai a modern költségvetési logikát kívánják követni. A szemlélet bírálói közé tartozik többek között Kotlikoff (1992.), Broadbent és Guthrie (1992.), Pallott (1997.), Lüder (2000.), a hazai szerzők közül Báger és Vigvári (2007.) illetve Kassó (2008.). A napjainkban racionálisan elvárható közpénzügyi célok nem érhetők el a segítségével, csak nagyvonalakban közelíthetők.

Az elérendő célok összefoglalhatók egyetlen kulcsszóban, ez az elszámoltathatóság. A fogalom több összetevőből áll. Kifejezi egyrészt a közpénzek felhasználásáról való beszámolást/beszámoltatást, másrészt pedig az elköltött közpénzek hasznosulását, másképpen a pénzköltés hatékonyságát.⁷² Az elszámoltathatóság iránti elvárás erősödése jól érzékelhető az államháztartás információs rendszerében.

A közpénzek felhasználásáról való beszámolás/beszámoltatás és a közpénzek felhasználásának hatékonysága csak együttesen fejezi ki az elszámoltathatóság valódi lényegét. Az egyes részekre való koncentráció részgazságokhoz vezet. Ha mindössze a pénzek elköltésének módja kerül számonkérésre, akkor ebben az esetben tulajdonképpen a pénz felett rendelkező egység számára elegendő a források felhasználásáról gondoskodni. Az egység célja a rendelkezésre álló előirányzatok elköltése lesz. A pénzek minél hatékonyabb hasznosulása, avagy a „value for money” elv teljesülése háttérbe szorul, másodlagos kérdéssé válik. Az egység így önmagáról olyan képet tud kialakítani, amely szerint a kitűzött célokat maximálisan teljesítette. Holott csak a pénzköltési előírásoknak felelt meg. A közpénzek eredményes felhasználás nem garantált. Ezért fontos az elszámoltathatóság másik vonatkozásának érvényesítése is.

Az elszámoltatás akkor lesz teljes, ha az is elemzésre kerül, hogy a közpénzeket felhasználó egység mennyiben gazdálkodott racionálisan, vagyis milyen értékű kibocsátást tudott létrehozni, termékek vagy szolgáltatások formájában, és ezen outputot milyen minőségben tudta nyújtani. A hatékony feladatellátás megítélése ugyanakkor több kérdést is

⁷² Az elszámoltathatóság különböző dimenzióit vizsgálta többek között Stewart (1984), Gray és Jenkins (1985.,1993.), Sinclair (1995.), Rubin (1996.), Johnston és Romzek (1999.), Guarini (2000.), Taylor és Rosair (2000.).

felvet – például hogyan mérhető az adott egység outputja, hogyan fejezhető ki ennek értéke, milyen módszertan szerint határozható meg adott egység gazdálkodásának eredménye, hogyan értelmezhető a feladatellátás minősége, hogyan állapítható meg a feladatellátást igénybe vevőinek elvárásai, ki jogosult a teljesítmény mérésére, mikor kell ezt elvégezni és milyen módszertan szerint és ugyanezen szempontok felmerülnek az államháztartás szintjén is.

Az államszámviteli rendszer alapvetően az elszámoltathatóság biztosításának egyik legfőbb eszköze. Attól függően, hogy az elszámoltathatóság fogalmát milyen módon értelmezzük, a két összetevő közül melyik elemre koncentrálnunk eltérő számviteli módszertan szükséges. A fogalom teljes körű használata jelenti a legnagyobb kihívást az államszámviteli rendszer számára. A fogalom kiterjedésének bővülése a '80-as évektől gyorsult fel jelentősen.

A pénzforgalmi szemlélet legnagyobb hiányossága, hogy alapelvének következtében az elszámoltathatóság egyik feltételének felel csak meg többé-kevésbé. Azt képes bemutatni mindössze, hogy az adott egység mennyi pénzt költött el. A módszer számára problémát jelent a mire kérdésre való válasz is. A nyilvántartásokból nehezen határozható meg a pénzköltség célja. Itt tulajdonképpen a funkciók szerinti kimutatások gyenge információtartalmáról van szó. Ennél fogva pótlólagos ráfordításokkal határozható meg például az oktatásra vagy az egészségügyi ellátásokra fordított kiadások értéke. Pedig ez is fontos információval bírna.

A tranzakciók jellemzően három fázisra tagolódnak. A beszerzési döntések esetén az első fázis az adott termék vagy szolgáltatás megrendelése. Majd ezt követi a megrendelés teljesítése, ezzel párhuzamosan a számla megérkezése. Végül a harmadik fázisban megtörténik a pénzben való ellentételezés. Az értékesítési események esetén szintén három szakasz különböztethető meg. Az első szakasz a termék/szolgáltatás előállítás. A második fázisban megtörténik a termék leszállítása vagy a szolgáltatás nyújtása. Végül a harmadik fázisban a vásárló kiegyenlíti tartozását. Természetesen a három fázis tartalma az államháztartás különböző szintjein és egységeinél eltérő sajátosságokat mutat. Például egy önkormányzatnál gazdasági eseményt jelent valamely helyi adó beszedése. Ennek első lépése a kivetés, majd következik a határozatról szóló értesítés kiküldése, és végül megérkezik az adó összege. A termék vagy szolgáltatás értékesítése illetve vásárlása sokféle formában történhet. Ebből következően a termék illetve szolgáltatás fogalmát tágabb értelemben kell használni az államháztartás keretei között.

A pénzforgalmi szemlélet következtében a nyilvántartásokban a fenti három szakasz közül mindössze kettő jelenik meg, a vevői számla kiállítás vagy a szállítói megérkezése, illetve a

pénzügyi ellentételezés.⁷³ (Jones, 2007.) A tranzakció rögzítése azonban csak a tényleges teljesülést követően történhet meg. Mindez több problémát is felvet.

Egyrészt a gazdasági esemény teljes körű rögzítése hiányzik, illetve kívül esik a nyilvántartási és beszámolórendszer keretein. Látszólag csak a tranzakció pénzügyi teljesítése számít, az előtte történt események nem fontosak. Ezáltal a gazdálkodás lemond egy olyan típusú információforrásról, amelynek segítségével a jövőbeli teljesítések értéke előrejelezhető. Azaz a követelések és kötelezettségek konkrét információtartalma hiányzik a nyilvántartásokban. Ezen információk nemcsak a jelenbeli, hanem a jövőbeli döntéshozatalhoz is nélkülözhetetlenek, hiszen a vezetésnek tudnia kell, az adott teljesítések mikor jelennek meg. A követelések és kötelezettségek pontos ismerete azért lenne fontos, mert bizonyos tranzakciók (például PPP konstrukció részlete, kötvénytartozás törlesztése) megjelenése pénzügyi gondokat okozhat - mivel, mint pénzügyi kötelezettségek nincsenek szem előtt. Továbbá a költségvetés tervezésekor is nélkülözhetetlen e kategóriapár ismerete.

Másrészt az előzőekből következően a jelzett információhiány egyfajta alkalmazkodási kényszert is eredményez az adott egység számára. Ez abban jelentkezik, hogy a vezetés számára az esetlegesen előálló fizetési kötelezettségek értékét megpróbálják előrejelezni. A nyilvántartási és beszámolórendszer keretei között mindez azt jelenti, hogy az analitikus nyilvántartásokban kerülnek rögzítésre a követelések és a kötelezettségek. Ez egyszerre kedvező és kedvezőtlen gyakorlat. Kedvező abból a szempontból, hogy az egység tudatosan próbál alkalmazkodni, igyekszik döntéseinek jövőbeli következményeit felmérni. Kedvezőtlen módszer abból a szempontból, hogy az analitikákban való nyilvántartás plusz erőfeszítéseket igényel a szervezettől.

Nagy a veszélye a pontatlanságnak és a részleges nyilvántartásnak, mivel nem kötelező e nyilvántartások vezetése a számviteli alkalmazottak kevésbé lehetnek elkötelezettek a cél érdekében.⁷⁴ E kockázat a vezetés információigényének tudatos és kiterjedt meghatározásával csökkenthető. Nem elegendő a követelések és kötelezettségek nyilvántartásának előírása, az is szükséges, hogy az egyes alkategóriák értéke és összetétele szintén ismert legyen. Például nem mindegy, hogy adott kötelezettség rövid vagy hosszú lejáratú illetve, hogy a követelés valamely bank, vagy egy vállalkozás felé áll fenn. Mindezek eltérő következményekkel járnak a gazdálkodásra.

⁷³ Azonban a számla kiállítása illetve megérkezése gyakran kimarad a könyvvézetési események közül.

⁷⁴ Ugyanakkor számos országban kötelező előírás a követelések és kötelezettségek nyilvántartása az analitikus nyilvántartásokban.

A kiegészítő analitikus nyilvántartások vezetése pozitívnak ítéltető, de a pénzforgalmi jellegből adódóan a nyilvántartási és beszámolórendszer főkönyvi számláiba ezen adatok csak már a realizálást követően kerülnek be. Azaz a megkövetelt valós és hű kép kialakítása nem lehetséges.

A tranzakciók harmadik fázisára való koncentráció egyben azt is jelenti, hogy a nyilvántartási rendszer egyedül a bevételi-kiadási információkról ad tájékoztatást. Azonban ezek értéke nem határozható meg egyértelműen. Ennek indoka, hogy a bevételek és kiadások esetén a tényleges teljesítés számít a rögzítés időpontjának. Így az adott évben teljesült bevételek és kiadások egy része nem feltétlenül az adott időszak gazdálkodásának „eredménye”. Például ha a teljesítés, a szolgáltatásnyújtás az előző évben történik, de az igénybe vevő csak a következő évben fizeti ki az ellenértéket, akkor ez már a következő költségvetési év kimutatásaiban jelenik meg, holott a ráfordítás az előző évhez tartozik.

A bevételek és kiadások összevetése mindössze az adott egység likviditásának becslésére alkalmas. Más típusú adatok kinyerése nem lehetséges. A bevételi-kiadási szemlélet esetén jelentős kockázatot jelent az időbeli ütemezés befolyásolása. A tranzakciók pénzügyi teljesítésének időpontja az egyéni érdekeknek megfelelően alakítható, például egy beruházási kiadás „átvihető” a következő költségvetési évre, javítva ezáltal az adott évi pénzforgalmi egyenleget.

További hiányossága a pénzforgalmi szemléletnek az olyan tranzakciók negligálása, amelyek nem járnak pénzmozgással. A korábban már említett követelések és kötelezettségek mellett az értékcsökkenés gazdasági tartalma sem jelenik meg lévén, hogy az amortizáció nem jár tényleges pénzmozgással. Az eszközök értéke, azaz a beruházási kiadások egy összegben az aktiváláskor kerülnek elszámolásra. Az eszközök használati időtartama alatt az értékcsökkenés formailag ugyan elszámolásra kerül, de ennek nincs valós gazdasági hatása. Az amortizáció funkciója az eszköz pótlása lenne a használati idő egyes éveiben felhalmozott értékcsökkenés értékéből.⁷⁵ Továbbá az eszközök pótlási kötelezettsége szintén rendszeren kívüli tényező. Mindez jól látható a költségvetés felépítésében is, ahol a beruházási előirányzatok csak az ún. folyó beruházásokat tartalmazzák. Az államszámviteli rendszer a rögzítési technikája és a rövid távú szemlélet miatt nem foglalkozik az eszközök pótlásának kérdésével.

Ily módon a gazdálkodás egyik kiemelt területe a vagyongazdálkodás kritikus helyzetbe kerül. Példaként említhető az állami és önkormányzati intézmények leépülő vagyona. A

⁷⁵ Más értelmezés szerint az amortizáció adott eszköz „használati költségét” jeleníti meg.

nyilvántartásokból e folyamat nem derül ki. A nyilvántartási és beszámolórendszer nem képes az eszközök értékét nyomon követni és valós értéküket bemutatni. A vagyongazdálkodás formálissá válik.

Hasonlóan a követelések és kötelezettségek nyilvántartásához az eszközök értékének kimutatása is csak az analitikus nyilvántartások vezetésével lenne lehetséges. Azonban e területen még a követeléseknél illetve a kötelezettségeknél tapasztaltnál is nagyobb elmaradás mutatkozik lévén, hogy az eszközök nyilvántartott értékének a valós értéktől való eltérése még nagyobb kockázatokat rejt magában. Ráadásul a gazdálkodáshoz használt eszközök értéke minden országban valamennyi egység esetén jelentős nagyságrendű, így a működés eredményességének legfőbb alakítója.

A vagyongazdálkodás eredményességét az is rontja, hogy a vagyon állományában bekövetkezett változás sem határozható meg egyértelműen. Ennek oka egyrészt az értékcsökkenés nem megfelelő kezelése, másrészt pedig az, hogy a bekerülési érték, mint egyszeri ráfordítás nem határozható meg egyértelműen. Továbbá egyes elszámolási technikák segítségével, az elszámolási rendszerből fakadó torzulások miatt az adott egység vezetése az eszközállomány mesterséges növelését képes elérni. Ilyen például a hitelfelvétel, mint tranzakció, amely a mérlegben a forrás oldalon kötelezettségként, az eszköz oldalon pedig valamilyen pénzeszköz formájában jelenik meg. E tranzakció eredményeként szokták mondani, hogy növekedett a vagyon, holott e tranzakció nem befolyásolja a vagyon értékét.⁷⁶

Sajnálatos következménye a pénzforgalmi szemléletnek, hogy a bevételt eredményező tranzakciók sok esetben nem jelentenek tényleges, nettó bevételt. Példaként említhető az iskolai étkeztetés díja, amely esetben a szülők által fizetett díj bevételként jelenik meg, de a másik oldalon ott vannak többek között a nyersanyagokra fordított kiadások.

A kiadások mellett az adott feladat költsége, ráfordítása sem határozható meg. A pénzforgalmi szemlélet tulajdonképpen azt feltételezi, hogy a felmerült kiadások egyben ráfordításként elszámolható költséget is jelentenek. E logika szerint a két fogalom között nincs különbségtétel. E következtetés azonban hamis, és félrevezető információkat szolgáltat. A kiadások között számos olyan elem található, amely valóban költséget jelent, de léteznek kivételek. Például a hitel-visszafizetés esetén a tőketörlesztés.

A költségek kiszámításának másik korlátja az előbb említett értékcsökkenés nem korrekt kezelése. A költségek ismerete nélkül a termékek illetve szolgáltatások egységköltségének kalkulációja lehetetlen. Ennek hiányában viszont nem lehetséges eldönteni, hogy adott termék

⁷⁶ Nettó eszközállomány = Összes eszközállomány – rövid és/vagy hosszú lejáratú kötelezettség.

vagy szolgáltatás esetén a saját előállítás vagy a vásárlás a racionális döntés. A gazdálkodás számára a feladatellátás kereteinek hatékony kialakítása lehetetlenné válik, tovább rontva ez által az egység eredményességét. Ráadásul e probléma hosszabb időtávban fejti ki hatását, a pazarló gazdálkodás fennmarad, hiszen a gazdálkodás nem képes rámutatni ennek okaira. A gazdálkodás e területe fekete dobozként jelenik meg az érdekeltek számára.

A költségek ismerete nélkül a forrásallokáció sem lehet hatékony. (Bird, 2005.) A menedzsment nem képes bemutatni, tervezni és mérlegelni, hogy a különböző feladatok ellátása ténylegesen mennyibe kerül és a feladat ellátása érdekében milyen értékű és összetételű forrás szükséges. A bevételi-kiadási kategóriapár nem képes megadni a választ e problémára.

A pénzforgalmi szemlélet előbbiekben bemutatott jellemzői nemcsak az elszámolási, hanem a beszámolórendszerben is problémát okoznak. A számviteli beszámoló jellemzően két fő kimutatásból áll, a pénzforgalmi kimutatásból, vagy másképp a pénzügyi jelentésből és a mérlegből.

A pénzforgalmi kimutatás az adott költségvetési évben teljesült pénzbevételeket és pénzkiadásokat tartalmazza. A két oldal egyenlege megmutatja az adott időszak készpénzegyenlegét, amely lehet többlet vagy hiány. A pénzforgalmi kimutatás egyfajta cash-flow kimutatásként működik. Azonban problémát jelent a működési, a beruházási és a finanszírozási pénzáramok egyértelmű el nem különítése. A pénzügyi jelentésben e tételek összekeverednek, csökkentve ez által a tisztánlátást. A legnagyobb problémát a finanszírozási tételek elfedése rejti, ezek közül jó néhány a másik két kategória tartalmában jelenik meg.

A pénzforgalmi szemléletre épülő beszámolórendszer másik központi eleme a mérleg, amely adott időpontra vonatkozóan bemutatja az adott egység eszközeit és forrásait megfelelő összetételben. A mérleg sorok adatai a nyilvántartási rendszer információin alapulnak. Mivel itt az információk korlátozottan állnak rendelkezésre, így a mérleg sem mutathatja a valós helyzetet. Az eszközoldalon a befektetett eszközök nettó értékének megállapítása lehetetlen feladat, hiszen a bekerülési érték mellett az értékcsökkenés elszámolása sem a valós helyzetet mutatja.

Az eszközoldalon további problémát jelent a követelések értékének bemutatása, a tranzakciók pénzügyi teljesítésére való fókusz miatt. Mindez megfigyelhető a követelések mérlegcsoport párja, azaz a kötelezettségek esetén is a forrás oldalon.

A mérleg forrásoldalán a források összetételének korrekt reprezentációja szintén problémát jelent, hiszen a pénzügyi teljesítés mellett ismerni kell az eszközváltozás értékét, ezáltal pedig a forrásokban, és ezek összetételében bekövetkezett változást.

A pénzforgalmi szemlélet alkalmazása esetén a beszámolórendszer legfőbb problémája, hogy nem mutatja be az adott egység tényleges éves teljesítményét, ennek mindössze a pénzügyi oldalára koncentrálnak. A jövedelmi és vagyoni vonatkozások bemutatása ugyanakkor elmarad. Az elszámoltathatóságot nem segítik elő a deficit/többlet típusú beszámolók, ennél sokkal több és jobb minőségű információra lenne szükség. (McRae és Aiken, 2000.)

A pénzforgalmi szemlélet előzőekben bemutatott jellemzői alapján vizsgálható meg az a kérdés, amely szerint, mennyiben képes kielégíteni e szemlélet az érdekeltek információ igényeit.

Robbins szerint az államháztartás szervezeteinek beszámolóit, jelen tartalom mellett elsősorban a költségvetés készítőinek érdekeit szolgálják. (Robbins, 1984.) E megállapítás tágabb értelemben úgy is megfogalmazható, hogy a politikusok számára megfelelő a beszámoló által nyújtott információmennyiség. Mindaddig, amíg a tradicionális költségvetési logika uralkodik.

Jones és társai 1985-ös felmérésükkel az ellenőrző szervezetek igényeit vizsgálták. Azt állapították meg, hogy ebből a szempontból ezen intézmények számára a forrásszerző tevékenység, a pénzügyi helyzet- és egyensúly, a kiadási oldal és a beszámoló költségvetéssel való összhangjának kérdései kerülnek előtérbe. (Jones és tsai., 1985.) A pénzforgalmi szemlélet e kérdésekre korlátozottan képes választ adni.

Az érdekeltek közül a hitelezőket és a befektetőket vizsgálta Boyett és Giroux (1978.) valamint Daniels és Daniels (1991.). Mindkét kutatópáros szerint három információt figyelnek ezen érdekeltek a beszámolóikban: a deficit vagy többlet nagyságát, a kötelezettségek pontos kielégítésének képességét, a hatékonyság és a gazdaságosság mutatószámait. A pénzforgalmi szemlélet ebből a szempontból az első két információt képes nyújtani, azonban a befektetők-hitelezők számára ezen adatok valóságtartalma kockázatot jelent. Elegendő, ha csak egy kötelezettségre gondolunk, amelynek teljesítésére az egység nem készül fel, a pénzügyi egyensúly máris felborul. A teljesítmény típusú adatokat a pénzforgalmi szemlélet nem képes nyújtani. A befektetők és a hitelezők viszont többnyire a pénzforgalmi adatok alapján döntenek az együttműködésről, gondolván arra, hogy a pénzforgalom megfelelő fedezetet nyújt a fellépő befektetési, illetve hitelezési kockázatokra.

Az előbb elmondottak jelentik a legfőbb problémát az egység vezetői számára is. (Ryan és tsai, 2000.) A feladatellátás hatékonyságának mérése nem ítélné meg e keretek között, hiszen hiányoznak a költség, a vagyon, az eszköz és a jövedelmezőségi adatok. Az egységek vezetői a tranzakciók szűk körét képesek kontroll alatt tartani.

Az érdekeltek között fontos csoportot alkot a lakosság is. Az állampolgárok az adott egység gazdálkodásával kapcsolatban a felhasznált erőforrások értékére, a feladatok típusaira és ellátásuk hatékonyságára kíváncsiak. Természetesen e csoport igényeit egyszerűbb struktúrával és tartalommal lehet kielégíteni. (Steccioli, 2004.) A pénzforgalmi szemlélet ezen információkat sem képes szolgáltatni, a kiadások és bevételek értékéből az állampolgár nem képes megítélni az egység gazdálkodásának minőségét.

Összefoglalva a pénzforgalmi szemlélet jellemzőit, megállapítható, hogy az érdekeltek információigényét csak a tradicionális költségvetési logika alkalmazása esetén képes kielégíteni. Azonban ekkor is fennállnak a gazdálkodást veszélyeztető tényezők, csak ezek rejtve maradnak. Természetesen, ha nincs igény ezek bemutatására, akkor ezen információk előállításával az államszámviteli rendszer racionálisan nem foglalkozik. Az érdekeltek így módon a gazdálkodásnak csak egy vetületét képesek nyomon követni, a vagyoni, jövedelmi helyzet ismeretének szükségessége fel sem merül bennük.⁷⁷ Ennek fő indoka a tradicionális költségvetési logika által keltett illúzió.

E helyzetben teljes mértékben egyetértek Revsine állításával, amely szerint „a pénzforgalmi szemlélet mellett a közszférában a megtévesztésre törekvő szereplők sokkal kevesebb akadállyal szembesülnek, mint bármely más elszámolási technika mellett” (Revsine, 1991.), a korrupció akadálytalan. A beszámolási gyakorlat főként a kormányzat érdekeit szolgálja.

A pénzforgalmi szemléletű államszámvitel működése számos problémával terhelt. E problémák kiküszöbölése a modern költségvetési logika terjedésével párhuzamosan egyre inkább tudatosul, az illúzió eltűnik.⁷⁸

2.7.2. A kamerális számvitel, mint a pénzforgalmi szemlélet alternatívája

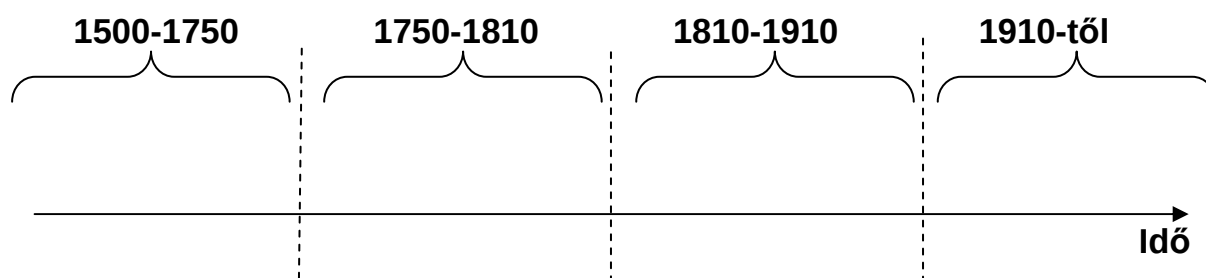
A pénzforgalmi szemlélet alkalmazása jellemzi a kamerális számvitelt is, ugyanakkor a két módszertan tartalmában mégis különbözik egymástól. A kamerális számvitel fontos szerepet játszik az államszámvitel fejlődésében és bizonyos mértékben az elhatárolás alapú szemlélet előfutárának, egy korai próbálkozásnak tekinthető.

A tradicionális államszámvitel jellemzően a pénzforgalmi szemléletre épül. A pénzforgalmi szemlélet hosszú történeti fejlődés eredményeként jutott el a mai formájába. Walb szerint négy szakaszra osztható a kamerális számvitel fejlődése (Monsen, 2002.).

⁷⁷ Ha fel is merül, akkor is elnyomják az államháztartás gazdálkodási rendszerének jellemzői.

⁷⁸ Természetesen e problémák megoldását nagymértékben befolyásolja az államháztartás gazdálkodási rendszerének felépítése, működési mechanizmusa és az ezt szabályozó törvények kiterjedtsége, minősége.

9. ábra: A kamerális számvitel fejlődésének korszakai.



Forrás: Walb (1926.) tipizálása alapján saját szerkesztés.

A vállalati kameralizmus, mint számviteli módszertan sok tekintetben előremutató technika. A legfőbb előnyei a következőkben összegezhetők:

- megfelel az államháztartás pénzforgalmi logikájának – a bevételek és kiadások nyomon követhetők,
- bemutatja a finanszírozás forrásait,
- részletezi a számviteli követeléseket és kötelezettségeket,
- a követelések és kötelezettségek integrált elemek,
- meghatározható a segítségével a pénzügyi egyenleg (pénzforgalmi egyenleg),
- közelítően kiszámítható az adott egység eredménye (tevékenységének jövedelmezősége),
- a számlák alábontásával a köztulajdonban lévő vállalatok is képesek gazdasági teljesítményük mérésére,
- a gazdálkodás irányítása számára fontos és használható eszköz,
- megfelel a kontrollra épülő költségvetési rendszer követelményeinek.

A kamerális számvitel ugyanakkor hátrányokkal is rendelkezik. Ezek közé tartozik a horizontális rögzítés során alkalmazott egyoldalúság, a jövedelmezőség kalkulációja csak lehetőség és nem kényszer – ezt a lehetőséget csak burkoltan hordozza, a nem pénzügyi tranzakciók közül néhányat tartalmaz, de nem képes az értékcsökkenést megfelelően kezelni, a plusz számlák vezetése viszonylag bonyolult, a nem pénzügyi tételek bizonyos formáinak mellőzése rontja a módszer robusztusságát.⁷⁹

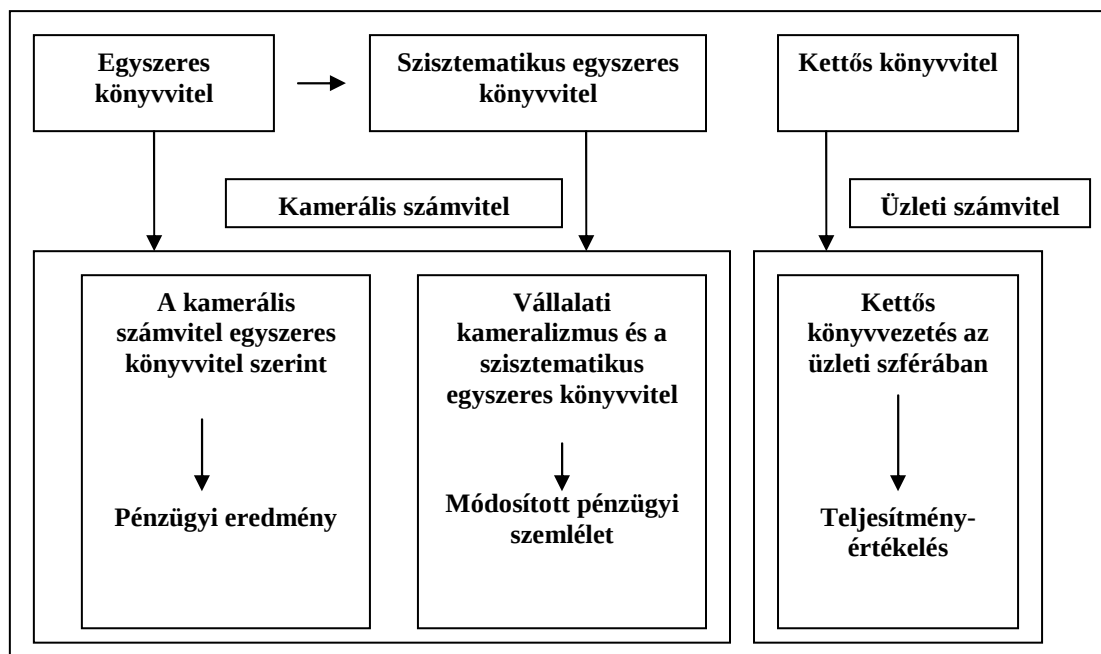
A pénzforgalmi szemlélet és a kamerális számvitel⁸⁰ egy töről fakad, de szükséges különbséget tenni a két módszer között. A megkülönböztetés létjogosultsága a kamerális számvitel harmadik fázisától kezdve érvényesül. A negyedik szakaszban a vállalati

⁷⁹ Különösen a jövedelem kimutatás esetén.

⁸⁰ A kamerális számvitel további jellemzőit a 3. számú melléklet tartalmazza.

kameralizmus már a pénzforgalmi szemlélet egy továbbfejlesztett változatának tekinthető, amely a korábbi problémák egy részére adekvát válaszokat ad.

10. ábra: A kamerális és az üzleti számvitel alapelvének összehasonlítása.



Forrás: Mansen (2006.)

A kamerális számvitel bizonyos mértékben az elhatárolás alapú szemlélet előzményeként értékelhető. Mindez azt is bizonyítja, hogy a kameralisták is felismerték a pénzforgalmi szemlélet hátrányait és már az 1900-as évek elején egy kompakt módszert dolgoztak ki a gazdasági teljesítmény mérésére a közsféra keretein belül. (Walb, 1926.) Ezen igények megjelenését az államháztartás gazdálkodásában tapasztalható változások magyarázzák.

Hiba lenne azonban az elhatárolás alapú szemlélet kialakulását e módszertanból eredeztetni, ez sokkal inkább az üzleti számvitel módszerein alapszik. A kamerális és az elhatárolás alapú szemléletnek mindössze a célja közös, azaz a gazdasági teljesítmény számszerűsítése. Ennek mérése azonban teljesen eltérő módszertan szerint történik.

2.7.3. A módosított pénzforgalmi szemlélet

A pénzforgalmi szemlélet továbbfejlesztett formája a módosított pénzforgalmi szemlélet. E módszer is a pénzforgalmi szemléleten alapul, magában hordozva annak problémáit. A kétféle technika között mindössze a rögzítési módszer tér el.

A módosított pénzforgalmi szemlélet a pénzügyi egyenleg értékéről teljesebb képet kíván adni, ezért nemcsak a ténylegesen megtörtént pénzáramlásokat rögzíti. A nyilvántartásokban megjelennek a jövőbeli tranzakciók közül azok is, amelyek logikailag az adott költségvetési

évhez tartoznak. (Christiaens és Rommel, 2008.) E tranzakciók tulajdonképpen az aktív és a passzív időbeli elhatárolások. Ilyen tranzakció lehet például a már elköltött kiadás, amely pénzforgalmilag még nem realizálódott.

A módszer korrekciója, hogy a pénzforgalmilag teljesült tranzakciók bizonyos tételeit a deficit/szufficit meghatározásakor nem lehet figyelembe venni. (Kassó, 2006.) Ide tartoznak a következő költségvetési évhez tartozó eseményeik. Másképpen ezek a passzív időbeli elhatárolások. A módosított szemlélet továbbá meghatározza a költségvetési évet követő azon időszakot, amelynek gazdasági eseményei még figyelembe vehetők a pénzforgalmi egyenleg meghatározásában illetve megjeleníthetők a beszámolóban.

A módosított pénzforgalmi szemlélet a pénzforgalmi pénzügyi egyenleg számításakor elkövetett hibáit képes korrigálni. Az adott egység éves bevételeinek és kiadásainak egyenlege a valós helyzetet mutatja. Mintegy feloldja az éves realizálási kötelezettség feltételét, és ezáltal rugalmasabb elszámolási környezetet teremt. Ez nagyon fontos a nyilvántartási és beszámolórendszer megbízhatósága és közvetetten a gazdálkodás szempontjából. Nem értékelhetjük azonban optimális elszámolási technikának e módszert, mert a pénzforgalmi szemlélet kapcsán bemutatott problémákat, kihívásokat nem képes megoldani. Nem határozható meg az adott feladat teljes költsége, a pénzforgalom nélküli tranzakciókról nem vesz tudomást, a jövedelmezőség kalkulációja lehetetlen, a beszámoló csak a likviditással kapcsolatos információkat közvetíti illetve az államháztartás valós folyamatairól nem ad kellő tájékoztatást.

2.8. Az elhatárolás alapú szemlélet

Az államszámvitel másik fő módszertana az elhatárolás alapú szemlélet, amely az üzleti számvittel mutat rokon vonásokat.

Az elhatárolás alapú szemlélet létrejött különböző tényezőkkel magyarázható. A hajtóerők között a pénzforgalmi típusú államszámviteli rendszerből származó problémák illetve az államháztartás gazdálkodási rendszerének változásával⁸¹ összefüggő faktorok említhetők.

Az elhatárolás alapú módszertan képes küszöbölni a pénzforgalmi szemlélet problémáit. Az elhatárolási technika előnyei a pénzforgalmi technika hátrányai.

⁸¹ Az államháztartás gazdálkodási rendszerben tapasztalható változásokkal összefüggő tényezők bemutatását az 1.5. alfejezet tartalmazza.

Az elhatárolás alapú szemlélet teljes körű alkalmazása a gyakorlatban nagyon ritka, sokszor bizonyos területeken a pénzforgalmi szemlélet használata jellemző.⁸² Alkalmazásának indoka, hogy az adott területeken nem éri meg az elhatárolás alapú szemlélet alkalmazása ennek túlzottan magas költségei miatt. (Kassó, 2006.)

Az elhatárolás alapú szemlélet nem egy szimpla módszertani ajánlás, nem merül ki jelentősége az államszámvitel keretein belül. Sokkal inkább nevezhető egy összetett módszertani gyűjteménynek, amelynek célja az államháztartás gazdálkodásának fejlesztése, hatékonyságának javítása. Mindezt az elhatárolás alapú szemlélet az államszámvitelen keresztül éri el azáltal, hogy szignifikáns hatást fejt ki az államháztartás információs rendszerének többi elemére.

2.8.1. Elhatárolás alapú szemlélet a szakirodalomban

Az elhatárolás alapú szemlélet vizsgálata a szakirodalomban az 1970-es években kezdődött el. A következő évtizedben egyre több szerző figyelme fordult e szemlélet elemzése felé. A témakör egyes részterületeinek alaposabb vizsgálata és a megállapításokról szóló viták a '90-es évek elejétől kezdődően jelentek meg a szakirodalomban.

Az elhatárolás alapú szemlélet vizsgálata nagyon gyakran az NPM-hez kötődik. Az NPM technikák egy elemének tekintik e szerzők az elhatárolás alapú szemléletet.⁸³

Az új módszertan különböző kontextusban vizsgálható. E szempontból megkülönböztethetők a közszféra és az államszámvitel kapcsolatával (Lüder, 2000.) illetve az államszámvitel és az elhatárolás alapú szemlélet közötti összefüggésekkel foglalkozó tanulmányok. Ez utóbbi nézőpont kutatásainak széles kiterjedését érzékelteti Olson, Guthrie és Humphrey munkája, amelyben a szerzők tíz különböző államszámviteli reformtípust különböztetnek meg, véleményük szerint ezek közül az egyik az elhatárolás alapú szemlélet. (Olson, Guthrie és Humphrey, 1998c)

A szerzők egy csoportja szerint az elhatárolás alapú szemlélet előnyös vonásai teljes mértékben elérhetőek. (Shand, 1990.), (Barrett, 1993.), (Evans, 1997.), (Rhodes, 1998.), (Gillibrand és Hilton, 1998.), (Pendlebury és Karbhari, 1998.), (Rowles, 2002.), (IFAC, 2002.) Más szerzők ezzel ellentétben kritikával illetik az elhatárolás alapú szemléletet. (Jones és Puglisi, 1997.), (Mellett, 1997.), (Guthrie, 1998.), (Olson et al., 1998b), (ter Bogt és Van Helden, 2000.), (Christiaens és Vanhee, 2003.), (Lüder és Jones, 2003.), (Matheson és Kwon, 2003.), (Newbarry és Pallot, 2004.) A kritikák jellemzően egy-egy elszámolási módszerhez

⁸² Az elhatárolás alapú szemlélet alkalmazásának országonként eltérő vonásait a 2.9. alfejezet mutatja be.

⁸³ A szerzők felsorolását és álláspontját lásd az 1.5. alfejezetben.

kötődnek, például többek között az eszközértékeléshez, az amortizáció elszámolásához, a költségkalkulációhoz vagy a beszámoló felépítéséhez. Más szerzők szerint ugyanakkor az új szemlélet csak bizonyos területeken lehet eredményes. (Barton 1999.), (Christiaens és Rommel, 2008.) E területek jellemzően azon tevékenységek, amelyek esetén a legnagyobb a hasonlóság a piaci szervezetek működéséhez. Másképpen főként a köztulajdonú vállalatok alkalmazhatják sikerrel az elhatárolás alapú szemléletet.

Álláspontom szerint az államháztartás gazdálkodási környezete olyan mértékben megváltozott, hogy a tradicionális pénzforgalmi helyét az elhatárolás alapú szemléletnek kell átvennie. Az adaptáció fokozatosan valósítható meg, sikere a tudatos tervezésen és az új államszámviteli rendszer konzisztenciáján múlik.

A szakirodalomban jellemző, hogy az elhatárolás alapú szemlélet elemzése a pénzforgalmi szemléletből indul ki. Az új szemlélet alkalmazásának indoka, hogy a pénzforgalmi szemlélet nem képes adekvát választ adni a felmerült problémákra.⁸⁴

A szerzők többsége szerint az elhatárolás alapú szemlélet a közszféra pénzügyi menedzsment reformjának részét képezi.

Az elhatárolás alapú szemlélet bevezetésének kérdései jellemzően elemzésre kerülnek. Azonban kevésbé hangsúlyos az új szemlélet megvalósításával elérhető módszerek alkalmazásának vizsgálata. Ez alól kivételt jelent az információs rendszer illetve az államszámvitel kapcsolatának jellemzése.

Az elhatárolás alapú szemlélet bevezetésének vizsgálata alapvetően három témakört ölel fel. (Carlin, 2005.) A szerzők többsége az adaptáció témaköreire koncentrál. Céljuk az elhatárolás alapú szemlélet adaptációja során megvalósítandó elemek meghatározása. Az elhatárolási szemlélet e megközelítésben a transzparencia biztosításának feltétele. (Denis, 1993.), (Micallef, 1994.), (Wong, 1998.), (Boxall, 1998.), (Schedler, 2003.), (Christiaens és Wielemaker, 2003.), (van der Hoek, 2005.)

A második kutatási terület azt vizsgálja, hogy a transzparencia érvényesülése esetén mennyiben fejlődhet az államháztartás gazdálkodása. Két kulcsfogalom köré csoportosulnak az elemzések. Az egyik ilyen fogalom a szervezeti teljesítmény, a másik pedig a forrásallokáció hatékonysága. (Ball, 1994.), (Slamet, 1998.), (Healy és Wahlen, 1999.), (Likierman, 2000.), (Hoque és Moll, 2001.), (Trussel, 2003.), (Shah, 2005.)

Az elhatárolás alapú szemlélet bevezetésének harmadik tipikus kutatási területe az egyes feladatok költségének kalkulációs módszerei. A kutatók e témakörön belül azt vizsgálják,

⁸⁴ A problémák kifejtését lásd a 2.7.1. alfejezetben.

hogy a költséginformációk milyen hatást gyakorolnak az államháztartás gazdálkodására. (Evans, 1995.), (Webster, 1998.), (Humphrey, 1998.), (Gurd és Thorne, 2003.), (Paulsson, 2006.)

Az egyes területeken belül éles viták folynak arról, mennyiben képes megfelelni e szemlélet a vele szemben támasztott elvárásoknak. Bizonyos szerzők vitatják, hogy az elhatárolás alapú szemlélet elősegítené a transzparencia érvényesülését, a teljesítmény növekedését és a forrásallokáció hatékonyságának javítását. Mindezt az államháztartás gazdálkodásának jellemzőivel indokolják. (Guthrie, 1998.), (Jensen, 2001.), (Mulford és Cominskey, 2002.), (Schilit, 2002.)

A vonatkozó szakirodalom részletes áttekintését adja Van Helden tanulmánya. (Van Helden, 2005.) Az 1990'-es évektől kezdődően vizsgálta a közszféra államszámviteli rendszerének reformjával foglalkozó tanulmányokat. A kutatásában e cikkeket tipizálta többféle szempont szerint. A vizsgálat alapját a téma szempontjából öt legmeghatározóbb irodalmi folyóirat adta.⁸⁵

Az első fontos megállapítása, hogy az államszámvitel témakörével foglalkozó szerzők többsége angolszász országból származik. A nemzetiség szempontjából az angol szerzők aránya, amely 30%, meghatározó e témakörben. Ennél kisebb, de jelentős arányt képviselnek az amerikai, az észak-európai (jellemzően svéd és norvég), valamint a spanyol és olasz szakértők munkái.

Van Helden második fontos megállapítása, hogy az államháztartás keretein belül egyes területek a kutatásokban felülreprezentáltak. Ide tartozik például az egészségügyi rendszer, az önkormányzati rendszer és a speciális funkciójú szervezeti egységek.⁸⁶ Lévén az elhatárolás alapú szemlélet e területeken terjedt el leginkább.

Egyetértve Guthrie, Olson és Humphrey indoklásával, mindez két érveléssel támasztható alá. Egyrészt a vizsgált területeken sokkal inkább értelmezhető az ellátott feladat tartalma, vagyis az output jobban definiálható. Másrészt pedig e területek innovatívabbak, nagyobb a fogadókészségük az újításokra, összehasonlítva a központi kormányzattal.⁸⁷ (Guthrie, Olson és Humphrey, 1998a)

A központi kormányzat kutatásai jellemzően a költségvetéshez kötődnek. Itt azonban az államszámviteli vonatkozások kevésbé kerülnek elemzésre.

⁸⁵ Ezen folyóiratok a következők: 1. Financial Accountability & Management 2. Accounting, Auditing and Accountability Journal 3. Accounting, Organizations and Society 4. European Accounting Review 5. Management Accounting Research.

⁸⁶ Ezen egységek típusai az adott ország berendezkedésének, az adott államháztartás struktúrájának függvényei.

⁸⁷ A nemzetközi kitekintésben további szempontokkal egészítem ki e megközelítést.

A Helden által vizsgált tanulmányok többsége, közel 60%-a, esettanulmány jellegű. Ezek jellemzően az államszámvitel koncepcióival, technikáival illetve aktuális felhasználási módjaival foglalkoznak. A jövőbeli előrelépés lehetőségei kevésbé kerülnek tárgyalásra. Továbbá az alkalmazott számviteli módszertan hatásai nagyon ritkán kerülnek bemutatásra az egység gazdálkodásának más területeire vonatkozóan.

Az elhatárolás alapú szemlélet irodalmában kitüntetett szerepet töltenek be az adaptáció sikerességét elemző tanulmányok. Jellemzően összehasonlítják a korábbi és az adaptációt követő helyzetet az államszámviteli rendszer vonatkozásában. Ezek is jellemzően egy-egy területet vizsgálnak, mint például az elhatárolás alapú szemlélet adaptációjának sikerességi kritériumait (Christiaens, 1999.), (Christiaens és Peteghem, 2007.), az eszközértékelés módszertanát (Henderson és Peirson, 1983.), (Pallot, 1992.), (Johnstone és Gaffikin, 1996.), az érdekeltek információs igényét, az egységköltség kalkulációjának módszerét (Parker és Guthrie, 1993.), (Aiken és Capitano, 1995.), (Hodges és Mellett, 1998.), (Groot, 1999.), a standardok jelentőségét (Brorström, 1998.), (Baskerville és Newby, 2003.), (Jones és Pendlebury, 2004.) vagy a beszámoló felépítését. (Christensen és Mohr, 2003.), (Stanley, Jennings és Mack, 2008.), (Pessina és tsai., 2008.)

Az elhatárolás alapú szemlélet alkalmazásának szükségessége a szociológiai intézményi szemlélet alapján is igazolható. Az elmélet az államháztartás szervezeteinek magatartását vizsgálja. Fő megállapítása szerint a gazdasági racionalitás nem teljesen magyarázza az intézmények viselkedését. Mindez inkább a szabályok, a szokások, a hatalmi viszonyok és a külső illetve belső nyomások függvénye. Az intézményi szemlélet a külső nyomással és a szabályok változásával indokolja az elhatárolás alapú szemlélet bevezetését. (Lapsley, 1994.), (Scott, 1995.), (Ferlie és Fitzgerald, 2002.), (English et al., 2005.)

Eltérő vélemények fogalmazódnak meg a szakirodalomban arról is, hogyan kellene felépíteni az államháztartáshoz tartozó szervezeti egységek elemi beszámolóit. Jellemzően két nézőpont fogalmazódik meg.

Az egyik szemlélet szerint szektorsemleges szabályozásra lenne szükség, azaz ugyanazon szabályokat kellene alkalmazni a közszférában, ezen belül az államháztartásban, mint a magánszféra vállalatai esetén. Előnye a beszámolók összehasonlíthatósága lenne. (Micallef és Person, 1997.), (McGreggor, 1999.) E nézőpont túlzottan negligálja az államháztartás gazdálkodásának egyedi jellemzőit, álláspontom szerint ily módon nem valósítható meg a beszámolórendszer átalakítása. Mindez további alapot jelentene a valós helyzet elfedésére és a nyilvántartások befolyásolására.

A másik nézőpont szerint az államháztartáshoz tartozó egységek beszámolórendszerének szabályait egyedileg kell kialakítani, a magánszféra sajátosságaitól függetlenül. Az államháztartás gazdálkodása esetén több az eltérés, mint a hasonlóság a magánszféra piaci egységeinek gazdálkodásához viszonyítva. (Ma és Matthews, 1993.), (Carnegie és Wolnizer, 1999.), (Barton, 2002.) Bírálható ez utóbbi nézőpont, hiszen az államháztartás keretei között is alkalmazhatóak a piaci módszerek. Ezekről való teljes lemondás nem racionális megközelítés. Példaként említhető az eszközök piaci értékelési módszere, a fix leírási kulcsok alkalmazása sok esetben nem indokolható. A piaci módszerekből sokat lehet tanulni. Azonban nem szabad másolni e módszereket, ehelyett az adaptációra kell helyezni a hangsúlyt.

Az elhatárolás alapú szemlélet szakirodalma több szempontból is bírálható, számos hiányossága fedezhető fel.

Az egyik hiátusa, hogy meglehetősen kevés összehasonlító tanulmány született eddig az elhatárolás alapú szemlélet alkalmazásáról. Az összehasonlítás nemcsak az országok esetén, hanem adott országok államháztartásának egyes szintjei között is szükséges lenne. Az utóbbi azért is fontos, mert e kutatások segítségével lehetne elemezni az elhatárolás alapú szemlélet módszereinek terjedését. Választ lehetne adni arra a kérdésre, hogy milyen visszahatások figyelhetők meg a helyi szintről kiindulva az elhatárolás alapú szemlélet adaptációja esetén.

A másik probléma, hogy az elhatárolási szemlélet bevezetésével kapcsolatban részterületek kerülnek vizsgálatra. Az elhatárolási módszertan nemcsak az államszámvitel területén okoz változásokat, hanem a szervezet többi „funkciójában” is. Példaként említhető a vezetés, a tervezés, az informatika, a pénzügy stb. E vonatkozások elemzése a kutatásokban csak ritkán fordul elő.

További hiányossága a vonatkozó szakirodalomnak az elhatárolási szemlélet bevezetése utáni időszak jellemzése. Az elemzések kevésbé foglalkoznak az új szemlélet felhasználási lehetőségeivel és ennek megvalósítási programjával.

A szakirodalomban példákat is találunk a bevezetés folyamatának értékelésére. Több esetben megállapításra kerülnek az alkalmazásának problémái. Azonban az átalakított nyilvántartási és beszámolórendszer hibás működésének okai és különösen ezek felszámolásának módszerei elvétve jelennek meg.

A szakirodalom empirikus felmérései bizonyítják, hogy az adaptációt követő használati időszakban az elhatárolás alapú szemlélet előnyei főként két ok miatt nem tudnak érvényesülni. Egyrészt az érdekeltek miatt, különösen a politikusok ellenállása megghiúsítja a szemléletváltást. Ennek oka jellemzően az elhatárolási szemlélet információinak meg nem

értése. Másrészt az új szemlélet előnyei az államháztartás gazdálkodásának jellemzői miatt nem jutnak érvényre.

Az elhatárolás alapú szemlélet feltételez egy megfelelő minőségű környezetet. Másképpen az adaptáció sikere érdekében bizonyos reformokat már a bevezetés előtt végre kell hajtani. A szakirodalomban mindez torzítottan úgy jelenik meg, hogy a sikertelenség alapvetően az elhatárolás alapú szemlélet következménye.

A szakirodalom további problémája a túlmisztifikálás. Ez érvényes többek között az elhatárolás alapú szemlélet várt eredményeire, az alkalmazásának költségeire és piaci módszerként való felfogására. Az elhatárolás alapú szemlélet eredményei csak megfelelő közegben jelentkeznek. Ha ez nem adott, akkor csak még inkább fokozódik az elszámoltathatóság és a transzparencia hiánya. Az elhatárolás alapú szemlélet költségekkel jár, de sok esetben elmarad a várható többlethozamok említése és becslése. E szemlélet a magánszférától származik, de ez nem jelenti azt, hogy ne lehetne racionálisan adaptálni az államháztartás és a közszféra keretei között.

Az elhatárolás alapú szemlélettel kapcsolatos szakirodalomban bűvös eszközként jelennek meg a standardok. Ezek kétségkívül fontosak, de a gyakorlat azt mutatja, hogy a „helyi” környezet⁸⁸ határozza meg főként az államszámviteli rendszer felépítését és működési mechanizmusát.

2.8.2. Az elhatárolás alapú szemlélet jellemzői⁸⁹

Az elhatárolás alapú szemlélet jellemzője, hogy a tranzakciókról vezetett nyilvántartások az értékesítésnek, illetve a beszerzésnek mindhárom szakaszát tartalmazzák. Az egyes szakaszok közötti kapcsolatot a kettős könyvvézetés logikája teremti meg. Eszerint minden gazdasági esemény hatását egyszerre párhuzamosan két számla megfelelő oldalán⁹⁰ kell könyvelni.

A fenti nyilvántartási módszerből adódóan olyan pótlólagos információk nyerhetők az államszámviteli rendszerből, amelyek teljes mértékben hiányoztak a pénzforgalmi szemléletű nyilvántartásokból.

Ezek közé tartozik többek között a követelések és kötelezettségek aktuális értéke. A nyilvántartásokban az értékesítések értékének szerepeltetésével, figyelemmel lehet követni, hogy az időszakban esedékes bevételek közül melyek teljesültek, realizálódtak pénzügyi értelemben. Továbbá nemcsak a tipikus értékesítési tranzakciók, hanem a rendkívüli

⁸⁸ Helyi környezet alatt itt elsősorban az adott államot, illetve az államháztartás különböző szintjeit értem.

⁸⁹ Az elhatárolás alapú szemlélet bevezetésének főbb témaköreit a 7. számú melléklet tárgyalja.

⁹⁰ A tranzakció típusától függően az esemény a számla tartozik vagy követel oldalát érinti.

bevételek esetén is alkalmazható e módszer. Példaként említhető a kivetett bírságok, a kapott osztalék vagy a pénzügyi eszközökkel végzett műveletekből származó bevételek.

A követelések értékének ismerete fontos információt jelent a menedzsment számára. Az egység vezetése ez alapján értékesítési döntéseit befolyásolhatja, illetve nyilvánvalóvá válik intézkedési kötelezettsége a kinnlevőségek csökkentése érdekében. Egyúttal a követelések megfelelő részletezettségben való nyilvántartása a „vevői tartozások” elemzését is lehetővé teszi.

A pótlólagos információk között hangsúlyos szerepet tölt be a kötelezettségek kategóriájának megjelenése. Az elhatárolás alapú szemlélet a különböző kötelezettségelemek hatását nyilvántartja és bemutatja. A kötelezettségek között a feltételes kötelezettségvállalások, a hosszabb időtávú pénzügyi tranzakciók és a termék illetve szolgáltatásnyújtással kapcsolatos kötelezettségek kiemelt kezelést igényelnek. Mindez nagymértékben segíti a költségvetés tervezésének folyamatát.

Kiemelt szerepet játszik az elhatárolás alapú szemlélet esetén a követelések bevételekké, illetve a kötelezettségek költségekké való átalakulása. E folyamat időbeliségéről is tájékoztat, javítva a gazdasági döntések információs háttérét.

Az elhatárolás alapú szemlélet minden a gazdálkodást érintő tranzakciót rögzít, és ezek hatását is bemutatja. E módszertan szerint az értékcsökkenés, mint költségelem jelenik meg, és beépül egyes feladatok ellátásának összköltségébe. Az amortizáció tehát ebben az esetben már valós gazdasági tartalommal bír. Az eszközök bekerülési értéke a gazdálkodás folyamatainak megfelelően kerül elszámolásra a használati időtartam évei alatt. Az értékcsökkenés e keretek között megjelenik tényleges költségvetési előirányzat formájában.

Az eszközök használati költségének ismeretében a vagyongazdálkodás mozgástere kibővül. Lehetővé válik az eszközvagyon tényleges menedzselése. Ennek tartalma többek között a kiterjed:

- a feladatellátáshoz szükséges eszközállomány meghatározására,
- a fenntartott eszközök értékének minimalizálására – költségtakarékosság,
- az eszközállomány hasznosítására,
- az eszközhasznosítási döntések racionalizálására – pl: bérleti díj, szerződés időtartama, egyéb szerződési feltételek,
- a pótlási döntések meghozatalára,
- a pótlás feltételeinek meghatározására.

A vagyongazdálkodással összefüggő döntéshozatalt támogató információk az elhatárolás alapú szemléletű nyilvántartásokból rendelkezésre állnak.

Az elhatárolás alapú nyilvántartási rendszer segítségével az eszközök tényleges értéke bemutatható. A valós értékelés szerinti nettó érték kalkulálható az értékcsökkenés ismeretében. Továbbá az eszközök értékében bekövetkezett változás is számszerűsíthető. Mindez azért kulcsfontosságú, mert az eszközök állományában bekövetkezett változás a tényleges ráfordítások értékét befolyásolja. Az adott időszakban tapasztalható növekedés az eszközökben többletráfordításként, ennek ellentettje többlethozamként⁹¹ jelentkezik.

Az eszközök értékének pontos és naprakész nyilvántartása és az állományváltozás eredménybefolyásoló tényezőként való kezelése hozzájárul a pénzforgalmi szemlélet egy további problémájának megoldásához. A vagyoneértékesítés jelen keretek között már nem magyarázható eredményjavító tranzakcióként, hiszen a pénzügyi bevételekkel szemben áll a vagyónállomány hasonló értékű csökkenése.

A manipulációk másik területét, vagyis a tranzakciók időbeli ütemezését az elhatárolás alapú szemlélet automatikusan megakadályozza. Nem lehetséges a tranzakciók időbeli csúsztatása, a nyilvántartás a tranzakcióról szóló döntés pillanatában megtörténik az analitikus vagy a szintetikus nyilvántartásokban.⁹²

Az elhatárolás alapú szemlélet a gazdálkodás minden területéről gyűjti az információkat és a gazdasági teljesítmény mérését tekinti elsődleges céljának. A gazdasági teljesítmény magába foglalja a pénzügyi, a jövedelmi és a vagyoni eredmény⁹³ meghatározását.⁹⁴ Az eredmény korrekt meghatározása érdekében az elhatárolás alapú szemlélet e három kategóriát nem elkülönítetten kezeli, a tranzakciók hatását a fenti három eredménykategóriára egyszerre mutatja ki.

Az elhatárolás alapú szemlélet további jellemzője a kiadás és költség fogalma közötti különbség tétel. A kiadás egy pénzforgalmi kategória, azaz a tényleges pénzkiáramlással járó kifizetéseket rögzíti e szemlélet kiadásként. A költség számviteli kategória. A költség az adott időszakban felhasznált erőforrások pénzbeli ráfordításaként jelenik meg. A költségek meghatározása során nemcsak az egység teljes költségszintjének meghatározása a cél, hanem az egyes feladatok összköltsége. Ennek ismeretében kalkulálható az egységköltség.⁹⁵

Ha a vezetés ismeri az egyes feladatok nyújtásának tényleges ráfordításait, akkor racionális döntések hozhatók. Például az adott egység állítsa elő az outputot vagy piaci szervezettől érdemes megvásárolni, hol van a fedezeti pont, mennyi legyen a termék illetve szolgáltatás

⁹¹ Adott feladatok ellátása kisebb eszközállománnyal is megoldható. Az eszközök állományának csökkenése egyfajta megtakarításként értelmezhető.

⁹² A tranzakció típusától függően.

⁹³ Vagyoni eredmény alatt a vagyónváltozás pozitív vagy negatív értékét értem.

⁹⁴ Hasonlóan az üzleti számvitel céljaihoz.

⁹⁵ Egységnyi output előállításának vagy nyújtásának költsége.

ára⁹⁶, mennyi a maximálisan előállítható mennyiség stb. A menedzsment a tényleges ráfordítások ismeretében képes lesz az igazi értelemben vett gazdálkodásra.

A költségek ismeretében a forrásallokáció hatékonysága szintén javítható. A gazdálkodás költségviszonyai alapján racionális finanszírozási döntések hozhatók. Továbbá a politikusok szembesülnek döntéseik tényleges hatásaival. Emellett a menedzsment mérlegelheti az egyes feladat terheit - milyen forrásokból, milyen összetétellel oldja meg. A források között az egyéni hozzájárulás sokkal inkább alátámaszthatóvá válik.⁹⁷

Az előzők alapján megállapítható, hogy az elhatárolás alapú államszámviteli rendszer sokkal több információt hordoz, mint a pénzforgalmi szemlélet. Ezen információtöbbletet a beszámolórendszer is tükrözi. Az információk jobb minősége ugyanakkor pozitív hatást fejt ki a beszámoló tartalmára. Az elhatárolás alapú beszámoló már jellemzően négyféle kimutatásból áll: a pénzügyi kimutatásból, a mérlegből, illetve új elemként megjelenik a jövedelem kimutatás és a cash-flow kimutatás.

A beszámoló elemei nagymértékben hasonlítanak az üzleti számvitel beszámolóira. Ez nemcsak az egyes elemek elnevezésére, hanem tartalmára is érvényes. A hangsúly főként a teljesítményre helyeződik, ugyanakkor nem mellőzi a költségvetési logikából fakadó inputszemléletet sem. A beszámolórendszer egyik legfontosabb előnye, hogy egyszerre képes e két célnak megfelelni.

A pénzügyi kimutatás az adott költségvetési év bevételeit és kiadásait tartalmazza. Az elhatárolás alapú pénzügyi kimutatás csak az adott évben pénzügyileg realizált bevételeket és kiadásokat mutatja be. Azon tételek, amelyek a következő évre vonatkoznak, nem szerepelhetnek benne.

Az elhatárolási szemléletű pénzügyi kimutatás szintén többféle csoportosítást alkalmaz a bevételi és a kiadási oldalon. Jellemző a működési és beruházási tételek elkülönítése, továbbá a kiadások funkcionális, közgazdasági és cél vagy programok szerinti csoportosítása. Az elhatárolás alapú szemlélet ezen igényeknek informatikai megoldások⁹⁸ segítségével tud megfelelni.

A pénzügyi kimutatás funkciója változatlanul a költségvetési kontroll biztosítása. Célja az előirányzatok formájában jóváhagyott kiadások teljesülésének és az ezzel párhuzamosan realizált bevételek bemutatása.

⁹⁶ A gazdasági racionalitást sok esetben felülírják a szociális szempontok. A termék ára nem fedezi az egységköltséget.

⁹⁷ Bár ez a kezdetekben ellenállásba ütközik. Azonban az információk megértését követően a lakosság ellenszenv a díjfizetéssel szemben csökkenthető.

⁹⁸ Mindez olyan könyvvézetési program segítségével oldható meg, amely a tranzakciót a nyilvántartásba vételekor besorolja a megfelelő kategóriába mindhárom szempont szerint.

A költségszempontú gazdálkodás térnyerése szükségszerűvé teszi a jövedelem kimutatás összeállítását. Ennek lényege az eredmény levezetése, vagyis az adott év bevételeinek és ráfordításainak szembeállítása.

A jövedelem kimutatás legnagyobb előnye, hogy a ráfordítások között a pénzforgalmi és a pénzforgalmilag meg nem jelenő tételek is elszámolásra kerülnek.

Az elhatárolás alapú beszámolórendszer új elemét jelenti a cash-flow kimutatás. Ennek felépítése szinte teljes egészében megegyezik a magánszféra üzleti vállalkozásainak e típusú kimutatásával. A cash-flow kimutatás minden olyan tranzakciót tartalmaz, amely konkrét pénzforgalmi következménnyel jár. Jellemzően három pénzáram típus jelenik meg benne, a működési, a beruházási és a finanszírozási cash-flow. A működési és a beruházási pénzáramok tételei jellemzően szokásos és rendkívüli bontásban kerülnek bemutatásra. A finanszírozási cash-flow pedig a külső és a belső finanszírozási igényeket részletezi. A belső finanszírozási igény tulajdonképpen a nettó pénzügyi eszközök változásából eredő pénzmozgás.

A beruházási cash-flow megkülönböztetése egyben a beruházási tevékenység hangsúlyos szerepét is kifejezi. Ez egyrészt a feladatellátáshoz szükséges eszközállomány menedzseléséhez, másrészt pedig a beruházási döntések „kritikus” értékéhez kötődik. A beruházási döntések meghatározó szerepűek, hiszen jelentős forrásokat igényelnek és e tételek mellőzése veszélyeztetheti az adott egység likviditását, hosszú távon szolvenciáját.

A cash-flow kimutatáshoz az adatokat a jövedelem és a pénzügyi kimutatás, illetve a mérleg szolgáltatja. Továbbá a beruházásokhoz és az állományváltozásokhoz kötődő információk az analitikus nyilvántartásokból nyerhetők.

A cash-flow kimutatás célja adott időszak pénzforgalmilag realizált bevételeinek és kiadásainak „kiegyensúlyozása”. Másképpen az adott egység likviditásának biztosítása. E cél érdekében bemutatja a bevételek és kiadások származásának típusát⁹⁹, a pénzbevételek felhasználási módjait illetve az adott időszakra vonatkozóan a készpénzegyenleg változását.

A negatív változás jelzésértékű a menedzsment számára, intézkedéseket kell hozni a bevételek és kiadások kiegyensúlyozására. Ebből a szempontból különösen fontos a pénzáramtípusok elkülönítése. A teljes cash-flow egyenleg mellett az egyes pénzáramtípusok összevetése is hangsúlyos kérdés. Ily módon a pénzellátottság problémái elfedhetők lennének¹⁰⁰, de alábontással mindez megelőzhető.

⁹⁹ Adott cash-flow működési, beruházási vagy finanszírozási pénzáram kategóriák valamelyikébe sorolható.

¹⁰⁰ Hasonlóan a pénzforgalmi szemlélet esetén, ahol nincs ilyen típusú megkülönböztetés.

Az újfajta beszámolórendszernek a mérleg ugyanúgy nélkülözhetetlen eleme, mint a pénzforgalmi szemléletű beszámolórendszernek. Funkciója, hasonlóan a pénzforgalmi szemléletben készülő mérlegkimutatáshoz, adott időpontra vonatkozóan bemutatni az adott egység eszközeit és forrásait megfelelő összetételben. A mérleg szerkezete a korábbiakhoz képest nem változott, előrelépés a mérleg sorok alábontásában mutatkozik. Az egység információs igényének megfelelő részletezettségben készülhet.

Az alábontás mellett még fontosabb jellemzője az elhatárolás alapú szemléletre épülő mérlegnek a valóságtartalom növekedése. Az elhatárolás alapú nyilvántartási rendszerben keletkező információk alapján a mérleg sorok értéke általában egyértelműen meghatározható.¹⁰¹ Az eszközoldalon a befektetett eszközök nettó értéke az értékcsökkenés értékének ismeretében kalkulálható.

Az elhatárolás alapú szemlélet előzőekben bemutatott jellemzői alapján kijelenthető, hogy az elhatárolás alapú szemlélet lényegesen több információt képes előállítani. Legfőbb előnye, hogy egyszerre input és output szemléletű. Másképpen azonos mértékben koncentrálna a költségvetési kontrollra és a teljesítményre. A két nézőpont ugyanakkor kiegészíti egymást, ezek együttesen mutatják be az adott egység vagy tágabban az államháztartás gazdálkodásának helyzetét, adott időszakban elért eredményét.¹⁰²

Alkalmazása a modern költségvetési logika terjedésével indokolható. Az érdekeltek információigényét sokkal teljesebb mértékben képes kielégíteni, mint a pénzforgalmi szemlélet. Képes a likviditásra vonatkozó adatok előállítására és emellett a pénzforgalmi szemlélet hátrányainak kiküszöbölésére. Az adaptációjának kulcskérdése ugyanakkor az államháztartás gazdálkodási rendszerének fejlettsége és fogadókészsége. Ezek hiányában az új szemlélet bevezetése nem lehet sikeres.

2.8.3. Az elhatárolás alapú szemlélet előnyei és költségei

Az elhatárolás alapú módszertan vizsgálható a költség-haszon elemzés segítségével is. Eszerint a módszer alkalmazásával realizálható hasznokat kell összehasonlítani a felmerülő költségekkel. Az elemzés eredménye alapján megítélhető, hogy érdemes-e az elhatárolás alapú módszertant bevezetni.

A költség-haszon elemzés során több nehézség is felmerül. Egyrészt, hogy a módszertan alkalmazásának következményei nehezen számszerűsíthetők. Másrészt az extern hatások pénzbeli elkülönítését akadályozza a hatások következményeinek el nem különíthetősége.

¹⁰¹ Ugyanakkor az eszközértékelési módszerek sokszínűek, és vitára adnak okot.

¹⁰² A pénzügyi, a jövedelmi és a vagyoni helyzetre vonatkozóan.

Harmadrészt a költség-haszon elemzést torzíthatja, hogy az elhatárolás alapú technika bevezetésének költségei sokkal inkább becsülhetőek, mint ennek hasznai. Végül az új módszertan olyan pótlólagos következményekkel járhat az államháztartás gazdálkodásának különböző területein, amelyek számszerűsítése nehéz feladat az időbeli megvalósulás bizonytalansága miatt.

Emiatt a költség-haszon elemzés eredményeinek pontosítása érdekében további célirányos kutatások szükségesek.

Az elhatárolás alapú szemlélet alkalmazása költségekkel jár. A költségek két irányból jelentkeznek. A költségek egyik csoportja a módszer bevezetésével kapcsolatos. Ezek közé tartozik többek között az új államszámviteli rendszer tervezésének, az informatikai eszközök beszerzésének illetve a számviteli szakemberek képzésének költségei. A másik csoportba az elhatárolás alapú szemléletű államszámviteli rendszer működtetésének költségei sorolhatóak.

Az elhatárolás alapú szemlélet alkalmazásában élenjáró országok meglehetősen kevés elemzést készítettek arról, mennyibe is kerül az új módszertan alkalmazása. Jellemzően költségbecslések léteznek csak, és ezek is egy-egy területre koncentrálnak. Ilyen például a munkaerőköltség, a hardver és szoftver eszközök beszerzésének költsége és a továbbképzések költsége.

A számvitel területén dolgozó alkalmazottak továbbképzése a nemzetközi tapasztalatok szerint nem jelent igazi megoldást, mert a szemléletváltásra az alkalmazottak viszonylag alacsony hányada képes. Emiatt nagy szerepe van egy új államszámviteli szakembergárda „kiképzésének”. Ennek pedig anyagi vonzata a felsőoktatási intézmények támogatásának növelése, valamint a szükséges leépítések finanszírozása. Mindez az angol tapasztalatok szerint a munkaerőköltség 45-50%-os növekedését is eredményezheti az államszámvitelben.

Az informatikai fejlesztések szintén nélkülözhetetlenek. E terület modernizálása a közsférával szembeni elvárások miatt is szükséges. Az automatizáció nemcsak az államszámvitel szempontjából elengedhetetlen. A szoftverek esetén teljes csere szükséges. A beszerzések összköltsége elérheti a korábban az informatika fordított éves költség szint dupláját.

A költségek között szerepelnek továbbá a betanulás és az adaptáció egyéb költségei. A bevezetési tapasztalatok szerint az első néhány évben párhuzamosan működik a pénzforgalmi és az elhatárolás alapú államszámviteli rendszer, amely így jelentős költséggel jár. Jellemző az is, hogy az új szemléletből származó információk megbízhatósága az első 1-3 évben alacsony mértékű. Az újonnan keletkező információk tesztelése nem nélkülözhető.

Az elhatárolás alapú államszámviteli rendszer működtetésének bizonyíthatóan magasabb a költségigénye, mint a pénzforgalmi szemlélet esetén.

A fenti költségelemek együttesen jelentik az új módszertan alkalmazásának költségeit. A költségek gyakran tévesen nyomós hátrányként jelennek meg a köztudatban. Mindez csak féligazság. A költségekkel szemben áll az előnyök hosszú listája, elsősorban a tisztánlátás, az átláthatóság és a korlátozott manipulációs lehetőség.

Pollitt és Bouckaert megközelítését alapul véve, az új szemlélet alkalmazásából származó hasznok két szinten jelentkeznek. Az egyik típus a működési hatások, a másik pedig közszféra folyamatainak javítása. (Pollitt és Bouckaert, 2004.)

A működési hatások csoportja az elhatárolás alapú szemlélet bevezetéséből származó közvetlen és közvetett megtakarításokat foglalja magába. E csoportban jelenhetnek meg többek között a következő hasznok.

Megtakarítás származhat abból, ha az adott egység ismeri a pénzáramait. Ennek előnye, hogy az esetlegesen meglévő pénztöbblet hasznosítható, plusz bevétel érhető el, illetve a szükséges hitelfelvétel összege és időpontja előrejelezhető. Nem kell például hitelkeretet fenntartani, ezáltal a banki járulékos költségek megspórolhatóak.

A pénzforgalom nélküli tranzakciók megjelenése által felkészülhet az adott szervezet pénzügyi kötelezettségének jövőbeli teljesítésére. A likviditásmenedzsment felhasználásával jelentős költségcsökkentés hajtható végre. Például rendkívüli helyzetben nem kell a pénzbetétet felmondani, vagy kedvezőbb piaci viszonyok között köthető hitelkeret megállapodás.

A szolgáltatások költségviszonyainak valós ráfordítási szükségletei ismeretében meghatározható, hogy a saját szervezeten keresztüli vagy a piaci szereplő általi feladatellátás a kedvező. A piaci szereplőkkel kötött szerződések esetén jelentős megtakarítás érhető el a megfelelő ár kikötésével. Pontos információk birtokában nem fordulhat elő méltánytalan árszabás.

A versenyfeltételek megteremtésével az államháztartáshoz tartozó szervezetek teljesítménye is javítható, ezáltal további megtakarítások érhetőek el. Ha e szervezetek egyenlő elbánásban részesülnek a piaci szervezetekkel és ugyanúgy pályáznak egy-egy feladat ellátására, akkor a megfelelő ajánlat nyújtása feltételezi a hatékony működést. Ha nem racionális a szervezet gazdálkodása, mindez magasabb ajánlati árban testesül meg. Közvetetten pedig az adott szervezet költségvetési támogatása jelentősen csökkenhet.

Megtakarítás származhat a piaci szemlélet érvényesítéséből, ha a szervezet forrásstruktúráján belül a piaci tevékenységből származó bevételek aránya emelkedik. A

szervezet vezetése számára szükségszerűen jelentkezik a támogatások ily módon történő kiegészítése.

Az adott egységek által kezelt vagyon hasznosítása is jelentős forrást jelenthet. Még úgy is, ha hozzávesszük az amortizáció értékét, amely korábban nem jelent meg tényleges tartalommal az államszámvitelben. További lehetőség a vagyongazdálkodásban a vagyonportfolió átstrukturálása, a feladatoknak megfelelő kialakítása.

Az eszközök valós értékének ismeretében az értékesítési döntések sokkal kevesebb kockázatot rejtenek magukban. Az „érték alatti” eladási ár csak kivételes esetekben fordulhat elő.¹⁰³

A beszámoló valóságtartalmának következtében a külső érdekeltek sokkal teljesebb képet tudnak alkotni az adott egység gazdálkodásáról. Mindez megtakarításként jelenhet meg például a pénzügyi műveletek során. A hitelintézetek sokkal pontosabban állapíthatják meg a kockázati felárat. Kevésbé az adott szervezettípus általános kockázati besorolása lesz meghatározó a hitelezési ügyletek során.

A transzparencia és az elszámoltathatóság javítása egyben visszaszoríthatja a pazarlást és a korrupciót. Bármely országot vizsgáljuk is, a közpénzekkel való visszaélések csökkentése alapvető célkitűzés. Erre vonatkozóan nincsenek pontos felmérések, de ha csak a nagyobb projektek szabályszerűsége garantálható, máris jelentős megtakarítások érhetőek el.

A közszféra folyamatainak fejlődése jelentkezhethet egy adott folyamatnál vagy értelmezhető valamely folyamatcsoport, sőt az államháztartás, mint rendszer szintjén is. Az egyes folyamatok elemeitől a rendszerszintű folyamatok felé haladva egyre nehezebb a hasznok számszerűsítése.

A folyamatok javulására is számos példa említhető. Ezek közül a legfontosabbak a következők:

- a vezetők információs igényének kielégítése – időmegtakarítás,
- a belső és külső érdekeltek információval való ellátása,
- a szerződéskötési gyakorlat fejlődése,
- a tervezési folyamat megalapozottságának javulása,
- a vezetői döntések társadalmi elfogadottságának javítása,
- a participáció által javul az együttműködés a társadalommal,
- a teljesítményszemlélet érezhetően javítja a folyamatok minőségét.

¹⁰³ Ha valamilyen társadalmi érdek ezt indokolja és erről a szervezet vezetése dönt. Ugyanakkor mindez megjelenik a nyilvántartásokban is rendkívüli ráfordításként, visszafogva az ilyen típusú döntések tömegességét.

E hatások együttesen az államháztartás információs rendszerét fejlesztik első lépésben, majd közvetetten megjelenhetnek az államháztartás gazdálkodásának különböző területein. Összességében javulhat a kormányzat fiskális politikájának elfogadottsága, és realisabbá válhat a kormányzat tevékenységének értékelése.

Minden bemutatott területen a megtakarítások elérésében nagy lehetőségek mutatkoznak. Illetve az adaptáció bevezetését követően a fenntartási költségek már sokkal alacsonyabbak, így a költség-haszon elemzés még kedvezőbb eredményt mutathat.

Az előzőek alapján megállapítható, hogy az elhatárolás alapú szemlélet alkalmazása kiemelten fontos az államszámviteli rendszer és közvetetten az információs rendszer modernizációja szempontjából is.¹⁰⁴

2.9. Az elszámolási technikák alkalmazása nemzetközi szinten

Felmerül a kérdés, hogy ha az elhatárolás alapú szemlélet elméleti előnyei bizonyítottak, akkor vajon az országok gyakorlatában milyen mértékben kerül alkalmazásra, illetve a bemutatott előnyös tulajdonságai mennyiben jelentkeznek.

E kérdés megválaszolása érdekében különböző országokban vizsgáltam az államszámviteli rendszer által alkalmazott technikát. A kutatásom során két országcsoportot vizsgállok, az egyik az Európai Unió tagállamai¹⁰⁵, a másik pedig a nem uniós tagállamok köre.

Az egyes országok példáját a nemzetközi szakirodalomra és a gyakorlati szakemberek tapasztalataira támaszkodva mutatom be. A nemzetközi szakirodalomban számos elemzés készült az országok államszámviteli rendszeréről, azonban feldolgozásuk során több módszertani probléma is fellép.

Az első problémát az jelenti, hogy a vonatkozó források nem fedik le az államszámvitel teljes rendszerét. Az elérhető tanulmányok kizárólag a nyilvántartási és beszámolórendszer illetve a költségvetési számvitel jellemzőit tárgyalják. Komplex elemző munka az államszámviteli rendszerről nem érhető el egyetlen állam esetén sem. Ebből a szempontból különösen hátrányos, hogy a kormányzati statisztikai rendszer adott országra érvényes sajátosságai az államszámviteli rendszer másik két eleméből kiindulva nem kerülnek bemutatásra. További problémaként jelentkezik, hogy a források meglehetősen töredezettek, az államszámviteli rendszeren belül a nyilvántartási és beszámolórendszer vagy a költségvetési számvitel képezi vizsgálatuk tárgyát. A források túlnyomó többsége emellett

¹⁰⁴ Az adaptáció lehetősége és kiterjedése minden esetben adott ország információs rendszerének állapotától és jellemzőitől függ. A gyakorlatban, sok esetben az elhatárolás alapú szemlélet nem teljes körben, hanem csak bizonyos területeken kerül alkalmazásra.

¹⁰⁵ Az elemzésből kimaradt Bulgária, Ciprus, Észtország, Írország, Lettország, Litvánia és Málta. Ennek indoka, hogy Írország kivételével jellemzően a pénzforgalmi szemlélet kerül alkalmazásra, illetve nem érhetők el megalapozott források az adott ország államszámviteli rendszerének vizsgálatához.

csak az államháztartás valamely alrendszerére vagy az államháztartás egészére, azt egy egységként kezelve, koncentrálnak.

Ilyen körülmények között mindössze annak bemutatására vállalkozhatok, hogy a pénzforgalmi és az elhatárolás alapú szemlélet mennyiben jellemző módszertan az országok nyilvántartási és beszámoló-, illetve költségvetési számviteli rendszerében. Emellett elemzem az elhatárolás alapú szemlélet területi terjedését és sajátosságokkal teli alkalmazását.

Másképpen a kutatás célja annak bizonyítása, hogy az elhatárolás alapú szemlélet előnyei az országok gyakorlatában is prezentálhatóak¹⁰⁶, az előzőekben említett szigorú korlátozó tényezők ellenére is. Ezek alapján érzékelhetővé válik az államszámviteli módszertan fejlődése, továbbá feltérképezhetőek a felhalmozódott nemzetközi tapasztalatok.

A nemzetközi példák áttekintése arra is választ kíván adni, hogy az európai államok államszámviteli gyakorlata, az elhatárolási szemlélet alkalmazásából kiindulva mennyiben harmonizál egymással.¹⁰⁷

A nemzetközi kitekintés hozzásegíthet egyfajta „best practice” megállapításához. Ennek ismeretében válaszolható meg a következő fejezetben kutatásom központi kérdése, miért kell e módszertani csomagot Magyarországon összeállítani, illetve alkalmazni, például az önkormányzati gazdálkodás keretei között.

2.9.1. Az államszámviteli technikák alkalmazása az államháztartás szintjein

Az egyes országok államszámviteli rendszere meglehetősen színes képet mutat nemzetközi összehasonlításban. Az országok eltérően vallanak arról, hogy a pénzforgalmi és az elhatárolás alapú szemlélet mely területeken és milyen módon alkalmazható. A két alapvető módszertan tiszta formában való alkalmazása azonban meglehetősen ritka. Mindezekből következően szinte minden országban megjelenik e két módszertan.

Az államszámviteli technikák alkalmazása sokfélesége különböző ismérvek szerint vizsgálható. Kutatásom e témakört három fő szempontból közelíti. Egyrészt eltérések figyelhetők meg abban, hogy a nyilvántartási és beszámolórendszer illetve a költségvetési számviteli rendszer az államháztartás egyes szintjein jellemzően melyik módszertant használja. Másrészt horizontális szempontból vizsgálódva is fontos összefüggések nyerhetők, mennyiben jellemző ugyanaz a szemlélet mindkét elem esetén. Harmadrészt vertikális összehasonlíthatások is végezhetőek, amelyek az egyes szinteken használt számviteli technikákat hasonlítják össze.

¹⁰⁶ Visszaigazolvá azon megállapítást, amely szerint az elhatárolás alapú szemlélet alkalmazása lenne indokolt az államszámviteli rendszerben.

¹⁰⁷ A nyilvántartási és beszámolórendszer és a költségvetési számviteli rendszer keretei között.

A továbbiakban e szempontok elemzése kapcsán kizárólag az államháztartás két szintjével, vagyis a központi és a helyi szinttel foglalkozom.¹⁰⁸ Mindkét szint esetén az államszámvitel módszertana négyféle típusú lehet – tisztán pénzforgalmi, módosított pénzforgalmi, módosított elhatárolás alapú vagy tisztán elhatárolás alapú szemléletű. Az adott államszámviteli részterület kategóriákba sorolását ugyanakkor nehéz egyértelműen meghatározni. Ennek oka, hogy sokszor keveredik egymással a pénzforgalmi és az elhatárolás alapú módszertan.

A helyi szint jellemzői

Az államszámvitel módszertanának vizsgálata helyi szinten kétféle szempontból történhet.¹⁰⁹ Elsőként a költségvetési számvitel technikáját vizsgálva az országok államháztartásának helyi szintjén a következő kép rajzolódik ki.

3. táblázat: A költségvetési számvitel technikája az egyes országokban az államháztartás helyi szintjén.

	Költségvetési számvitel módszertana	
Európai Unió tagországok	Pénzforgalmi szemléletű	Módosított pénzforgalmi szemléletű
	Luxemburg, Csehország, Románia, Szlovákia.	Ausztria, Belgium, Görögország, Lengyelország, Németország, Olaszország, Portugália, Szlovénia.
	Módosított elhatárolás alapú szemléletű	Elhatárolás alapú szemléletű
	Dánia, Finnország, Franciaország, Hollandia, Spanyolország.	Anglia, Svédország.
Nem uniós tagországok	Pénzforgalmi szemléletű	Módosított pénzforgalmi szemléletű
	Oroszország, Mexikó, Kína Törökország.	Egyesült Államok, Norvégia.
	Módosított elhatárolás alapú szemléletű	Elhatárolás alapú szemléletű
	Japán, Kanada, Svájc.	Ausztrália, Új-Zéland.

Forrás: Saját szerkesztés.

¹⁰⁸ Teszem ezt azért, mert az államszámvitel kérdéskörén belül itt mutatkozik a legnagyobb kontraszt, illetve e két szint értelmezhető egyértelműen valamennyi vizsgált ország esetén. A helyi szinten minden esetben a helyi önkormányzati rendszert, míg központi szint alatt az államháztartás központi szintjét értem.

¹⁰⁹ A magyar államháztartás államszámviteli gyakorlata nem kerül feltüntetésre a táblázatokban. Ennek indoka, hogy mindez a következő fejezet témája.

A költségvetési számviteli rendszert helyi szinten vizsgálva megállapítható, hogy a legtöbb országban a pénzforgalmi vagy a módosított pénzforgalmi szemlélet kerül alkalmazásra. A tradicionális költségvetési logika még mindig meghatározó az egyes országok gyakorlatában. A megállapítást tovább erősítené, ha a vizsgálatba bevont országok köre kibővítésre kerülne.¹¹⁰

A táblázatból jól látható továbbá, hogy a Kelet-Közép-Európán kívüli államok helyi szinten jellemzően a módosított pénzforgalmi szemléletet alkalmazzák a költségvetési számvitel területén, az elhatárolás alapú módszertan kevésbé elterjedt e területen. Mindez meg is fordítható, a kelet-közép-európai országok lemaradásban állnak a többi vizsgált országhoz képest az államszámvitel ezen elemében.

Megjegyzendő továbbá, hogy az un. teljes elhatárolás alapú szemlélet alkalmazása mindössze négy országra jellemző.¹¹¹ Ezen államok között pedig jellemzően az angolszász államokat találjuk, illetve Svédországot.

Ugyanakkor több, a módosított pénzforgalmi szemléletet alkalmazó állam fejezte ki szándékát az elhatárolás alapú módszertan alkalmazására. Ide sorolható Görögország, Hollandia és Olaszország. Lassú, de folyamatos elmozdulás figyelhető meg a táblázat jobb alsó sarka által kifejezett pozíció felé.

Másodsorban az országok államháztartási szektorának helyi szintjén vizsgálhatjuk az elszámolási és beszámolórendszer technikáját is.

4. táblázat: Az elszámolási és beszámolórendszer technikája az egyes országokban az államháztartás helyi szintjén.

	Az elszámolási és beszámolórendszer módszertana	
	Pénzforgalmi szemléletű	Módosított pénzforgalmi szemléletű
Európai Unió tagországok	Luxemburg, Csehország, Románia, Szlovákia.	Ausztria, Lengyelország, Németország, Szlovénia.
	Módosított elhatárolási alapú szemléletű	Elhatárolás alapú szemléletű
	Belgium, Dánia, Görögország, Olaszország, Portugália, Spanyolország.	Anglia, Finnország, Franciaország, Hollandia, Svédország.

¹¹⁰ Az európai illetve angolszász országokon kívül a pénzforgalmi szemlélet még mindig az alapvető költségvetési számviteli technikának számít. Fennhatóságát az elhatárolás alapú módszertan még nem tudta megbontani.

¹¹¹ A világ valamennyi országát vizsgálva is érvényes e megállapítás.

Nem uniós tagországok	Pénzforgalmi szemléletű	Módosított pénzforgalmi szemléletű
	Oroszország, Mexikó, Kína, Törökország.	
	Módosított elhatárolás alapú szemléletű	Elhatárolás alapú szemléletű
	Japán, Norvégia.	Ausztrália, Egyesült Államok, Kanada, Svájc, Új-Zéland.

Forrás: Saját szerkesztés.

A fenti táblázatot vizsgálva szembevetendő, hogy itt több ország található az elhatárolás alapú szemlélet két kategóriájának valamelyikében. Ez önmagában is jelzésértékű, azt mutatja be, hogy az államok jelentős része átláthatóbbá kívánja tenni az elszámolási és beszámolórendszerét. A legjellemzőbb típus a módosított elhatárolás alapú szemlélet. Emellett a teljes elhatárolás alapú szemléletet is jóval több ország alkalmazza az államszámvitel e területén, mint a költségvetési számvitelben. Megfogalmazható, hogy a pénzforgalmi szemlélet egyre inkább kezd visszaszorulni és az elhatárolás alapú módszertan egyre meghatározóbbá válik a nyilvántartási és beszámolórendszer esetén.

Ugyanúgy érvényes az előző táblázattal kapcsolatban tett megállapítás, amely szerint az elhatárolás alapú szemlélet adaptációja a kelet-közép-európai államokban illetve a „német nyelvű” államokban nem jellemző.¹¹²

Megállapítható a táblázat adatai alapján, hogy az elhatárolás alapú szemlélet térnyerése gyorsabban megy végbe a nyilvántartási és beszámolórendszer esetén, mint a költségvetési számvitelben. Az országok sokkal inkább kedvezőnek tartják az új szemlélet alkalmazását. Ez azért van így, mert az országok felismerték az elhatárolási szemlélet által kínált előnyöket. Egyre inkább törekszenek az államok az elszámoltathatóság érvényesítésére illetve a teljesítményszemlélet meghonosítására. Továbbá az államháztartás gazdálkodását átláthatóvá kívánják tenni az új módszertan alkalmazásával. Helyi szinten az érdekeltek sokkal inkább elkötelezettek az elhatárolás alapú szemlélet alkalmazása iránt, lévén egyértelműen megmutatkoznak ennek előnyei.

¹¹² Németország helyzete sajátos. Ennek kifejtése a 2.9.3. alfejezetben található.

A központi szint jellemzői

Az államszámvitel módszertana vizsgálható az államháztartás központi szintjén is. Feltehető a kérdés, hogy e szinten a költségvetési számviteli-, illetve az elszámolási és beszámolórendszer keretei között mely módszertan kerül alkalmazásra a vizsgált országokban. Másképpen a kutatás kérdése, hogy az egyes országok kormánya mely szemlélet alkalmazását preferálja.

Az államháztartás központi szintjének költségvetési számvitelét vizsgálva az egyes országok a következőképpen csoportosíthatók.

5. táblázat: A költségvetési számvitel technikája az egyes országokban az államháztartás központi szintjén.

	Költségvetési számvitel módszertana	
Európai Unió tagországok	Pénzforgalmi szemléletű	Módosított pénzforgalmi szemléletű
	Luxemburg, Csehország, Románia, Szlovákia.	Ausztria, Belgium, Görögország, Lengyelország, Németország, Olaszország, Portugália, Szlovénia.
	Módosított elhatárolás alapú szemléletű	Elhatárolás alapú szemléletű
	Dánia, Finnország, Franciaország, Hollandia, Spanyolország.	Anglia, Svédország.
Nem uniós tagországok	Pénzforgalmi szemléletű	Módosított pénzforgalmi szemléletű
	Oroszország, Mexikó, Kína, Törökország.	Egyesült Államok, Japán, Norvégia.
	Módosított elhatárolás alapú szemléletű	Elhatárolás alapú szemléletű
	Kanada, Svájc.	Ausztrália, Új-Zéland.

Forrás: Saját szerkesztés.

Megállapítható, hogy a pénzforgalmi szemlélet az országok többségében a központi szint költségvetési számvitelének alapvető módszertana. Az elhatárolás alapú szemlélet e területen érvényesül legkevésbé. Mindössze két állam, Anglia és Svédország sorolható e csoportba. A fejlődés lassúságát azonban jól érzékelteti, hogy még a módosított elhatárolási szemléletet is

csak kevés ország alkalmazza. Mindez nemcsak az európai, hanem az összes ország vonatkozásában elmondható.

A kelet-közép-európai államok e területen vannak legmesszebb a fejlett országok államszámviteli gyakorlatától. Továbbá ezen országok számára az is problémát jelent, hogy viszonylag kevés pozitív példát látnak maguk előtt. Ugyanez igaz a módosított pénzforgalmi szemléletet alkalmazó országokra is. A fejlődés a helyi szinten tapasztalhatónál is lassabban halad előre központi szinten a költségvetési számviteli rendszerben.

Mindezt az is alátámasztja, hogy e területen lehet a legkevesebb adaptációs törekvéssel találkozni. Illetve a reformelképzelések meglehetősen elnagyoltak, mind tartalmuk, mind pedig időbeli ütemezésüket tekintve. Ezért jellemzően a kormányzatok tartoznak felelősséggel. A mindenkori ellenőrzés hiába jelzi az államszámvitel e területén mutatkozó problémákat, a kormányzatok fogadókészsége e javaslatok iránt jellemzően alacsony. Ennek oka főként, hogy a kormányzatok az aktuálpolitika befolyásolásával vannak elfoglalva.

A központi szinten is érvényes, hogy az angolszász és az észak-európai államok járnak az élen az új szemlélet meghonosításában az államszámvitel e területén.

Az államháztartás központi szintjének nyilvántartási és beszámoló rendszere is vizsgálható az egyes országok esetén. A csoportosítás eredményei az alábbiakban összegezhetők.

6. táblázat: Az elszámolási és beszámolórendszer technikája az egyes országokban az államháztartás központi szintjén.

	Az elszámolási és beszámolórendszer módszertana	
Európai Unió tagországok	Pénzforgalmi szemléletű	Módosított pénzforgalmi szemléletű
	Luxemburg, Csehország, Románia, Szlovákia.	Ausztria, Görögország, Lengyelország, Németország, Portugália, Szlovénia.
	Módosított elhatárolás alapú szemléletű	Elhatárolás alapú szemléletű
	Belgium, Dánia, Hollandia, Olaszország, Spanyolország.	Anglia, Finnország, Franciaország, Svédország.

Nem uniós tagországok	Pénzforgalmi szemléletű	Módosított pénzforgalmi szemléletű
	Oroszország, Mexikó, Kína, Törökország.	Norvégia.
	Módosított elhatárolás alapú szemléletű	Elhatárolás alapú szemléletű
	Egyesült Államok, Japán, Kanada.	Ausztrália, Svájc, Új-Zéland.

Forrás: Saját szerkesztés.

A táblázat adatait vizsgálva jól látható, hogy központi szinten viszonylag kiegyenlített képet mutat a pénzforgalmi és az elhatárolás alapú szemlélet alkalmazása a nyilvántartási és beszámolórendszer esetén. Itt már nyolc ország adaptálta a teljes elhatárolás alapú módszertant, ezek között hat európai állam. A pénzforgalmi szemlélet illetve a módosított változata azonban még mindig az országok többségének sajátossága központi szinten.

Szintén érvényes az a megállapítás, hogy az elhatárolás alapú szemlélet adaptációja eddig a kelet-közép-európai államokban nem történt meg. Itt már nem kizárólag az angolszász és északi államok járnak a fejlődés élén, felzárkózik hozzájuk Franciaország és Hollandia is.

A nyilvántartási és beszámolórendszer esetén az elhatárolás alapú módszertan sokkal inkább alkalmazott, mint a költségvetési számvitel esetén.

2.9.2. Az egyes szintek államszámviteli technikáinak összehasonlítása

Az egyes országok államszámviteli gyakorlatának bemutatása során hangsúlyos szempontot jelent az is, hogy az államháztartás helyi és központi szintjein az államszámvitel mindkét területén mennyire jellemző azonos szemlélet használata. A kutatás fő kérdése, hogy a felvázolt problématerképen, szinten belül és a szintek között az azonos és a különböző jegyeknek mi a magyarázata.

A szintek közötti összehasonlítás

A szintek közötti összehasonlítás két szempontból lehetséges. Vizsgálható e kérdés a költségvetési számviteli-, illetve a nyilvántartási és beszámolórendszer oldaláról.

A korábban bemutatott ország adatok alapján megállapíthatjuk, hogy a költségvetési számvitel technikája jellemzően azonos típusú a helyi és a központi szintet vizsgálva. Nincs eltérés a két módszertan alkalmazásában az egyes szintek között.

Mindössze két ország jelent kivételt. Az egyik Belgium, amely központi szinten a módosított pénzforgalmi, míg a helyi szinten a módosított elhatárolási szemléletet alkalmazza.

A másik ország pedig Japán, amely helyi szinten módosított elhatárolás alapú, ezzel szemben központi szinten módosított pénzforgalmi szemléletet használ a költségvetési számvitelben.

A nyilvántartási és beszámolórendszer típusát összehasonlítva a helyi és a központi szinten már több eltérés mutatkozik az alkalmazott módszertan között. E különbségek jellemzően a módosított pénzforgalmi és a módosított elhatárolás alapú szemlélet között jelentkeznek. Görögország, Portugália és Norvégia helyi szinten a módosított elhatárolás alapú, míg központi szinten a módosított pénzforgalmi szemléletet alkalmazza. Továbbá Hollandia, Kanada és az Egyesült Államok esetén a teljes és a módosított elhatárolási módszertan alkalmazásában mutatkoznak különbségek a helyi és a központi szintet vizsgálva.

Az egyes szintek gyakorlata

További összefüggések nyerhetők, ha megvizsgáljuk az államháztartás egyes szintjein alkalmazott gyakorlatot. Mindez két nézőpontból elemezhető, egyrészt helyi, másrészt pedig központi szinten.

Az államháztartás helyi szintjén vizsgálva a kérdést az alábbi táblázat szerkeszthető.

7. táblázat: Az államszámvitel technikáinak összehasonlítása az egyes országokban az államháztartás helyi szintjén.

	A nyilvántartási és beszámolórendszer szemlélete	
	Pénzforgalmi	Elhatárolási
Költségvetési számvitel szemlélete Elhatárolási Pénzforgalmi	I. CZ, L, RO, SK.	
	II. A, PL, D, SLO.	III. B, GR, P, I.
		IV. DK, S. V. F, FIN, NL.
		VI. UK, S.

Forrás: Saját szerkesztés.

A táblázat a helyi szint államszámviteli gyakorlatában mutatkozó különbségeket mutatja, amely abból származik, hogy a költségvetési számviteli rendszer, illetve a nyilvántartási és beszámolórendszer eltérő módszertant alkalmaz. A különböző módszertanok alkalmazása esetén megfigyelhető, hogy a nyilvántartási és beszámolórendszer alkalmazza mindig a fejlettebb technikát. Az eltérés ugyanakkor minden esetben egy lépcsőfokot jelent.¹¹³

¹¹³ Nem fordul elő a gyakorlatban az, hogy például a nyilvántartási és beszámolórendszer elhatárolás alapú szemléletű, míg a költségvetési számvitel módosított pénzforgalmi szemléletű.

A táblázat bal felső négyzetében találhatóak azon államok, amelyek helyi szinten kizárólag a pénzforgalmi szemléletet alkalmazzák. Az I. kategóriába tartozó államok a pénzforgalmi, a II. csoportba sorolt államok államszámvitelének fenti két eleme a módosított pénzforgalmi módszertan szerint épül fel.

A III. csoportban található Belgium, Görögország, Portugália és Olaszország. Ezen államokra jellemző, hogy nyilvántartási és beszámolórendszerük a módosított elhatárolási, míg a költségvetési számvitelük a módosított pénzforgalmi módszertan szerint épül fel.

A IV. kategóriába azon országok kerültek besorolásra, amelyek államszámvitele helyi szinten kizárólag a módosított elhatárolás alapú szemléletet alkalmazza. Az V. csoport jelenti a következő fejlettségi fokot. Ide tartozik Franciaország, Finnország és Hollandia. Ezen államok nyilvántartási és beszámolórendszere már a teljes elhatárolási szemléleten alapul. Míg Anglia és Svédország alkotja a VI. csoportot. Ők már a teljes elhatárolási szemléletet bevezették az államszámviteli rendszerük mindkét elemében.

Ezek alapján megállapítható, hogy helyi szinten az elhatárolás alapú szemlélet fejlődésében egyfajta fokozatosság figyelhető meg. A módosított elhatárolás alapú módszertan viszonylag elterjedt a nyilvántartási és beszámolórendszerben, azonban a költségvetési számvitel e technikát kevésbé alkalmazza.

Az államháztartás központi szintjén elemezve e kérdést a következő táblázat szerkeszthető.

8. táblázat: Az államszámvitel technikáinak összehasonlítása az egyes országokban az államháztartás központi szintjén.

	A nyilvántartási és beszámolórendszer szemlélete	
	Pénzforgalmi	Elhatárolási
Költségvetési számvitel szemlélete Elhatárolási Pénzforgalmi	I. CZ, L, RO, SK.	
	II. A, GR, PL, D, P, SLO.	III. B, I.
		IV. DK, NL, S V. F, FIN VI. UK, S

Forrás: Saját szerkesztés.

A táblázat alapján hasonló megállapítások tehetők, mint a helyi szint esetén. Itt is megfigyelhető, hogy az elhatárolás alapú szemlélet elterjedtebb a nyilvántartási és beszámolórendszer technikájaként, míg a költségvetési számvitel kevésbé alkalmazza e módszertant. Központi szinten azonban kevesebb ország esetén mutatható ki eltérés a

módszerek tekintetében. Mindez azt mutatja, hogy a központi szinten valamelyest lassabb az elhatárolás alapú szemlélet térnyerése.

Összehasonlítva a helyi szintről készült táblázattal jól látható, hogy a módosított pénzforgalmi szemlélet a központi szint esetén sokkal inkább alkalmazott. Ebbe a II. kategóriába tartozik Ausztria, Görögország, Lengyelország, Portugália és Szlovénia. Központi szinten a módosított elhatárolási módszertant alkalmazó országok köre az előzőekhez képest Hollandiával bővül. A legfejlettebb VI. csoportban ugyanúgy két állam, Anglia és Svédország található.

Továbbá megállapíthatjuk, hogy az államszámvitel két eleme vagy ugyanazon technikát alkalmazza, vagy a nyilvántartási és beszámolórendszer egy „szomszédos” fejlettebb módszertan szerint épül fel – ezen összefüggés fordítva sohasem érvényesül a gyakorlatban. Mindez jól mutatja, hogy az elhatárolás alapú szemlélet adaptációja a nyilvántartási és beszámolórendszerre mindenképpen kiterjed, emellett érintheti a költségvetési számvitelt is. Az ország példák arra engednek következtetni, hogy a költségvetési számvitel fejlesztése fáziskéséssel történik az államszámvitel másik eleméhez képest.

Bármely szempont szerint is vizsgáljuk az egyes országokat, majdnem minden vonatkozásban ugyanazon sorrend alakul ki. Jellemzően ugyanazokat az államokat találjuk a táblázatokban a fejlettebb mezőkben, függetlenül attól, hogy az államháztartás mely szintjét és az államszámvitel melyik elemét vizsgáljuk.

Mindezek alapján megállapítható, hogy az angolszász és az észak-európai államok, valamint Franciaország járnak élen az elhatárolás alapú szemlélet megvalósításában az államszámvitel mindkét részterületén. Őket követik a felzárkózó államok. Ide sorolható többek között Belgium, Hollandia, Norvégia, Portugália és Spanyolország. A felzárkózó államok között is találhatóak olyan országok, amelyek jelentős erőfeszítéseket tesznek, de még az út elején járnak. Ilyen például Ausztria és Görögország. A sort pedig a kelet-közép-európai államok zárják.

Az országok gyakorlatának átfogó vizsgálatát követően több kérdés merül fel.

- Mely tényezők váltották ki az elhatárolás alapú szemlélet adaptációját az élenjáró országokban az államszámvitel területén?
- Milyen módszerek kerültek bevezetésre a vizsgált országokban a reform keretében?
- Mennyire voltak sikeresek e módszerek a gyakorlatban?
- Mivel magyarázhatók az egyes országok államszámvitelében megjelenő különbségek?

E kérdések az egyes ország példák részletesebb vizsgálata alapján válaszolhatók meg.

2.9.3. Elhatárolás alapú szemlélet egyes országok államszámviteli rendszerében

Az elhatárolás alapú szemlélet terjedését országonként vizsgálva további összefüggések fedezhetőek fel. A következőkben néhány európai állam államszámviteli rendszerét mutatom be, az elhatárolás alapú szemlélet alkalmazásán keresztül. A mintába az államszámvitel jellegzetes trendjeit mutató országok kerültek be.

Célom az elhatárolás alapú módszertan térnyerésének jellemzése a vizsgált országokban.

Az országokat négy csoportban vizsgálom. Az első csoportba a fejlett államszámviteli rendszerrel¹¹⁴ rendelkező államok tartoznak. A második csoportot a fejlett államokat követő országok alkotják. Külön vizsgálom Németország példáját, ennek sajátosságai miatt. Végül a negyedik csoportban a kelet-európai államok sajátosságait elemzem. Minden kategóriából egy-egy olyan ország példáját, amely jól érzékelteti adott csoportba tartozó országok jellemzőit.¹¹⁵

A fejlett államszámvittel rendelkező államok

Az első csoportba tartozik Svédország Anglia és Franciaország. E három ország jár élen Európában az elhatárolás alapú szemlélet alkalmazásában. Az élenjáró országok közül Svédország példáját mutatom be.

Svédországban került sor elsőként Európában az elhatárolás alapú szemlélet adaptációjára az államszámvitel területén. A svéd közsféra nyitottságából fakadóan az érdekeltek fogékonyak voltak a modernizációs ötletek iránt.

A módszertan bevezetése eltérő időpontban történt helyi és központi szinten. A svéd önkormányzati rendszerben az új technika adaptációja 1986-ban, míg központi szinten 1993-ban kezdődött el. Az önkormányzati rendszerben a változásokat az Önkormányzatok Szövetsége és a Megyei Érdekvédelmi Szövetség kezdeményezte. A folyamat meghatározó időpontját jelentette 1997, ekkor került elfogadásra az Önkormányzatok számviteli rendszeréről szóló törvény. A jogszabály egyértelműen kimondja, hogy az államszámvitel helyi szinten az elhatárolás alapú módszertan szerint épül fel. A törvény részletesen szabályozza a fontos témaköröket, mint például az eszközök értékelését, az értékcsökkenés elszámolását, a tranzakciók rögzítésének időpontját, a beszámoló felépítését, a mérleg sorok értékelését és a jövedelem kimutatás tartalmát.

¹¹⁴ A fejlettség fokát az elhatárolás alapú módszertan alkalmazásának kiterjedtsége alapján értelmezem.

¹¹⁵ Természetesen eltérések is kimutathatók az elhatárolás alapú szemlélet alkalmazásában az egy csoportba tartozó országok esetén is. Mindezek bemutatása érdekében a 8. számú mellékletben további ország példák is találhatóak. E különbségek összefoglalását a 2.9.4. alfejezet adja.

Az új módszertan bevezetése, hasonlóan az angol tapasztalatokhoz, szintén egy szélesebb közszeaktor reformba illeszkedett.

A modernizáció céljai között szerepelt a központi kormányzat pénzügyi tevékenységei feletti kontroll erősítése, a forrásallokáció megvalósítása a költségvetés tervezettel összhangban és a kormányzati források hatékony felhasználásának biztosítása. Ez utóbbi cél kimondatlanul a központi költségvetés kiadásainak csökkentését is magában hordozta. 1990-ben kiegészült e cél a három éves kiadási plafon meghatározásával. (Brorström, 1998.)

Az elhatárolás alapú módszertan bevezetésekor Svédországnak is meg kellett küzdenie a tipikus kihívásokkal. Ezek közé sorolható a számviteli szakemberek képzése, a módszertan informatikai hátterének biztosítása és az államszámviteli rendszer fenntartásának megnövekedett költsége.

Az elhatárolás alapú szemlélet által előállított információk használata vegyes képet mutat. Az egységek vezetői rendszeresen használják az elhatárolás alapú adatokat, különösen az egységköltség információkat illetve a jövedelem kimutatásból származó összefüggéseket. Véleményük szerint az elhatárolás alapú szemlélet magától értetődő információkat biztosít. Ezzel szemben a politikusok nem igazán használják ezen információkat. A politikusok mellett tevékenykedő tanácsadók az új típusú információk alkalmazásáról számoltak be. (Paulsson, 2006., 9. o.) Ebből arra következtethetünk, hogy közvetítéssel ugyan, de az új szemléletből származó információk befolyásolják a svéd politikusok döntéseit.

Az önkormányzati rendszerben viszonylag gyorsan elterjedt az elhatárolás alapú szemlélet. A tapasztalatok szerint azonban az önkormányzatok igyekeznek a jövedelem kimutatás eredményét torzítani. Mindez kétféle módon jelenik meg. Egyrészt a túlzottan magas többletet kívánják elkerülni. Másrészt a hagyományos logika szerint a veszteség kimutatása a gazdálkodás alacsony színvonalára utal. Mindezekből következően az önkormányzatok mérsékelt pozitív eredmény kimutatásában érdekeltek. (Stalebrink, 2007.)

Svédországban is jelentősen csökkent az előirányzatok száma a programköltségvetés megjelenése miatt. Nemzeti sajátosság ugyanakkor, hogy a többi országtól eltérően nem az elhatárolás alapú módszertan váltotta ki közvetetten a költségvetés átstrukturálását. A programköltségvetés már 1967-ben alkalmazásra került. (Pugh, 1988.)

Az elhatárolás alapú szemlélet adaptációjával párhuzamosan a költségvetési rendszer is alapjaiban módosult. A programköltségvetés korrekciója¹¹⁶ mellett fontos újítást jelentett a két lépcsős költségvetési folyamat bevezetése. Mindez az előirányzatok megállapítását

¹¹⁶ A programok száma 27-re csökkent.

szabályozta. Lényege, hogy első lépésben a parlament kiadási limiteket állapít meg az egyes programokra vonatkozóan a kormány előterjesztése alapján. Majd a limitek lebontása az alprogramokra a kormánnyal közösen történik. A folyamat zárásaként koalíciós megállapodást kötnek a kormányzó pártok, amelyet aztán a parlamentnek kell jóváhagynia. A megállapodás kizárólag a költségvetési politikával kapcsolatos célokat és feladatokat tartalmazza, a programköltségvetésnek megfelelő szerkezetben. A megállapodás tulajdonképpen egyfajta végrehajtandó költségvetés tervezetnek minősül.

A közszeaktor reform központi elemét jelentette a széleskörű decentralizáció. Mindez kiterjedt a gazdálkodási autonómiára és az ellátási felelősségre egyaránt. Ehhez kapcsolódóan kiépült egy hatékony teljesítménymenedzsment rendszer. A gazdálkodási autonómia erősítését a költségvetési rendszer módosításai szintén támogatták. Fontos elemét jelentette a költségvetési előirányzatokkal való rugalmas gazdálkodás megteremtése. Egyrészt bizonyos kiadási előirányzatok szabadon átvihetővé váltak nem teljesítés esetén a következő költségvetési évre. Másrészt az egységek a következő évi előirányzatok terhére hitelt vehettek fel. E lehetőség jellemzően a beruházási előirányzatoknál áll fenn. Továbbá megjelentek az ún. rugalmas előirányzatok. Ezek tartalma, hogy az adott egység maximum 10%-kal túllépheti a kiadási előirányzat értékét parlamenti jóváhagyás nélkül. (OECD, 2004.)

A gazdálkodás szabadságát javította az is, hogy a költségvetés időhorizontja hosszabb lett. Az előirányzatok jellemzően két évre kerülnek megállapításra.

E változásokat az 1996-ban elfogadott költségvetési törvény rögzíti. E jogszabály több pontban is szabályozza a költségvetési számvitelt.

Svédországban az elhatárolás alapú szemlélet bevezetése az önkormányzati rendszerben kezdődött el. Majd az e területen keletkezett tapasztalatok alapján került sor a kormányzati szint államszámviteli rendszerének reformjára. Az adaptációs folyamat meglehetősen hosszúra nyúlt, hiszen az első elhatárolás alapú központi zárszámadás auditálására az adaptációs folyamat kezdete után 15 évvel került sor. Svédország a bevezetés során a fokozatos lépések stratégiáját választotta. Ennek keretében az államszámvitel modernizációja államháztartási szintenként zajlott le.

A fejlett államok követői

E csoportba azon európai államok sorolhatóak, amelyek jelentős erőfeszítéseket tettek a közszféra modernizációja és ezen belül az államszámviteli rendszer fejlesztése érdekében. A folyamat keretében az elhatárolás alapú szemlélet adaptációjára is sor került az

államszámvitel különböző területein. Viszont még számos lépés áll előttük annak érdekében, hogy elérjék a fejlett országok államszámviteli rendszerének minőségét.

A fejlett államokat követő csoportba tartozik Hollandia, Spanyolország és Olaszország államszámviteli rendszere. Ezen országok közül a holland példát mutatom be.

Hollandiában a költségvetési rendszer reformja az 1970-es évek elején kezdődött el. A reform fő célját az államháztartás kiadásainak csökkentése és a gazdálkodás hatékonyságának fejlesztése jelentette, mert egyre inkább jellemzővé váltak a pénzügyi problémák és a társadalom is kritikusan szemlélte a közszféra működését. (Ter Bogt, 2008.)

A nyolcvanas évek közepétől az NPM irányzat megjelent Hollandiában is, elsősorban az önkormányzati rendszerben. Mindez két területen okozott jelentős változást. Egyrészt megerősödtek az elszámoltathatóság fejlesztésére irányuló törekvések. Ennek érdekében a teljesítményszemlélet általánosan elfogadottá vált. Másrészt pedig a magánszféra menedzsment módszerei iránt nőtt meg az érdeklődés. E körbe tartozott többek között a költség-haszon elemzés, a projektmenedzsment technikák és a különböző menedzsment módszerek. A menedzsment módszerek átvétele egyben erősítette azt a nézetet is, amely szerint az államháztartáshoz tartozó szervezetek működését átláthatóvá kell tenni. Ennek eszközét a szervezetek kisebb egységekre való felosztásában látták a reformerek. (Van Helden, 2000.)

A szervezetek felbontásával a hagyományos centralizált struktúra is felbomlott és felváltotta a decentralizált forma. Az egyes egységek eltérő gazdasági önállósággal rendelkeznek. Hollandiában jellemzően a Tilburg modell terjedt el. Ezen elmélet szerint a szervezet központjában mindössze a stratégiaalkotás és a teljesítmény monitoring marad. Minden egyéb tevékenységet a decentralizált szervezeti egységek látják el. (Groot és Van Helden, 1999.) A módszer két legfőbb előnye, hogy a szervezet átláthatósága és áramvonalassága javul.¹¹⁷

A közszféra hatékonyságjavítását célzó próbálkozások az önkormányzati rendszerben jelentek meg először Hollandiában. Ennek egyik fontos részterületét jelentette a BBI program¹¹⁸, amely a közszférában alkalmazandó menedzsment módszereket tartalmazta. A csomagba tartozik például az output szemléletű költségvetés, a Balance Scorecard, a költségkalkuláció, a költségallokációs technikák, az eltérés analízis, a teljesítményindikátorok rendszere és az elhatárolás alapú számvitel. A BBI elemeinek jellemzőit részletesen elemzi Houwart, Linde, Verduijn és Van Helden.

¹¹⁷ Ez utóbbi előnyét e modellnek több menedzsment elmélet is kétségbe vonja.

¹¹⁸ Az eljárási és menedzsment módszerek gyűjteménye.

Helyi szinten ugyanakkor eltérések mutatkoznak a program elemeinek adaptációjában. A holland önkormányzatok különbözőképpen értékelték a BBI program egyes elemeinek fontosságát. Jelentős differenciák figyelhetők meg a módszertani ajánlás alkalmazásában. (Groot és Budding, 2004.) Ennek további indoka, hogy az önkormányzatok számára kevésbé volt világos a központi kormányzat törekvése. A BBI programhoz kiadott útmutatók tartalma nem volt kellő részletezettségű. (Ter Bogt, 2008.)

Az egyik leginkább elterjedt reformelem az önkormányzatoknál a programköltségvetés¹¹⁹. E szerint minden egyes önkormányzati feladatra külön költségvetés készül. (Groot és Budding, 2004.)

A gyakorlatban azonban a várt hatások korlátozottan érvényesültek. Az önkormányzatok költség tudatossága jelentősen javult, de a költségkalkulációk készítése sok esetben elnagyoltan történt. Tipikus probléma a közvetett költségek figyelmen kívül hagyása illetve a költségallokációs módszer differenciátlansága.¹²⁰ Ráadásul a szolgáltatások költségszintje sem csökkent, nem sikerült „megtakarításokat” elérni. Ezzel szemben a helyi politikusok és önkormányzati alkalmazottak szemléletmódja megváltozott, „megtanultak” termékekben és költségekben gondolkodni. (Ter Bogt, 2008.) Azonban a gazdálkodás egyes területeire vonatkozó teljesítménymérés még sok kívánnivalót hagy maga után. (Bruijn és Van Helden, 2006.)

A költségvetési rendszerben bevezetésre került a programköltségvetés. Az új költségvetési struktúra közel 80 programból áll. (Groot és Budding, 2004.)

A költségvetési folyamatban is jelentős változások történtek. A holland költségvetési reform jellemzően a tervezés megalapozottságát kívánta javítani. 1994-ben került bevezetésre a trend-alapú költségvetés illetve létrejött a Központi Tervezési Iroda, amely a költségvetés tervezésének legfontosabb szervezete. A költségvetési reform azonban nem foglalkozott az előirányzatok rugalmasabbá tételével. Ezen a téren csak néhány kevésbé jelentős változás történt. (Bos, 2008.)

Az önkormányzati rendszerben kezdődött el az elhatárolás alapú módszertan bevezetése 1985-ben. A folyamat meglehetősen hosszúra nyúlt, ugyanis helyi szinten a technika általános elterjedése csak 1995-re valósult meg. A nyilvántartási és beszámolórendszerben a módszertan gyorsan teret nyert, míg a költségvetési számviteli rendszerben a termékköltségvetés bevezetése jelentette a hajtóerőt. Az önkormányzati rendszerben

¹¹⁹ Ugyanakkor Hollandiában a programköltségvetés angol megfelelője nem a program-, hanem a product budgeting. Kifejezve azt, hogy az egyes feladatokra vonatkozik.

¹²⁰ Minden feladat esetén ugyanazt a költségallokációs technikát alkalmazták. Például a munkaórát vagy az időfelhasználás.

megoldásra váró probléma az eszközértékelés fejlesztése, a költségallokációs technikák elterjesztése, a teljesítményszemlélet erősítése az önkormányzati hivatalokban és az önkormányzati tulajdonú vállalatok adatainak konszolidációja.

Központi szinten az elhatárolás alapú szemlélet terjedése lassan halad. Itt is jellemző, hogy főként a nagyobb önállósággal rendelkező és kvázi piaci körülmények között működő kormányzati szervezeteknél kerül alkalmazásra.

Több kutatás is vizsgálta az NPM reformok sikerességét. A kutatások eredményei egyértelműen azt mutatják, hogy az önkormányzatok és az egyes szervezetek működésében a várt hatások csak korlátozottan érvényesültek. A legtöbb holland szakértő ezt az intézmény elmélet segítségével magyarázza. Véleményük szerint a legfőbb probléma az, hogy az önkormányzati intézmények struktúrája nem reagál a környezeti változásokra. Az intézmények nem rendelkeznek a váltáshoz szükséges képességekkel. (Bromwich és Lapsley, 1997.)

A költségvetés által finanszírozott egészségügyi intézményeknél új elemként jelent a kilencvenes évektől a költség alapú finanszírozás. A költségeket három részre osztották. A fix költségek fedezése minden évben automatikusan történt. A „szemi fix” költségek a kórház funkcióitól és kapacitásától függően kerültek megállapításra. Míg a változó költségek finanszírozásának mértékéről az egészségbiztosítóval kötött éves megállapodás rendelkezett. A reform azonban látszólag volt csak sikeres. Az éves összköltség jelentősen csökkent, azonban a teljesítménymutatók alig javultak.¹²¹ (Groot, 1999., 8. o.) Az intézkedések azonban jól reprezentálják az inputról az output szemléletre való váltást.

A „konzervatív” Németország

Németország államszámviteli rendszerének fejlődése eltér a többi európai ország által bejárt úttól. Németországban nagyon erős hagyományokkal rendelkezik a pénzforgalmi szemlélet. De a költségvetési számviteli rendszerben pedig a kamerális költségvetés alkalmazása jellemző napjainkban is.

A német államszámvitel által választott fejlődési utat „kvázi tradicionális stratégiának” nevezhetjük. Ennek lényege, hogy a pénzforgalmi szemlélet az alapvető technika továbbra is, azonban ennek alkalmazása mellett az elhatárolás alapú információk is teret kapnak. A pótlólagos adatok produkálása a kiegészítő nyilvántartások vezetésével és a gazdasági tranzakciók több szempont szerinti rögzítésével válik lehetővé.

¹²¹ Mint például az ápolási napok száma, a benntöltött idő, a kórházi ágyak kihasználtsága vagy az ellátással való elégedettség.

A pénzforgalmi egyenleg számítása is pontosabbá vált a 1969. évi Költségvetésről szóló törvény elfogadását követően. A hagyományos egyenleg mellett számszerűsítésre kerül a korrigált és a nettó pénzügyi egyenleg. A korrigált egyenleg csak az adott költségvetési évhez tartozó tranzakciók hatását veszi figyelembe. (Lüder, 1993.) Tulajdonképpen meghatározza az elhatárolandó eseményeket.¹²² A nettó pénzügyi egyenlegben bevételcsökkentő tényezőként megjelenik a kötelezettségvállalások és a rendkívüli bevételek értéke, míg a kiadásoknál csökkentő tétel a törlesztések és a rendkívüli kiadások értéke. Ezzel a módszerrel a pénzforgalmi kimutatásból származó információk bővülnek.

A német államszámviteli modell igyekszik meghatározni az adott évi ráfordítások értékét. Azonban ennek számítása pontatlan. Az amortizáció az eszközök többségénél periódusonként állandó értéként jelenik meg. Ez alól kivételt jelentenek a forgalomképes eszközök, amelyek nettó piaci értéken szerepelnek a nyilvántartásokban.

A költségvetési rendszer reformjára 1997-ben került sor. Ebben az évben született meg a Költségvetési folyamat szabályozásáról szóló törvény.

A költségvetési sorok száma jelentősen csökkent, azonban még így is meglehetősen részletezett a költségvetés struktúrája. Az államháztartáshoz tartozó egységek nagyobb önállóságot kaptak a költségvetési menedzsment területén, ugyanakkor a teljesítményszemlélet felé nem történt előrelépés. (OECD, 2004.)

2000-ben hat szövetségi ügynökségnél indult pilot projekt. Ezek középpontjában a programköltségvetés bevezetése állt. Minden programra vonatkozóan be kellett mutatni a szervezeteknek a bevételeket és a ráfordításokat. Azonban a költségvetési számvitel tradicionális pénzforgalmi szemlélete miatt a kezdeményezés kevésbé járt sikerrel.

Központi szinten a zárszámadás esetén is megfigyelhető a pénzforgalmi információk kiegészítése. A költségvetési törvény értelmében be kell mutatni a kiadásokat közgazdasági és funkcionális bontásban, a feltételes kötelezettségvállalásokat, a nem teljesült bevételeket illetve kiadásokat valamint a költségvetés egyensúlyát biztosító ügyletekről. (OECD, 2004.) A módosított pénzforgalmi szemléletről központi szinten azonban nem látható elmozdulás az elhatárolás alapú módszertan irányába.

Az elhatárolás alapú szemlélet bevezetésére helyi szinten fordultak elő kezdeményezések. Elsőként Weisloch város vezette be az elhatárolás alapú módszertant 1999-ben. A költségvetési számvitel a programköltségvetéshez kapcsolódott illetve a nyilvántartási és beszámolórendszer módosított elhatárolási szemléletűvé vált. Később néhány város

¹²² Természetesen a könyvvizetésben nem jelenik meg formalizáltan az időbeli elhatárolások értéke.

önkormányzata is bevezette az új szemléletet, mint például Berlin, Bréma, Hamburg, azonban ez a tendencia nem vált általánossá. (FEE jelentés, 2007.)

Az elhatárolás alapú szemlélet megjelenése tartományi szinten sokkal szignifikánsabb módon történt. A folyamat 1998-ban kezdődött, egy erre a célra létrehozott programbizottság létrehozásával. A bizottság 2003 novemberében terjesztette elő javaslatát a tartományok államszámvitelének fejlesztésére vonatkozóan. A program két módszert tartalmazott, a tradicionális pénzforgalmi szemlélet megerősítését illetve az elhatárolás alapú módszertan bevezetését. A pilot projektek Hessen és Nordrhein-Westfalen tartományokban indultak el 2005-ben. Majd ezt követően 2008-ig bezárólag a többi tartományban is elkezdődött az adaptáció. A törvény a reform időtartamát tartományonként eltérően állapította meg, jellemzően 2-től 6 évig terjedően. A tervezett határidőt egyik tartományban sem sikerült betartani, az adaptáció napjainkban is zajlik. (Lüder, 2009.)

Az államszámvitel reformjában az elhatárolás alapú szemlélet több ok miatt sem tud érvényesülni. (Papenfuss és Schaefer, 2008.) Egyrészt Németországban nincsenek meg a szükséges hajtóerők. A politikusok érdekeinek sokkal inkább megfelel a pénzforgalmi szemlélet, mert e módszertan érthető, hosszú ideje alkalmazott és a kiadásokra koncentrált, amely jól kommunikálható a közvélemény számára. Németországban a magánszféra számviteli szabályozása nem gyakorolt jelentős hatást az államszámvitelre. E két terület eltérően és egymástól viszonylag elszigetelten fejlődik. Emiatt a közszférában dolgozók kevésbé ismerik az üzleti sféra számvitelét, nincsenek tisztában ennek előnyeivel. A közszféra államszámvitel területén foglalkoztatottak szintén nem támogatják az elhatárolás alapú szemlélet adaptációját, részben a szakmai ismeretek, részben pedig a hagyományokhoz való ragaszkodás miatt.

Másrészt a külső érdekeltek sem gyakorolnak nyomást a német államháztartásra e területen. A tőkepiacról nem érkezik ilyen típusú ösztönzés, hiszen a kötelezettségvállalásról szóló döntések a pénzforgalmi kimutatás alapján születtek és jellemzően nem merült fel probléma az állam fizetőképességével kapcsolatban.

Harmadrészt a közigazgatási kultúra mélyen gyökerező hagyományai sem támogatják az államszámvitel reformjának megindítását.

Továbbá a standardalkotó szervezetek sem tudtak megerősödni. A standardok alkalmazása mindössze a kilencvenes évek közepétől jellemző az államszámvitel területén. Azonban ezek főként a pénzforgalmi szemlélet egyes hibáinak kiküszöbölését tűzték ki célul, nem alakult ki egységes struktúra. (Adamek és Kaserer, 2008.)

A politikusok felismerték a klasszikus pénzforgalmi szemlélet hátrányait, azonban a tradíciók miatt más típusú választ adtak, mint a többi fejlett európai állam. A döntéshozók a pénzforgalmi szemléletű államszámviteli rendszer megerősítése mellett tették le voksukat. Ennek nyomán indult meg a fejlődési folyamat, amely sok tekintetben az elhatárolás alapú szemlélet módszertanára hasonlít, annak bizonyos elemeit használja. A modernizáció néhány fejlesztési kérdést megoldott, azonban a lényegi problémák továbbra is fennállnak. Ezek közé tartozik a teljesítményszemlélet, az állami feladatok tényleges eredményének és költségének kalkulációja, a költségvetésen kívüli alapok konszolidációja, az értéksökkenés valós kezelése és a nemzeti számvittel való összhang biztosítása.

A változtatásokhoz való konzervatív viszonyulás egyúttal érvényes a költségvetés menedzsmentre is. A menedzsment típusú reformok eddig még nem jártak átütő erővel.

A kelet-közép európai államok

A kelet-közép európai országok közül Lengyelország államszámviteli rendszerének főbb jellemzőit mutatom be az államszámviteli technikák oldaláról.

Lengyelországban az államszámvitel fejlődése viszonylag későn a nyolcvanas évek elején indult el. E folyamat két időszakra bontható. Az egyik a rendszerváltás előtti, a másik pedig az ezt követő időszak.

A nyolcvanas években legfontosabb kérdésként a közszféra értelmezése merült fel, vagyis milyen szempontok szerint határozható meg, hogy adott szervezet a közszférához tartozik-e. (Jaruga és tsai., 1998.)

A közszférába tartozó szervezetek között megkülönböztetésre kerültek az ún. költségvetésen kívüli intézmények. Ezek is a költségvetéshez kötődnek, de tevékenységük költségvetési kontrollja jellemzően kevésbé kiterjedt. Sok tekintetben szabadabb a gazdálkodási lehetőségük, mint a költségvetési körbe tartozó szervezeteknek.

A rendszerváltást követően megkezdődött a lengyel közszféra modernizációja. Ennek keretében először a költségvetési törvény került elfogadásra 1991-ben. Majd ezt követően a kilencvenes évek közepéig megszülettek az egyes közpolitikai területeket szabályozó törvények.

A költségvetési törvény az államszámvitel kérdésével közvetlenül nem foglalkozott. Kimondta, hogy a pénzügyminiszter rendelet formájában szabályozhatja a központi költségvetéshez tartozó szervezetek és az önkormányzatok számviteli rendszerét.¹²³ (Jaruga és tsai., 1998.)

¹²³ Mindez napjainkban Magyarországon is érvényes.

A kilencvenes évek elejétől kezdődően az államszámvitel szabályozásában a kormány, a pénzügyminiszteren keresztül csaknem kizárólagos jogot kapott. Ebből következően a számviteli szabályozásban fontos szerepet játszottak a pénzügyminiszter által kiadott rendeletek.

Ezek közül elsőként az 1991-ben a pénzügyminiszter által kiadott Számviteli alapelvekről szóló rendelet érdemel említést. Ennek értelmében, az üzleti számvitelben alkalmazott valamennyi alapelv az államháztartáshoz tartozó intézmények számára is alkalmazandó.

Az 1992-ben kiadott pénzügyminiszteri rendelet szabályozta továbbá, hogy a vállalkozói tevékenységek esetén az államháztartáshoz tartozó intézmények számára a magánszféra vállalkozásaira vonatkozó számviteli törvény előírásai az irányadóak. Továbbá rendelkezett a beszámoló felépítéséről is. E szerint a beszámoló három részből áll a mérlegből, a pénzforgalmi kimutatásból¹²⁴ és a magyarázatokból.

A parlament államszámviteli szabályozásban betöltött háttérszerepét oldotta az 1994-ben elfogadott Államszámviteli törvény. A törvény jellemzően keret jellegű, a részletes szabályozás továbbra is a pénzügyminiszter feladata maradt.

Emellett a törvény arról is rendelkezik, hogy a követeléseket és a kötelezettségeket az elhatárolás alapú módszertan szerint kell rögzíteni. Ez a gyakorlatban a követelések és kötelezettségek analitikus nyilvántartásokban való gyűjtését és a mérlegben való megjelenítését jelenti. Azonban a követelések és kötelezettségek hatásainak rögzítése szükségszerűen elmarad, a gyakorlat tehát csak formálisan követi az elhatárolási szemléletet.

Az elhatárolás alapú szemlélet adaptációjának ötlete eddig csak szakmai berkekben fogalmazódott meg. A tradicionális szemlélet alkalmazásához az érdekeltek viszont olyan erősen kötődnek, hogy a gyakorlatban nem sikerült előrelépést elérni az államszámvitel fejlesztésében.

Megfigyelhető ugyanakkor, hogy az elszámoltathatóság Lengyelországban is egyre fontosabb szerepet tölt be. A tisztánlátás érdekében a beszámolórendszer elhatárolás alapúvá tétele már elképzelés szinten felmerült, konkrét lépések viszont azonban nem születtek, különösen a politikusok ellenállása miatt. A folyamat elindításának időpontja bizonytalan.

2.9.4. Az elhatárolás alapú szemlélet terjedésének sajátosságai

Az európai államok államszámviteli rendszerében az elhatárolás alapú szemlélet eltérő mértékben van jelen. Jelentős különbségek figyelhetők meg az új szemlélet bevezetési stratégiájában és alkalmazásának kiterjedésében.

¹²⁴ Bár a lengyel korabeli források a mai jövedelem kimutatás szinonimájaként kezelik, tévesen.

Ennek indoka, hogy az egyes országok államszámviteli rendszere között eltérések mutathatók ki. Ezek mindegyike az egyes ország gazdasági-, politikai-, társadalmi környezetéből, kultúrájából, közigazgatási hagyományaiból vezethető le.¹²⁵

Az államszámviteli reform folyamatát egyértelműen befolyásolja az adott ország jogrendszerének típusa. Ebből fakadóan a római jogot alkalmazó kontinentális államok az államszámvitel reformját törvényi szabályozással hajtják végre. Ezzel szemben a szokásjogra épülő angolszász államokban a számvittel foglalkozó szervezetek illetve alkalmazottak játszanak kiemelt szerepet e folyamatban.

Fontos diverzifikáló tényezőt jelent a közszféra felépítése is. Ebben olyan jellemzők összpontosulnak többek között, mint az államháztartás szintjeinek kiterjedése, a centralizáció/decentralizáció mértéke, a decentralizáció konkrét megjelenési formái, a magánszférával való kapcsolatok kiterjedtsége, vagy az állam gazdasági szerepvállalásának mértéke. A kontinentális Európában jellemző a helyi szint pénzügyi autonómiája, a decentralizáció általában jelentős mértékű. A központi kormányzat ugyanakkor erős befolyással rendelkezik a helyi szint működésére, főként a finanszírozási források allokációján keresztül.

Az angolszász országokban illetve Svédországban a közszféra decentralizációja már korábban végbement, a modernizáció hamarabb elindult. Emiatt az államszámvitel korábban szembesült az új kihívásokkal, mint a kontinentális államokban. Ily módon lépéselőnybe került a többi országhoz képest. Azon országok, amelyek gyorsabban haladnak a közszféra reformjával érzékelhetően előrébb tartanak az elhatárolás alapú szemlélet bevezetésével, valamint az adaptáció is sikereesebb.

A gazdálkodásról szóló beszámoló speciális céljai szintén meghatározó tényezőt jelentenek. Az általános célok között minden országban ugyanazokat találjuk, azaz a pénzügyi helyzet bemutatását, a feladatszínt a jövedelmezőség levezetését, a vagyoni helyzet prezentációját, a gazdálkodás hatékonyságának megítélését illetve a forrásallokáció bemutatását. Azonban államonként eltérő hangsúllyal jelennek meg e célok. Az államszámviteli reform iránya és erőssége függ e preferenciáktól is.

Az országok egyik köre a törvényi, különösen a költségvetési kontroll érvényesítésére, és az elszámoltathatóság biztosítására koncentrál. Emellett a gazdálkodás hatékonyságának megítélése is fontos, de kisebb hangsúlyt kap. E csoportba sorolhatóak a kontinentális országok többsége. Itt is felfedezhetőek azonban olyan területek, ahol már a teljesítmény

¹²⁵ Ezek közül a legfontosabbakat emelem ki a továbbiakban.

követelmény egyenrangú céllá válik. Példaként említhető a holland vagy a spanyol önkormányzati rendszer.

Az országok másik típusa már közel egyenlő súllyal kezeli a költségvetési kontrollt és a teljesítményszemléletet. Ide tartozik Svédország és Franciaország.

A harmadik típust e téren az angolszász államok jelentik. Ők jellemzően a közszféra hatékonyságának, gazdaságosságának fejlesztésére koncentrálnak és ennek érdekében az üzleti szféra szorosan kapcsolódik a közszférához – mind a szolgáltatásnyújtás, mind pedig a menedzsment módszerek tekintetében.

A beszámoló céljai is jól mutatják, hogy az elhatárolás alapú szemlélet azon országokban terjedt el leginkább, ahol az input mellett az output szemlélet legalább olyan fontos az érdekeltek, főként a politikusok és a menedzserek számára. Mindaddig, amíg a politikusok a pénzforgalmi szemlélet kategóriáiban gondolkodnak ezen országokban nem is várható előrelépés. Példaként említhető Olaszország, Hollandia és a kelet-európai államok.

Az államszámviteli rendszer fejlődése nagymértékben függ a szabályozó szervek működésének hatékonyságától is. Azon országok, amelyekben az elhatárolás alapú szemlélet adaptációjának támogatására külön szervezeteket hoztak létre, egyértelműen sikeresebben zajlott le a folyamat. Példaként említhető Angliában a NAO, Franciaországban a CNC és az INSEE vagy Spanyolországban az IGAE¹²⁶.

Az országok államszámviteli rendszerében mutatkozó különbségek további indoka, hogy államonként eltérő a szakmai szervezetek támogatása, illetve ennek érvényesülése. Az angolszász országokban sokkal inkább jellemző a szakmai szövetségek és szervezetek létezése.

Fontos eltérést jelent az is, hogy az államszámviteli rendszerben milyen a költségvetési számviteli- illetve a nyilvántartási és beszámolórendszer viszonya. (Brusca és Condor, 2002., 10. o.) Ezek alapján az államok három csoportba sorolhatóak.

Az első csoportba azon államok tartoznak, amelyek a költségvetési kontroll fennhatóságát vallják. Ennek biztosítása érdekében a pénzforgalmi szemléletet alkalmazzák az államszámvitel területén. E csoportba tartoznak jellemzően a kelet-közép európai államok.

A második csoportba azon államok sorolhatóak, amelyek államszámviteli rendszerében a költségvetési számvitel a meghatározó elem. A nyilvántartási és beszámolórendszer azonban nemcsak a költségvetésben található tranzakciók nyomon követését végzi, hanem a teljes és valós összképnek megfelelően a gazdálkodás valamennyi eseményét rögzíti és feldolgozza. E

¹²⁶ Spanish Accounting Standard Board = Spanyol Számviteli Standard Bizottság.

csoportba tartozik a legtöbb európai állam, többek között Hollandia, Belgium, Spanyolország, Olaszország, Franciaország, Svédország. Érdekes megoldást követ Franciaország, amely megtartotta a költségvetés fennhatóságát, azonban a költségvetési számvitelt kiegészítette a teljesítmény szemlélettel.

A harmadik csoportba tartozó államok esetén a nyilvántartási és beszámolórendszer, illetve a költségvetési számvitel egymással egyenrangú, mintegy kiegészítik egymás működését. A költségvetési számvitel a költségvetés nyomon követését tűzi ki célul, azonban e közben nem korlátozza a nyilvántartási és beszámolórendszer működését. Ez utóbbi a gazdálkodás tényleges teljesítményére koncentrál. E csoportba tartoznak az angolszász államok.

Az előzőekben bemutatott tényezők alapján kijelenthető, hogy az egyes országok államszámviteli rendszerének különbözősége szükségszerű, hiszen más-más gazdasági-, politikai-, társadalmi környezetben működnek. Megfigyelhető azonban egyfajta közeledés, kimutathatóak a harmonizáció jelei. (Fekete, 2009.) Azonban e folyamat az egyes országokban eltérő sebességgel megy végbe.

Az egyes országok példájának ismeretében különböző összehasonlítások tehetők, amelyek kifejezik az elhatárolás alapú szemlélet terjedésének főbb jegyeit. E szempontból azon országok államszámviteli rendszere kerül vizsgálatra, amelyek bizonyos mértékben alkalmazzák az elhatárolás alapú módszertant.

Az elhatárolási alapú szemlélet bevezetése minden mintába bekerült ország esetén hasonló célokat szolgált. A számviteli információk szerepe jelentősen felértékelődött. A belső érdekeltek számára nélkülözhetetlenek a gazdálkodással összefüggő jövedelmezőségi, illetve vagyoni típusú információk rendelkezésre állása. A külső érdekeltek számára pedig a transzparencia és az államháztartás gazdálkodásának hatékonysága vált kiemelt szemponttá. Ezzel párhuzamosan a költségvetési kontroll mellett felértékelődött a teljesítményszemlélet jelentősége. Főként a menedzserek várnak el e téren teljesebb körű információszolgáltatást. Az államszámvitel reformja egy tágabb intézkedéscsomagba illeszkedik valamennyi államban, amelynek célja a közsféra folyamatainak átfogó fejlesztése. Ennek minden esetben központi eleme az államszámvitel modernizációja.

Az elhatárolás alapú szemlélet adaptációját nemzetközi szinten számos hajtóerő támogatja. Ezek közé sorolható általánosan az államháztartás gazdálkodási rendszerének fejlesztésében tett lépések, a decentralizáció növekedése és a menedzserek szemléletmódjának változása. Egyes országokban ugyanakkor további tényezők is megjelennek, amelyek elősegítik az elhatárolás alapú szemlélet adaptációját. Ilyen például az angolszász országokban a politikusok fogadókészsége és a szakmai szervezetek támogató tevékenysége, sajátos módon

Franciaországban az erős centralizáció illetve Svédországban a modernizációs technikák iránti nyitottság.

Ezzel szemben az új módszertan terjedését több tényező is gátolja. Ezek közé tartozik a szakértelem hiánya, a tradicionális költségvetési logikához való ragaszkodás, az érdekeltek elutasító magatartása, a nem megfelelő informatikai háttér és az államszámvitel elemeinek, technikáinak helytelen illesztése. E jellemzők többsége megfigyelhető a fejlett államokat követő országoknál.

Megállapítható, hogy azon országok haladtak gyorsabban az elhatárolás alapú szemlélet adaptációjával, amelyek jobban tudták kezelni az akadályozó tényezőket. Továbbá sikertényezőnek számít az is, hogy a költségvetési folyamat átalakítása, rugalmasabbá tétele milyen mértékben és sebességgel zajlott le.

Megjegyzendő azonban, hogy Anglia és Svédország közszférájának kultúrája a nyolcvanas években sokkal inkább megfelelt az elhatárolási módszertan bevezetésének. Így e két állam sokkal kevesebb buktatóval szembesült az adaptációs folyamatban.

Az egyes országokban eltérő időpontban kezdődött el az elhatárolás alapú szemlélet bevezetése. Ez alapján három fő időszakot lehet megkülönböztetni. Az első időszakot a nyolcvanas évek jelentik. Ekkorra tehető az új módszertan megjelenése és kibontakozása. A második korszakban, vagyis a kilencvenes években, kezdődött el az elhatárolás alapú szemlélet elterjedése nemzetközi szinten illetve az egyes országok államháztartásának különböző alrendszeireiben. A harmadik időszak a kilencvenes évek végétől kezdődik és napjainkban is tart. Ezen időszakra az adaptáció eredményeinek értékelése illetve a szemlélet további lassú terjedése jellemző.

Az államszámvitel reformja a vizsgált országokban eltérő orientáció szerint történik. A top-down és a bottom-up szerveződés egyaránt jellemző nemzetközi szinten.

9. táblázat: Az államszámviteli reform szerveződésének módszere.

Államszámviteli reform orientációja	
Top-down jellegű	Bottom-up jellegű
Franciaország Spanyolország Olaszország	Anglia Svédország Hollandia

Forrás: Saját szerkesztés.

Az orientáció típusa jellemzően a politikai és jogi környezet függvénye. Ha az elhatárolás alapú szemlélet iránt megfelelő fogadókészség mutatkozik, akkor a bottom-up szerveződés a célravezető. Ebben az esetben is szükséges a kormányzat és a parlament támogatása, azonban

ez főként koordinációt és szakmai támogatást kell, hogy jelentsen. Ezen túl a jogszabályi környezete kialakítása is fontos szempont.

Önmagában az egyik vagy a másik orientáció alkalmazásából nem következik az adaptáció sikere. Sokkal lényegesebb ennek az államháztartás gazdálkodási környezetével való összhangja.

A bevezetési programokat tekintve országonként egyértelműen látható, hogy minden államban a helyi szint államszámviteli reformja zajlott le elsőként. Majd később e tapasztalatok birtokában kezdődött el a központi szint reformja.

Az elhatárolás alapú szemlélet adaptációs programja különböző stratégiák szerint történt. Országonként eltérő az átállásra szánt időtartam. Azonban ennek tartama az önkormányzati rendszerben mindenütt legalább három év. Svédország és Hollandia nem határozta meg a folyamat lezárásának időpontját, ehelyett a fokozatosságra törekedtek. Szembetűnő, hogy központi szinten egyedül Anglia szabott határidőt az elhatárolás alapú szemlélet bevezetésének, a többi ország csak a célt deklarálta. Mindez egyrészt jól mutatja, hogy kormányzati szinten az adaptáció sokkal több nehézségbe ütközik. Másrészt az államok tanultak a helyi szinten szerzett tapasztalatokból és nem határoznak meg túlzottan rövid projekt időtartamot.

Továbbá a fejlett államokat követő államoknál az is problémát okoz, hogy az államháztartás különböző szintjein párhuzamosan zajlik a reform.¹²⁷

A megfigyelhető problémák ellenére az elhatárolás alapú szemlélet térnyerése lassan folytatódik, és egyre inkább kiteljesedik. A jövőben várhatóan a harmonizációs folyamat továbbra is folytatódni fog.

¹²⁷ Kivéve Olaszországot.

3. Az önkormányzatok gazdálkodása az államszámvitel tükrében Magyarországon

Az államszámviteli rendszer fogalmának és tartalmának áttekintését követően, illetve az államszámvitel területén alkalmazott technikák nemzetközi tapasztalatainak birtokában feltehető a kérdés, hogy milyen fejlettségű a hazai államszámviteli rendszer.

E fejezet célja a magyar önkormányzati rendszer államszámviteli sajátosságainak bemutatása.¹²⁸ Az államszámviteli rendszer komplex jellemzése érdekében külön mutatom be egyes elemeinek jellemzőit. Céлом az önkormányzati rendszer sajátosságainak elemzése.

Az államszámvitel jelenlegi helyzetének bemutatása egyben érzékelteti a szükséges fejlesztési pontokat is. A modernizációs lépések közös pontja az államszámviteli rendszerben az elhatárolás alapú szemlélet felé való elmozdulás.

Mindez természetesen nem történhet elszigetelt módon, az önkormányzati gazdálkodás fejlesztésében, több más tényező is szerepet játszik, mint például az önkormányzati feladatok köre és mélysége, a feladatellátás szervezeti kereteinek szabályozása vagy a finanszírozási architektúra. Az államszámviteli módszertan megváltoztatása szükséges, de nem elégséges feltétele az önkormányzati gazdálkodás fejlesztésének. Jelen fejezet e tényezők szerepére is utalni kíván, az államszámviteli nézőponton keresztül.

A magyar önkormányzatok államszámviteli rendszerének legfőbb sajátossága a tradicionális pénzforgalmi szemlélet alkalmazása. Az önkormányzati gazdálkodásban tapasztalható problémák nagy része összefüggésbe hozható e szemlélet alkalmazásával és általa a problémák többsége látszólag elfedhetővé válik. A tradicionális nézőpont folyamatosan azt sugallja, hogy a gazdálkodás folyamatai rendben zajlanak. A felszín alatt azonban az önkormányzati gazdálkodásban feszültségek rejlenek.

A továbbiakban az államszámviteli rendszer elemeinek legfőbb sajátosságait minden esetben az önkormányzati gazdálkodás egy részterületéből kiindulva mutatom be, probléma-centrikusan.

3.1. A nyilvántartási és beszámolórendszer jellemzői

Az önkormányzati gazdálkodás elszámolási és beszámolórendszerének törvényi szabályozásában az Ötv. és az Áht. mellett a Számviteli törvény, és a költségvetési szervek sajátos elszámolásait és beszámolási kötelezettségét szabályozó 249/2000. Kormányrendelet játszik jelentős szerepet. Az önkormányzatok által alkalmazott könyvvézetési technika egy

¹²⁸ A dolgozat kereteit szétfeszítené a magyar államháztartás teljes rendszerének elemzése e szempontból. Ugyanakkor nem kevésbé fontos lenne e kutatás elvégzése is.

sajátos megoldás, amely eltér az üzleti szférában alkalmazottól. Az önkormányzatok a tevékenységük vagyoni és pénzügyi helyzetére ható eseményekről a kettős könyvvitel rendszerében, módosított teljesítés szemléletű nyilvántartást vezetnek, lényegében a pénzforgalmi szemlélet elvét alkalmazzák.

A hazai önkormányzatok nyilvántartási és beszámolórendszerében az elhatárolás alapú módszertan nem kerül alkalmazásra. Ebből következően az elszámolások központi kérdése a pénzforgalommal járó tételek rögzítése, a teljesülés időpontjában.

A tiszta pénzforgalmi szemlélet alkalmazása több szempontból is negatív következményekkel jár az önkormányzati gazdálkodásra. Úgy is fogalmazhatunk, hogy a pénzforgalmi módszertan jelentős információs kockázatot jelent az önkormányzati gazdálkodás minden részterületére vonatkozóan. Ráadásul e kockázati források kezelésére az alkalmazott módszertan keretei között nincs lehetőség, vagyis nem szisztematikus kockázatoknak tekinthetők.

Adott időszakra vonatkozóan kizárólag a bevételek és a kiadások, illetve az ezek segítségével előállítható mutatószámok, kimutatások elemezhetőek. Azonban mindezek torzított képet mutatnak, a tényleges pénzforgalmi egyenleg sem határozható meg kellő pontossággal.

A pénzforgalmi szemléletből fakadóan az önkormányzatok nem képesek meghatározni az általuk ellátott feladatok tényleges költségét. A teljes költség ismerete nélkül viszont nem lehet dönteni adott feladat ellátásának optimális szervezeti keretéről. Tulajdonképpen nem tud érvényesülni a tulajdonosi, befektetői szemlélet, mert valójában a működés értékelését ezzel a módszerrel nem lehet elvégezni.

Az önkormányzatok elszámolási rendszerével kapcsolatban a jogszabályokat kellene megváltoztatni. Emellett a finanszírozási nehézségek, jellemzően az általános forráshiány, is hozzájárulnak a pénzforgalmi szemlélethez való ragaszkodáshoz és az a környezet, amely élteti és újratermeli a korrupciót.

A számvitel és a kötelező struktúrában előírt adatszolgáltatás jól, rosszul - döntően a költségvetési tervezést és a közpénzekkel való elszámolást, illetve ezen elszámolást kísérő külső és belső ellenőrzés igényeinek kielégítését szolgálja. (Kassó, 2000.) A magyar államháztartás gazdálkodási gyakorlatában a nyilvántartási és beszámolórendszer és ezen belül is a könyvvitel öncélúvá vált, gyakorlatilag semmilyen visszajelző szerepkört nem tölt be. Azon túl, hogy a tényleges költségvetési döntési folyamatot és gazdálkodási gyakorlatot nem szolgálja, nem biztosítja a választók és a gazdasági partnerek információs igényeinek kielégítését.

A következőkben a nyilvántartási és beszámolórendszerből fakadó legfontosabb hátrányos következményeket mutatom be az önkormányzati gazdálkodásra vonatkozóan. Ezek mindegyike egy-egy kockázattípusnak tekinthető.

3.1.1. A gazdálkodás minősítésének problémája

Az önkormányzatoknak gazdálkodásuk során ismerniük kellene gazdálkodásuk milyenségét. Jó lenne hitelt érdemlően tudni, ténylegesen jól sáfárcodtak-e a közösség pénzével, vagy jól eső bizonyosságot szerezni, hogy gazdálkodásuk nem volt pazarló, hatékonyan oldották meg feladataikat. Nemcsak az önkormányzat vezetőinek érdeke, hogy valós képet kapjanak, hanem azoké is, akik hitelt nyújtanak, vagy azoké, akik társulnának közös fejlesztésre, beruházásra. Számtalan érdek fogalmazódik meg, hogy az önkormányzatok valós képet nyújtsanak pénzügyi helyzetükről. Minden esetben pénzügyi elemzésre lenne szükség, egyfelől a valós helyzet feltárása, másfelől a jövő tervezhetősége érdekében a pénzügyi helyzet és pénzügyi kockázat azonosíthatóságára. Ennek érdekében szükséges, olyan nyilvántartási és beszámolórendszer, amely biztosítja a pénzügyi kapacitás kalkulációját és összetevőinek elemzését.

A pénzügyi kapacitás fogalmának tartalmát az 50-es években fejtette ki Gurley és Show, akik a pénznek reálgazdaságra gyakorolt hatását tekintve arra az összefüggésre jutottak, hogy sem az ismert keynesi pénzkereslet elmélet, sem a Friedman nevével fémjelzett pénzelméletben a pénzkínálat nem tud meghatározó hatást kifejteni a reálváltozókra, hanem szerintük egy „harmadik” összefüggést kellene vizsgálni a pénz és reálfolyamatok összhangjánál, a pénzügyi irányítás hatását a reálfolyamatokra. Állításuk szerint a pénzmennyiségnél fontosabb kategória a gazdaság finanszírozási kapacitása, ami a pénzügyi kontrolling előtérbe kerülését feltételezi.

A fogalom hazai adaptációja László Géza és Zsámboki Balázs nevéhez fűződik, akik szerint „A financial capacity nem más, mint az adósok hitelfelvételi képességének azon mértéke, ahol még anélkül tudják növelni az adósságot, hogy csökkenteniük kellene akár jelenlegi, akár jövőben esedékes kiadásait, fizetőképességük fenntartása érdekében.” (László - Zsámboki, 1995., 672. o.)

Az önkormányzati rendszerben a pénzügyi kapacitás valós értékének kiszámítása alapvető fontosságú lenne. Azonban mindazok a körülmények, amelyek ma az önkormányzati gazdálkodás tisztán látását korlátozzák, megakadályozzák a pénzügyi elemzés, értékelés valódiságát.

Az önkormányzatok nyilvántartási és beszámolórendszeréből a kalkulációhoz szükséges adatok nem állíthatók elő. A mérleg és az eredmény-kimutatás funkcióját betöltő pénzforgalmi elszámolás és pénzmaradvány-elszámolásból táplálkozó elszámolás problémái, valamint a bevétel-kiadás típusú költségvetés készítés a fenti célra megbízhatatlan információkat szolgáltat. Továbbá a mérleg szinte minden vagyoni kérdéssel összefüggő döntés megalapozására alkalmatlan. A vagyonszármazékok sok-sok félrevezető adatot tartalmaz. Nemcsak az értékelés elve átláthatatlan és követhetetlen, hanem kifejezetten alkalmas a döntéshozók félrevezetésére. Az csak a sors fintora, hogy az arra kötelezett, önkormányzatok esetében a könyvvizsgálók hitelesítési záradékot adnak, miközben a hitelesített, a jogszabályoknak megfelelő mérleg a valóságban nem jelenti azt, hogy az abban szereplő adatok valóságosak. Tulajdonképpen a könyvvizsgáló is beleütközik abba a korlátba, amelyet a korlátozottan rendelkezésre álló információk jelentenek.

Problémát jelent a túl- és alulszabályozás létezése is. Mindez jellemzően az értékelési szabályok folyamatos és határok nélküli rendezésében, illetve az „önvezérelten diszfunkcionáló” rendszer kevésbé lényeges elemeinek túlszabályozásából és vég nélküli rendezéséből fakad, amelyek miatt nem alkalmas a közpénzek felhasználói, illetve a döntéshozói igények kielégítésére. (Vigvári, 2002.) Példaként említhető a FEUVE-rendszer, amely a vezetői ellenőrzés részletes leírását adja, azonban nem foglalkozik olyan alapvető kérdésekkel, mint az információk megbízhatósága vagy a hatékony pénzügyi irányítás összetevői.

Ismeretesek azon kutatói erőfeszítések (Vigvári, 2002), amelyek keresik az átmeneti időben alkalmazható megoldást. Ezen időszakra mutatószámokat dolgoztak ki. Ezek közé tartoznak:

- a bevételi kapacitást jellemző mutatók, amely segítségével az önkormányzatok pénzügyi önállóságát is mérni lehet,
- a feladat-ellátási mutatók, amelyek az önkormányzatok kötelező feladatait és önként vállalt feladatainak súlyt és finanszírozhatóságát mutatják be,
- az eladósodottságot jellemző mutatók, amelyek az önkormányzatok összes kötelezettségét mutatják be, az adósság és függő jövőbeli kötelezettségeinek súlyát érzékeltetik,
- a likviditási mutatók, amelyek a likviditási helyzetet minősítik,
- a pénzügyi kapacitást jelző mutatók,
- és amelyek a költségvetés szerkezetének összefüggéseit tárnák fel.

A mutatószámok esetén központi kérdés a pénzforgalmi szemléletű adatok kiigazítása. Ennek lényege, hogy ténylegesen az adott időszakra vonatkozó tranzakciók alapján határozzuk meg adott önkormányzat pénzügyi kapacitását. Meg kell tisztítani a kimutatásokat¹²⁹ az egyéb időszakra vonatkozó tételektől.

Mindaddig, amíg az államszámviteli szabályozás nem változik, az önkormányzatokra van bízva felismerik-e a pénzügyi kapacitás számításának szükségességét, illetve helyes módon kalkulálják-e ennek értékét.

Tapasztalataim szerint léteznek olyan önkormányzatok, akik tesznek is azért, hogy jobban megismerhessék valós pénzügyi helyzetüket, amelyek hosszúlejáratú szemlélettel terveznek, fejlesztési projekteken dolgoznak. Sajnos ide leginkább azon önkormányzatok sorolhatóak, amelyek többnyire elegendő forrással rendelkeznek az önkormányzati feladatok működtetéséhez és belátható időtávban fejlesztési elképzeléseikhez beruházás-gazdaságossági és finanszírozás-gazdaságossági számításokat is végeznek. Számukra a valós folyamatok számbavétele, a gazdasági tisztánlátás nélkülözhetetlen feltétel a jövő sikereiért. A kockázat feltárás szemléletük szerint nem megkerülhető. E csoportba jellemzően a nagyobb, főként egyes városi, megyei jogú illetve fővárosi önkormányzatok tartoznak.

A pénzügyi kapacitás neuralgikus pontja a folyamatban lévő beruházások okozta beruházások hatásának számbavétele. Arról van szó, hogy a beruházás „üzembe helyezése” eredményezheti a beruházás megtérülését, sőt azonfelüli jövedelmet is indukálhat. Sajnos azonban gyakori – előre át nem gondolt esetekben, hogy az önkormányzat „elfelejti”, hogy a beruházott eszköz működtetése újabb kiadással jár, amit nem tervezett, azaz a beruházás vagy újabb támogatást generál, vagy forráscsökkentő hatású, tehát mindenképpen érinti a pénzügyi kapacitást.

3.1.2. A kötelezettségek nyomon követése

Az önkormányzati gazdálkodás minősége és folyamatosságának biztosítása érdekében alapvető fontosságú a kötelezettségek értékének és szerkezetének ismerete.

A gazdálkodás fenntarthatósága szempontjából nagy gondot jelent a kötelezettségek kezelése. A kötelezettségek közül két típust emelek ki jelentőségüknél fogva, az egyik a szállítói tartozások, a másik kategória pedig a hosszú lejáratú kötelezettségek, amelyek hitelfelvétellel és kötvénykibocsátással jöttek létre. Mindkét kötelezettségtípus ugyanazon problémakörnek – az önkormányzati eladósodásnak - egy-egy eleme.

¹²⁹ A főkönyv adatainak korrekciója szükséges.

A továbbiakban azt vizsgálom, hogy az államszámviteli rendszer működése milyen problémákat okoz a szállítói tartozások és a hosszú lejáratú kötelezettségek esetén.

A szállítói tartozások nyilvántartásának jellemzői

Elsőként a szállítói illetve vevői számlák nyilvántartásának jellemzői érdemelnek említést. E ponton az elemzés legcélravezetőbb módja a Jones-féle módszertani megközelítés. Mindkét számlatípus esetén a gazdasági tranzakciók három lépésre tagolódnak – a számla kiállítására, megérkezésére és a pénzügyi teljesítésre. E folyamat minden lépésének a kettős könyvvitelben meg kell jelennie. Azonban az önkormányzatok nyilvántartásaiban a pénzforgalmi szemlélet következtében a három szakasz közül mindössze egy jelenik meg teljes tartalmában, a pénzügyi ellentételezés.

A szállítói számlák esetén a legnagyobb problémát az jelenti, hogy a beérkező számlák több esetben nem kerülnek be a nyilvántartásokba. Jellemzően a kisebb önkormányzatok figyelmen kívül hagyják e lépés fontosságát és a pénzügyi teljesítés időpontjában szembesülnek ennek hatásával. Rosszabb esetben a szállító fizetési felszólításakor derül ki, hogy olyan számlával rendelkezik az önkormányzat, amely esedékessé vált.

Ha a szállítói számlák nyilvántartásba vételre kerülnek, akkor sem általános gyakorlat a kiadási pénzáram becslése. Az önkormányzatok ebből fakadóan jelentős likviditási kockázatnak teszik ki magukat. Mindez álláspontom szerint azért nagyon veszélyes, mert az államszámvitel nem ad figyelmeztető jelzést erre vonatkozóan.

Hasonló a helyzet a vevői számlák esetén is. A nyilvántartásokban e tranzakciók szintén csak a tényleges teljesítést követően jelennek meg. Az önkormányzatok ily módon a kinnlevőségeiket sem tudják pontosan meghatározni. Emiatt a likviditási terv készítése további problémákba ütközik, tulajdonképpen a bevételek és a kiadások egy jelentős része a döntéshozók számára váratlanul merül fel.

A rövid lejáratú követelések és kötelezettségek rögzítési gyakorlata teret ad a bevételek és kiadások teljesítési időpontjának manipulálására. A tranzakciók pénzügyi teljesítésének időpontja az egyéni érdekeknek megfelelően alakítható mind a vevői, mind pedig a szállítói számlák esetén. A vevői számlákkal kapcsolatban az önkormányzat érdeke, hogy minél hamarabb megérkezzen a számla értéke. Azonban az önkormányzat saját tulajdonú cégei közötti számlázás időpontjának megválasztásával a pénzforgalom befolyásolható. Például ily módon burkoltan javítható az adott önkormányzati tulajdonú vállalkozás pénzügyi helyzete.

A szállítói számlák kiállítási időpontjának megállapításával a fizetési kötelezettség időben eltolható. A másik oldalon a szállító számára előnyt jelent, hogy nem kell a fizetendő Áfa értékét előfinanszíroznia, mindez csak a tényleges pénzmozgás után jelentkezik számára.

További jellemző oka, hogy a szállító nem kívánja elveszíteni egyik fontos gazdasági partnerét, inkább fizetési haladékot ad. Általános az a szemlélet is, hogy az önkormányzat biztos állami támogatásokkal rendelkezik, ezekből pedig előbb-utóbb kifizeti tartozását.

Egy 2008-as kutatás feltárta, hogy a mintába bekerült 5 ezer főnél kisebb önkormányzatok közel 22%-a alkalmazta e technikát, míg 18%-uk nem volt hajlandó válaszolni e kérdésre. (Vigvári, 2009b)

Mindamellett valószínűsíthetően a nagyobb önkormányzatok is használják a szállítói számlák kiállításának késleltetését. Ráadásul ebben a körben nagyobb a lehetőség e technika alkalmazására az erősebb gazdasági pozíció, illetve a kiterjedtebb gazdálkodási kapcsolatrendszer következtében.

Az önkormányzati gazdálkodásban így módon a pénzforgalmi szemlélet alkalmazása ráirányítja a figyelmet a helyzet tarthatatlanságára. A jelenbeli nyilvántartási gyakorlat lehetővé teszi a könyvvezetés adatainak manipulálását, valamint a felelősen gazdálkodni kívánó önkormányzatokat is nehéz helyzetbe hozza.

A hosszú lejáratú kötelezettségek nyilvántartásának jellemzői

A pénzforgalmi szemléletből fakadóan a hosszú lejáratú kötelezettségek naprakész nyomon követése is szinte lehetetlen. Ilyen például a hitel- és a kötvénytartozás.

Az Állami Számvevőszék ellenőrzési megállapításai már a 90-es évek közepén rámutattak a nyilvántartási rendszer anomáliáira és e tényezőknél az önkormányzati rendszer eladósodási folyamatára gyakorolt kockázatára. Az ellenőrzések bemutatták, hogy a rendelkezésre álló pénzügyi források több önkormányzatnál sem voltak összhangban a fejlesztési elképzelésekkel. Emellett a kormányzat beruházásösztönző politikája által az önkormányzatok számára jelentős források álltak rendelkezésre. A saját helyzetüket rosszul megítélő önkormányzatok olyan beruházásokba fogtak, amelyekre nem volt pénzügyi fedezetük. Ezen igények megvalósítása érdekében a hátrányos gazdasági helyzetű önkormányzatok a hitelintézetekhez fordultak és jutottak jelentős összegű hitelekhez. Az önkormányzatok részére kihelyezett hitelállomány döntő része beruházási célra került felhasználásra a kilencvenes évek közepéig.

A hitelintézetek korábban nagyvonalúan hitelezték az önkormányzatokat. E gyakorlat napjainkra kezd megváltozni. A hitelintézetek úgy vélték az önkormányzatoknak érdemes hitelt nyújtani, mert nem teljesítés esetén az állam úgyis támogatni fogja a bajba jutott önkormányzatot. A magánszférának nyújtott hitelek esetén tapasztalható banki védelmi vonalak gyengék voltak az önkormányzati hiteleknel. Mindez két tényezőben jelentkezett, egyrészt a megkövetelt biztosítékok rendszerében, illetve a pénzügyi kapacitás nagyvonalú

kalkulációjában. A hitelek fedezeteként, főként a kisebb önkormányzatok sokszor ajánlottak fel olyan vagyontárgyakat, amelyek a bankok számára csekély biztosítékot jelentettek. Ez jellemzően a forgalomképeség hiányából vagy az alacsony hasznosíthatóságból¹³⁰ származott. A hitelszerződés azonban ennek ellenére elfogadásra került. A bankok magatartását az is magyarázza, hogy a vagyontárgyakra bejegyzett jelzálogjoggal a kiegyenlítési sorrendben előkelő helyen szerepelnek csőd esetén.

Továbbá a vagyon nyilvántartásának alacsony fejlettsége miatt szintén több esetben előfordult, hogy a törzsvagyon kategóriájába tartozó vagyonelem került – szabálytalanul - biztosítékként megállapításra.¹³¹

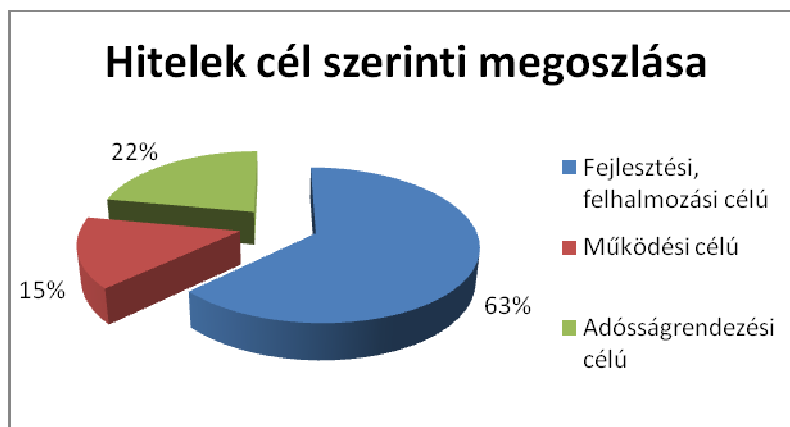
A hitelintézetek számára napjainkban is problémát jelent annak megállapítása, hogy a hitel törlesztés fedezete mennyiben áll rendelkezésre adott önkormányzatnál. Ezen a ponton ismét a pénzügyi kapacitás kalkulációjának nehézsége kerül előtérbe. Ennek értéke mutathatná, mekkora törlesztő-részlet vállalható adott időszakban a gazdálkodás veszélyeztetése nélkül. Azonban az adott önkormányzat pénzügyi kapacitásának számítása korlátokba ütközik, amelyek jellemzően a pénzforgalmi szemléletből és a közpénzügyi szabályozás sajátosságaiból erednek. (Vigvári, 2003.) Emiatt a hiteltörlesztés fedezetének megléte kizárólag az adott időszak bevételei alapján ítéltető meg. Azonban a hitelintézetek önkormányzatokat finanszírozó stratégiája nem vette figyelembe az önkormányzati feladatellátás széles körét és a kötelező feladatok biztosításának kötelezettségét.

A hátrányos helyzetű önkormányzatok számára az adósságszolgálat teljesítése egyre nagyobb kihívást jelent. Ezzel párhuzamosan az önkormányzatok egyre több feladatot látnak el, és a központi költségvetéstől kapott támogatások nominálisan és reálértékben is folyamatosan csökkennek. Mindez oda vezetett, hogy a korábban is nehéz pénzügyi helyzetben lévő önkormányzatok likviditási problémái felerősödtek, sok esetben a hitelteher mellett egyre jelentősebbé válik a működési költségvetésük hiánya. E helyzet megoldására egyrészt rendkívüli finanszírozási forrásokat vonnak be, mint például az ÖNHIKI támogatás, másrészt pedig újabb hitelekkel próbálják fedezni a lejáró kötelezettségeiket.

¹³⁰ Példaként említhető a külterületen elaprózottan elhelyezkedő földterületek, az osztatlan közös tulajdonban lévő területek vagy a kiegészítő célokra szolgáló ingatlanok. Ezek értékesítéséből a hitelintézetek nem tudtak volna kielégítést nyerni.

¹³¹ Mindez törvénytelennek minősül.

11. ábra: A hazai önkormányzatok hitelállományának cél szerinti bontása.



Forrás: Szebellédi 2010. alapján saját szerkesztés.

Ezzel párhuzamosan az eddig likviditási problémák nélkül gazdálkodó közepes és nagyméretű önkormányzatok is egyre jelentősebb pénzügyi problémákkal küzdenek. E körben is megjelent az a tendencia, hogy a működési költségvetés hiányt mutat. A probléma kezelése jellemzően kétféle módon történik, vagy hitellel fedezik a működési hiányt vagy a forgalomképes vagyontárgyak fokozatos eladásával. Egyre inkább megfigyelhető az önkormányzati vagyon felélése.

Az államszámviteli rendszer pedig e folyamathoz „már 20 éve” asszisztál, elmarad a visszajelzés. Az önkormányzati vezetők igazolást nyernek abban, hogy a költségvetés látszólag egyensúlyban van. Azonban nem veszik figyelembe, hogy mindez a jövőbeli gazdálkodási lehetőségeket mennyire hátrányosan érinti. A nagyobb önkormányzatokra különösen jellemző ez az illúzió. A városi önkormányzatok ugyanakkor viszonylagosan könnyebb helyzetben vannak a nagyobb gazdálkodási potenciál birtokában.

Az eladósodás fokozódását az intézményi struktúra átalakításával megelőzni ugyan nem, csökkenteni azonban lehetett volna. Kevés önkormányzat vállalkozik a fenntartott intézmények átszervezésére, és ezen intézkedések között számos csak látszat lépést jelent, valódi megtakarítással nem jár. Megjegyzendő ugyanakkor, hogy az átszervezést az ágazati törvények sem igazán teszik lehetővé. Ezek olyan előírásokat fogalmaznak meg, amelyek a feladat finanszírozását jellemzően az önkormányzati gazdálkodás számára nem hatékony szabály betartásához kötik. Emellett az önkormányzatok önállóságukat sem szívesen adják fel, annak ellenére, hogy a társulás keretében való feladatellátás pótlólagos előnyökkel járna.

Az önkormányzatok eladósodásának tendenciája szükségesség tette a vonatkozó törvényi szabályozás kiegészítését. Mindez három lépésben történt meg.

Elsőként 1995-ben az Ötv. kiegészítésre került azzal, hogy állami támogatás, illetve törzsvagyon nem szolgálhat fedezetül hitelfelvétel esetén.

Második lépésként, szintén ebben az évben az Ötv.-ben megjelent a hitelfelvételi korlát értelmezése. Az Ötv. 88. § 2. bekezdése értelmében „az adott évi adósságot keletkeztető éves kötelezettségvállalásának mértéke a korrigált saját bevétel”. A törvény értelmezésében a korrigált saját bevétel a rövid lejáratú kötelezettségek adott évre eső értékével csökkentett saját bevétel 70%-a.

Az azóta eltelt idő bebizonyította, hogy a törvényi szabályozás céljával egyet lehet érteni, azonban kevésbé jelent effektív szabályt. Több ponton is bírálható e paragrafus tartalma. Vigvári András tanulmányában részletesen elemzi a korlát hatékonyságának kérdését. Három szempontból bírálható e szabály tartalma.

Egyrészt problémát jelent, hogy a számítás alapját jelentő saját bevételek értékét egyéb törvényi előírások felülírhatják.¹³² Másrészt a kilencvenes évek óta a pénzügyi piacokon számos innováció jelent meg, a kötelezettségvállalás módja nem feltétlenül csak hitelfelvétel formájában jelenhet meg.¹³³ Harmadrészt a szabályozás korlátját jelenti a likviditási hitel kivételként való definiálása. Az önkormányzatok sok esetben e szabályozást kihasználva a működési költségvetés adott évi hiányát beruházási hitelből finanszírozzák. Azonban kérdéses hogyan tudnak eleget tenni adósságszolgálati kötelezettségeiknek. (Vigvári, 2007.)

A törvényi szabályozás itt is visszaigazolja az információs rendszer elégtelen működését. A szabályozás a pénzforgalmi kategóriákra épít, ebből is jellemzően a bevételeket veszi alapul. Látszik a szándék az önkormányzat tényleges teherviselő képességének meghatározására, azonban mindez több okból sem tud megvalósulni.

Problémát jelent, hogy a szabályozás nem veszi figyelembe a bevételek teljes körét. Ugyanez a helyzet a kiadások esetén is. Sokkal célravezetőbb lenne valamennyi bevétel és kiadás szembeállítás, a jelenlegi pénzforgalmi kimutatás megfelelő szerkezetben való prezentálásával. E célt szolgálhatná a cash-flow kimutatás bevezetése a nettó működési pénzáram kiszámítása érdekében. Ebből világosan kiolvasható lenne az adott önkormányzat adósságkapacitása. Ezáltal nem lenne szükség külön százalékos küszöb meghatározására.

A jelenleg alkalmazott pénzforgalmi szemlélet mellett a rövid lejáratú kötelezettségek értéke csak becsülhető. Számos tétel kimarad a kalkulációból. Ide sorolhatóak a feltételes kötelezettségvállalások, az önkormányzati tulajdonú vállalkozás érdekében vállalt kötelezettségek vagy a PPP konstrukciók esedékes törlesztő-részletei. Ezeket ugyan a mérleg mellékleteként jelenleg is be kellene mutatni, azonban mindez ritkán történik meg. Jellemzően

¹³² Mindez több esetben is előfordult. Ilyen volt például a személyi jövedelemadó helyben maradó arányának módosítása, az egyes helyi adónemekben bekövetkezett változások, illetve az illetékbevételek telepítésének kérdése.

¹³³ Példaként említhető a faktoring, a speciális lízingtípusok és a halasztott törlesztésű kötvénykonstrukciók.

azért, mert az önkormányzatok nyilvántartási rendszere nem nyújt információkat ezzel kapcsolatban.

Továbbá szükséges az újonnan megjelent pénzügyi termékek¹³⁴ besorolása is, mely tartozzon ténylegesen a számítás szempontjából kivételnek. Álláspontom szerint a likviditási hitel kategóriájába csak azon műveleteket szabad besorolni, amelyek az önkormányzati gazdálkodás valamely részterületéhez kapcsolódnak és egy éven belül ténylegesen törlesztésre kerülnek.

Az önkormányzati rendszer eladósodását megelőzni szándékozó harmadik fő szabályozást az adósságrendezésről szóló 1996. évi XXV. törvény jelentette. E jogszabály célja, hogy a tartósan fizetési problémákkal küzdő önkormányzat ellen meginduljon a csődeljárás, és ne halmozódjon fel kezelhetetlen mértékű adósság, továbbá az eljárásban részt vevő önkormányzat kötelező feladatainak ezen időszak alatt is eleget tudjon tenni.

A törvényi célok megvalósítása mindenképpen szükséges. Azonban a tapasztalatok azt mutatják, hogy a gyakorlatban több tényező akadályozza a törvény betarthatóságát és érvényesülését. Ennek bizonyítása érdekében szükséges az adósságrendezési eljárás folyamatának áttekintése.

Az adósságrendezésről szóló törvény II. fejezetének 4-6. §-a rendelkezik az eljárás megindításának feltételeiről. Az eljárás indulhat a helyi önkormányzat vagy annak hitelezője kérelmére.

A 4. § 2. bekezdésének értelmében „Az adósságrendezési eljárás akkor kezdeményezhető, ha a helyi önkormányzat vagy az önkormányzati költségvetési szerv

- a) a hitelező által megküldött számlát vagy számlaadásra nem kötelezett hitelező esetében az általa küldött fizetési felszólítást, ezek átvételét, illetve - a később esedékessé váló követelés tekintetében - az esedékességet követő 60 napon belül nem vitatta és nem fizette ki;
- b) elismert tartozását az esedékességet követő 60 napon belül nem fizette ki;
- c) jogerős és végrehajtható bírósági (hatósági) határozatban foglalt fizetési kötelezettségét nem teljesítette;
- d) fizetési kötelezettségét a korábban lefolytatott adósságrendezési eljárásban kötött egyezség ellenére nem teljesítette;
- e) az államháztartás más alrendszereivel szemben fennálló köztartozását az államháztartásról szóló 1992. évi XXXVIII. törvény 63. §-ának (7) bekezdése szerinti

¹³⁴ Mint például a speciális lízingtípusok, a faktoring stb.

felhatalmazáson alapuló beszédési megbízás benyújtását követő 60 napon belül nem teljesíti;

f) más helyi önkormányzattal szemben fennálló tartozását - ideértve a külön jogszabály szerint létrehozott társulás keretében vállalt fizetési kötelezettségének nem teljesítését is - az önkormányzattal kötött vagy társulási megállapodáson alapuló beszédési megbízás benyújtását követő 60 napon belül nem teljesíti”.

Továbbá, ha a fizetési kötelezettségének az önkormányzat nem tesz eleget a fizetési határidőt követő 90 napig, a polgármesternek kötelező megindítania az adósságrendezési eljárást, függetlenül a képviselő-testület jóváhagyásától. A hitelező számára azonban az eljárás kezdeményezése csak lehetőség és nem kötelezettség.¹³⁵

A törvény egyértelmű szabályozása az eljárás megindítására vonatkozóan a gyakorlatban rugalmasan érvényesül. Ennek legfőbb indoka a jelenleg alkalmazott államszámviteli módszertan. A pénzforgalmi szemlélet következtében a szállítói számlák, az előírásoknak megfelelően, csak a pénzügyi teljesítéskor kerülnek be a nyilvántartásokba. Ezt megelőzően a beérkező számlákat tartalmazó analitikák adhatnak felvilágosítást, mikor és milyen összegű fizetési kötelezettsége lesz esedékes az önkormányzatnak. Jellemzően a nagyobb önkormányzatok vállalkoznak e nyilvántartások vezetésére.¹³⁶

Ezzel is indokolható, hogy az adósságrendezési eljárásban részt vevő önkormányzatok többsége kis településen működik. Az eddig lefolytatott 29 eljárásból 8 esetben 1000 főnél kisebb település önkormányzata volt érintett. Továbbá az eljárásban részt vevő önkormányzatok mindegyike 5 ezer főnél kisebb lélekszámú volt. (Jókay és tsai., 2004.) Ebből arra következtethetünk, hogy a kis településen működő önkormányzatok jelentős része nem rendelkezik megfelelő likviditással, költségvetésük forráshiányos. E feltételezést az is alátámasztja, hogy ÖNHIKI támogatásban évente 1400-1600 önkormányzat részesül.

Az adósságrendezési eljárás megindulását szintén akadályozza, hogy a lejárt számlák az ellenőrző szervek előtt elrejtethetők. A nyilvántartásokból ezek létezése nem derül ki egyértelműen. Valamint több esetben felderítésre kerültek a lejárt tartozások, azonban mégsem indult el az eljárás. (Jókay és Veres-Bocskay, 2009.) E területen is erősíteni kellene az ÁSZ jogkörét. Például az ÁSZ felszólíthatja az adott önkormányzatot a kötelezettségének teljesítésére. Ennek figyelmen kívül hagyása esetén legyen jogosult az adósságrendezési eljárás kezdeményezésére. Az adott önkormányzat így érdekeltté válna a számlák rendezésében.

¹³⁵ Hasonlóan a magánvállalkozásokra vonatkozó csődjogi szabályozáshoz.

¹³⁶ Holott ennek vezetése kötelező.

Az önkormányzatok azért sem szívesen indítják el a folyamatot, mert az adósságrendezési eljárásban való érintettség kizáró indokot jelent a különböző pályázati lehetőségeknél. Ezen időszak alatt nem vehetik igénybe az ÖNHIKI támogatást, illetve az uniós pályázatokból is kizsorzolnak.

A nagyobb önkormányzatok ugyanakkor kedvezőbb helyzetben vannak a kistéleplési önkormányzatokkal összehasonlítva. Vélhetően a sokkal erősebb gazdasági pozíció következtében nagyobb a lehetőségük a likviditás menedzselésére. Ebben hatékony eszköz lehet az ún. kiskincstári módszer alkalmazása, amelynél a pooling technika biztosítja a szükséges szabad pénzeszközök rendelkezésre állását.¹³⁷ Valamint a nagyobb önkormányzatok sokkal inkább befolyásolni tudják beszállítóikat. Ennek eredményeképpen a számla kibocsátásának időpontja és megérkezése megállapodásokkal módosítható. E módszer ugyanakkor nem nevezhető etikus gazdálkodási gyakorlatnak, illetve a gazdálkodás elemzésében is torzításokat okoz.

A nagyobb önkormányzatoknál is nagy valószínűséggel előfordul az a helyzet, hogy lejárt számlákkal rendelkeznek, ennek ellenére mégsem indul el az eljárás a szállítókkal való megállapodás miatt. Erre utalnak a számvevőszéki ellenőrzések tapasztalatai is, amelyek szerint a vizsgált önkormányzatok több esetben nem készítettek rendeletet a lejárt kötelezettségek megakadályozására.¹³⁸ Vagy, ha létezik is ilyen rendelet, nem fordítanak kellő figyelmet ennek betartására.

A helyzetet jól mutatja Jókay állítása, amely szerint „ha alaposan megvizsgálánk a több mint 3000 önkormányzatot, szinte teljes biztonsággal kijelenthetnénk, hogy 80 százalékuknál előfordul 60 napnál régebben lejárt esedékességű számla”. (Jókay és Veres-Bocskay, 2009.)

A nagyobb önkormányzatok jelentősebb vagyonnal is rendelkeznek, amelyek használatából többletjövedelemre tehetnek szert. Több lehetőség is mutatkozik a gyors bevételszerzésre, egyes vagyontárgyak értékesítésével.

Az önkormányzatok mindezek miatt nem érdekeltek az eljárás megindításában. E ponton érdekközösségben állnak a hitelezőkkel, emiatt ők sem kezdeményezik az eljárást. Az eddig lefolytatott eljárásokban mindössze egyszer fordult elő, hogy a hitelező indította el a folyamatot.¹³⁹

A hitelezőknek nem érdeke az eljárás elindítása, mert követeléseiknek csak csekély részét kapnák vissza az adósságrendezési eljárás keretében. Az eddigi eljárások során még nem

¹³⁷ Hasonlóan az államháztartás szintjén működő kincstári módszerhez.

¹³⁸ Tulajdonképpen ez is jól mutatja, hogy a számviteli politika szabályozása az önkormányzatok egy részénél kifogásolható részletességű.

¹³⁹ E település Nemesgulács volt.

fordult elő, hogy a teljes követelésállomány kifizetésre került volna. (Jókay, 2007.) Ezt tudják a hitelezők is. Ezért inkább fizetési haladékot adnak az önkormányzatoknak. Továbbra is erős az a megfontolás, hogy az önkormányzat előbb-utóbb biztosan fizetni fog. A késedelmes fizetéssel pedig még mindig kisebb veszteséget szenvednek el, mint az eljárás megindításával.

A hitelezői csoporton belül a legtöbb esetben a hitelintézetek rendelkeznek a legnagyobb követelésekkel, jellemzően az önkormányzatok hitelfelvétele miatt. Számukra szintén nem éri meg az eljárás kezdeményezése. Egyrészt, mert a forgalomképes vagyontárgyakra már zálogjogot¹⁴⁰ jegyezték be és az önkormányzat fizetési képtelensége esetén ebből kielégítést nyerhetnek kisebb-nagyobb mértékben. Másrészt a hitelezési veszteségek sokkal jelentősebbek lennének az adósságrendezési eljárás megindításával, inkább plusz kamatteherért cserébe lehetővé teszik az önkormányzatoknak a későbbi adósságszolgálatot. Harmadrészt az önkormányzati pénz- és tőkepiacon jellemzőek az árukapcsolásos ügyletek. Ezek közül is a legjelentősebb és legnagyobb profitot biztosító tevékenység az önkormányzatok részére nyújtott számlavezetés. E tevékenységen, a különböző jutalékok és díjak felszámítása által a hitelezési veszteségeket többszörösen ellensúlyozó jövedelem képződhet a hitelintézeteknél.

Tehát e tényezők miatt az adósságrendezési eljárás főként csak akkor indul el, amikor már a kötelező feladatok ellátása is problémába ütközik. Ekkor jellemzően az önkormányzatok kezdeményezik, a gazdálkodás fenntarthatatlansága miatt. A hitelezők pedig az eljárás megindulása után kapcsolódnak be a folyamatba. Ez is azt mutatja véleményem szerint, hogy a beszámolórendszer nem szolgáltat elegendő információt. A hitelező nyilvánvalóan a követelését védelmezendő kérelmezné az eljárást, ha tudomására jutna az önkormányzat tartós likviditási problémája. Azonban az államszámvitelnek nem csak az utólagos, hanem a preventív jellegének is érvényesülnie kellene. Így megelőzhető lenne a felelőtlen eladósodás, csak annyi idegen forráshoz juthatnának az önkormányzatok, amilyen mértékű az adósságkapacitás. (Vigvári, 2003.)

Az adósságrendezési eljárás megindításának további kérdése az önkormányzati tulajdonban lévő vállalkozások, illetve szervezetek adósságára vállalt önkormányzati kötelezettségek. Mindez szintén ráirányítja a figyelmet az önkormányzati beszámolók konszolidációjára, azaz a zárszámadás ne csak az önkormányzathoz szorosan tartozó intézmények adatait tartalmazza, hanem mutassa be a kvázi fiskális szervezetek adott évi gazdálkodását is.

¹⁴⁰ A legtöbb esetben jelzálogjog kerül bejegyzésre.

Az adósságrendezésről szóló törvény értelmében az eljárás megindulását követően pénzügyi gondnok kerül kinevezésre.

A pénzügyi gondnok több szempontból sem tud valós képet alkotni az adott önkormányzat helyzetéről. Egyrészt a vagyonleltár adatai nagy valószínűséggel pontatlanok, ha szerepel is benne minden vagyontárgy, akkor is a valós értékük meghatározása szinte lehetetlen.¹⁴¹ A törzs- és a forgalomképes vagyon elkülönítése sem mindig egyértelmű.

Másrészt az összeállított beszámolóból illetve vagyonkimutatásból nem derülnek ki a gazdálkodás egyes területeinek jellemzői. Következtetéseket le lehet vonni, hogy mely területen lehetséges a kiadások csökkentése vagy a bevételek növelése. Azonban tényleges gazdasági számításokkal e javaslatok nehezen támaszthatók alá.

Többek között beleütközik a pénzügyi gondnok és a képviselőtestület abba a problémába, hogy mennyibe is kerül ténylegesen az adott kötelező feladat ellátása. Valamint a beszámolóban továbbra sem biztos, hogy minden kötelezettség szerepel, különösen akkor, ha nem minden hitelező jelentkezett az eljárás során.¹⁴²

Mindez problémákat okoz a válságköltségvetés tervezésekor is. Ha nem ismertek a gazdálkodási viszonyok, akkor ezekből kiindulva nehéz megvalósítható és működőképes költségvetés tervezetet összeállítani.

Az önkormányzati tulajdonban lévő vállalkozásokról szóló tájékoztató helyett célravezetőbb lenne az adott fordulónapra elkészített beszámoló bekérése. Ebből minden fontos információ kinyerhető lenne.

A helyi önkormányzat intézményeinek tevékenységéről szóló valós beszámoló elkészítése is nehezen oldható meg. Az önkormányzati intézmények gazdálkodásában szintén lehetnek olyan kötelezettségek, amelyek nem jelennek meg a nyilvántartásokban, de léteznek. Ilyen lehet például egy teljesítetlen beszállítói tartozás.

Összességében a pénzügyi gondnok nem rendelkezhet minden szükséges információval a gazdálkodásról. Kizárólag a pénzforgalmi adatokból tud tájékozódni. A pénzforgalmi szemlélet ez esetben is elfedi a gazdálkodás valós folyamatait.

Az adósságrendezési folyamat következő lépése a reorganizációs program kidolgozása és az egyezségi tárgyalás lefolytatása. Az államszámvitel szempontjából vizsgálva e ponton is a vagyon nyilvántartásának problémái merülnek fel. A lefolytatott eljárásokban jellemzően sokkal alacsonyabb áron keltek el egyes vagyontárgyak, mint ezek könyv szerinti értéke.

¹⁴¹ Ennek tartalmát lásd a következő fő bekezdésben, amely az amortizációról és a vagyon pótlásáról szól.

¹⁴² Bár e problémát az adósságrendezésről szóló törvény megfelelően kezeli a 2 éves türelmi idő meghatározásával.

Mindez egyrészt az eljárás lebonyolítására rendelkezésre álló rövid időtartammal, másrészt pedig a vagyonkimutatások pontatlanságaival indokolható. Jellemzően a fedezetként felajánlott vagyontárgyak csak részben jelentettek fedezetet a kötelezettségek teljesítésére. (Jókay és tsai, 2004.) A hitelezők tulajdonképpen az egyezségi tárgyalásokon szembesülnek azzal, hogy az önkormányzat nem képes eleget tenni a vele szemben fennálló követeléseknek.

Az adósságrendezésről szóló törvény rendelkezései tehát korlátozottan érvényesülnek a folyamat egyes lépéseiben. A nyilvántartási és beszámolórendszer hiányosságai akadályozzák a törvény rendelkezéseinek teljesülését.¹⁴³ Ráadásul a pénzforgalmi szemléletű nyilvántartási rendszer miatt több önkormányzat is a látens csőd helyzetében lehet, vagy közel állhat hozzá.

10. táblázat: Adósságrendezésben érintett települési önkormányzatok.

Település	Lakosságszám	Adósság (millió Ft)	Eljárás megindítása	Eljárás befejezése	Kimenetele
Atkár	1685	98	2001.10.	2002.08.	egyezség
Bakonszeg (I.)	1278	152	1996.08.	1998.07.	vagyonfelosztás
Bakonszeg (II.)	1278	60	2000.08.	2001.09.	vagyonfelosztás
Bátorliget	783	79	1996.08.	1997.03.	egyezség
Boba	849	40	2008.01.	2008.11.	egyezség
Csány	2298	46	1996.08.	1997.04.	egyezség
Csepreg	3333	89	1999.04.	2000.04.	vagyonfelosztás
Domaháza	1082	22	1997.11.	1998.06.	egyezség
Dunafalva	1185	69	2003.03.	2005.12.	vagyonfelosztás
Egerszalót	1107	24	1996.08.	1997.04.	egyezség
Felsőmocsolád	559	n.a.	2005.08.	n.a.	egyezség
Forró	2547	163	2005.04.	2005.12.	egyezség
Gilvánfa	341	26	2000.09.	n.a.	vagyonfelosztás
Kács	654	32	1996.12.	1997.07.	egyezség
Kajászó	1054	n.a.	2008.09.	2009.12.	egyezség
Nágocs (I.)	856	123	1996.09.	1998.07.	egyezség
Nágocs (II.)	856	46	2000.09.	2002.05.	vagyonfelosztás
Nemesgulács	1100	118	2007.06.	2008.01.	egyezség
Nick	564	n.a.	2007.06.	2008.09.	egyezség
Ópályi	3300	60	2008.09.	2009.05.	vagyonfelosztás
Páty	4998	400	1996.08.	1999.03.	vagyonfelosztás
Pilisjászfalu	993	n.a.	2008.02.	2008.11.	egyezség
Sáta	1391	55	1999.02.	2002.08.	vagyonfelosztás
Somogyfajsz	553	86	1999.07.	2001.09.	vagyonfelosztás
Somogyudvarhely	1208	31	1998.03.	1998.11.	egyezség
Sorokpolány	825	11	1999.04.	1999.12.	egyezség
Sóstófalva	3509	6	1999.01.	1999.12.	egyezség
Szigetvár	11509	4000	2010.05.	-	-
Tiszaderzs	1305	98	2008.02.	2008.09.	egyezség

Forrás: Jókay 2009., 113. o. alapján saját szerkesztés.

¹⁴³ Továbbá fontos tényező a meglévő közpénzügyi szabályok sorozatos megszegése is, lévén nincs igazi szankció ezek elkövetése esetén.

Továbbá az is problémát jelent, hogy az adósságrendezési eljárás befejezését követően az érintett önkormányzatok gazdálkodása ugyanolyan körülményekkel szembesül, mint ez előtt. A pénzforgalmi szemlélet továbbra sem támogatja a csődhelyzet kialakulásának megelőzését, korai jelzését.

A gyakorlatban az ismételt csőd bekövetkezésének elkerülése jellemzően a gazdálkodás tudatosságának és az óvatos kötelezettségvállalási gyakorlatnak köszönhető.¹⁴⁴

Az adósságrendezési eljárások arra is ráirányítják a figyelmet, hogy az önkormányzatok ily módon megoldhatják a kötelezettségek teljesítésének problémáját, azonban egy szempontból biztosan kárt szenvednek. Az eljárást követően teljes bizonyossággal csökken a rendelkezésre álló vagyon értéke, ráadásul jellemzően a gazdálkodás kitörési pontjait támogató vagyonelemek kerülnek eladásra. Az önként vállalt feladatok vállalásának és a vállalkozási tevékenység végzésének nem lesz gazdasági alapja. Tulajdonképpen az önkormányzat autonómiájának egy része veszik el az eljárás, és általában a felelőtlen gazdálkodás által. Ennek pótlása pedig már szinte lehetetlen.

Az önkormányzatok figyelme 2002 után terelődött a hitelfelvételről a kötvénykibocsátásra, mint forrásszerzési lehetőségre. Ezzel párhuzamosan a hitelfelvételben tapasztalható töretlen növekedés lelassult.¹⁴⁵

A kötvénykibocsátás növekvő népszerűsége több tényezővel is indokolható. Egyrészt Magyarország Európai Unióhoz történő csatlakozása és részben a csatlakozása előtti időszak a szektor számára rendelkezésre álló fejlesztési forrásokat megsokszorozta. Azonban a pótlólagos források felhasználásához bizonyos mértékű helyi önerő is szükséges, amelynek biztosítása az önkormányzati rendszer általános állapota miatt az önkormányzatok számára jellemzően gondot okozott. E hiányzó források megszerzésére hatékony megoldásnak tűnt a kötvénykibocsátás.

Másrészt az önkormányzatok egyre inkább szembesültek az Ötv.-ben definiált hitelfelvételi korláttal. Mindez, a korábban bemutatott hiányosságai ellenére is, keretek közé szorította az önkormányzatok hitelforrásokhoz jutását. Ebből a szempontból megfelelő alternatívát jelentett a kötvényfinanszírozás.

Harmadrészt több önkormányzatnál is jelentősen növekedett a rövid lejáratú hitelek állománya, a hitelfelvételi szabályozásban a likviditási hitelekre vonatkozó kivétel következtében. Azonban e rövid lejáratú források refinanszírozása jelentős költséggel járt az önkormányzatok számára – a hosszú távú hitelekkel való kiváltása viszont nem jelentett

¹⁴⁴ Kivételt jelent ez alól Nágocs, amely település önkormányzata kétszer is kérelmezte az eljárás elindítását.

¹⁴⁵ Lásd a 12. táblázatot.

lehetséges megoldást. A kötvénykibocsátás elterjedését e tényező is indokolja, a rövid lejáratú hitelek egy részét önkormányzatok nem titkoltan hosszú lejáratú kötvényekre „váltották”.

Továbbá a kötvénykibocsátás fő előnye a hitelfelvétellel szemben, hogy e finanszírozási forma nem tartozik a közbeszerzési törvény hatálya alá. Az önkormányzatok a zártkörű kibocsátás esetén szinte szabadon választhatják meg, mely pénzügyi szolgáltatóval kötnek kötvénykibocsátásra szóló megállapodást. E megoldás előnye az is, hogy csak és kizárólag a partner ismeri milyen céllal/célokkal történik a kibocsátás.

Ezen kívül a pénzügyi szolgáltatóval való együttműködés előnyös az önkormányzat számára azért is, mert sokkal rugalmasabban tudja alakítani az adósságszolgálat időbeli ütemezését illetve a tőketörlesztés módját. Ráadásul a kötvények esetén a fejlesztési célokkal indokolható, hogy csak később kezdődjön a törlesztés, amikor már a beruházás többlethozamai elvileg realizálódnak.

Nem elhanyagolható motivációt jelent, hogy az önkormányzati döntéshozók, különösen a menedzserek, egyre inkább eligazodnak a pénz- és tőkepiaci termékek, illetve konstrukciók között. A hitelintézetek által kifejlesztett egyre bonyolultabb ügyletek iránt növekvő a fogadókészség az önkormányzati rendszerben. (Kovács, 2007.) E területen ugyanakkor még sok tekintetben lemaradás mutatkozik a fejlett országok gyakorlatához képest.¹⁴⁶

Fontos hajtóerőt jelentett a tőkepiacról szóló 2001. évi CXX. törvény megszületése is. A törvény egyértelmű kereteket szabott a kötvénykibocsátásnak, részletesen levezeti a folyamat egyes elemeire vonatkozó szabályokat. Mindemellett kedvez az önkormányzatoknak azzal, hogy több pontban is egyszerűsíti az önkormányzati kötvénykibocsátással kapcsolatos szabályokat.

A bankrendszer szintén támogatta a kötvény-kibocsátási folyamat felfutását. A hitelintézetek is érzékelték a hitelügyletek során fellépő korlátozó tényezőket az önkormányzati piacon. Számukra a kötvények lejegyzése azért is kedvező, mert a hitelpiacal szemben a kötvények sokkal könnyebben likvidálható befektetések. Nem teljesítés esetén elméletileg a követelésük egyszerűbben értékesíthető a másodlagos kötvénypiacokon. E tekintetben azonban ma Magyarországon az önkormányzati kötvénypiac nem igazán rendelkezik kellő likviditással, a másodlagos piac szervezettsége alacsony színvonalú.

¹⁴⁶ Kovács Gábor kutatásai szerint az önkormányzatok közel 40%-a csak felszínes ismeretekkel rendelkezik a kötvényről, mint lehetséges finanszírozási eszközről.

11. táblázat: Az önkormányzati kötvénykibocsátások összértéke

2005 és 2009 között.

(Adatok milliárd forintban)

	2005	2006	2007	2008	2009*
Kötvénykibocsátás összértéke	4,4	27,4	210,7	436,5	600

*: Becsült érték.

Forrás: Vigvári, 2009c, 719. o. alapján saját szerkesztés.

A táblázatból jól látható, hogy jelentős dinamikával növekedett a kibocsátott kötvények összértéke. Kedvezőtlen módon a kötvényállomány túlnyomó része zártkörűen és valamely devizában denomináltan kerül(t) kibocsátásra. A zártkörű kibocsátás során főként a kibocsátást szervező bank jegyezte le a kötvényeket. Mindez abból a szempontból kifogásolható, hogy a kötvény másodpiaci forgalma meglehetősen korlátozottá válik. Más piaci szereplők nem feltétlenül vállalják át a visszafizetési kockázatot az adott befektetési szolgáltatótól, lévén nem ismerik a kötvény mögött álló önkormányzat gazdasági helyzetét.

A devizában való denominálás az árfolyamkockázat miatt érdemel említést. Az önkormányzatok jellemzően e területen sem kellően tudatosak, a kötvénykibocsátás „sikere” érdekében hajlandók külföldi pénznemben kibocsátási szerződést kötni. A forint helyett más pénznemben való származtatás esetén a befektetési szolgáltató növelheti jövedelmét, az árfolyamnyereség nála fog megjelenni. Ennek oka, hogy az önkormányzatok az árfolyamkockázat kezelésére nem helyeznek megfelelő hangsúlyt. Ezzel szemben a bankok nem hagynak nyitott pozíciókat, különböző fedezeti ügyletekkel biztosítják követelésük értékét. A helyzetet jól mutatja az, hogy az eddig az önkormányzatok által kibocsátott kötvények összértékének nagyjából 70%-a svájci frank alapú. (Vigvári, 2009c) Az utóbbi időben e pénznem ugyanakkor veszített jelentőségéből, és egyre inkább euró és forint alapon történik a kibocsátás.

A hazai önkormányzati kötvénykibocsátás fontos jellemzője, hogy a futamidő hosszú távú és halasztott törlesztési formájú, azaz a törlesztés néhány év türelmi idő után esedékes. Ez önmagában nem jelent problémát, hiszen a kötvényből származó források helyi fejlesztéseket kell, hogy finanszírozzanak, amelyek megtérülése időt igényel.

Azonban a gyakorlat mást mutat. Az önkormányzatok jellemzően kétféle célra használják fel a pótlólagos forrásokat. Egyrészt a források kisebb része a korábban felvett likviditási hiteleket finanszírozza. Ebből a szempontból egyszerű időtáv váltás történik, a rövid lejáratú

hitel hosszú lejáratú kötvényadósság formájába transzformálódik át. Azonban az adósságszolgálat ezen részéhez szükséges többletjövedelmek előteremtése kétséges a jövőben.¹⁴⁷ E megfontolás főként a megyei önkormányzatok esetén különösen hangsúlyos, amelyek működési költségvetése gyakran több milliárdos hiányt mutat.

Másrészt a kötvénykibocsátásból származó bevételek betétszámlákon landolnak és az önkormányzat kamatjövedelem céljából leköti bizonyos időtartamra. (Vigvári, 2009c) Mindezt alátámasztják a szektor mérlegszámláinak adatai is, amelyekben a betét összegének növekedése feltűnő módon egybeesik a kötvény-kibocsátási hullám időszakával. A betétekből származó kamatjövedelem látszólag kedvező folyamatot mutat, azonban hozzá kell tenni, hogy e források jelentős része kötvénykibocsátásból származik, és nem az önkormányzatok szabad forrása az alapja.¹⁴⁸

A kötvénykibocsátás ugyanakkor nem általánosan alkalmazott finanszírozási mód az önkormányzatok körében. Jellemzően a nagyobb önkormányzatok élnek e lehetőséggel, ide tartoznak a megyei, a fővárosi és a városi önkormányzatok. A kis települések önkormányzatai nem érik el a megfelelő méretgazdaságossági küszöböt, a kötvénykibocsátás e körben nem igazán jöhet szóba.

A kötvényekből származó források fejlesztésre szánt része sem szolgál minden esetben produktív beruházásokat. Többször is előfordul, hogy az önkormányzat olyan célra használja fel a forrásokat, amelynek megtérülése kétséges.¹⁴⁹ Erre példaként említhető a kihasználatlan iskolaépület bővítése vagy a járművásárlás valamely önként vállalt feladat érdekében.

A kötvénykibocsátás és az ebből származó finanszírozási források felhasználása több szempontból is kifogásolható. Az államszámvitel nézőpontjából a kötvénykibocsátás a következőképpen értékelhető.

A nyilvántartási és beszámolórendszernek információkat kell nyújtania a jövőbeli fizetési kötelezettségekről. Azonban a pénzforgalmi szemlélet következtében a fizetési kötelezettségeket előrejelző funkció nem tud érvényesülni. Az önkormányzati döntéshozók a kötvénykibocsátást követően nem ismerik a törlesztési kötelezettségek időpontját és értékét. A pontosabb információk érdekében minden kötvénytartozásra vonatkozóan szükség lenne részletes analitika vezetésére. Ennek segítségével nem fordulhatna elő, hogy például az adott évi törlesztőrészlet ne kerüljön átvezetésre a rövid lejáratú kötelezettségek közé.¹⁵⁰ Továbbá a

¹⁴⁷ Különösen akkor, ha a jövőben is évről-évre újratermelődik a működési költségvetés hiánya.

¹⁴⁸ Például a Mohácsi Önkormányzat nem titkoltan más pénzügyi befektetések érdekében bocsátott ki kötvényt.

¹⁴⁹ Még a pozitív extern hatásokat számszerűsítve is.

¹⁵⁰ Mindez több önkormányzatnál is előfordult, a számvevőszéki ellenőrzések tanúsága szerint.

kötelezettség aktuális értéke is nagy valószínűséggel meghatározható lenne. Ebben csak az árfolyamkockázat okozhat bizonytalanságot a devizában denominált kötvények esetén.

Az árfolyamkockázat kezelése megoldható lenne kötelezően képzendő tartalékokkal. Azonban a tartalékok rendszerével a pénzforgalmi szemlélet nem tud mit kezdeni, lévén e tétel sem jelenik meg tényleges pénzmozgásként.

A pontos nyilvántartások birtokában, a mérlegben minden gond nélkül feltüntethető lenne a tényleges kötvénytartozás. A beszámoló részletezettsége sokat javulhatna.

A kötvények esetén a másik megfontolás, hogy minden pénzegységről ismerni kell mire került felhasználásra. A célok szerinti felhasználás „eredményét” kell bemutatni és eredményességével igazolni a cél fontosságát. A beruházás eredményeképpen létrejött eszköz hasznosságát is be kell mutatni. Ennek módszere lehet azon feladat vizsgálata, bevételi és ráfordítási oldalról egyaránt, amelyhez használatos az adott eszköz. A bevételek és ráfordítások szembeállításakor természetesen csak a beruházásnak betudható hatások veendők figyelembe.

E séma alkalmazása több területen is indokolt lenne. Egyrészt a beruházások tervezésekor milyen eszközre van szükség, ez milyen ráfordítással szerezhető meg¹⁵¹, mennyi idegen forrás szükséges illetve mindez milyen megtérüléssel valósítható meg. Ily módon alá lehetne támasztani a beruházás illetve a forrásbevonás szükségességét.

Másrészt a pénzügyi vezetők e beruházási kalkuláció alapján tudnának dönteni az optimális tőkebevonási formáról. Nem biztos, hogy minden beruházáshoz a kötvénykibocsátás a legmegfelelőbb forma.

Harmadrészt, ha egyértelmű, hogy a kötvényfinanszírozás az ideális megoldás, akkor a hitelintézet számára bemutatható a kibocsátás indokoltsága, és ami ennél is fontosabb, ennek várható megtérülése. A kötvénykibocsátásról szóló elbírálásban pozitív hatást fejtene ki. E technika előnye lehetne a banki kockázat csökkenése, amely alacsonyabb kamatfelárban, kedvezőbb törlesztési feltételekben vagy hatékonyabb finanszírozásban jelenne meg.¹⁵²

Továbbá a nyilvánosság tájékoztatása is teljesebb mértékű lehetne. Az önkormányzat egyértelműen igazolni tudná a fejlesztési elképzelések szükségességét és a források tényleges felhasználását. Nem fordulhatna elő a jelenleg általános előforduló tapasztalat, amely szerint az önkormányzatok kötvénykibocsátásának célja homályos és csak általános célok kerülnek

¹⁵¹ Vásárlással vagy saját előállítással.

¹⁵² A kötvény névértékének megfelelő időpontban való rendelkezésre bocsátásában, a beruházási célnak megfelelően – ingatlan saját kivitelezésben való létesítésekor például adagolt finanszírozási technikával stb.

hangoztatásra. Miközben a folyó hiány finanszírozásának beismerése jellemzően csak a megyei önkormányzatok sajátossága.

A kötvényből történő finanszírozásnál, hasonlóan a hitelfelvételhez, alapvető fontosságú az adósságkapacitás megfelelő mértéke. Vagyis nem elegendő pusztán csak a kötvényekkel kapcsolatos elszámolási kérdéseket rendezni, szükséges a hitelezés kapcsán bemutatott pénzügyi kapacitás számítása és ennek feltételeinek biztosítása.

A kötelezettségek között további figyelmet érdemelnek a feltételes kötelezettségvállalások. Közös jellemzőjük e tranzakcióknak, hogy bizonytalan a bekövetkezésük. Mindez nagymértékben megnehezíti megjelenítésüket és kezelésüket a nyilvántartási és beszámolórendszerben. A pénzforgalmi szemlélet számára e kategória szinte nem is létezik. A mérleg mellékletében kötelező lenne megjeleníteni e tételeket, azonban több önkormányzat sem teszi ezt meg. A törvényi előírás megsértésének pedig nincs jogkövetkezménye. Vélhetően a bemutatás azért sem történik meg, mert maguk az önkormányzatok sem rendelkeznek kellő információkkal e tranzakciókról, továbbá negligálják ezek jelentőségét, mondván a jelenlegi pénzügyi helyzetet nem befolyásolják. A tisztánlátás érdekében viszont fontosak és a hosszú lejáratú kötelezettségek közötti szerepeltetésük indokolt lenne.

A feltételes kötelezettségek esetén is alkalmazható lenne a tartalékolási kötelezettség. A kötelezettségvállalás típusától és mértékétől függően annak bizonyos százalékát biztosítani kellene a váratlan helyzetre való felkészülés érdekében.

Összefoglalva a kötelezettségek nyilvántartása számos problémától terhes. Ezek jelentős része a nyilvántartási és beszámolórendszer oldaláról érvényesül, ugyanakkor több egyéb tényező is támogatja e gyakorlatot. Megemlíthető a belső ellenőrzés elégtelen működése, a közpénzügyi szabályok gyenge betartatása, a gazdasági partnerek gazdasági érdeke, illetve az önkormányzati rendszerben meglévő rendszerszintű problémák jelenléte. Mindezen tényezők együttesen oda vezetnek, hogy az önkormányzati döntéshozók és az egyéb érdekelték sem ismerik teljes körűen és tényleges értékében az adott önkormányzat kötelezettségeit.

3.1.3. Az amortizáció, avagy a vagyon pótlásának problémája

Az önkormányzatok jelentős nagyságrendű vagyonnal rendelkeznek. Egyes becslések szerint a kezelt vagyon összértéke eléri a 12 ezer milliárd forintot.¹⁵³ E becslések jellemzően az önkormányzatok által készített vagyonkimutatások adataira építenek. Azonban, ha figyelembe vesszük a vagyon nyilvántartásával kapcsolatos problémákat, akkor ennél jóval

¹⁵³ Az önkormányzatok vagyonosodási folyamatát részletesen elemzi Pitti Zoltán és Vigvári András tanulmányaikban.

nagyobb vagyontömeg valószínűsíthető. Elegendő a 0-ra leírt vagyontárgyak használatát vagy a minimális, néhány ezer forintos értéken nyilvántartott eszközök példáját említeni. E helyzet kialakulásának egyik indoka, hogy az önkormányzatok jelentős része nem képes felvállalni a vagyontárgyainak évenkénti értékelését. Ehelyett bizonyos módszerekkel kerül sor a vagyontárgyak értékelésére, amely módszer több esetben minden valóságálapot nélkülöz. A vagyontárgyak valós érték alatti értékesítése, illetve a vagyon egyes elemeinek nem közfeladatok érdekében való felhasználása az értékelés költségét jóval meghaladó veszteségeket okoz az önkormányzatoknak.

A vagyon nyilvántartásának problémái közül ehelyütt kizárólag az amortizációval összefüggő problémákat elemzem.¹⁵⁴

Az értékcsökkenés kezelése a hazai államszámviteli, illetve tágabb értelemben véve a közpénzügyekben sajátos megoldást követ. Az önkormányzatok számára az értékcsökkenés elszámolására vonatkozó előírásokat a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény és a 249./2000-es kormányrendelet tartalmazza. A meghatározott leírási kulcsok és módszertan alapján az értékcsökkenés elszámolása kötelező.

Azonban a szabályozás eredményeképpen elszámolt amortizációnak nincs semmilyen következménye a gazdálkodásra vonatkozóan, hiába kerül elszámolásra. A szabályozás éppen a leglényegesebb következménnyel nem foglalkozik, vagyis milyen forrásból történjen az elhasználódott vagyon pótlása.¹⁵⁵ Ráadásul e tényt nem képes a nyilvántartási és beszámolórendszer bemutatni. Ennek oka egyrészt a vagyonnyilvántartásokban mutatkozó pontatlanságok, másrészt pedig a tárgyévi tökeváltozás elszámolási módszere.

Ez utóbbi lényege, hogy az értékcsökkenés értékét korrigálja a rövid lejáratú követelések és kötelezettségek állományával, illetve az adott évi eszközbeszerzések értékével. Mindez azt érzékelteti, hogy az elszámolás célja a vagyon összértékének szinten tartása. Ez azonban nem mutat valós képet, mert olyan tételek is szerepelnek a kalkulációban, amelyek nem tartoznak a vagyon elemei közé, illetve nem veszi figyelembe a gazdálkodás vagyoni igényének változását. Az adott önkormányzat által ellátott feladatok és ezek tartalma folyamatosan változik.¹⁵⁶ A lakosság feladatellátással kapcsolatos igényeiről nem is beszélve. Ez alapján nem minden esetben indokolt a vagyon szinten tartása.

Ráadásul az amortizáció a költségvetési számvitel keretei között sem jelenik meg. A pénzforgalmi szemléletű költségvetésben az állományi típusú vagyoni információknak nincs

¹⁵⁴ A vagyonkimutatásokkal kapcsolatos további problémákkal a 3.3.2. alfejezet foglalkozik.

¹⁵⁵ Továbbá a pótlás szükségessége sem indokolható meg adatok hiányában.

¹⁵⁶ Jellemző az egyre több feladat ellátása.

helye. Valamint az önkormányzati képviselők nem ismerik alaposan a vagyongazdálkodást és ennek államszámviteli vonatkozásait.

Ez is oka lehet, hogy az önkormányzatok az általuk kezelt vagyont felélik. A másik oldalról pedig a tulajdonosi felelősség sem tud érvényesülni. Ha nem ismert a vagyon tényleges értéke, nehezen ellenőrizhető ennek tárgyévi változása és a vagyongazdálkodási szabályok betartása. Az ÁSZ ellenőrzései sorozatosan rámutatnak e helyzet következményeire, ennek ellenére mégsem lehet érvényesíteni a felelős gazdálkodás elvét.

Az önkormányzatok többsége tudatában van annak, hogy a vagyon pótlásra szorul, azonban az e célra felhasználható pénzeszközök jó esetben csak a tűzoltáshoz elegendőek, a szinten tartás már nehezen oldható meg. Mindez különösen hangsúlyos a nagyobb méretű, városi önkormányzatok esetén, akik az önkormányzati vagyon túlnyomó részét kezelik.

Az amortizáció költségként való megjelenése ugyanakkor a díjak és a különböző hatósági árak növekedését eredményezné. Ez politikai okokból kevésbé támogatott helyi szinten, részben emiatt is, az önkormányzatok az értékcsökkenés finanszírozására való igényüket csak ritkán hangoztatják. A működési ráfordítások fedezésére azonban mindenképpen szükség lenne, a lakosságnak is vállalnia kell ennek növekvő terheit.¹⁵⁷ Mindezt jól mutatja, hogy a külföldi befektetők által átvett önkormányzati közművállalkozások árképzési gyakorlata jelentős mértékben megváltozott. Ennek fő indoka az amortizáció értékének az árakban való megjelenítése.¹⁵⁸

Az értékcsökkenés kezelése is alátámasztja azon állítást, amely szerint a jelenleg alkalmazott pénzforgalmi szemlélet nem felel meg a gazdálkodás elvárásainak. Ehelyett célravezetőbb lenne a nyilvántartási és beszámolórendszerben az elhatárolás alapú szemléletre való áttérés. Ennek keretében megvalósítható lenne egyes feladatok tényleges költségének kiszámítása, ezen belül pedig az amortizáció figyelembe vétele. E szemlélet adaptálása egyben tudatosítaná a vagyongazdálkodás fontosságát és ennek ráfordításigényét. Amíg nem mutatja az elszámolási rendszer az értékcsökkenés, illetve a vagyon valós értékét, a pótlást szolgáló finanszírozási technikák hatástalanok maradnak. A helyzet megoldása azonban egyre sürgetőbb.

¹⁵⁷ Természetesen figyelembe kell és lehet venni a szociális és egyéb szempontokat. Az önkormányzat bizonyos egyénektől átvállalhatja ennek terheit, de a finanszírozási megfontolásokat ekkor is érvényesíteni kell.

¹⁵⁸ Egyúttal a profitmotívum túlzott megjelenése is jellemző, főként a gyenge kontrolljogosítványok következtében.

3.2. A költségvetési számviteli rendszer sajátosságai

A költségvetési számvitel az önkormányzati rendszerben szintén a pénzforgalmi szemléletre épül. Ennek indoka egyértelműen, hogy a politikai döntéshozók e módszertant támogatják annak egyszerűsége, illetve a kiadásokra való fókuszálás következtében. A többi érdekelt, különösen az operatív feladatokat végrehajtó menedzserek információk iránti elvárásai nem kerülnek figyelembe vételre. Nincs más lehetőségük, mint alkalmazkodni a jelenlegi helyzethez, és a pénzforgalmi típusú adatok alapján döntéseket hozni. Azonban ezen információkból kiindulva erősen megkérdőjelezhető a gazdálkodás minősége.

A politikai döntéshozók szempontjából a pénzforgalmi szemlélet alkalmazása a költségvetés tervezésében látszólag előnyösnek tűnik, hiszen a költségvetésből egyértelműen látható, hogy a közpénzekből mely intézmények és milyen mértékben részesülnek, és a tárgyév zárását követően a beszámolók visszatükrözik az adott források elköltését. A döntéshozók számára úgy tűnhet, mintha a kívánt célok teljesültek volna.

A pénzforgalmi szemléletű finanszírozási technika viszont nem teszi lehetővé a közpénzek hatékony elköltésének megítélését, és egyedül arra ad választ, hogy adott intézmény mekkora összeget költött el az adott év során. Tehát a feladatot ellátó intézmény tényleges teljesítménye nem mérhető.

Az önkormányzatoknál nemcsak a költségvetés bevétel-kiadás típusú felépítése, hanem az is zavaró és tisztánlátást torzító probléma, hogy gyakran nem különítik el a működési költségvetést a fejlesztési költségvetéstől. Ez azért szükséges, mert közgazdaságilag más tartalmat közvetít az egyik és a másik költségvetés.

A működési költségvetés egyenlegét a szakirodalom bruttó és nettó módon értelmezi. A nettó működési megtakarításnál a bruttó egyenlegét az adósságszolgálati teherrel csökkentik, arra alapozva, hogy a hitel előre elköltött működési jövedelem, törlesztése csökkenti a szervezet pénzállományát (pénzkészletét). Ha egy önkormányzat működési bevétele nem fedezi a szervezet adósságszolgálatát, akkor ez azt is mutatja, hogy a tőkebevételeit fordítja működésre.

Normális, kiegyensúlyozott gazdálkodás mellett az önkormányzat működési költségvetése pozitív, ami azt jelenti, hogy az önkormányzat a működési kiadásainak folyó bevételből történő finanszírozása mellett, megtakarított pénzkészlettel is rendelkezik, ami fedezetet jelenthet felhalmozásra, egy megindítható beruházásra, fejlesztésre.

A nulla vagy negatív működési eredmény rossz gazdálkodási feltételeket, vagy rossz gazdálkodást tükröz. Következmenyeként csökkenhet tartaléka, vagy hiányt finanszírozó pénzeszközökhöz kell jutni, akár meglévő vagyontárgyai „elpazarolt” értékesítésével.

A működési költségvetés bevételi oldalán szereplő források szükség szerinti aggregációban bonthatók. Indokolt a saját forrás mellett a törvény szerint meghatározott „támogatási” pénzeszközöket a bevételi oldalon szerepeltetni. S ennek analógiájára a működési költségvetés kiadási oldalán szereplő tételeknél pedig a kötelezően és önként vállalt feladatok kiadásait szerepeltetni.

A fejlesztési költségvetés bevételi oldalán a működési megtakarítást vagy a fejlesztési jövedelmet, illetve az egyéb forrásból származókat kell érteni. E költségvetés a felhalmozási jellegű bevételek és kiadások eltérését mutatja.

Normál viszonyok között nem okoz gondot, ha a fejlesztési költségvetés deficitese. Ennek mögöttes tartalma, hogy a beruházások forrása a korábban képzett tartalék mellett egyéb kölcsönforrás. Továbbá a fejlesztések jövőbeli többlethozama fedezetül szolgálhat a beruházási tevékenység ráfordításainak fedezéséhez. Beruházási többlet esetén vagy tartalékalap képződik, vagy a nettó működési deficit finanszírozása történik felhalmozási pénzből.

Amennyiben fejlesztési hitelek adósságszolgálatát finanszírozza a költségvetés, úgy a korábban megelőlegezett tőkebevételeket változatlan vagyonmennyiség mellett realizálják.

A költségvetésben igen gyakran, a fejlesztési forrásokból származó pénzeszközökkel finanszírozzák a működtetést. A fentiekkel együtt mindez olyan viszonyokat teremt, hogy ugyanazokkal a nyilvántartási adatokkal a kívánt cél és annak ellenkezője is magyarázható. A költségvetési számviteli rendszerben, hasonlóan a nyilvántartási és beszámolórendszerhez lehetőség mutatkozik az adatok manipulálására és torzítására. Így lehet magukat és másokat is félrevezetni. Ez egyben azt is eredményezi, hogy e módszertan nem alkalmas a közpénzek gazdaságos és hatékony elköltségének kontrolljára, az elszámoltathatóság és a transzparencia biztosítására.

Továbbá, ha mindig finanszírozásra kerül a pazarló működési költségvetés, akkor a pazarlás újratermelődik, és nem valósulhatnak meg a fejlesztések. Ily módon a beruházások sem képesek kitermelni a megvalósításukhoz szükséges ráfordításokat.

Magyarország települési önkormányzatai között csak csekély számban találni olyan önkormányzatot, amely éves költségvetését a fentiek szerint készíti. Azonban tapasztalható egyfajta lassú fejlődési tendencia e területen.

3.2.1. Az intézmény-centrikus gazdálkodás

Az államháztartás szempontjából alapvető jelentőséggel bír annak a kérdésnek a megválaszolása, hogy mely feladatok ellátását és milyen tartalommal vállalja magára az állam, illetve melyek maradjanak meg a magánszféra keretei között. Az erre adott válasz több tényezőtől függ, például az adott ország tradíciójától, az uralkodó politikai eszmék típusától, az állampolgárok beállítottságától, vagy a kialakult intézményrendszer sajátosságaitól stb. Ebből következően az európai államokban a feladatellátás mértéke, terjedelme és tartalma is különböző.

A közgazdaságtan közpénzügyekkel foglalkozó elméletei nagyrészt általános ajánlasként fogalmazzák meg, hogy az államnak elsősorban a közjavak esetén kell fellépnie gazdasági szereplőként, ahol valamilyen ok miatt a piac egyáltalán nem, vagy nem elegendő erőforrást allokál adott feladat ellátására. Azonban a gyakorlat azt mutatja, hogy adott jószág közjószágként való besorolása az esetek többségében nem egyértelmű, bizonyos szempontok szerint e kategóriába sorolhatók, de ennek ellenkezője is bizonyítható.

Mindez az önkormányzatok esetén különösen hangsúlyos formában jelenik meg, hiszen az önkormányzatok a helyi igényeknek megfelelően önként vállalt feladatokat láthatnak el, még akkor is, ha ez a szolgáltatás nem tartozik a szoros értelemben vett közjavak/közzolgáltatások csoportjába.

Visszatérő probléma, hogy ma Magyarországon nem létezik egyértelmű meghatározása az állami feladatnak. Különböző kontextusban más-más tartalommal és terjedelemben jelenik meg e fogalom, ebből kifolyólag nem lehetséges az állami feladatok pontos és részletes felsorolása. (Báger, 2006.) Pedig e nélkül nem valósítható meg az államháztartás gazdálkodási kereteinek optimális kialakítása.

Ez a bizonytalanság természetesen rányomja a bélyegét a feladatellátás megszervezésére és a tényleges feladatellátásra is. A hatások két szempontból összegezhetők, egyrészt a feladatok telepítése, másrészt pedig a finanszírozás oldaláról.

A feladat telepítés szempontjából vizsgálva a kérdést megállapítható, hogy ha már az államháztartás szintjén nem létezik egzakt meghatározása és felsorolása az állami feladatoknak, akkor ezek telepítése a különböző szintekre is problémákba ütközik. Mindez az Ötv. számos paragrafusában is tetten érhető, hiszen a törvény például az önként vállalt feladatok esetén megnevez jó néhány feladattípust, de a felsorolás az egyéb feladatok vállalásának lehetőségével zárul, ami kizárja az önként vállalt feladatok tartalmának egyértelmű megfogalmazását. Az önkormányzatok nem rendelkeznek az előzőekből

következően logikusan felépített feladatstruktúrával, az egyes feladattípusok, a kötelező és önként vállalt feladatok tartalma keveredik egymással.

Az önkormányzatok feladataik többségét saját intézményeiken, szervezeteiken keresztül látják el. Ennek a megoldásnak több előnye is felsorolható. Egyrészt az önkormányzat számára nagyobb irányítási lehetőséget hordoz magában e feladat-ellátási mód, összehasonlítva például az adott feladat kiszervezésével. Másrészt a finanszírozás szempontjából előnyös, hogy ily módon a saját intézmény költségvetése könnyebben befolyásolható, más területekre a források egyszerűen átcsoportosíthatók.

A jelenlegi helyzetben a saját intézményen keresztüli feladatellátás több hátrányos jellemzővel is rendelkezik. A legfontosabb sajátossága, hogy e szolgáltatások esetén nem érvényesülhetnek a hatékonysági kontrollok. (Pete, 1997.) Mindez két dologban jelenik meg. Az egyik szerint egyáltalán nem biztos, hogy adott feladatra költött erőforrások összértéke meghaladja az igénybe vett szolgáltatás összhasznát. Hiszen a közfeladatok esetén nem az fizeti meg a szolgáltatás igénybevételének költségét, aki ténylegesen használja. Nem is létezik költségelszámolás, amelynek segítségével a tényleges ráfordítások előállíthatóak. Ezáltal egy adott feladatra fordítandó erőforrások értékében túlfutás következhet be, és e többletforrás más területeken nagyobb eredménnyel lenne hasznosítható. A hatékonysági kontroll hiányának további vetülete, hogy minden feladat esetén mérlegelni kellene, hogy adott cél csak ezen a módon érhető-e el, vagy léteznek olyan alternatív lehetőségek, amelyek kisebb ráfordítással érnek el legalább ekkora eredményt. Mindkét esetben hangsúlyozni kell ugyanakkor, hogy adott feladat ellátásának módját és a lehetséges ráfordítások értékét a hozam költség elemzés alapján kell meghatározni, még akkor is, ha bizonyos tételek értéke nehezen számszerűsíthető.

További hátrányaként említhető e módszernek, hogy a kialakult intézményi struktúra nehezen módosítható, meglehetősen rugalmatlan. Az önkormányzati intézmények legfőbb célja, hogy működésük fontosságát igazolják, és ez alapján minél nagyobb költségvetési támogatásban részesüljenek. Mindez még akkor is igaz valamilyen mértékben, ha ténylegesen is bővül az adott intézmény feladatköre, vagy emelkednek a kiadásai.

Az önkormányzati intézmények finanszírozása tekintetében általánosnak tekinthető, hogy az önkormányzati költségvetések csak a legkritkább esetben rendelnek forrásokat közvetlenül egy adott intézmény által ellátott feladathoz. A gyakorlat azt mutatja, hogy a bevételek és kiadások tervezése intézményi szinten történik, és ezen belül nem kerülnek e tételek lebontásra. Ezáltal a végrehajtás tekintetében az intézmények lesznek a tervezési és végrehajtási alapegységek.

Az adott intézmény legfőbb érdeke lesz, hogy adott költségvetési év során biztosítsa a bevételeinek és kiadásainak egyensúlyát, ugyanakkor a feladatellátás minőségének kérdése szükségszerűen háttérbe szorul. Az intézmény ily módon meglehetősen nagy döntési kompetenciával rendelkezik az egyes feladatok közötti forráselosztásban, különösen abban az esetben, ha több feladatot is ellát. Az ilyen intézmények gazdálkodása meglehetősen nagy autonómiával rendelkezik, ami nem kifogásolt, de másik oldalról vizsgálva e kérdést megállapítható, hogy a feladatellátást „megrendelő” önkormányzat kevesebb lehetőséggel rendelkezik a gazdálkodás általa optimálisnak tartott irányba való befolyásolására. Az adott intézmény nem feltétlenül a közpolitikai célok teljesítése érdekében gazdálkodik. Az elszámoltatás azonban nem oldható meg, mert a beszámolóban az intézmény összevont adatai szerepelnek.

Az intézmény alapú finanszírozási gyakorlat további súlyos következménye, hogy a gazdálkodás számára elveszik a hozamok és ráfordítások összemérésének lehetősége. A racionális feladatellátás feltételezi az adott feladat-ellátási mód eredményének mérését és ennek viszonyítását más ellátási módokhoz. Viszont az intézmények nem rendelkeznek megbízható információkkal adott feladat tényleges költségéről. Az összemérés elvének nem teljesülése pedig visszavezet a nyilvántartási és beszámolórendszer hátrányos jellemzőihez.

Az intézmény-centrikus gazdálkodás tovább súlyosbítja a pénzforgalmi szemlélet alkalmazásából fakadóan kialakult helyzetet, hiszen a rendelkezésre álló információk többsége intézményi szinten értelmezhető és a pénzforgalmi szemléletből fakadóan ezek valóságtartalma is fenntartásokkal kezelendő.

Az intézmények könyvelésében nem lehet egyértelműen megállapítani a tényleges ráfordításokat, és ezáltal már a feladatok szintjére történő lebontás sem lehetséges, amely viszont alapvető fontosságú lenne. A rendszerben további problémákat okoz, hogy a kialakult finanszírozási rendszer következtében a szereplők sem érdekeltek a tisztánlátásban, a finanszírozó önkormányzat az esetek döntő többségében nyilvánvalóan tudja, hogy az intézmény minőségi működéséhez nem elegendő az adott forrás összege, de nincs megfelelő finanszírozási képessége, míg az intézmény megpróbál alkalmazkodni a helyzethez, és számára megfelel az intézményi szintű gondolkodás, mert így az egyes feladatoknál kialakult problémák ellensúlyozhatóvá válnak. Vigvári András találóan jellemezte az érintett szereplők attitűdjét – „az önkormányzat egy bizonyos mennyiségű forrást ad az adott intézménynek, és kiköti, hogy ebből oldja meg az intézmény a feladatait, ahogy tudja, és cserébe nem vizsgálja mely feladatra mennyit költött az intézmény”. (Vigvári, 2006.)

Az intézmények gazdálkodásának egy további problémája a vagyongazdálkodás színvonala. Ebben az irányban érdektelenség tapasztalható. Sem a könyv szerinti, sem a piaci érték meghatározására nem lehet hagyatkozni. A pénzforgalmi szemléletből fakadóan már az is gondot jelent, hogy egyértelműen meg lehessen határozni az adott intézmény kezelésében álló vagyon pontos értékét, lévén, hogy az amortizáció nem jár pénzmozgással. Ebből következően nem lehet értelmezni egzakt módon adott intézmény esetén a vagyongazdálkodás eredményességét.

Fontos azonban hangsúlyozni, hogy az önkormányzat és intézményei közötti kapcsolat nagymértékben hasonlít a központi költségvetés és az önkormányzatok viszonyára. Itt is ugyanazok a problémák figyelhetők meg, mint amelyeket az előzőekben bemutatam. E problémák nemcsak egy-egy szinten értelmezhetők, hanem leképeződnek az alsóbb szintekre is.

Az intézmény-centrikus gazdálkodás több negatív következménnyel jár a költségvetés tervezésekor is. A költségvetési számvitel nem tud támaszkodni az intézmény által készített beszámolók tartalmára, hiszen ebből csak a pénzmozgások értéke olvasható ki intézményi szinten. Az önkormányzati döntéshozók nem kapnak információkat egyes feladatok tényleges ráfordításainak értékéről, valamint a gazdálkodás lényegi elemét jelentő finanszírozásról sem tudnak racionális döntést hozni. A gazdálkodás valós viszonyainak rejtettsége szükségszerűen magával hozza a pazarlást. Adott intézmény rendelkezésére álló forrásokat nem a feladatainak ráfordítási igénye határozza meg, hanem az önkormányzati költségvetés pénzügyi helyzete, illetve az előző évi előirányzatok értéke. Ha egyszer túlzott forrásokhoz jut egy intézmény, akkor ennek a tervezési mechanizmus következtében hosszú távú hatásai lesznek.

Ráadásul az előirányzat szerinti gazdálkodás is problémáktól terhes. Az előirányzat szerinti tervezés általánosnak minősíthető gyakorlata szerint az előirányzatokban szereplő értékösszeg nem 12 hónap feladatigény forrására vonatkozik. Ennél lényegesen több 14-15 havi pénzigényt tartalmaz. Ezáltal az éves előirányzatok elfogadásakor az intézmények többlet igénye éves szükségletként jelenik meg. E pótlólagos forrásokból gyakran nem az intézmény feladatainak finanszírozása történik, hanem az intézmény vezetői, alkalmazottai részesednek belőle. Például jutalmazások, prémiumok, ajándékok, egyéb juttatások formájában.

Emiatt a költségvetés tervezése mindössze a pénzforgalmi tételek ütemezésére szorítkozik. Azonban a költségvetés funkciója ennél jóval szélesebb. Egyrészt meghatározza, mely feladatok kerüljenek ellátásra és milyen tartalommal, másrészt pedig megszervezi, és bemutatja, hogyan lehet megvalósítani a feladatokat. Ez utóbbi funkció magában foglalja többek között a feladatellátás struktúrájának kialakítását és az ehhez szükséges finanszírozási

rendszer kiépítését. A költségvetés tervezésének logikája szerint elsőként a feladatokat kell meghatározni és ennek ismeretében kialakítani az intézményrendszert. Az önkormányzati rendszerben épp fordított a gyakorlat. Ennek eredményeképpen a költségvetés lemond a racionális intézményi struktúra kialakításának lehetőségéről. Az önkormányzati rendszerben a megoldást meg kell szüntetni, a feje tetejéről a talpára kellene állítani a költségvetés tervezésének módszertanát.¹⁵⁹

A pénzforgalmi szemlélet következtében az adott évben teljesített kiadások visszaigazolják a tervezés pontosságát és indokoltságát. Az előirányzatok ily módon való teljesülése szokássá válik, és látszólag a gazdálkodás magas színvonala hangsúlyozható.

Mindez azért nem derül ki, mert az ellenőrzés az intézmény kiadásainak áttekintésére szorítkozik, lévén nem ismertek az intézmény gazdálkodásának tényleges információi. A belső ellenőrzés alulfejlettsége miatt pedig legfeljebb a pénzköltés szabályosságát képes ellenőrizni.

Az ellenőrzés funkciója legfőképpen azért nem teljesül, mert szakfeladatonként nem képes ellenőrizni a ráfordításokat. Ehelyett pénzforgalmi alapon történik az ellenőrzés, vagyis, hogy az előirányzatoknak megfelelően lettek-e a források felhasználva.

A korlátozott információk birtokában is lenne azonban lehetőség az intézményi kiadások csökkentésére. Azonban az önkormányzatok erre az esetek többségében nem vállalkoznak. Ennek legfőbb indoka az elbocsátások közvéleményre gyakorolt negatív hatása, a politikai népszerűtlenség elkerülése.¹⁶⁰

Mindez szinte valamennyi szakfeladat esetén megfigyelhető. Példaként említhető az oktatás. Az oktatási intézmények területén a helyi politika nem meri felvállalni annak következményét, hogy a sokkal kisebb gyermeklétszámhoz, kevesebb iskolára és pedagógusra lenne szükség. Ma az önkormányzati fenntartású iskolák végtelen számú kibúvót keresnek és találnak az elszámolási rendszer miatt.¹⁶¹

A hazai önkormányzati rendszerben tartalékok mutatkoznak. A feladatok racionális ellátásával az elégtelen finanszírozás hatása jelentősen csökkenthető. E tervezési lépések átütő sikere érdekében azonban mindenképpen szakítani kell az intézmény-centrikus gazdálkodás gyakorlatával és át kell térni a feladat alapú finanszírozásra.

¹⁵⁹ Amely természetesen nem nélkülözi az önkormányzatok közpénzügyi rendszerének átfogó modernizációját. Ennek kiemelt elemét kell jelentse az elhatárolás alapú szemlélet való elmozdulás.

¹⁶⁰ Különösen annak a ténynek a figyelembe vételével, hogy az önkormányzatok, intézményeiken keresztül jelentős foglalkoztatóknak minősülnek, jellemzően kiemelt munkaerő-piaci szereppel bírnak.

¹⁶¹ A 9. számú melléklet további példákat tartalmaz.

3.2.2. A költségvetési beszámolórendszer problémái

A költségvetési számviteli rendszer alapja a szavazati egységek definiálása. A költségvetés szerkezetét vizsgálva megállapítható, hogy a szavazati egységek elemei nem azonosíthatók a költségvetésben. Az Országgyűlés által jóváhagyott költségvetésben a címrend és az előirányzatok játszanak kiemelt szerepet. A költségvetés jellemzően a szavazati egység fogalma alatt a költségvetési címeket érti, amelyek eltérő formában jelennek meg. Bizonyos helyeken a költségvetési cím intézményt, máshol feladatot vagy éppen tranzakciótípust jelent. A címrendszer ugyanakkor évről-évre változik, és ezt a költségvetési számviteli rendszer nem képes követni, abból fakadóan, hogy a beszámolási egységek nem esnek egybe a költségvetési címekkel. Jelenleg nem létezik olyan módszertan, amellyel biztosítható lenne a teljesítési adatok teljes körűsége és valóságnak való megfelelés. (Kassó, 2006.)

Mindez „kicsiben” érvényes az önkormányzati költségvetésre is. Itt szintén szükség lenne a szavazati egységek definiálására, és a költségvetés ezek szerinti felépítésére. Szavazati egységként lennének értelmezhetők az egyes önkormányzati feladatok, illetve nagyobb önkormányzatok esetén az egyes feladatok alábontása is elképzelhető. Például egy középiskola működtetése esetén a tagozatok is lehetnek szavazati egységek. Nyilván a szavazati egységek értelmezése az adott önkormányzat gazdálkodásának jellemzőitől és a feladat típusától is függ.

A szavazati egységek értelmezésével kapcsolatban számos probléma merül fel. Egyrészt a felsorolt fogalmaknak nem létezik egzakt definíciója, a különböző jogforrásokban eltérő tartalommal jelennek meg. A gyakorlat azt mutatja, hogy a „törvényi sorok” funkcionálnak szavazati egységként. Ezzel kapcsolatban fenntartásként fogalmazható meg, hogy e törvényi soroknak egyetlen közös jellemzője a külön törvényi sorban való megjelenésük. (Kassó, 2006.) Ily módon az egyes feladatokra költött források összértéke nem határozható meg, ezáltal pedig a közpénzek felhasználásának ellenőrzése lehetetlenné válik.

Másrészt a törvényi sorok szavazati egységként való definiálásakor egyértelmű elvárás, hogy a költségvetési számviteli rendszer alkalmazkodjon e felfogáshoz azáltal, hogy képes bemutatni törvényi soronként a költségvetésben megfogalmazott célok teljesülését vagy az attól való eltéréseket. A költségvetési számviteli rendszer két dimenzióban gyűjti az adatokat, intézményi illetve szakfeladatonkénti bontásban. A törvényi sorok fogalma azonban egyik kategóriának sem feleltethető meg egyértelműen.

Az intézményi megközelítés abból a szempontból nem felel meg a törvényi sorok koncepciójának, hogy az intézmények költségvetéseiben nem kerül elkülönítésre a

ráfordítások értéke feladatonként, erről csak összesített adatok állnak rendelkezésre. Továbbá jellemzően az intézmények többsége jellemzően több feladatot lát el, bonyolítva ezzel a helyzetet.

A szakfeladatonkénti bontás sem eredményez egyértelmű megoldást. Ennek tartalmával az a probléma, hogy a törvényi sorokban az egyes szakfeladatok tartalma keveredik, a szétválasztáshoz szükséges módszerek viszont nem állnak rendelkezésre. Az önkormányzati intézmények jellemzően szintén többféle feladatot látnak el, vagyis e rendszerben is fellép e probléma.

Harmadrészt az is problémát jelent, hogy számos olyan törvényi sor szerepel a költségvetésben, amelyeknek nyomon követését a költségvetési számvitel nem képes elvégezni. Ha viszont a számviteli rendszer keretén kívül esnek e sorok, akkor a teljesítési adatok előállítása lehetetlenné válik, kérdéses e célok elérésének minősítése.

További problémaként jelentkezik a költségvetés szerkezeti felépítésének túlzott szétaprózódottsága. Mindez azért jelent problémát, mert a politikai döntéshozók számára teljesen átláthatatlanná válik a költségvetés és egyes elemeinek tartalma, így módon felelős döntés nem lehetséges.

Az adott költségvetési évben teljesített bevételekről és kiadásokról a zárszámadás ad tájékoztatást. Ennek célját mindig is az jelentette, hogy a végrehajtó hatalom, illetve az önkormányzati képviselőtestület számoljon be a rá bízott közpénzek felhasználásáról, ezek hasznosulásáról valamint a közvagyon értékének alakulásáról. (Mariska, 1900.) Jelenleg azonban a zárszámadás pontos tartalma nem definiált, csak a szerkezetére vonatkozóan léteznek előírások.

Az éves zárszámadásban szereplő adatok valóságtartalma erősen megkérdőjelezhető. Mindez abból következik, hogy egyrészt a bevételi oldalon szereplő tételek szinte teljes köre központi szabályozatlan elemi pénzügyi beszámoló rend nélkül kerül bemutatásra, másrészt pedig a kiadások alig több mint 50%-át tartalmazzák az elemi pénzügyi beszámolók. További probléma, hogy az elemi beszámolók alig több mint 30%-át érinti pénzügyi ellenőrzés.

A beszámolókkal kapcsolatos egyéb probléma, hogy ezek jellemzően intézményi szemléletben készülnek, vagyis az adatok az intézmények szintjén kerülnek meghatározásra.

Emellett további gondot jelent, hogy a költségvetési számviteli rendszerben megjelennek az előirányzatok is. Ezáltal a számviteli nyilvántartások részletezettsége tovább bővül, és így nagyban megnehezíti a szavazati egységek értelmezését.

3.2.3. A beszámolás eszköze, a kincstári űrlapgarnitúra jellemzői

Az Áht. 72. és 92. §-a valamint az Ámr. 36-44. §-a értelmében a helyi önkormányzatok és a felügyeletük alá tartozó költségvetési szervek a Pénzügyminisztérium által kidolgozott nyomtatványgarnitúra B és C jelű kategóriájának kitöltésével tesznek eleget beszámolási kötelezettségüknek. A B jelű garnitúra az önkormányzat, míg a C jelű a felügyelt intézmények adatait tartalmazza. Szükségszerűen az intézményi adatok beépülnek az önkormányzati beszámolóba.

A nyomtatványok struktúrája sajátos logikát követ. Az űrlapok sorrendjében nem érvényesül a hierarchia érvényesítésének szándéka, az összefoglaló és a részletező nyomtatványok zavaros rendben követik egymást. Mindezt jól mutatja, hogy a mérleg mindjárt az 1., míg a pénzmaradvány-kimutatás csak a 29. űrlapon következik.

A beszámoló elemei mellett a garnitúrában szereplő nyomtatványok négy fő csoportba sorolhatók. Megkülönböztethetünk összefoglaló, részletező, változást bemutató illetve technikai űrlapokat. Ezek kapcsán is érvényes, hogy az információk nem megfelelő rendezettségűek. Például a központi támogatások részletezése a 31-33., a 39., a 46-49. és az 51. űrlapon található.

Mindenképpen szükség lenne az áttekinthetőség érdekében módosítani az űrlapok sorrendjét. Ebben segítséget nyújthatnak a beszámoló elemei. Például a költségvetési jelentés űrlapját követhetnék a bevételekkel és kiadásokkal foglalkozó nyomtatványok. Jelen sorrendben a mérleg és az egyes sorait megalapozó űrlapok közé beékelődnek a pénzforgalomhoz kötődő elszámolások. Az adattartalom követhetőségét nagyban segítené a technikai jellegű űrlapok egymás után való szerepeltetése, hiszen ezek a beszámoló illetve az összefoglaló nyomtatványok adataiból tölthetők ki.

Az űrlapok sorrendjének módosítása ugyanakkor nem oldja meg a fő problémát, az űrlaprendszer korlátozott információtartalmát. Az űrlapgarnitúra több okból sem tudja szerepét betölteni.

A kialakult kincstári űrlapok rendszerének főbb elemei definiáltak, azonban ezek konkrét tartalma nem egyértelmű. Adott sor tartalma többféleképpen is értelmezhető. Például a 22. „Bevételek tevékenységenként” című űrlap esetén már a tevékenység fogalmának értelmezése gondot okoz. Sok esetben itt a szakfeladatok jelennek meg sajátos formában, tovább csökkentve az átláthatóságot.

Általában nagy problémát jelent a zárszámadás mellékleteiként előírt kimutatások, mérlegek prezentációja az államháztartás és az önkormányzatok szintjén egyaránt. Ennek indoka, hogy e kimutatások nem állíthatók elő automatikusan az államszámviteli rendszer

segítségével. Ezáltal az önkormányzatokra nagyon sok plusz terhet ró az űrlapgarnitúra összeállítása, hiszen minden önkormányzatnak magának kell az előírt táblák tartalmát és előállításának módját meghatározni.

Az előírások zűrzavarosságának is köszönhető, hogy az egyes beszámolásra kötelezett szervezetek, egységek vagy nem képesek előállítani e táblarendszert vagy a kitöltés során hibás adatokat visznek fel, illetve hibákat vétenek. E hiányosságokra az ÁSZ ellenőrzései minden évben rámutatnak. Mindenképpen szükség lenne a táblarendszer tartalmának egyértelmű szabályozására, valamint emellett a táblahalmazból törölni kellene a nem releváns információkat mutató űrlapokat. Példaként említhető a 49. és 51. űrlap, amelyek ismételten, más szempontból ugyan, de a normatív feladatmutatókat részletezik. Továbbá egyes űrlapok összevonása is egyszerűsítene a helyzetet. Például a foglalkoztatottak juttatásai négyszer, az átengedett SZJA elszámolása háromszor is megjelenik különböző részletezettségben.

Az Áht., illetve a végrehajtására kiadott kormányrendelet részletesen felsorolja az önkormányzatok számára a zárszámadásukhoz csatolandó kimutatásokat, miközben használhatóságuk erősen kifogásolható. Sok esetben a megfelelő sorok mechanikus összevonásával teljesen használhatatlan információk keletkeznek. A tárgyi eszközök nyitó állománya önmagában fontos információ, de kevésbé értékelhető az állományváltozás nélkül, ami már a 38. űrlapon jelenik meg.

További problémát jelent, hogy az alkalmazott szakfeladatrend, a nyilvántartási és beszámolórendszer jellemzőit figyelembe véve, nem teszi lehetővé a feladat alapú gazdálkodást. Nem lehetséges sem az egyes állami feladatok ráfordításainak bemutatása, sem pedig ezek ellátásának minősítése, hiszen a mutatószámok képzése is korlátozottá válik. Mindez jól látható a 21. és 22. űrlapok esetén, amelyek elvileg a bevételek és kiadások tevékenységenkénti bemutatását adják. Ily módon nemcsak a beszámolás, hanem a költségvetési tervezés sem tud ezen információkra támaszkodni. Az űrlapgarnitúra célját a kiadási és bevételi struktúra bemutatására vonatkozóan nem tudja elérni.

Az űrlaprendszer az önkormányzati alrendszer valós terjedelmét sem képes átfogni. A beszámolóból kimaradnak az önkormányzati tulajdonú vállalkozások adatai. A konszolidációra nemcsak az intézmények, hanem a kvázi fiskális szervezetek esetén is szükség lenne.

A korlátozott információtartalom további indoka a mögöttes nyilvántartások manipulálhatósága és megbízhatatlansága. A számviteli fegyelem megsértésére az ÁSZ ellenőrzései során több esetben is rámutatott. A beszámoló megbízhatatlanságához szintén hozzájárul a pénzforgalmi szemléletű nyilvántartási rendszer.

Ilyen gazdálkodási környezetben lehet a belső ellenőrzés általi minősítés kitűnő, noha a gazdálkodás pazarló, ha a költségvetés, költségvetési évről készített beszámoló pénzforgalmi jellegű adatokra épül, a valós megbízható gazdálkodásról szóló összkép nem teljesülhet, a beszámoló előírt tagolása még a korlátozott információtartalom „kinyerését” is megakadályozza. Ez tág mozgásteret ad a statikus mérlegegyezőség létrehozásához, az egyébként feszültséggel terhes költségvetés „egyensúlyba” hozásához.

3.3. A helyi szint statisztikai rendszerének jellemzői

Az államszámviteli rendszer fontos részét képezi a kormányzati statisztikai rendszer. Mindez érvényes az önkormányzati gazdálkodás esetén is. Azonban eltérő tartalommal töltődik fel jelen keretek között. A helyi szinten értelmezhető statisztikai rendszer¹⁶² feladata az önkormányzati rendszer egészére vonatkozó statisztikai és számviteli adatok gyűjtése, rendszerezése és bemutatása. Ennek legfőbb eszköze az előbb bemutatott nyomtatványgarnitúra.

A helyi statisztikai rendszer számos adattípust és információt állít elő. Ezek közül a következőkben az önkormányzati rendszer működését alapvetően meghatározó két kategóriára, a szektor adósság- és vagyonállományára fókuszálok. Teszem ezt azért is, mert ezen információk jelentős hatást gyakorolnak az önkormányzatok központi költségvetéssel, illetve a kormányzati szektorral való kapcsolatára.

Mindkét kategória esetén hangsúlyozandó ugyanakkor, hogy a helyi statisztikai rendszer megbízhatósága, az adatok relevanciája és hasznosíthatósága, jórészt a nyilvántartási és beszámolórendszer és a költségvetési számvitel minőségének függvénye. Az államszámviteli rendszer ezen elemei kapcsán bemutatott problémák akadályozzák a helyi statisztikai rendszer működését is.

3.3.1. A kötelezettségállomány meghatározása

Az önkormányzati rendszer szintjén kiemelten fontos a rövid- és a hosszú lejáratú kötelezettségek értékének ismerete. Mindkét kategória meghatározásának kiindulópontja az önkormányzatok címrendjébe tartozó költségvetési szervek mérlege. E mérlegek megfelelő sorainak összegzésével határozható meg közelítőleg a települési önkormányzat összes kötelezettségállománya. Ezen a ponton azonban a helyi statisztikai rendszer két fő problémába is beleütközik.

¹⁶² A továbbiakban a helyi statisztikai rendszer.

Egyrészt abba, hogy a nyilvántartási és beszámolórendszer jellemzői következtében a mérleg sorok megalapozottsága kívánnivalókat hagy maga után. Többek között a rövid lejáratú kötelezettségek között hiányos lehet a szállítói számlák nyilvántartása, bizonyos pénzügyi eszközök, mint például a váltótartozás, nem feltétlenül jelennek meg az analitikákban és így a mérlegben sem. Vagy említhetnénk a feltételes kötelezettségvállalások elszámolási gyakorlatát is.

A feltételes kötelezettségvállalások vizsgálata makroszinten a kilencvenes évek végén kezdődött.¹⁶³ Az önkormányzati rendszerben végzett kutatások részletes összefoglalását adja Hegedüs és Tönkö 2007-ben megjelent tanulmánya. A feltételes kötelezettségeken belül explicit és implicit típust különböztetnek meg. Az explicit kategóriába tartoznak a kötelező feladatok ellátás érdekében vállalt kötelezettségek, mint például az önkormányzati garanciák, a PPP programok, az önkormányzati tulajdonú vállalatok hitelfelvételei vagy a minimális szolgáltatás igénybevételére vonatkozó garancia. Az implicit típusba a politikailag fontos, a nem-kötelező feladatokkal kapcsolatos feltételes kötelezettségvállalások sorolhatóak. Ilyen például a koncessziók kockázatai vagy az önkormányzati vállalatok piaci kockázatai. (Hegedüs és Tönkö, 2007.)

Az Ötv. vonatkozó rendelkezése nem szabályozza a garancia- és kezességvállalásból eredő éves kötelezettség számítási módját. Ezáltal kérdéses, milyen értékben kell megjeleníteni a rövid lejáratú kötelezettségek között.

Másrészt további problémát jelent az önkormányzati szektor teljes körű megragadása. Az önkormányzati rendszerben is elkülönítendőek egymástól az önkormányzat címrendjébe tartozó költségvetési szervek és a kvázi fiskális szervezetek, amelyek önálló jogi egységekként működő, egyéb piaci vagy nem piaci termelést végző szervezetek, amelyeket az önkormányzat irányít, és finanszíroz alapvetően.

E részszektor működéséről csak áttételes információk szerezhetőek, lévén beszámolójuk nem jelenik meg az önkormányzat zárszámadásában, illetve a konszolidáció alkalmazása a gyakorlatban teljesen hiányzik. Nélkülözhetetlen lenne e szervezetek tevékenységéről is információkat szerezni. A teljes és valós összkép kialakítás e nélkül nem képzelhető el. Egyes becslések szerint e szervezetek bevételi-kiadási főösszege az önkormányzati rendszer bevételi főösszegének közel egy harmadát teszi ki.

További problémát jelent a kvázi fiskális tevékenység jellemzésében, hogy e szervezeti kör eltérő szervezeti formában működik, ezáltal a szűken értelmezett önkormányzati rendszerbe

¹⁶³ Lásd többek között Polackova (1998.) és Schick (1999.) kutatásait.

tartozó költségvetési szervekre eltérő szabályozás vonatkozik. A kvázi fiskális szervezetek jelentős része valamilyen társasági formában működik, ezáltal a vállalkozásokra vonatkozó Számviteli törvény rendelkezései érvényesek rájuk. A magánszféra által alkalmazott számvitel azonban lényegesen eltérő vonásokkal rendelkezik a pénzforgalmi szemléletű államszámvitelhez képest. Az államszámvitel területén az elhatárolás alapú szemlélet meghonosítása nagyban elősegítené az illeszkedést, és az adatok konszolidációját a teljes önkormányzati rendszer szintjén.

A rövid lejáratú kötelezettségekhez hasonlóan a hosszú lejáratú kötelezettségek aggregálása is számos kihívást rejt magában. Jellemzően a kötvény és hiteltartozások értéke érdemel kiemelt említést.

Ezen adatok önkormányzati szintű meghatározása szintén nehézségekbe ütközik. A hitelek kapcsán sok esetben elmarad az aktuális évre vonatkozó törlesztőrészletek átvezetése, vagy jellemző a devizában denominált hitelek esetén az árfolyamváltozás hatásának figyelmen kívül hagyása. A kötvénytartozás pontos értékének meghatározását akadályozza a speciális kötvénykonstrukciók alkalmazása és ebből kiindulva a törlesztőrészletek esedékességének elrejtése. Valamint nem lehetséges információkat szerezni a kvázi fiskális szervezetek tényleges kötelezettségállományáról és ennek viszonyáról a helyi önkormányzatokkal.

A hosszú lejáratú kötelezettségek közül az önkormányzati hitelek állománya a banki adatszolgáltatások alapján jól becsülhető, azonban a kibocsátott kötvények összértéke, különböző okok miatt, csak becsülhető.

Az önkormányzati rendszer eladósodása egyre nagyobb mértékű. Mindezt jól mutatják a következő táblázat adatai is, még a jelzett információs problémák ellenére is.

12. táblázat: Az önkormányzati szektor pénzügyi számlái az SNA elhatárolás alapú osztályozási rendszerében.

A helyi önkormányzati szektor pénzügyi számlái* (milliárd forint)

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Pénzügyi eszközök	1120,2	1104,2	1074,0	1134,3	1132,1	1136,0	1284,7	1483,7
<i>Készpénz, betétek</i>	<i>196,2</i>	<i>220,5</i>	<i>212,6</i>	<i>243,0</i>	<i>241,2</i>	<i>274,6</i>	<i>381</i>	<i>522,3</i>
<i>Nem részvény értékpapírok</i>	<i>129,9</i>	<i>76,9</i>	<i>55,3</i>	<i>70,7</i>	<i>52,5</i>	<i>42,5</i>	<i>50,7</i>	<i>89,4</i>
<i>Hitelek, kölcsönök</i>	<i>54,5</i>	<i>70,6</i>	<i>71,3</i>	<i>79,4</i>	<i>84,2</i>	<i>82,8</i>	<i>60,8</i>	<i>63,9</i>
<i>Tulajdonosi részesedések</i>	<i>695,1</i>	<i>697,7</i>	<i>692,2</i>	<i>697,5</i>	<i>705,9</i>	<i>710,5</i>	<i>700,3</i>	<i>754,5</i>
ebből: – tőzsdei részvény	22,0	19,4	25,6	36,3	45,4	45,4	25,6	18,7
– befektetési jegy	16,3	15,8	14,1	16,7	15,7	11,8	16,4	13,2
– egyéb részvény, részesedés	656,9	662,5	652,5	644,5	644,7	653,3	658,3	722,5
Kötelezettségek	279,2	400,2	426,5	533,5	647,6	822,4	1017,6	1208,8
<i>Nem részvény értékpapírok</i>	<i>22,9</i>	<i>24,5</i>	<i>5,7</i>	<i>6,5</i>	<i>4,4</i>	<i>27,4</i>	<i>210,7</i>	<i>436,5</i>
<i>Hitelek, kölcsönök**</i>	<i>147,4</i>	<i>241,6</i>	<i>276,7</i>	<i>366,6</i>	<i>415,4</i>	<i>543,8</i>	<i>576,8</i>	<i>564,8</i>
ebből: hitelek hazai hitelintézetektől	73,1	115,1	144,0	182,4	241,5	347,3	358,4	348,4
Külföldről felvett hitelek	13,9	46,9	62,4	83,7	100,3	122,9	134,1	131,7
Az önkormányzati szektor nettó pénzügyi vagyona***	184,1	41,5	–5,0	–43,7	–160,0	–339,7	–427,2	–447,6

* Magyar Nemzeti Bank (S.1313) alapján összeállítva.

** Nem hitelintézeti tartozásokat is magában foglaló tétel.

*** Az MNB-kalkulációtól *eltérő módon számolva*.

Forrás: Vigvári, 2009c, 719. o.

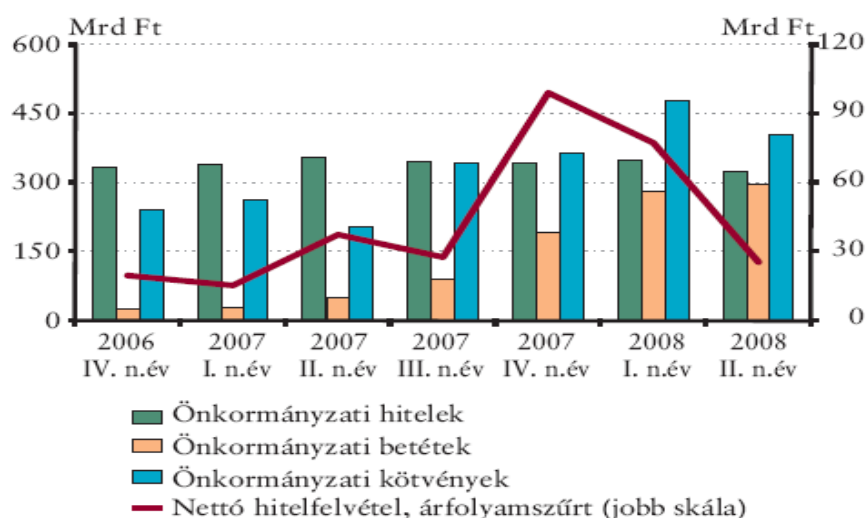
Az önkormányzatok eladósodási folyamatával és ennek okaival több tanulmány is részletesen foglalkozik. (Vigvári, 2009b), (Vigvári, 2009c), (Kovács és Vigvári, 2009.), (Jókay és tsai, 2004.), (Halmosi, 2007.), (szerk. Nagy, 2005.)

E tanulmányok jellemzően a következő tényezőkkel magyarázzák e folyamatot:

- az önkormányzati rendszer túlzott alkotmányos önállósága,
- a feladatok széles körű decentralizációja,
- a kötelező feladatok alulfinanszírozottsága,
- az intézményi kapacitások mérsékelt kihasználása,
- erőn felüli fejlesztések megvalósítása jellemzően hitelforrásokból,
- a nem effektív hitelfelvétel szabályozás,
- az államszámviteli rendszer működésének elégtelenségei.

A törvényi szabályozás helyett a szektor eladósodását a piac hitelezési hajlandósága determinálja. (Homolya-Szigel, 2008.) Az elmúlt években a hazai önkormányzatok pénzforgalmi hiánya és nettó adósságállomány-változása között szétnyílás tapasztalható. A hitelfelvételi hullámot nemcsak az önkormányzatok gazdálkodásában bekövetkezett drasztikus változások, hanem jelentős részben a törvényi hitelfelvételi korlátok szigorításától való félelem, illetve a tartalékolási szándék okozta. (Vigvári, 2006., 139. o.)

12. ábra: Az önkormányzatok hitel és betétállománya 2006-2008. között



Forrás: Magyar Nemzeti Bank.

Az önkormányzati eladósodás kimutatása két szempontból is nélkülözhetetlen.¹⁶⁴ Egyrészt felhívja a figyelmet az önkormányzati gazdálkodás problémáira. Ha mindezt kiegészítjük azzal, hogy az ÁSZ ellenőrzési megállapításai szerint a 2009-ben átfogó ellenőrzés keretében vizsgált száz önkormányzat 80%-nak a költségvetése deficitese volt 2006 és 2009 között, akkor érződik a gazdálkodás problémáinak mélysége.

Másrészt a fiskális decentralizáció egyik alapvető kockázata a helyi szint „potyázása”. Vagyis az önkormányzati szektor bizonyos szereplőinek túlköltekezése, amely a központi kormányzat által kontrollálhatatlan, veszélyeztetheti a kormányzati szektor által elérendő hiány és/vagy államadósság cél elérését. Továbbá mindez hátrányos makro hatásokat eredményezhet a nemzetgazdaság szintjén. (Vigvári, 2009a)

A helyi statisztikai rendszer számára a helyi szint adósságának meghatározása kulcskérdés, hiszen ennek hiánya számos negatív következmény kiváltója lehet helyi és nemzeti szinten egyaránt.

3.3.2. A tényleges vagyonállomány bemutatása

Az önkormányzati önállóság és feladatellátás alapját jelenti az általuk kezelt vagyon. Ezáltal az önkormányzati gazdálkodás kiemelt területe a vagyon megfelelő kezelése, másképpen a vagyongazdálkodás megfelelő szintű folytatása. A tényleges vagyonállomány ismerete egyrészt tehát a feladatellátás tervezése és ennek biztonsága, másrészt pedig ennek költségvonzata szempontjából nélkülözhetetlen.

¹⁶⁴ Az eladósodás problémája nemcsak az önkormányzati rendszer sajátossága. Különösen aktuális példa a kórházak által felhalmozott kb. 40 milliárd forintos adósságállomány. Az adósságállomány pontos összegének meghatározása ezen alrendszerben is problémákba ütközik.

A helyi statisztikai rendszer feladata átfogó képet adni az önkormányzatok által kezelt vagyon mennyiségéről, ennek különböző szempontok szerinti összetételéről, továbbá időszakonkénti változásáról. Mindez akkor lehetséges, ha az egyes önkormányzatok megbízható adatokat nyújtanak az általuk birtokolt vagyonról. A helyi statisztikai rendszer pontosságának feltétele az általa feldolgozott vagyonkimutatások kellő részletezettsége és tartalma.

Mindez sajnos napjainkban több okból sem teljesül. A vagyongazdálkodás kiinduló pontja az önkormányzat gazdasági programja. Ebben a képviselő-testületnek részleteznie kell az általa kitűzött célokat és ezek eléréséhez szükséges feladatokat. Ez utóbbiak egyik fontos vetületét jelenti a rendelkezésre álló vagyontárgyak hasznosítása illetve esetlegesen további vagyonelemek beszerzése. Az Ötv. 2005. évi módosítása rendelkezett ugyan e kötelezettség teljesítéséről, azonban ennek tartalmát nem részletezi. Ennek következményeként az önkormányzatok gazdasági programja általában nem taglalja részletesen a vagyonhasznosítási stratégiát.

A pontos vagyonkimutatás feltétele a naprakész nyilvántartási és beszámolórendszer alkalmazása. Ebből a szempontból az analitikus nyilvántartások és a mérleg szerepe különösen hangsúlyos. A vagyonról vezetett nyilvántartásokkal szemben elvárás a benne szereplő vagyonelemek bizonyos időközönkénti felmérése. Mindez jelenti egyrészt a leltározási tevékenységet, másrészt pedig a vagyontárgyak (át)értékelését. Napjainkban egyik jelzett terület színvonala sem megfelelő. A leltározási folyamat sok esetben csak bizonyos vagyontípusra terjed ki. A vagyontárgyak értékelésével kapcsolatos szabályozás ugyan részletezi az egyes vagyonelemek értékelésének szabályait, azonban a gyakorlatban ezek érvényesítése meglehetősen nagy problémát jelent. Mindez jól érzékelhető azáltal, hogy általában a vagyonelemek minimális értékben és egyenletesen kerülnek leírásra, rendkívüli esemény csak néha jelenik meg a vagyonelemek értékében. Az értékelés elmaradása alól kivételt jelentenek a pénzügyi eszközök, lévén ezek értékelése jelenti a legkisebb kihívást.

További problémát jelent a gazdasági események vagyonra gyakorolt hatásainak rögzítése a nyilvántartási rendszerben az első negyedévben. Ennek indoka, hogy az önkormányzatok jellemzően egységes könyvelőprogramot használnak, amelyet a Magyar Államkincstár bocsát a rendelkezésükre. A vonatkozó jogi szabályozás folyamatos változása miatt a nyilvántartó program rendszeres frissítésre szorul, amelyre általában ezen időszakban kerül sor. Ily módon számos gazdasági esemény hatása késve kerül rögzítésre, megsértve a Számviteli törvény rendelkezését. (Vigvári, 2009a)

A kellő részletezettségű vagyonkimutatás érdekében szükséges minden önkormányzatnál az ingatlanvagyon-kataszter elkészítése. Ennek célja az önkormányzat tulajdonában lévő ingatlanok adatainak bemutatása. Az adatok körébe beletartozik többek között a földrajzi elhelyezkedés, a tulajdoni adatok, ezek esetleges korlátozása vagy megosztása, a kezelő megnevezése és az értékadatok. A gyakorlatban azonban számos ponton nem teljesülnek a követelmények. Tipikus problémaként jelentkezik a földhivatali nyilvántartásokkal való ellentmondás, a tulajdonosi rendelkezést korlátozó jogok hiányos fellelhetése, a kezelő és a valós használó eltérése¹⁶⁵, valamint az értékadatok eltérése a nyilvántartási és beszámolórendszerhez képest. A legnagyobb probléma azonban az ingatlanoknál jelentkezik, amelyek valós értékét a nyilvántartási és beszámolórendszer nem képes kimutatni az amortizáció és az értékelési elvek alkalmazott gyakorlata miatt. Továbbá e helyütt is felmerül a kvázi fiskális szervezeteknek az önkormányzathoz fűződő viszonya, hiszen sok esetben, különösen a városi önkormányzatoknál a vagyontárgyak jelentős része a közüzemi vállalatok kezelésében van. Felmerül a kérdés, hogy ez esetben, a vállalkozásban lévő tulajdoni hányad alapján az önkormányzat mennyiben képes érvényesíteni tulajdonosi jogosítványait, beleértve a vagyontárgyak használatát is.

Ráadásul számos vagyonelem objektív értékelése nehézségekbe ütközik. Példaként említhető egy közpark, közmű vagy műtárgy. Sok esetben ezek értékelésére nem is feltétlenül szükséges és célravezető, ennek költségigénye és szubjektivitása miatt.

A vagyonkataszter hiányosságai természetesen megjelennek a vagyonkimutatás tartalmában is. Ennek eredményeképpen a vagyonkimutatás torzított képet mutat, bizonyos vagyontárgyak nem szerepelnek benne, illetve sok esetben a feltüntetett elemek sem mutatnak valós értéket.

Ilyen körülmények között a helyi statisztikai rendszer mindössze korlátozott információkat képes közölni az önkormányzati vagyonról. Mindez a különböző elemzési célokat nem képes megfelelően szolgálni. A mérleg és a vagyonkimutatásokból származó adatok aggregációja sokszor öncélú és kevésbé hasznosítható információt jelent.

Ideális helyzetben, a jelzett problémák megoldása és az amortizáció tényleges megjelenítése esetén, a helyi statisztikai rendszer képes lenne az igényelt információkat előállítani.

A kormányzat oldaláról az amortizáció egyértelmű kalkulációja és bemutatása azt eredményezné, hogy az önkormányzatok részére juttatott finanszírozási forrásokat növelni

¹⁶⁵ A kialakult helyzetet tovább bonyolította a társulásos feladatellátás létrejötte. Ebben az esetben a vagyon tulajdonjoga átkerül a társulás tulajdonába, míg a fenntartási kiadások a társulás tagönkormányzatait terhelik.

kellene. Ha a kormányzat és az önkormányzat viszonyát a megrendelő-szolgáltató pozícióval írjuk le, akkor egyértelművé válik, hogy a kötelező feladatokhoz használt vagyontárgyak pótlásának költségeit a központi költségvetésnek kell viselnie. Másképpen a törzsvagyon fenntartásának költségeit az önkormányzatok számára automatikusan biztosítani kellene.

Más a helyzet az önként vállalt feladatokhoz illetve a vállalkozási tevékenységhez használt vagyon esetén. Az önként vállalt feladatok esetén mérlegelni kell, mely feladatok biztosítása sorolhatóak az állami feladatok közé. Mindenképpen szükséges az állami feladatok listájának ismerete. Az e feladatokhoz használt vagyontárgyak pótlása szintén a központi költségvetést terhelné. A fennmaradó vagyontárgyak pótlása azonban az adott önkormányzat feladata lenne. A szükséges forrásokat mindenképpen helyi szinten kellene biztosítani.¹⁶⁶

E differenciálás abból a szempontból is kedvező lenne, hogy kialakuljon az önkormányzat tulajdonosi attitűdje, felelősen gazdálkodjon a vagyonával. Nyilvánvalóvá válna, mely vagyontárgyak szükségesek a gazdálkodáshoz és ezek fenntartása milyen finanszírozási módszerekkel lehetséges.

Az amortizáció finanszírozása a központi költségvetés számára jelentős terheket jelentene, lévén, hogy a vagyon túlnyomó része a kötelező feladatok ellátását szolgálja. Nagyságrendileg a költségvetés kiadásait éves szinten 700-800 milliárd forinttal terhelné a pótlás finanszírozása. Ennek terheit ugyanakkor vállalni kell, mert az önkormányzati rendszer tehervállaló képessége kezd kimerülni.

Az amortizáció következményeinek érzékeltetése a finanszírozási rendszer átalakítását is maga után vonná. Mindez együttesen azt eredményezné, hogy a központi kormányzat szakítana a jelenleg alkalmazott igazságtalan gyakorlattal, amely szerint a vagyonállománnyal összefüggésben az önkormányzatok viselik az általuk ellátott közfeladatok költségterheit. (Varga, 2007.)

3.4. Az önkormányzati gazdálkodás ellenőrzése¹⁶⁷

Az önkormányzati rendszer jelentős súlyt képvisel az államháztartáson belül, az elmúlt években az államháztartás kiadásaiból 23-24%-kal részesedtek az önkormányzatok. A települési önkormányzatok a nemzetgazdaságon belül is fontos szerepet töltenek be, hiszen a GDP-ből való részesedésük 13-14% körül alakult az elmúlt években. A rendszer által kezelt pénzeszegek és vagyon értéke nemcsak az államháztartás, hanem a nemzetgazdaság számára is jelentős értéket képvisel. Természetes elvárásként fogalmazódik meg, hogy e pénzeszközök

¹⁶⁶ Amennyiben a gazdálkodás és a társadalom is igényli adott vagyonelem fenntartását.

¹⁶⁷ Az ellenőrzési rendszer átfogó jellemzését adja a 10. számú melléklet.

felhasználása és a vagyonelemek hasznosítása törvényesen és emellett eredményesen, racionálisan történjen. Ennek érdekében szükséges egy jól funkcionáló ellenőrzési rendszer működtetése.

Önmagában azonban még az ellenőrzési rendszer kialakítása nem biztosítja a közpénzekkel és közvagyonnal való elszámoltatás lehetőségét, ehhez szükség van egy hatékonyan működő pénzügyi információs rendszerre, amely képes az ellenőrzés információs igényét kielégíteni¹⁶⁸. A két rendszer egymáshoz való viszonyában a kölcsönösségnek kell érvényesülnie, visszacsatolások nélkül az együttműködésük elégtelen színvonalú. Az információs rendszer kialakítását illetve átalakítását az ellenőrzés elvárásainak figyelembe vételével kell elvégezni, majd ezt követően kerülhet sor a „finom hangolásra”, a két rendszer közötti konzisztencia megteremtésére. E logikát követve elsőként az önkormányzati gazdálkodással kapcsolatos ellenőrzési feladatokat mutatom be. Ezt követően vizsgálom az ellenőrzés területén mutatkozó problémákat.

Az önkormányzati gazdálkodás külső ellenőrzésének két legfőbb szereplője az ÁSZ és a könyvvizsgálók.

Az Áht., az ÁSZ-ról szóló törvény és az Ötv. az ÁSZ feladatává tette az önkormányzati gazdálkodás ellenőrzését. A szabályozás két eleme érdemel ismételt említést. Az egyik, hogy az ÁSZról szóló törvény szerint az ÁSZ feladata „az állami költségvetésből gazdálkodó intézmények ellenőrzése és az állami költségvetésből juttatott támogatások felhasználásának ellenőrzése a helyi tanácsoknál, az alapítványoknál és egyéb szervezeteknél”. A másik fő szabályozási elem az Áht. azon rendelkezése, amely szerint az ÁSZ különös tekintettel ellenőrzi a normatív állami hozzájárulás, a cél-, címzett és egyéb, az államháztartás más alrendszerétől kapott támogatás igénybevételét, különösen azok felhasználása törvényességének, eredményességének és célszerűségének vizsgálatára”.

A jelenlegi szabályozás több kérdést is felvet. Nem tisztázott az, hogy az önkormányzati gazdálkodás ellenőrzésében más szereplők milyen ellenőrzési tevékenységet végezhetnek és milyen kapcsolatban állnak az ÁSZ-szal. Az önkormányzatok esetén a könyvvizsgáló szerepe vizsgálendő. Az sem egyértelmű, hogy a törvényhozó mit is vár el az ÁSZ-től. Az ellenőrzés tárgyának felületes előírása önmagában e kérdésről nem mond semmit, egyértelműen definiálni kellene, hogy az ellenőrzés mely területekre vonatkozzon, illetve milyen tartalommal és milyen gyakorisággal kerüljön sor. Erről a hatályos jogszabályok nem rendelkeznek kellő alapossággal. Ebből következően az ÁSZ-nak kell döntenie az ellenőrzés

¹⁶⁸ E követelmény nemcsak az önkormányzati rendszerben megkövetelendő, hanem az államháztartás teljes rendszerében is.

alapvető kérdéseiről. Feladata nemcsak a módszertan megalkotására és alkalmazására terjed ki, hanem az ellenőrzés tárgyának meghatározására is. Ez utóbbi az európai számvevőszékek gyakorlatára nem jellemző. Fontos megjegyezni, hogy az önkormányzati rendszer ellenőrzése jellemzően nem a számvevőszékek feladata Európa legtöbb államában, hanem valamilyen módon a központi kormányzathoz kötődik.

Az ÁSZ a kapacitáskorlát miatt ugyanakkor nem képes ellenőrizni valamennyi települési önkormányzat gazdálkodását minden évben, a jogszabályi előírásoknak nem tud megfelelni. E probléma kiküszöbölése érdekében tett javaslatot az ÁSZ az Országgyűlés részére, amely szerint az önkormányzatok gazdálkodásának ellenőrzése során „a jelentősebb anyagi eszközökkel rendelkező Budapest fővárosi, megyei, megyei jogú városi és Budapest fővárosi kerületi önkormányzatok gazdálkodására koncentrál”. Az ÁSZ koncepciója szerint az önkormányzatoknál az átfogó ellenőrzés módszerét alkalmazza¹⁶⁹, és az évente elkészített ellenőrzési jelentések összefoglalóját nyilvánosságra hozza. Az Országgyűlés 46/2006. számú határozatával egyetértésben az ÁSZ minden települési önkormányzatnál választási ciklusonként legalább egyszer ellenőrzést végez.

A fenti szabályozás legfőbb problémája, hogy az átfogó ellenőrzés mindössze körülbelül 300 önkormányzatot érint „biztosan” és ezen felül maximum néhány száz önkormányzat ellenőrzése oldható meg az adott éven belül a kapacitások korlátozottsága miatt. (Lóránt, 2007.) Ebből következően egy adott évben a 3200 önkormányzatból több mint 2000 önkormányzat gazdálkodásának külső ellenőrzésére nem kerül sor. Jellemzően a kis települések gazdálkodásának ellenőrzése marad el. A költségvetés tervezés sajátosságából következően, amely egy évet ölel fel, az átfogó ellenőrzés megállapításai visszamenőleg kevésbé hasznosíthatóak. Az átfogó ellenőrzésben szereplő törvényességi ellenőrzés hiába tárja fel a jogsértéseket két vagy több évre visszamenően, ezek már egy lezárt költségvetési évhez tartoznak, tehát a szankcionálásra nincs lehetőség. Ennek lehetősége azért is teljesen kizárt, mert az Országgyűlés a zárszámadás elfogadásakor az adott összeg felhasználásáról szóló beszámolót is elfogadta, elismerve az összeg felhasználását. Az átfogó ellenőrzésben szereplő teljesítményellenőrzés azonban nagy jelentőséggel bír, hozzájárul a gazdálkodási folyamat fejlődéséhez.

Kérdéses azonban, hogy érdemes-e a két ellenőrzési módszer kombinációját egyszerre alkalmazni az önkormányzatoknál. Különösen annak ismeretében érdekes e kérdés, hogy az

¹⁶⁹ Ugyanakkor az ÁSZ állásfoglalása szerint az átfogó ellenőrzések kategóriája a jövőben megszűnik. Mindössze két fő ellenőrzési típus marad, a törvényszerűségi- és a teljesítményellenőrzés.

ÁSZ ellenőrzési kapacitásának közel 44%-át igényli¹⁷⁰ e feladat ellátása. A kérdés megválaszolásához tekintsük át az átfogó ellenőrzés főbb jellemzőit.

Az átfogó ellenőrzés a szervezetek működését, projektek, tevékenységek végrehajtását szolgáló belső irányítási, szabályozási (kontroll) ellenőrzési rendszerére irányul. Vagyis az átfogó ellenőrzés nem más, mint a belső kontrollrendszer átfogó, valamennyi fontos elemének egyidejű rendszerszemléletű ellenőrzése. Az átfogó ellenőrzéseknél az ellenőrzés jellegét meghatározó fő cél az, hogy rendszerszemléletben értékelje, meghatározott időszakra kiterjedően a következő összefüggéseket:

- a közsféra belső kontrollrendszerek kiépítettségét, működését,
- az állami és/vagy önkormányzati feladatok megfelelő, törvényes, gazdaságos, hatékony és/vagy eredményes ellátását,
- a pénzügyi és nem pénzügyi információszolgáltatási és beszámoló rendszert.

A hatályos szabályozás szerint „az átfogó ellenőrzés jellemzője, hogy meghatározott területekre összpontosítva alkalmazza a szabályszerűségi, a teljesítmény-ellenőrzés jellemzőit, melyeket az egyes ellenőrzési feladatok részletes céljainak, szempontjainak meghatározásakor figyelembe kell venni. Ilyen lehet az átfogó ellenőrzéskor annak értékelése, hogy a költségvetés tervezése, végrehajtása, a gazdálkodás, a beszámolás a jogszabályi előírásoknak megfelelően történt-e, a feladatok végrehajtását gazdaságosan, hatékonyan és/vagy eredményesen végezték-e. Ezek értékelése átfogó véleményt, választ ad arra, hogy a belső kontroll- rendszer kiépítése, működése biztosítja-e a szabályszerű, gazdaságos, hatékony és/vagy eredményes feladatellátást. (ÁSZ, 2008b.)

Az átfogó ellenőrzési feladattal párhuzamosan el kell végezni az ellenőrzött szervezet esetében a pénzügyi beszámoló pénzügyi-szabályszerűségi ellenőrzésének előkészítését, megkezdését, befejezését, ami az ellenőrzés hatékonyságát javítja, illetve mérsékli az ellenőrzöttek leterheltségét, de nem befolyásolja az átfogó ellenőrzés célját. Az átfogó ellenőrzésnek azonban nem célja megbízhatósági vélemény kiadása az ellenőrzött szervezet adott évi beszámolójával kapcsolatban. Eredményei nem helyettesítik egy adott szervezet éves beszámolójának az ÁSZ, vagy a könyvvizsgáló által kiadandó megbízhatósági véleményét. Az átfogó ellenőrzés során az ellenőrzött kontrollrendszerének ismerete azért lesz fontos, mert ezáltal válik minősíthetővé a belső irányítási rendszer.

A kontroll rendszerek elemzésének legfőbb területei a következők (ÁSZ, 2008a.):

¹⁷⁰ Mintegy 1-1,5 milliárd forintot költ az ÁSZ évente az átfogó ellenőrzések lefolytatására az önkormányzatoknál.

- a költségvetés tervezési és a zárszámadás készítési folyamata,
- a polgármesteri hivatal pénzügyi-számviteli tevékenységének szabályozottsága,
- a pénzügyi-számviteli feladatoknál alkalmazott informatikai rendszer szabályozottsága.

Az átfogó ellenőrzés ÁSZ által történő alkalmazása szükségmegoldásnak tekinthető. A jelenlegi zűrzavaros helyzetben a pénzügyi ellenőrzés területén az ÁSZ-nak nincs más választása. Az átfogó ellenőrzések mindenképpen hasznosak a vizsgálati körbe került önkormányzatoknak, és az összefoglaló jelentésekből a többi önkormányzat is tanulhat. Mindez azonban a legfőbb problémán nem változtat, amely szerint az önkormányzati beszámolók minősítése teljes körűen nem megoldott, az ÁSZ jellemzően a nagyobb önkormányzatok gazdálkodását ellenőrzi, a kisebb önkormányzatok ellenőrzése pedig véletlenszerűen történik meg.

Az önkormányzati gazdálkodás külső pénzügyi ellenőrzésében fontos szerep hárulhatna a könyvvizsgálókra. Az önkormányzatok könyvvizsgálatának feladatait, célját jelenleg az Ötv. 92. §-a és a 249/2001-es számú beszámolási kötelezettséget szabályozó Kormányrendelet tartalmazza. A könyvvizsgálati kötelezettség nem terjed ki minden önkormányzatra. A könyvvizsgálat a megyei, a megyei jogú városi, a fővárosi, a fővárosi kerületi önkormányzatok számára kötelező. A többi önkormányzatnál akkor kötelező, ha az előző évben teljesített kiadások összege meghaladta a 300 millió forintot, és hitelállománnyal rendelkezik, vagy hitelt szándékozik felvenni. Az auditálási kötelezettsége a hiteltörlesztés utolsó évéig fennáll. (Kusztosné Nyitrai, 2004.)

A könyvvizsgáló feladatai közé tartozik a költségvetési rendelettervezet véleményezése, a zárszámadási rendelettervezet vizsgálata, a beszámoló záradékkal való ellátása, a költségvetési rendelettervezet évközi módosításának véleményezése, és a vagyongazdálkodás értékelése. (Kusztosné Nyitrai 2004, 451. o.)

A törvényesség biztosításának érdekében a könyvvizsgáló is ellenőrzi az Áht.-ben szereplő eljárási szabályok betartását. A törvényességi ellenőrzés feladatai közé tartozik a költségvetés tervezési és elfogadási folyamatának ellenőrzése, ezen belül pl. a költségvetési koncepció időbeni benyújtása, a bevételi és kiadási oldal egyeztetése, a pénzügyi bizottság véleményezése és a határidők betartása. A könyvvizsgáló feladata továbbá a költségvetés szerkezetének vizsgálata a törvényi előírások alapján.

A könyvvizsgáló feladatai között fontos szerepet tölt be a zárszámadás vizsgálata. Az önkormányzati beszámoló ellenőrzése során a gazdálkodás rendszerét, az év végi zárlatok

elvégzését és a beszámoló részeit ellenőrzi a könyvvizsgáló. A költségvetési, zárszámadási rendelet megalkotásának feltétele a könyvvizsgáló írásos véleménye.

Az éves beszámolót vizsgálati eredményei alapján záradékkal látja el. A beszámoló minősítésében négyféle záradék szerepelhet: hitelesítő, elutasító, korlátozott vagy függő záradék. (Kusztosné Nyitrai, 2004, 455. o.) Hitelesítő záradékot akkor ad a könyvvizsgáló, ha az ellenőrzés során nem tárt fel hiányosságokat a működésben. Ennek birtokában lehetséges a beszámoló nyilvánosságra hozatala. Elutasító záradékot akkor csatol a beszámolóhoz, ha a beszámoló vizsgálata során nem tudott meggyőződni arról, hogy az összeállítása a számviteli alapelvek szerint történt.

Jelenleg a könyvvizsgálattal is hasonló a probléma, mint az átfogó ellenőrzéssel, vagyis, hogy megfeleléségi vizsgálatot jelent és csak korlátozott körben kerül alkalmazásra. A pénzügyi ellenőrzési rendszerben a könyvvizsgálók végezhetnék el a települési önkormányzatok pénzügyi beszámolóinak éves gyakoriságú külső pénzügyi ellenőrzését. Az ő feladatuk lenne a pénzügyi beszámoló minősítése két szempontból. Egyrészt tanúsítanak a beszámolóban szereplő adatok valóságtartalmát, másrészt pedig az adatok megbízhatóságát.

A külső ellenőrzés mellett a belső ellenőrzés is problémáktól terhes az önkormányzatoknál. A számvevőszéki jelentések évről-évre rámutatnak arra a tényre, hogy az önkormányzatok többsége a belső ellenőrzési kötelezettségének nem teljes mértékben tesz eleget, nem kezelik a súlyának megfelelően a feladatot. A belső ellenőrzési rendszerben számos hiányosság tapasztalható, ez igaz az önkormányzati ellenőrzésre és az önállóan gazdálkodó intézmények ellenőrzésére egyaránt. Nagyon kevés önkormányzatnál működik hatékony, rendszeres belső ellenőrzés. A belső ellenőrzés elemeinek teljesebb körű működtetése inkább a nagyobb önkormányzatok esetén jellemző. (Lóránt, 2007.)

Az ÁSZ által a kiemelt önkormányzatoknál végzett átfogó ellenőrzések szerint ebben a körben az önkormányzatok mindegyike biztosítja az intézmények felügyeleti jellegű, valamint a polgármesteri hivatalra vonatkozó függetlenített belső ellenőrzés működési feltételeit. (Lóránt, 2004.) A nem kiemelt körbe tartozó önkormányzatok közel fele szabályozza a belső ellenőrzést valamilyen formában. Azonban az elkészített ellenőrzési szabályzatok 44,9%-a nem felel meg a törvényi előírásoknak, mert nem adnak a gyakorlatban is hasznosítható útmutatást. Az önkormányzatok mindössze 64,4%-a alakítja ki az önállóan gazdálkodó intézmények ellenőrzésének feltételeit. A gyakorlatban az önkormányzatok egy hatodánál érvényesül a függetlenség elve, amelynek fő oka, hogy a törvényi előírásokkal szemben az önkormányzatok nem köztisztviselőt bíznak meg az ellenőrzési feladatokkal, hanem egyéb

megoldást alkalmaznak. Ilyen rossz gyakorlat például, hogy külső szakértőt vesznek igénybe, vagy egy önkormányzati dolgozó végzi a belső ellenőrzést. (Lóránt, 2004.)

Az önkormányzatok nem fektetnek kellő hangsúlyt a realizálásra, az intézményi ellenőrzések eredményeit a képviselő-testületek 62,8%-a, míg a hivatali ellenőrzéseket csak 37,9%-a tekinti át. A tapasztalt hiányosságok kiküszöbölésére még kevesebb a hajlandóság, minden harmadik feltárt hiba kijavítására hoznak intézkedési tervet. (Lóránt, 2003.) A kiemelt önkormányzati körben sem sokkal jobb a helyzet, mert csak minden második önkormányzat tekinti át a lefolytatott ellenőrzés eredményeit.

A függetlenített belső ellenőrzés működésében az is problémát jelent, hogy a belső ellenőrök létszáma alacsony az önkormányzatoknál. A belső ellenőrök átlagos létszáma 1-2 fő, ez azonban nincs összhangban az ellátandó feladatok nagyságával. Az ellenőrzési társulások szintén ezzel a problémával küzdenek, hiszen általában 2-5 főnek kell elvégezni a társulás tagjainak ellenőrzését. Így minden területre kiterjedő ellenőrzések lefolytatására nincs lehetőség az önkormányzatoknál.

Az önkormányzatok egy harmada nem veszi figyelembe az operatív gazdálkodással összefüggő döntési és felelősségi szintek kialakítása során a törvényi előírásokat, ráadásul hét százaléka az önkormányzatoknak egyáltalán nem szabályozza e kérdéseket. A gazdálkodás alulszabályozottsága különösen a számviteli politikák, a pénz- és leltárkezelési szabályzatok hiányosságaiban figyelhető meg. Az önkormányzatok mindössze egy harmada rendelkezik minden szempontból megfelelő szabályozási rendszerrel. (Lóránt, 2003.)

A pénzügyi bizottságok tevékenysége sem kielégítő, sok esetben formális szerepet töltenek be. Azonban itt is különbséget kell tenni a nagyobb és a kisebb önkormányzatok pénzügyi bizottságainak gyakorlata között, ugyanis egy nagyobb méretű önkormányzat pénzügyi bizottságának ellenőrzési tevékenysége jóval szélesebb körű, mint egy kis önkormányzatnál szerveződő pénzügyi bizottságé.

Összefoglalva a belső ellenőrzés sok helyen formálisan működik, a könyvvizsgálók alkalmazása nem általános, a pénzügyi bizottságok tevékenysége nem teljes körű és a folyamatok szabályozottsága sem felel meg maximálisan a törvényi előírásoknak, azaz a belső ellenőrzési rendszer nem képes hatékony működésre. A függetlenített belső ellenőrzés működésében két fő probléma tapasztalható, az egyik, hogy a kistélepülések egy jelentős részén nem építették ki a belső ellenőrzés rendszerét. A másik nagy probléma pedig, hogy azon önkormányzatoknál, ahol kiépült a rendszer, nem terjed ki az ellenőrzés minden fontos területre, komoly kapacitáskorlát figyelhető meg.

Az ellenőrzési rendszer előzőekben bemutatott jellemzői alapján határozhatók meg a kapcsolódási pontok az ellenőrzési és az államszámviteli rendszer között. Alapvető összefüggés, hogy az ellenőrzési és az államszámviteli rendszer ezer szállal kötődik egymáshoz. Mindkét rendszernek az önkormányzati gazdálkodás képezi a tárgyát, a gazdálkodás folyamataira koncentrálnak mind az ellenőrzés, mind az államszámviteli rendszer. Ebből következően felépítésükben, működési elveikben, módszereikben tükröződnek az önkormányzati gazdálkodás sajátosságai. Egyik rendszer sem függetleníthető a mögötte álló rendszertől, vagyis az önkormányzati gazdálkodástól.

Az ellenőrzési rendszer működésének alapját jelenti az államszámviteli rendszer, hiszen a gazdálkodás ellenőrzéséhez információkra van szüksége. Hatékony államszámviteli rendszer nélkül nem képzelhető el jól működő ellenőrzési rendszer. Hiszen, ha az információk korlátozottan vagy egyáltalán nem állnak rendelkezésre az ellenőrzés nem képes feladatát elvégezni. A két rendszer közötti kapcsolat ugyanakkor nem egyirányú, fordítva is érvényesül. Az ellenőrzési rendszer a gazdálkodás folyamatainak vizsgálatakor szükségszerűen az államszámviteli rendszer működését is ellenőrzi, illetve minősíti. A megállapítások realizálása következtében az államszámviteli rendszer működésének hatékonysága javulhat.

Hazánkban, az előzőekben bemutatott idealizált helyzet sajnos nem áll fenn az államháztartásban, és ezen belül az önkormányzati rendszerben sem. Az államszámviteli és az ellenőrzési rendszer inputjai és outputjai nem felelnek meg a felhasználók igényeinek. A két rendszert vizsgálva megállapítható, hogy az államszámvitel nem elégíti ki a számvevőszéki ellenőrzés igényeit, az információ hiány következtében az ÁSZ által végzett ellenőrzések elsősorban a közpénzek törvényességi szempontját képesek vizsgálni az önkormányzatoknál.

A problémát az államszámvitel elégtelensége okozza. Az államszámvitel törvényi szabályozása nem megfelelő, hiszen nemhogy államszámviteli törvényünk nincs, hanem a szabályozás elemei közötti konzisztencia nem biztosított. Egyszerre van jelen alul- és túlszabályozás. Az alkalmazott könyvvézetési technika, vagyis a pénzforgalmi szemlélet nem képes az érdekeltek széles körű igényeinek megfelelni. Az előállított információk bizonyos része felesleges, nem lehet felhasználni ezen információkat a döntéshozatal során. Az elszámolási és nyilvántartási rendszerben nem érvényesülnek a számviteli alapelvek maradéktalanul, így nem is várható, hogy hatékony legyen az államszámviteli rendszer. A rendszer további jellemzője, hogy az általa előállított adatok csak jelentős költségek árán állíthatók elő. A pénzforgalmi szemléletből következően az önkormányzati döntéshozók és az ÁSZ nem képes pontosan meghatározni az egyes feladatok tényleges költségét. Ennek

ismerete nélkül a racionális gazdálkodás elképzelhetetlen. A tisztánlátást az is akadályozza, hogy az önkormányzatok nem különítik el a működési és a fejlesztési költségvetést, pedig ez is arany szabálynak tekinthető. Az el nem különítés sok esetben az önkormányzat finanszírozás problémái miatt nem történik meg, mert így látszólag biztosítható a költségvetés egyensúlya, ugyanakkor a költségvetésben kockázatok lépnek fel, amelyek veszélyeztethetik az önkormányzati feladatok ellátását. A költségvetés összeállításakor illetve a zárszámadásban nem érvényesülnek a költségvetés készítésének alapelvei, az elszámoltathatóság így szinte megoldhatatlan. További probléma a költségvetés tervezésben az intézmény-centrikus gazdálkodás alkalmazása, amely nem szolgálja a hatékony feladatellátást. Az önkormányzati beszámoló-készítés szabályai is átgondolatlanok, a beszámoló mellékleteként előírt adattáblák alacsony információ tartalommal rendelkeznek. Az elszámolási rendszer működése következtében az intézményi elemi beszámolók valóságtartalma megkérdőjelezhető, ráadásul ezeknek a külső független ellenőrzése sem megoldott. Az intézményi belső ellenőrzésre sem támaszkodhat a külső ellenőrzés. A vagyongazdálkodás szintén nem hatékony az önkormányzatoknál, a vagyonszármazékok mérleg megbízhatatlan adatokat tartalmaz, nagyrészt az amortizáció helytelen kezeléséből következően. Az elszámolási és nyilvántartási rendszer nem képes a könyvviteli adatok funkcionális osztályozását előállítani, amely a külső ellenőrzés kiindulópontja lenne. A szabályok változása és be nem tartása azt eredményezi, hogy a többéves adatsorok készítése szinte lehetetlen, az ellenőrzés nem képes összehasonlításokat végezni. Az ellenőrzés beleütközik az ellenőrzési feladat definiálatlanságának korlátjába, nem tudja, mit kell ellenőriznie. A jogszabályok általános kereteket határoznak meg, de ezek konkrét tartalma kérdéses.

4. Összegzés és a kutatás lehetséges folytatási irányai

4.1. A hipotézisek értékelése

Kutatási tevékenységem alapján a felvetett hipotézisekkel kapcsolatban a következő megállapítások tehetők.

Az államszámvitel fogalmának meghatározhatóságára vonatkozó első hipotézisem értékelése nem lehet teljes az államháztartás információs rendszerének vizsgálata nélkül.

Attól függően, hogy a közszféra mely rétegei kerülnek vizsgálatra különböző típusú információs rendszer különíthető el. Értelmezhető a közszféra-, a kormányzati szektor- és szűkebb értelemben az államháztartás információs rendszere.

Az államháztartás információs rendszere bonyolult, komplex rendszert alkot. Mint minden rendszer ez is felbontható kisebb egységekre, alrendszerekre.

Az államháztartás információs rendszerének működésében kiemelt szerepet játszanak a pénzügyi típusú információk. Az államháztartás információs rendszerének alrendszerét jelenti a pénzügyi információs rendszer, amely másképpen államszámviteli rendszernek nevezhető. Kutatásom középpontjában e rendszer vizsgálata állt.

Az elemzés nem nélkülözhetette a rendszerszemlélet alkalmazását, amelynek segítségével a rendszer jellemzői és működése sokkal inkább feltárható. Ebből következően a rendszerelméleti kategóriákra épült a kutatásom. Bemutattam az államszámviteli rendszer környezetét, elemeit, funkcióit, struktúráját és a benne zajló folyamatokat.

Az államháztartás információs rendszerének környezetét az államháztartás gazdálkodási rendszere alkotja. A gazdálkodás felől folyamatosan számos impulzus éri az információs rendszert. Az államháztartás gazdálkodásának hatékonysága napjainkban kiemelt kérdésként jelenik meg.

Az államháztartás gazdálkodásában lezajlott változások nem hagyják érintetlenül az államháztartás információs rendszerét. A változások eredményeképpen a költségvetési kontroll érvényesítésére való törekvés mellett megjelent a teljesítményszemlélet is.

Az államháztartás gazdálkodásával kapcsolatban az érdekeltek csoportja széles körű. Az információs rendszernek differenciált igényeknek kell megfelelnie. Az érdekeltek információs igényének jelentős részét képviselik a pénzügyi típusú információk.

A politikusok információs igénye eltér a tradicionális és a modern költségvetési politika esetén. Ez alapján az államszámviteli rendszer funkciója is különböző lesz a két szemlélet mellett.

Mindezek alapján fogalmazható meg a következő állítás.

- 1. Tézis: Az államszámviteli rendszer magába foglalja a nyilvántartási és beszámoló-, a költségvetési számviteli-, illetve a kormányzati statisztikai rendszert. Az államszámvitel elemeinek tartalma ugyanakkor az államháztartás gazdálkodási rendszerének fejlődésével párhuzamosan változik, folyamatosan bővül.**

Az államháztartás gazdálkodási rendszerének fejlődése befolyásolja az államszámviteli rendszer működését. Ebből következően az államszámvitel fogalmának definíciója a gazdálkodási rendszer aktuális jellemzői alapján határozható meg. E jellemzők összefoglalását adja a hagyományos és a modern költségvetési szemlélet. Mindkét szemlélet esetén eltérő az érdekeltek információs igénye. Ez alapján pedig az államszámviteli rendszer tartalma is különböző lesz a két szemlélet esetén.

A hagyományos költségvetési szemlélet a közpénzek felhasználásának éves folyamatára helyezi a hangsúlyt, szem előtt tartva a bevételek és kiadások egyezőségét. Ezen összefüggés érvényesítésére törekszik a szervezeti egységek illetve az államháztartás szintjén is. Értelmezése szerint tehát a gazdálkodással összefüggésben csak a pénzforgalmi kategóriák fontosak. A cél biztosítása érdekében az államszámvitel feladata a hagyományos költségvetési szemlélet mellett az ilyen típusú információk előállítása.

Mindezen információk biztosítása az államszámviteli rendszer három eleme közötti együttműködéssel lehetséges. Az államszámviteli rendszer elemei, alrendszerei között sajátos munkamegosztás alakul ki.

A nyilvántartási és beszámolórendszer feladata az egyes egységek gazdálkodásával összefüggő bevételek és kiadások rögzítése, illetve a pénzforgalmi folyamatok megfelelő szerkezetben való prezentálása. Tehát e nézőpont esetén a flow kategóriák játszanak központi szerepet. A hagyományos költségvetési szemlélet mellett a költségvetési számvitel feladata a költségvetés különböző egységeihez kapcsolódó bevételek és kiadások gyűjtése, csoportosítása és bemutatása. Alapösszefüggése a bevételek és kiadások közötti egyensúly megteremtése és prezentálása. A költségvetési számvitel jellemzően a nyilvántartási és beszámolórendszerből származó adatokra támaszkodik. A bevétel-kiadás típusú adatokat a költségvetés pénzforgalmi logikájának megfelelően dolgozza fel. Az államszámviteli rendszer elemét jelentő kormányzati statisztikai rendszer e megközelítésben mindössze a pénzforgalmi adatok aggregálását és egységes keretbe foglalását végzi. Feladata szimplán az egységek szintjén rendelkezésre álló adatok összesítése, jellemzően az államháztartás és ennek alrendszerei szintjén. E megközelítésben a kormányzati statisztikai rendszer az információs igények kielégítésében nem játszik aktív szerepet.

A hagyományos költségvetési logika által teremtett környezetben az államszámvitel magába foglalja a számviteli¹⁷¹- és a költségvetési számviteli rendszert, illetve a statisztikai rendszer államháztartással foglalkozó részterületét. A statisztikai módszertanok alkalmazása ugyanakkor kevésbé hangsúlyos. Az államszámvitel tárgya ebben az esetben a közpénzek felhasználásával összefüggő bevételi és kiadási típusú információk rögzítése és bemutatása az államháztartás egységeinek, alrendszerének illetve teljes egészének viszonylatában.

A modern költségvetési szemlélet térnyerésével megjelenik a teljesítményszemlélet, a költségtudatosság és az állami vagyongazdálkodás színvonalának javítására való törekvés. Ezen információk iránti igényt a tradicionális államszámvitel nem képes kielégíteni. Ennek eredményeképpen az államszámvitel elemeinek kiterjedése bővül, illetve a részterületek közötti együttműködés és összehangoltság szorosabbá válik.

E keretek között a nyilvántartási és beszámolórendszer feladata a vagyoni, a pénzügyi és a jövedelmezőségi információk előállítása és bemutatása, vagyis nemcsak a flow, hanem a stock kategóriák is kiemelt szerepet kapnak. Ez utóbbi különösen a vagyoni helyzet kimutatása szempontjából fontos. A költségvetési számviteli rendszerben megjelenik a költségfogalom. A nyilvántartási és beszámolórendszer számviteli információinak gyarapodása a költségvetési számvitel területén is jelentkezik. A kormányzati statisztikai rendszer e megközelítésben már az államháztartás pénzügyi tranzakcióinak valóságűbb és teljesebb megragadására törekszik. Továbbá célul tűzi ki az államháztartás gazdálkodásának a nemzetgazdasággal való kapcsolatainak bemutatását. Ebben a helyzetben már nemcsak pusztán az adatok aggregációja történik, hanem a számviteli adatok tisztítására, korrekciójára is sor kerül.

A modern költségvetési logika által teremtett környezetben az államszámvitel tárgya a közpénzek felhasználásával összefüggő valamennyi pénzügyi, jövedelmi illetve vagyoni típusú információ rögzítése és bemutatása az államháztartás egységeinek, alrendszerének illetve teljes egészének viszonylatában. Az államszámviteli rendszer fontos jellemzője, hogy a három alrendszerének jelentősége kiegyenlítődik és a közöttük lévő kölcsönös kapcsolatok erőssége fokozódik.

Az államszámvitel klasszikus és aktuális értelmezése hosszú történeti fejlődés eredménye. E folyamaton belül is különböző korszakok, megközelítések figyelhetők meg.

¹⁷¹ E fogalom másik elnevezése a nyilvántartási és beszámolórendszer. A továbbiakban ezen elnevezést használom.

Ezáltal első hipotézisem igazolást nyert. Hangsúlyozandó ugyanakkor, hogy az államszámvitel fogalma az államháztartás gazdálkodási rendszerének adott időpontban érvényes jellemzőitől függ.

2. Tézis: Az államszámviteli rendszer által alkalmazott számviteli módszertan az információs igények alapján minősíthető. Minél inkább a modern költségvetési szemlélet az uralkodó az államháztartás gazdálkodási rendszerében, annál inkább indokolt az elhatárolás alapú szemlélet adaptációja.

Az államszámviteli rendszerrel szembeni információs elvárások akkor teljesíthetők, ha az államszámvitel előállítja az érdekeltek számára szükséges adatokat. A költségvetési folyamat alapján az érdekeltek makró szinten négy fő csoportot alkotnak. Ide tartoznak a politikusok, a költségvetés által érintett szervezeti egységek vezetői, az üzleti élet szereplői és a társadalom. A politikusok információ iránti igénye jelentős mértékben különbözik a tradicionális és a modern költségvetési logika alkalmazása esetén.¹⁷²

Az információk előállítása jelenti az államszámviteli rendszer kulcsfolyamatát. E témakör központi kérdése az alkalmazott számviteli technika típusa. A számviteli módszertan meghatározza minden egyes folyamat esetén, mely információk és hogyan kerüljenek rögzítésre és feldolgozásuk után bemutatásra.

Az államszámvitel jellemzően kétféle módszertanon alapulhat, az egyik a pénzforgalmi-, a másik pedig az elhatárolás alapú szemlélet.

A pénzforgalmi szemlélet szerint e keretek között azon tranzakciók kerülnek rögzítésre, amelyeknél tényleges pénzmozgás történik és az adott tranzakció ténylegesen teljesült, azaz pénz érkezett az adott egység számlájára vagy pénzkifizetés történt. Azt képes bemutatni, hogy az adott egység mennyi pénzt költött el. A nyilvántartásokból nehezen határozható meg a pénzköltség célja.

E szemlélet esetén a nyilvántartásokban a gazdasági tranzakciók három szakasza közül mindössze kettő jelenik meg, a vevői számla kiállítása vagy a szállítói megérkezése, illetve a pénzügyi ellentételezés.¹⁷³ (Jones, 2007.) A tranzakció rögzítése azonban csak a tényleges teljesülést követően történhet meg. Ily módon a gazdasági esemény teljes körű rögzítése hiányzik, illetve a nyilvántartási és beszámolórendszer keretein kívül esik.

A tranzakciók harmadik fázisára való koncentrálás egyben azt is jelenti, hogy a nyilvántartási rendszer egyedül a bevételi-kiadási típusú információkról ad tájékoztatást.

¹⁷² Az érdekeltek információs igényének főbb jellemzőit az 1. tézis kifejtésében foglalom össze.

¹⁷³ Ugyanakkor a számla kiállítása illetve megérkezése gyakran kimarad a könyvvezetési események közül.

Azonban ezek értéke nem határozható meg egyértelműen. Ennek indoka, hogy a bevételek és kiadások esetén a tényleges teljesítés számít a rögzítés időpontjának.

A pénzforgalmi szemlélet a bevételi-kiadási információk alapján az adott egység likviditásának vizsgálatára alkalmas. Hiányossága e szemléletnek az olyan tranzakciók negligálása, amelyek nem járnak pénzmozgással. Ide tartoznak például a követelések és a kötelezettségek illetve az amortizáció.

A pénzforgalmi szemlélet alkalmazása esetén a beszámolórendszer nem mutatja be az adott egység tényleges éves teljesítményét, ennek csak a pénzügyi oldalára koncentrál. A jövedelmi és vagyoni vonatkozások bemutatása ugyanakkor elmarad.

Jelentős kockázatot jelent, hogy a tranzakciók pénzügyi teljesítésének időpontja az „egyéni” érdekeknek megfelelően alakítható. Továbbá a pénzforgalmi szemlélet a megtévesztés nagyon sok formáját hordozza magában, hiszen ami nem jelenik meg a nyilvántartásokban, az nem is kérhető számon, illetve a különböző prezentálási, csoportosítási technika segítségével adott információ és ennek ellenkezője is kimutatható.

A pénzforgalmi szemlélet alkalmazásának legfőbb indoka, hogy e módszertan a tradicionális költségvetési szemlélet alkalmazása esetén képes kielégíteni a politikusok információs igényét. Segítségével a költségvetésen keresztül a bevételek és kiadások egyensúlyban tartása megoldható. A költségvetési szabályok e logika szerinti alkalmazása determinálja a többi érdekelt információs igényét. Hangsúlyozandó azonban, hogy a pénzforgalmi szemlélet az államháztartás gazdálkodásának csak a pénzügyi vonatkozására koncentrál, gátolva ezáltal a gazdálkodás fogalmának kiteljesedését.

A modern költségvetési szemlélet megjelenésével párhuzamosan nyilvánvalóvá váltak a pénzforgalmi szemlélet problémái. Az 1970'-es évektől mind a szakirodalom, mind az érdekeltek figyelmének középpontjába került az elhatárolás alapú szemlélet.

E szemlélet nem egy szimpla módszertani ajánlás, nem merül ki jelentősége az államszámvitel keretein belül. Sokkal inkább nevezhető egy összetett módszertani gyűjteménynek, amelynek célja az államháztartás gazdálkodásának fejlesztése, hatékonyságának javítása.

Az elhatárolás alapú módszertan előnyei a pénzforgalmi szemlélet hátrányainak felelnek meg. E technika alkalmazása esetén a nyilvántartásokban a tranzakciók mindhárom fázisa megjelenik, így a pénzforgalom nélküli tranzakciók is rögzítésre kerülnek, valamint a költség-ráfordítás fogalmak is értelmet nyernek.

Ha a vezetés ismeri az egyes feladatok nyújtásának tényleges ráfordításait, akkor racionális döntések hozhatók. A menedzsment a tényleges ráfordítások ismeretében képes lesz az igazi értelemben vett gazdálkodásra.

E szemlélet a különböző kötelezettségelemek hatását nyilvántartja és kimutatja. A kötelezettségek között a feltételes kötelezettségvállalások, a hosszabb időtávú pénzügyi tranzakciók és a termék illetve szolgáltatásnyújtással kapcsolatos kötelezettségek kiemelt kezelést igényelnek. Mindez nagymértékben segíti a költségvetés tervezésének folyamatát.

További jellemzője, hogy a vagyongazdálkodással összefüggő döntéshozatalt támogató információk az elhatárolás alapú szemléletű nyilvántartásokból rendelkezésre állnak.

A tranzakciók időbeli ütemezését az elhatárolás alapú szemlélet automatikusan megakadályozza.

E módszertan a gazdasági teljesítmény mérését tekinti elsődleges céljának, amely magába foglalja a pénzügyi, a jövedelmi és a vagyoni eredmény meghatározását. Az eredmény korrekt meghatározása érdekében az elhatárolás alapú szemlélet a tranzakciók hatását a pénzügyi és jövedelmi eredményre illetve a vagyonszállományra tekintettel egyszerre mutatja ki.

Ennek teljesítése céljából a beszámoló új elemeként jelenik meg a jövedelem és a cash-flow kimutatás.

Az elhatárolás alapú szemlélet előzőekben bemutatott jellemzői alapján kijelenthető, hogy az elhatárolás alapú szemlélet, összehasonlítva a pénzforgalmi szemlélettel lényegesen több információt képes előállítani. Legfőbb előnye, hogy egyszerre input és output szemléletű. Másképpen azonos mértékben koncentrálna a költségvetési kontrollra és a teljesítményre. E két nézőpont ugyanakkor kiegészíti egymást, ezek együttesen mutatják be az adott egység vagy tágabban az államháztartás gazdálkodásának helyzetét, adott időszakban elért eredményét¹⁷⁴.

Alkalmazása a modern költségvetési logika terjedésével indokolható. Az érdekeltek információigényét ilyen környezetben sokkal teljesebb mértékben képes kielégíteni, mint a pénzforgalmi szemlélet. Képes a likviditásra vonatkozó adatok előállítására és emellett a pénzforgalmi szemlélet hátrányainak kiküszöbölésére.

Differenciált megközelítés szükséges abból a szempontból, hogy az államháztartás információs rendszerének milyen fejlettségi szintje mellett ajánlott az elhatárolás alapú szemlélet.

¹⁷⁴ A pénzügyi, a jövedelmi és a vagyoni helyzetre vonatkozóan.

A pénzforgalmi szemlélet hátrányos jellemzőinek bemutatásával a második hipotézisem is bizonyítást nyert. E tézishoz kötődően az elhatárolás alapú szemlélet alkalmazásával kapcsolatban az alábbi megállapítás tehető.

3. Tézis: Az elhatárolás alapú szemlélet terjedése nemzetközi szinten eltérő dinamikájú. Jellemzően a nyilvántartási és beszámolórendszerben halad a leggyorsabban.

A nemzetközi szakirodalomban számos elemzés készült az európai uniós tagországok és egyéb országok államszámviteli rendszeréről. A vonatkozó szakirodalmat áttekintve kijelenthető, az egyes országok államszámviteli rendszere meglehetősen színes képet mutat. Az országok eltérően vallanak arról, hogy a pénzforgalmi és az elhatárolás alapú szemlélet mely területeken és milyen módon alkalmazható.

A költségvetési számviteli rendszert helyi szinten vizsgálva megállapítható, hogy a legtöbb országban a pénzforgalmi vagy a módosított pénzforgalmi szemlélet kerül alkalmazásra. A tradicionális költségvetési logika még mindig meghatározó az egyes országok gyakorlatában.

A nyilvántartási és beszámolórendszert helyi szinten vizsgálva szembetűnő, hogy itt több ország található az elhatárolás alapú szemlélet két kategóriájának valamelyikében. Mindez azt mutatja, hogy az államok jelentős része átláthatóbbá kívánja tenni az elszámolási és beszámolórendszerét. A legjellemzőbb típus a módosított elhatárolás alapú szemlélet.

A vizsgált országok államháztartásának központi szintjén többségében a költségvetési számviteli rendszerben a pénzforgalmi szemlélet valamely típusa számít alapvető módszertannak. Az elhatárolás alapú szemlélet e területen érvényesül legkevésbé.

A módosított elhatárolási szemléletet szintén csak kevés ország alkalmazza. E területen lehet a legkevesebb adaptációs törekvéssel találkozni, illetve a reformelképzelések meglehetősen elnagyoltak, mind tartalmukat, mind pedig időbeli ütemezésüket tekintve.

Központi szinten viszonylag kiegyenlített képet mutat a pénzforgalmi és az elhatárolás alapú szemlélet alkalmazása a nyilvántartási és beszámolórendszer esetén. Itt már nyolc ország adaptálta a teljes elhatárolás alapú módszertant, ezek között hat európai állam. A pénzforgalmi szemlélet illetve a módosított változata ugyanakkor még mindig az országok többségének sajátossága kormányzati szinten.

A bemutatott ország adatok alapján megállapítható, hogy a költségvetési számvitel technikája jellemzően azonos típusú a helyi és a központi szintet vizsgálva. Kevés kivételtől eltekintve nincs eltérés a két módszertan alkalmazásában.

A nyilvántartási és beszámolórendszer módszertana már több eltérést mutat a helyi és a központi szinten. E különbségek jellemzően a módosított pénzforgalmi és a módosított elhatárolás alapú szemlélet között jelentkeznek. A költségvetési számviteli rendszer illetve a nyilvántartási és beszámolórendszer eltérő módszertant alkalmaz. A különböző módszertanok alkalmazása esetén megfigyelhető, hogy a nyilvántartási és beszámolórendszer alkalmazza mindig a fejlettebb technikát. Az eltérés azonban minden esetben egy lépcsőfokot jelent.

Helyi szinten az elhatárolás alapú szemlélet fejlődésében egyfajta fokozatosság figyelhető meg. Amíg a módosított elhatárolás alapú módszertan viszonylag elterjedt a nyilvántartási és beszámolórendszerben, addig a költségvetési számvitel e technikát kevésbé alkalmazza. Ugyanez a helyzet a teljes elhatárolás alapú szemlélet esetén is.

Hasonló megállapítások tehetők a központi szint esetén is. Itt ugyanúgy megfigyelhető, hogy az elhatárolás alapú szemlélet elterjedtebb a nyilvántartási és beszámolórendszer technikájaként, míg a költségvetési számvitel kevésbé alkalmazza e módszertant.

Megfigyelhető az is, hogy az államszámvitel két eleme vagy ugyanazon technikát alkalmazza, vagy a nyilvántartási és beszámolórendszer egy „szomszédos” fejlettebb módszertan szerint épül fel – ezen összefüggés fordítva sohasem érvényesül a gyakorlatban. Ebből arra következtethetünk, hogy az elhatárolás alapú szemlélet adaptációja a nyilvántartási és beszámolórendszerre inkább kiterjed. Az ország példák alapján látható, hogy a költségvetési számvitel fejlesztése fáziskéséssel történik a nyilvántartási és beszámolórendszerhez képest.

Az egyes országok államszámviteli rendszerének vizsgált két elemében az elhatárolás alapú szemlélet egyre gyakrabban kerül alkalmazásra. Nemcsak a nyilvántartási és beszámolórendszerben, hanem a költségvetési számvitel területén is egyre inkább teret nyer. Még meglehetősen ritka ugyanakkor a teljes elhatárolás alapú szemlélet szerint működő államszámviteli rendszer.

Az egyes országok nyilvántartási és beszámoló- illetve költségvetési számviteli rendszerének vizsgálata alapján igazolható, hogy az elhatárolás alapú szemlélet térnyerése eltérő gyorsasággal megy végbe Európában és nemzetközi szinten is. Továbbá nemcsak a terjedés sebessége, hanem kiterjedése is eltérő mértékű.

Az angolszász és az észak-európai államok valamint Franciaország járnak élen az elhatárolás alapú szemlélet megvalósításában, mind a költségvetési számvitel, mind pedig a nyilvántartási és beszámolórendszert tekintve.

Őket követik a felzárkózó államok. Ide sorolható többek között Belgium, Hollandia, Norvégia, Portugália és Spanyolország. Ezen országok jellemzően a nyilvántartási és

beszámolórendszer vonatkozásában alkalmazzák az elhatárolás alapú módszertant, azonban az adaptáció még közel sem fejeződött be. Különösen a költségvetési számviteli rendszer megújítása jelent kihívást ezen országok számára. A felzárkózó államok között is találhatóak továbbá olyan országok, amelyek jelentős erőfeszítéseket tesznek, de még az út elején járnak. Ilyen például Ausztria és Görögország.

A sort pedig a kelet-közép-európai államok zárják, amelyek államszámviteli rendszere a pénzforgalmi szemléletre épül.

Az elhatárolás alapú szemlélet terjedésének különböző sebessége az eltérő „környezet” következménye. Mindez két oldalról jelentkezik. Egyrészt minden ország eltérő gazdasági-, társadalmi- és kulturális jellemzőkkel írható le, amelyek jelentősen befolyásolják a változáshoz való viszonyulást és ennek lebonyolíthatóságát. Másrészt pedig a vizsgált országok államháztartásának információs rendszere is különböző jellemzőkkel rendelkezik. Ebben olyan jellemzők összpontosulnak többek között, mint az államháztartás szintjeinek kiterjedése, a centralizáció/decentralizáció mértéke, a decentralizáció konkrét megjelenési formái, a magánszférával való kapcsolatok kiterjedtsége, az állam gazdasági szerepvállalásának mértéke vagy a költségvetési eljárás szabályozása.

Az elhatárolás alapú szemlélet adaptációjának kulcskérdése az államháztartás információs rendszerének fejlettsége és fogadókészsége. Mindezek hiányában nem lehet sikeres a bevezetési folyamat.

A különböző fejlettségi szint a vizsgálatba bevont országok esetében a modern költségvetési logika erőssége által is megragadható. Minden országban az államszámviteli rendszer érdekeltjei eltérő motivációkkal rendelkeznek, ebből következően másképp viszonyulnak az elhatárolás alapú szemlélet bevezetéséhez és alkalmazásához. Mindaddig, amíg nem merül fel a teljesítményszemléletű információk iránti igény, a pénzforgalmi szemlélet kerül alkalmazásra. Mindez a költség-haszon elemzés segítségével is alátámasztható.

A vonatkozó szakirodalomra támaszkodva, az ország példák elemzése a harmadik hipotézisemet részben igazolta, azonban az elhatárolás alapú szemlélet terjedése lassan halad előre. Továbbá fontos hangsúlyozni, hogy e folyamat legfőbb korlátja a megfelelő „fogadókörnyezet” hiánya.

4. Tézis: Magyarországon az államszámviteli rendszer nem képes támogatni az államháztartási- és ezen belül az önkormányzati gazdálkodást.

Ezen állítás alátámasztása három további altézis megfogalmazását illetve ezek tartalmának kifejtését igényli.

1. Altézis: A pénzforgalmi szemlélet elfedi az önkormányzati gazdálkodásban tapasztalható pazarlást és forráshiányt. A gazdálkodás objektív értékelése lehetetlen.

A hazai önkormányzatok államszámviteli rendszere a pénzforgalmi módszertant alkalmazza, ebből pedig számos hátrány származik.

Az önkormányzati gazdálkodás rendszeres minősítése szükséges. Ennek érdekében nélkülözhetetlen a pénzügyi kapacitás kalkulációja és összetevőinek elemzése. Azonban az önkormányzatok nyilvántartási és beszámolórendszeréből a kalkulációhoz szükséges adatok nem állíthatók elő. Mindaddig, amíg az államszámviteli szabályozás nem változik, az önkormányzatokra van bízva felismerik-e a pénzügyi kapacitás számításának szükségességét, illetve helyes módon kalkulálják-e ennek értékét.

Az önkormányzati gazdálkodás minősége és folyamatosságának biztosítása érdekében alapvető fontosságú a követelések és a kötelezettségek értékének illetve szerkezetének ismerete. A gazdálkodás fenntarthatósága szempontjából nagyobb gondot jelent a hazai önkormányzati rendszer számára a kötelezettségek kezelése. A kötelezettségek közül két típust emelek ki jelentőségénél fogva, a szállítói tartozásokat illetve a hosszú lejáratú kötelezettségeket, amely hitelfelvétellel és kötvénykibocsátással jött létre. Mindkét kötelezettségtípus ugyanazon problémakörnek – az önkormányzati eladósodásnak - egy-egy eleme.

Az önkormányzatok nyilvántartásaiban a pénzforgalmi szemlélet következtében a gazdasági tranzakciók három szakasza közül mindössze egy jelenik meg, a pénzügyi ellentételezés. Vagyis a beérkező számlák több esetben nem kerülnek be a nyilvántartásokba. Jellemzően a kisebb önkormányzatok figyelmen kívül hagyják e lépés fontosságát, és a pénzügyi teljesítés időpontjában szembesülnek ennek hatásával.

A követelések és kötelezettségek rögzítési gyakorlata teret ad a bevételek és kiadások teljesítési időpontjának manipulálására. A tranzakciók pénzügyi teljesítésének időpontja az egyéni érdekeknek megfelelően alakítható. Egy 2008-as kutatás feltárta, hogy a mintába bekerült 5 ezer főnél kisebb önkormányzatok közel 22%-a alkalmazta e technikát, míg 18%-uk nem volt hajlandó válaszolni e kérdésre. (Vígvári, 2009b.) Mindamellett

valószínűsíthetően a nagyobb önkormányzatok is használják a szállítói számlák kiállításának késleltetését.

A pénzforgalmi szemléletből fakadóan a kötelezettségek további elemeinek naprakész nyomon követése is szinte lehetetlen. Ilyen többek között a hitel- és a kötvénytartozás.

Az ÁSZ ellenőrzési jelentései bemutatták, hogy a fejlesztési igények megvalósítása érdekében a hátrányos gazdasági helyzetű önkormányzatok is jelentős összegű hiteleket vettek fel a hitelintézetektől. Azonban a hitelezési folyamat során a bankok a tipikus védelmi eszközöket kevésbé alkalmazták. Mindez egyrészt a megkövetelt biztosítékok rendszerében illetve a pénzügyi kapacitás nagyvonalú kalkulációjában jelentkezett. A hitelintézetek számára ugyanakkor problémát jelent az adott önkormányzat pénzügyi kapacitásának kalkulációja.

A nehéz pénzügyi helyzetben lévő önkormányzatok likviditási problémái felerősödtek, sok esetben a hitelteher mellett egyre jelentősebbé válik a működési költségvetésük hiánya. Ezzel párhuzamosan az eddig likviditási problémák nélkül gazdálkodó közepes és nagyméretű önkormányzatok is egyre jelentősebb pénzügyi problémákkal küzdenek. E körben is megjelent az a tendencia, hogy a működési költségvetés hiányt mutat. A probléma kezelése jellemzően kétféle módon történik, hitellel fedezik a működési hiányt, vagy a forgalomképes vagyontárgyak fokozatos eladásával.

Az államszámviteli rendszer pedig e folyamathoz asszisztál, ismét elmarad a visszajelzés. Mindez jól érzékelhető az eladósodással összefüggő törvényi szabályozás tartalmában.

Az Ötv. 1995-ben kiegészítésre került a hitelfelvételi korlát értelmezésével, az Ötv. 88. § 2. bekezdésében. Az azóta eltelt idő bebizonyította, hogy a törvényi szabályozás céljával egyet lehet érteni, azonban kevésbé jelent effektív szabályt. A törvényi szabályozás itt is visszaigazolja az államszámviteli rendszer elégtelen működését. A szabályozás a pénzforgalmi kategóriákra épít, azonban a bevételek és kiadások számba vétele sem teljes körű.

Az önkormányzati rendszer eladósodását explicit módon az adósságrendezésről szóló 1996. évi XXV. törvény kívánta megakadályozni. A törvényi célok megvalósítása mindenképpen szükséges. Azonban a tapasztalatok azt mutatják, hogy az államszámvitel és az információs rendszer hiányosságai akadályozzák a törvény rendelkezéseinek teljesülését. Problémát jelent többek között a szállítói számlák kezelése, a lejárt számlák elrejtetősége, az ellenérdekeltség az eljárás megindításában, az önkormányzati beszámolók alacsony információtartalma és a vagyonyilvántartások megbízhatatlansága. A nyilvántartási és

beszámolórendszer esetén tehát nemcsak az utólagos, hanem a preventív jellegnek is érvényesülnie kellene.

Ráadásul a pénzforgalmi szemléletű nyilvántartási rendszer miatt több önkormányzat is a látens csőd helyzetében lehet, vagy közel állhat ehhez.

Az önkormányzati szektor eladósodása felgyorsult 2002 után a kötvénykibocsátással. Kedvezőtlen módon a kötvényállomány túlnyomó része zártkörűen és valamely devizában denomináltan kerül(t) kibocsátásra.

Az államszámvitel nézőpontjából a kötvénykibocsátás több problémát is felvet. A nyilvántartási és beszámolórendszernek információkat kell nyújtania a jövőbeli fizetési kötelezettségekről. Azonban a pénzforgalmi szemlélet következtében a fizetési kötelezettségeket előrejelző funkció nem működik. Az önkormányzati döntéshozók a kötvénykibocsátást követően nem ismerik a törlesztési kötelezettségek időpontját és értékét.

A kötvények esetén a másik megfontolás a forrás és eszközszámlák közötti kapcsolat megteremtése. Minden pénzegységről ismerni kell, hogy mire került felhasználásra. Ez a kötvény esetén sem teljesül.

A kötvényből történő finanszírozásnál hasonlóan a hitelfelvételhez, alapvető fontosságú lenne az adósságkapacitás megfelelő mértékének ismerete. Mindez azonban nem kalkulálható a rendelkezésre álló adatok ismeretében.

Az államszámviteli rendszerben problémát jelent, hogy az elszámolt amortizációnak nincs semmilyen következménye a gazdálkodásra vonatkozóan. A szabályozás éppen a leglényegesebb következménnyel nem foglalkozik, vagyis milyen forrásból történjen az elhasználdott vagyon pótlása. E kérdés mellőzése azt jelenti, hogy az önkormányzatok az elszámolt értékcsökkenéssel megegyező értékű vagyonvesztést szenvednek el. E tényt nem képes a nyilvántartási és beszámolórendszer bemutatni. Ennek oka egyrészt a vagyonyilvántartásokban mutatkozó pontatlanságok, másrészt pedig a tárgyévi tökegváltozás elszámolási módszere.

Az önkormányzatok többsége tudatában van annak, hogy a vagyon pótlásra szorul, még ha ennek értékét nem is tudják kimutatni, azonban az e célra felhasználható pénzeszközök jó esetben csak a tűzoltáshoz elegendőek, a szinten tartás már nehezen oldható meg.

A tisztánlátást akadályozza az is, hogy az önkormányzati költségvetések csak a legkritább esetben rendelnek forrásokat közvetlenül egy adott intézmény által ellátott feladathoz. A gyakorlatban a bevételek és kiadások tervezése intézményi szinten történik, e tételek nem kerülnek lebontásra. Ezáltal az intézmények a tervezés és a végrehajtás alapegységei.

Az intézmények könyvelésében, hasonlóan az önkormányzati könyvvvezetéshez, nem lehet egyértelműen megállapítani a tényleges ráfordításokat. A rendszerben további problémákat okoz, hogy a kialakult finanszírozási rendszer következtében a szereplők sem érdekeltek a tisztánlátásban.

Az intézmény-centrikus finanszírozás következtében a beszámolóban az intézmény összevont adatai szerepelnek. Az intézmény alapú finanszírozási gyakorlat következtében a gazdálkodás számára elveszik a hasznok és költségek összemérésének lehetősége. Jelen feltételek mellett az elszámoltathatóság nem biztosítható.

Az önkormányzati döntéshozók ilyen körülmények között nem kapnak információkat egyes feladatok tényleges ráfordításainak értékéről, valamint a gazdálkodás lényegi elemét jelentő finanszírozásról sem tudnak racionális döntést hozni.

Jellemzően a szavazati egységek elemei nem azonosíthatóak a költségvetésben. Szükség lenne a szavazati egységek definiálására és a költségvetésnek e szerinti felépítésére. Szavazati egységként lennének értelmezhetők az egyes önkormányzati feladatok, illetve nagyobb önkormányzatok esetén a feladatok alábontása is elképzelhető.

A gyakorlat azt mutatja, hogy a „törvényi sorok” funkcionálnak szavazati egységként. Ezzel kapcsolatban kifogásolható, hogy e törvényi soroknak egyetlen közös jellemzője a külön törvényi sorban való megjelenésük.

Az önkormányzatoknál nemcsak a költségvetés bevétel- kiadás típusú felépítése, hanem az is zavaró és tisztánlátást torzító probléma, hogy gyakran nem különítik el a működési költségvetést a fejlesztési költségvetéstől. Ez azért szükséges, mert közgazdaságilag más tartalmat közvetít az egyik és a másik költségvetés.

Az adott költségvetési évben teljesített bevételekről és kiadásokról a zárszámadás ad tájékoztatást. Jelenleg azonban a zárszámadás pontos tartalma nem definiált, csak a szerkezetére vonatkozóan léteznek előírások.

Az Áht., illetve a végrehajtására kiadott kormányrendelet részletesen felsorolja az önkormányzatok számára a zárszámadásukhoz csatolandó kimutatásokat. Azonban e kimutatások nem állíthatók elő automatikusan az államszámviteli rendszer segítségével. Az önkormányzatokra nagyon sok plusz terhet ró ezen kimutatások összeállítása.

Az éves zárszámadásban szereplő adatok valóságtartalma szintén erősen megkérdőjelezhető. Mindez abból következik, hogy egyrészt a bevételi oldalon szereplő tételek szinte teljes köre központilag szabályozatlan elemi pénzügyi beszámoló rend nélkül kerül bemutatásra, másrészt pedig a kiadások alig több mint 50%-át tartalmazzák az elemi pénzügyi beszámolók.

2. Altézés: A helyi statisztikai rendszer nem képes előállítani az önkormányzati rendszerre vonatkozó átfogó adatokat. Nem rendelkezünk pontos információkkal sem az önkormányzatok kötelezettség-, sem pedig vagyonállományáról.

Az önkormányzati rendszer szintjén kiemelten fontos a rövid- és a hosszú lejáratú kötelezettségek értékének ismerete. Mindkét kategória meghatározásának kiindulópontja az önkormányzatok címrendjébe tartozó költségvetési szervek mérlege. Ezen mérlegek megfelelő sorainak összegzésével határozható meg közelítőleg a települési önkormányzatok összes kötelezettségállománya. Ezen a ponton azonban a helyi statisztikai rendszer két fő problémába is beleütközik.

Egyrészt abba, hogy a nyilvántartási és beszámolórendszer jellemzői következtében a mérlegsorok megalapozottsága kívánnivalókat hagy maga után. Többek között a rövid lejáratú kötelezettségek között hiányos lehet a szállítói számlák nyilvántartása, bizonyos pénzügyi eszközök, mint például a váltótartozás, nem feltétlenül jelennek meg az analitikákban és így a mérlegben sem. Vagy említhetnénk a feltételes kötelezettségvállalások elszámolási gyakorlatát is.

Másrészt további problémát jelent az önkormányzati szektor teljes körű megragadása. Az önkormányzati rendszerhez is kötődnek kvázi fiskális szervezetek. Azonban e részszeaktor működéséről csak áttételes információk szerezhetők, lévén beszámolójuk nem jelenik meg az önkormányzat zárszámadásában, illetve a konszolidáció alkalmazása a gyakorlatban teljesen hiányzik. További problémát jelent a kvázi fiskális tevékenység jellemzésében, hogy e szervezeti kör eltérő szervezeti formában működik, ezáltal a szűken értelmezett önkormányzati rendszerbe tartozó költségvetési szervektől eltérő szabályozás vonatkozik rájuk. A kvázi fiskális szervezetek jelentős része valamilyen társasági formában működik, ezáltal a Számviteli törvény rendelkezései érvényesek rájuk.

Emellett a hosszú lejáratú kötelezettségek aggregálása is számos kihívást rejt magában. Jellemzően a kötvény és hiteltartozások értéke érdemel kiemelt említést.

Ezen adatok önkormányzati szintű meghatározása szintén nehézségekbe ütközik. A hitelek kapcsán sok esetben elmarad az aktuális évre vonatkozó törlesztő-részletek átvezetése, vagy jellemző a devizában denominált hitelek esetén az árfolyamváltozás hatásának figyelmen kívül hagyása. A kötvénytartozás pontos értékének meghatározását akadályozza a speciális kötvénykonstrukciók alkalmazása, és ebből kiindulva a törlesztő-részletek esedékességének elrejtése. Valamint nem lehetséges információkat szerezni a kvázi fiskális

szervezetek tényleges kötelezettségállományáról és ennek viszonyáról a helyi önkormányzatokkal.

Az önkormányzati szektor eladósodásának kimutatása két szempontból is nélkülözhetetlen. Egyrészt felhívja a figyelmet az önkormányzati gazdálkodás problémáira. Másrészt a fiskális decentralizáció egyik alapvető kockázata a helyi szint „potyázása”. Az önkormányzati szektor bizonyos szereplőinek túlköltekezése, amely a központi kormányzat által kontrollálhatatlan, veszélyeztetheti a kormányzati szektor által elérendő hiány és/vagy államadósság cél elérését. (Vigvári, 2009a)

Az önkormányzati önállóság és feladatellátás alapját jelenti az általuk kezelt vagyon. A helyi statisztikai rendszer feladata átfogó képet adni az önkormányzatok által kezelt vagyon értékéről, ennek különböző szempontok szerinti összetételéről, továbbá időszakonkénti változásáról. Mindez akkor lehetséges, ha az egyes önkormányzatok megbízható adatokat nyújtanak az általuk birtokolt vagyonról. A helyi statisztikai rendszer pontosságának feltétele az általa feldolgozott vagyonkimutatások kellő részletezettsége és tartalma.

Mindez sajnos napjainkban több okból sem teljesül. Az önkormányzatok gazdasági programja általában nem taglalja részletesen a vagyonhasznosítási stratégiát.

A pontos vagyonkimutatás feltétele a naprakész nyilvántartási és beszámolórendszer alkalmazása. Ebből a szempontból az analitikus nyilvántartások és a mérleg szerepe különösen hangsúlyos. A vagyonról vezetett nyilvántartásokkal szemben elvárás a benne szereplő vagyonelemek bizonyos időközönkénti felmérése. Mindez egyrészt a leltározási tevékenységet, másrészt pedig a vagyontárgyak (át)értékelését jelenti. Napjainkban egyik jelzett terület színvonala sem megfelelő.

Tipikus problémaként jelentkezik a vagyonkimutatások esetén a földhivatali nyilvántartásokkal való ellentmondás, a tulajdonosi rendelkezést korlátozó jogok hiányos felvezetése, a kezelő és a valós használó eltérése¹⁷⁵, valamint az értékadatok eltérése a nyilvántartási és beszámolórendszerhez képest. A legnagyobb probléma azonban az ingatlanoknál jelentkezik, amelyek valós értékét a nyilvántartási és beszámolórendszer nem képes kimutatni az amortizáció és az értékelési elvek alkalmazott gyakorlata miatt.

A vagyonkataszter hiányosságai természetesen megjelennek a vagyonkimutatás tartalmában is. Ennek eredményeképpen a vagyonkimutatás torzított képet mutat, bizonyos vagyontárgyak nem szerepelnek benne, illetve sok esetben a feltüntetett elemek sem mutatnak valós értéket.

¹⁷⁵ A kialakult helyzetet tovább bonyolította a társulásos feladatellátás létrejötte. Ebben az esetben a vagyon tulajdonjoga átkerül a társulás tulajdonába, míg a fenntartási kiadások a társulás tagönkormányzatait terhelik.

Ilyen körülmények között a helyi statisztikai rendszer mindössze korlátozott információkat képes közölni az önkormányzati vagyonról. Mindez a különböző elemzési célokat nem képes megfelelően szolgálni. A mérleg és a vagyonkimutatásokból származó adatok aggregációja sokszor öncélú és kevésbé hasznosítható információt jelent.

Ideális helyzetben, a jelzett problémák megoldása és az amortizáció tényleges megjelenítése esetén a helyi statisztikai rendszer képes lenne az igényelt információkat előállítani. Választ tudna adni az amortizáció megfelelő értelmezésével a vagyon pótlásának finanszírozási oldalról történő kezelésére. Az amortizáció következményeinek érzékeltetése a finanszírozási rendszer átalakítását is maga után vonná. Mindez együttesen azt eredményezné, hogy a központi kormányzat szakítana a jelenleg alkalmazott igazságtalan gyakorlattal, amely szerint a vagyonállománnyal összefüggésben az önkormányzatok viselik az általuk ellátott közfeladatok költségterheit. (Varga, 2007.)

3. Altézis: Az önkormányzati gazdálkodás pénzügyi ellenőrzési rendszerében a szereplők közötti munkamegosztási pontok nem egyértelműek. A kialakult helyzetet tovább súlyosbítja, hogy a gazdálkodás ellenőrzéséhez szükséges információkat az államszámvitel nem képes biztosítani.

Az önkormányzatok ellenőrzésének jelenlegi szabályozásában nem tisztázott, hogy az ÁSZ-nak milyen konkrét feladatai vannak. Emellett kérdéses, hogy a többi szereplő milyen ellenőrzési tevékenységet végezhet és milyen kapcsolatban állnak az ÁSZ-szal.

Ráadásul az ÁSZ a kapacitáskorlát miatt a jogszabályi előírásoknak nem tud megfelelni, nem képes ellenőrizni valamennyi települési önkormányzat gazdálkodását adott évben. Az átfogó ellenőrzés mindössze körülbelül 300 önkormányzatot érint „biztosan” és ezen felül maximum néhány száz önkormányzat ellenőrzése oldható meg egy éven belül. Ebből következően minden évben a 3200 önkormányzatból több mint 2000 önkormányzat gazdálkodásának külső ellenőrzésére nem kerül sor.

Az önkormányzati gazdálkodás külső pénzügyi ellenőrzésében fontos szerep hárulhatna a könyvvizsgálókra. Jelenleg a könyvvizsgálattal is hasonló a probléma, mint az átfogó ellenőrzéssel, vagyis, hogy megfelelőségi vizsgálatot jelent és csak korlátozott körben kerül alkalmazásra. A pénzügyi ellenőrzési rendszerben a könyvvizsgálók végezhetnék el a települési önkormányzatok pénzügyi beszámolóinak éves gyakoriságú külső pénzügyi ellenőrzését.

A külső ellenőrzés mellett a belső ellenőrzés is problémáktól terhes az önkormányzatoknál. A számvevőszéki jelentések évről-évre rámutatnak arra a tényre, hogy az

önkormányzatok többsége a belső ellenőrzési kötelezettségének nem teljes mértékben tesz eleget, nem kezeli a súlyának megfelelően a feladatot. Nagyon kevés önkormányzatnál működik hatékony, rendszeres belső ellenőrzés.

Az ellenőrzési és az államszámviteli rendszer ezer szállal kötődik egymáshoz. Mindkét rendszernek az önkormányzati gazdálkodás képezi a tárgyát. Az ellenőrzési rendszer működésének alapját jelenti az államszámviteli rendszer, hiszen a gazdálkodás ellenőrzéséhez információkra van szüksége. Egy jól működő ellenőrzési rendszer feltételezi egy hatékonyan kialakított államszámviteli rendszer létezését, helyi és központi szinten egyaránt.

Hazánkban jelenleg az államháztartásban, és ezen belül az önkormányzati rendszerben az államszámviteli rendszer inputjai és outputjai nem felelnek meg a felhasználók igényeinek. A két rendszert vizsgálva megállapítható, hogy az államszámvitel nem elégíti ki a számvetőséki ellenőrzés igényeit, az információ hiány következtében az ÁSZ által végzett ellenőrzések elsősorban a közpénzek törvényességi szempontját képesek vizsgálni az önkormányzatoknál.

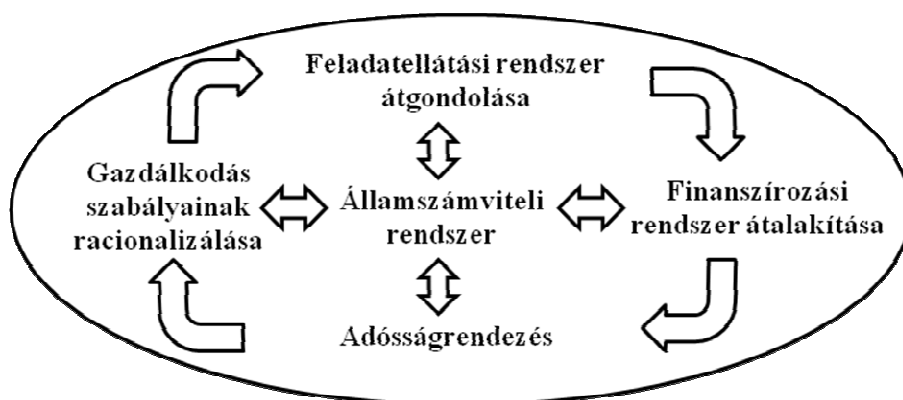
Államszámviteli törvényünk nincs, és a szabályozás elemei közötti konzisztencia sem biztosított. Az előállított információk bizonyos része felesleges és nem lehet felhasználni a döntéshozatal során. Továbbá az adatok produkálása jelentős költséget jelent.

A pénzforgalmi szemléletből következően az önkormányzati döntéshozók és az ÁSZ nem képes pontosan meghatározni az egyes feladatok tényleges költségét. A költségvetés összeállításakor, illetve a zárszámadásban nem érvényesülnek a költségvetés készítésének alapelvei, az elszámoltathatóság így szinte megoldhatatlan. Az önkormányzati beszámoló-készítés szabályai is átgondolatlanok, a beszámoló mellékleteként előírt adattáblák alacsony információtartalommal rendelkeznek. Az államszámviteli rendszer által készített intézményi elemi beszámolók valóságtartalma megkérdőjelezhető, ráadásul a külső független ellenőrzésük sem megoldott. Az elszámolási és nyilvántartási rendszer nem képes a könyvviteli adatok funkcionális osztályozását előállítani, amely a külső ellenőrzés kiinduló pontja lenne. A költségvetési számviteli rendszerből a költségvetés megalapozottságával összefüggő adatok kinyerése szintén nem lehetséges. A helyi statisztikai rendszer pedig képtelen a szektorra vonatkozó átfogó és pontos statisztikák készítésére. Így ezekre sem tud támaszkodni az ÁSZ.

A hazai önkormányzati rendszer államszámviteli rendszerének empirikus jellemzése jól mutatja, hogy az államszámvitel nem képes megfelelő információkat nyújtani az önkormányzati gazdálkodás folyamatainak. Ezáltal negyedik és ötödik hipotézisemet szintén bizonyítottnak tekintem.

Véleményem szerint az önkormányzati rendszer és az önkormányzati gazdálkodás államszámviteli rendszere megújításra szorul. Az államszámviteli reform, az elhatárolás alapú szemlélet felé való elmozdulás, kulcsfontosságú abból a szempontból is, hogy az önkormányzati gazdálkodásban mutatkozó problémák megoldása nem képzelhető el szemléletmódváltás nélkül. E folyamatban az államszámvitel katalizátor szerepet képes betölteni.

13. ábra: Az önkormányzati gazdálkodás reformjának központi területei
– az államszámvitel jelentősége.



Forrás: Saját szerkesztés.

4.2. A kutatás folytatásának lehetséges irányai

Disszertációm egy köztes állomásnak tartom, amely összefoglalja eddigi kutatásaimat. A dolgozat a hazai államszámviteli kutatások megalapozását kívánja szolgálni. A későbbiekben szeretném tovább folytatni a kutatást, mert az eddigi munkám során számos olyan témakörrel és kérdéssel szembesültem, amelyek véleményem szerint érdeklődésre tarthatnak számot. E témakörök disszertációba való beépítése azonban szétfeszítette volna a terjedelmi és a tartalmi kereteket egyaránt.

Ehelyütt mindössze e kutatási irányok felvázolására vállalkozom.

Első további kutatási célként az elhatárolás alapú szemlélet bevezetési programjának kidolgozását tűzöm ki. A disszertációban bebizonyítottam, hogy szükség van a pénzforgalmi szemlélet leváltására és ehelyett az elhatárolás alapú szemlélet adaptációjára. A nemzetközi tapasztalatok és a hazai államszámviteli rendszer fejlettségét figyelembe véve feltételezem, hogy a teljes elhatárolási szemlélet megvalósítása nem lenne lehetséges. Ehelyett első lépésben a módosított elhatárolási szemlélet adaptációja lenne megvalósítható. Felmerül bennem a kérdés, hogy a bevezetés milyen időbeli ütemezéssel valósuljon meg és milyen stratégia mentén. Ebből a szempontból feltételezésem szerint a fejlett államokat követő országok példáját kellene szem előtt tartani, azaz minimum 5 éves átállási időszakra lenne

elégseges, illetve a stratégiát tekintve az önkormányzati méret szerinti megkülönböztetése. Elsőként tehát a nagyobb méretű önkormányzatoknál kellene bevezetni az új szemléletet, majd a kisebb önkormányzatoknál.

Második kutatási célom szorosan kapcsolódik az első célhoz. E szerint azt vizsgálom, hogy az önkormányzati gazdálkodás feltételrendszerében mely elemek szorulnak változtatásra, modernizációra. Az elhatárolás alapú szemlélet bevezetésének sikere nagymértékben a megfelelő környezeten múlik. Ebből a szempontból kutatásaimat kiterjeszteném többek között a finanszírozási rendszerre, a vagyongazdálkodásra, a feladattelepítésre, az ellenőrzési rendszerre és az önkormányzati gazdálkodás jogi szabályozásának további elemeire.

Kutatásaim során figyelmet szentelnék az adaptáció hatásainak megfigyelésére és mérésére is. Azaz az új szemlélet bevezetését követően azt a kérdést tenném fel, hogy mennyiben vált hatékonyabbá az önkormányzati gazdálkodás általános értelemben és adott önkormányzat példáján keresztül. Ezen a ponton az információs rendszer fejlődésében tapasztalható eseményeket is vizsgálom.

Valamint érdeklődésem szerint kiterjeszteném a kutatásaimat az államháztartás teljes rendszerére is. Egyrészt az alrendszerek államszámviteli rendszerének sajátosságait kívánom meghatározni, másrészt a helyzetképből kiindulva megvizsgálni az elhatárolás alapú szemlélet adaptációjának lehetőségét.

E kutatások aktualitását az adja, hogy e kihívásoknak való megfelelés a közpénzügyi kutatások középpontjába kerülhet a közeljövőben.

Irodalomjegyzék

Adamek, C. - Kaserer, C. (2008): The accrual anomaly under different accounting standards - Lessons learned from the German experiment. *Journal of Business Finance and Accounting* 3., pp. 47-72.

Ágh Attila (2005): Közigazgatási reform és EU versenyképesség: A konfliktus-konténerek felszámolása. Vigvári András (szerk.): *Félúton. Tanulmányok a helyi önkormányzatok finanszírozási rendszerének továbbfejlesztési lehetőségeiről*. TIMP Kft., Budapest, 15-21.

Aiken, M. - Capitano, A. (1995): Accrual accounting valuations and accountability in government: a potentially pernicious union. *Australian Journal of Public Administration* 4., pp. 564-565.

Alijarde, M. I. B. (1997): The usefulness of financial reporting in Spanish local governments. *Financial Accountability and Management* 1., pp. 17-34.

Állami Számvevőszék (2008a): *Teljesítményellenőrzési módszertan*.
[http://www.asz.hu/ASZ/modszert.nsf/0/0DEF7078F000EAA9C12574E50045E8D0/\\$File/teljesitmeny_ellenorzes_utmutato.pdf](http://www.asz.hu/ASZ/modszert.nsf/0/0DEF7078F000EAA9C12574E50045E8D0/$File/teljesitmeny_ellenorzes_utmutato.pdf). Letöltve: 2006.05.12.

Állami Számvevőszék (2008b): *Ellenőrzési Kézikönyv*.
http://www.asz.hu/ASZ/www.nsf/ellenorzesi_kezikonyv.html. Letöltve: 2008.11.04.

Állami Számvevőszék (2003): *A központi költségvetési szervek elemi beszámolójának pénzügyi (szabályszerűségi) ellenőrzésének módszertana*.
[https://www1.pm.gov.hu/web/home.nsf/portalarticles/711381FC066ACC5EC1256E16003FCB9/\\$File/elmod.pdf](https://www1.pm.gov.hu/web/home.nsf/portalarticles/711381FC066ACC5EC1256E16003FCB9/$File/elmod.pdf). Letöltve: 2006.04.03.

Állami Számvevőszék (2007): *Közpénzügyi tézisek*.
[http://www.asz.hu/ASZ/tanulmanyok.nsf/0/142A9794C828C79FC12574F30031B523/\\$File/t73.pdf](http://www.asz.hu/ASZ/tanulmanyok.nsf/0/142A9794C828C79FC12574F30031B523/$File/t73.pdf). Letöltve: 2009.01.12.

Allen, R. (1999): New Public Management: Pitfalls for Central and Eastern Europe. *Public Management Forum* 1., pp. 24-38.

Allen, R. - Radev, D. (2006): Managing and controlling extrabudgetary funds. *OECD Journal on Budgeting* 4., pp. 7-36.

Allen, R. – Tomassi, D. (2001): *Managing public expenditure. A reference book for transition countries*. OECD.
<http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/oecdpmhandbook.pdf> . Letöltve: 2010.03.22.

Allison, G. T. (1980): *Public and private management: Are they fundamentally alike in all unimportant respects*, Schafritz-Hyde, London.

Auerbach, A. J. et al. (1994): Generational accounting: a meaningful way to evaluate fiscal policy. *Journal of Economic Perspectives* 1., pp. 73-91.

Báger Gusztáv – Vigvári András (2007): *Államreform, közpénzügyi reform. Nemzetközi trendek és hazai kihívások*. Az Állami Számvevőszék Fejlesztési és Módszertani Intézetének tanulmánykötete, Budapest.

Báger Gusztáv (2006): Az állami szerepvállalás új vonásai a XXI. század globalizált világában. Vigvári András (szerk.): *Vissza az alapokhoz*. ÚMK, Budapest, 9-41.

Balás Károly (1935): *Pénzügytan I.-II.* Franklin Kiadó, Budapest.

Balázs István (2000): A XXI. század közigazgatásának kihívásai. *Magyar Közigazgatás* 7., 385-396.

Ball, I. (1994): Reinventing government: Lessons learned from the New Zealand Treasury. *The Government Accountants Journal* 1., pp. 19–25.

Barr, N. (1998): *Economics of the welfare state*. Oxford University Press, Oxford.

Barrett, P. (1993): *Managing in an accrual accounting environment*. RIPA Public Sector Conference Paper, Canberra.

Barton, A. (2002): Public sector accounting: A common reporting framework? A rejoinder. *Australian Accounting Review* 3., pp. 41–45.

Barton, A. (1999): Public and Private Sector Accounting - The Non-Identical Twins. *Australian Accounting Review* 18., pp. 22-31.

Baskerville, R. F. – Newby, S. P. (2003): Due process failure in sector-neutral accounting standard-setting. *Financial Accountability and Management* 1., pp. 1–23.

Bergmann, A. (2008): Chancen und Gefahren der Anwendung von IPSAS. *Verwaltungsführung* 4., s. 618-624.

Bertalanffy, L. von (1951): Az általános rendszerelmélet problémái. Kindler József – Kiss István (szerk.): *Rendszerelmélet*. Válogatott tanulmányok. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest, 25-38.

Bird, R. M. (2005): Evaluating public expenditures: Does it matter how they are financed? Shah, A. (ed.): *Local public financial management*. World Bank, Washington.

Blöndal, J. R. (2003): Budget reform in OECD member countries: common trends. *OECD Journal on Budgeting* 4., pp. 7-26.

Bos, F. (2008): The implementation of resource accounting in UK central government. *OECD Journal on Budgeting* 1., pp. 1-42.

Boxall, P. (1998): The revolution in government accounting. *Australian CPA* 4., pp. 18–20.

Boyett, A. S. – Giroux, G. A. (1978): The relevance of municipal reporting to municipal security decisions. *Government Finance* 5., pp. 29-34.

- Bozeman, B. (1987): *All organizations are public*. Jossey-Bass Publications, San Francisco.
- Broadbent, J. – Guthrie, J. (1992): Change in the public sector: A review of recent alternative accounting research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 2., pp. 3-31.
- Bromwich, M. – Lapsley, I. (1997): Decentralization and management accounting in central government: Recycling old ideas? *Financial Accountability and Management* 2., pp. 181–201.
- Brorström, B. (1998): Accrual accounting, politics and politicians. *Financial Accountability and Management* 4., pp. 319-333.
- Bruijn, H. - van Helden, G. J. (2006): A plea for dialogue driven performance-based management systems: evidence from the Dutch public sector. *Financial Accountability and Management* 4., pp. 405–423.
- Brunsson, N. - Olsen, J. P. (1993): *The reforming organization*. Routledge. New York.
- Brusca, I. – Condor, V. (2002): Towards the harmonisation of local accounting systems in the international context. *Financial Accountability and Management* 2., pp. 129–162.
- Carlin, T. (2005): Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector. *Financial Accountability and Management* 3., pp. 309–336.
- Carnegie, G. - Wolnizer, P. (1999): Unravelling the rhetoric about the financial reporting of public collections as assets. A response to Micallef and Peirson. *Australian Accounting Review* 1., pp. 16–21.
- Christensen és Mohr (2003): Not-for-profit annual reports: what do museum managers communicate? *Financial Accountability and Management* 2., pp. 139–158.
- Christiaens, J. (1999): Financial accounting reforms in Flemish municipalities: an empirical investigation. *Financial Accountability and Management* 1., pp. 21–40.
- Christiaens, J. – Peteghem, V. V. (2007): Governmental accounting reform: evolution of the implementation in Flemish municipalities. *Financial Accountability and Management* 4., pp. 375–399.
- Christiaens, J. - Rommel J. (2008): Accrual accounting reforms: only for businesslike (parts of) governments. *Financial Accountability and Management* 1., pp. 59-75.
- Christiaens, J. – Vanhee, C. (2003): *Accounting reforms in Flemish municipalities – An empirical study of the evolution of the outcomes*. Annual Congress of the European Accounting Association Conference book, Seville.
- Christiaens, J. - Wielemaker, E. D. (2003): Financial accounting reform in flemish universities: an empirical study of the implementation. *Financial Accountability and Management* 2., pp. 185-204.

- CICA (2007): *Executive Summary*.
http://www.cica.ca/index.cfm/ci_id/1064/la_id/1 Letöltve: 2007.06.15.
- Clarke, F. (1998): Deprival value and optimised deprival value in australasian public sector accounting: Unwarranted drift and contested serviceability. *Abacus* 1., pp. 8–17.
- Clarke, K. (1994): *Better accounting for the taxpayers money*. HMSO, London.
- Common R. et al. (1993): *Managing public services – Competition and decentralisation*. Oxford University Press, Oxford.
- Concha Győző (1905): *Közigazgatás II*. Franklin Kiadó, Budapest.
- Csaba István – Tóth István György (1999): *A jóléti állam politikai gazdaságtana*. Osiris, Budapest.
- Csapodi Pál (2009): *A közpénzügyek törvényi szabályozása, a közpénzek külső ellenőrzésének gazdaságtana*. Ph.D. értekezés. Szent István Egyetem, Gazdálkodás és Szervezéstudományi Doktori Iskola.
- Czoernig, C. (1883): *Tafeln zur Statistik der österreichischen Monarchie seit 1848*. Bécs.
- Csermák Judit (2004): *A költségvetési szervek gazdasági tevékenységének elemzése*. Aula, Budapest.
- Csermák Judit (2002): *Költségvetési szervek gazdálkodása*. Aula, Budapest.
- Damkowski, W. - Precht, C. (1995): *Public management. Neue steuerungsmodelle für den öffentlichen sektor*, Stuttgart -Berlin.
- Daniels, J. D. – Daniels, C. E. (1991): Municipal financial reports: what users want? *Journal of Accounting and Public Policy* 1., pp. 15-38.
- Deloitte: *IPSAS Summary*. 2007.
<http://www.docstoc.com/docs/711054/IPSAS-Summary-from-Deloitte>. Letöltve: 2008.04.18.
- Dennis, J. (1993): Financial reporting by the government in Canada. *CMA Magazine* 11. pp. 29-41.
- Diamond, J. (2002): Performance Budgeting - Is accrual accounting required? *IMF Papers* No. 240., IMF, New York.
- Dixon, J. et al. (1998): Managerialism – something old, something borrowed, little new. Economic prescription versus effective organizational change in public agencies, *International Journal of Public Sector Management* 2-3., pp.164-187.
- Donat, L. – Milos, M. (2008): Public sector efficiency according to COFOG classification in the European Union. *MPRA Papers* No. 12927, West University of Timisoara, Timisoara.

Edeling, T. - Jann, W. – Wagner, D. (1998): Fundamentally alike in all unimportant respects? (ed.): *Öffentliches und Privates Management*. Leske und Budrich, pp. 11-51.

Edwards, P. et al. (2000): Budgeting and strategy in schools: The elusive link. *Financial Accountability and Management* 4., pp. 304–339.

English, L.M., Guthrie, J. – Parker, L. D. (2005): Recent public sector financial management change in Australia: Implementing the market model. Guthrie, J., Humphrey, C. – Jones, L.R. – Olson, O. (ed.): *International public financial management reform: Progress, contradictions and challenges*. Information Age Publishing, Greenwich, pp. 23–54.

ESA95 Kézikönyv (2005) - A kormányzati hiányról és adósságról. *Nemzetközi Statisztikai Dokumentumok (Nemzetközi előírások és ajánlások a statisztikai módszerek és ajánlások köréből)*17., Központi Statisztikai Hivatal.
<http://mek.oszk.hu/06200/06256/> Letöltve: 2009.03.02.

Eurostat (2010): *Provision of deficit and debt data for 2009 - first notification*.
http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/2-22042010-BP/EN/2-22042010-BP-EN.PDF. Letöltve: 2010. 05.16.

Eurostat (2007): Manual on sources and methods for the compilation of COFOG Statistics Classification of the Functions of Government (COFOG). *Eurostat Methodologies and working papers*, Eurostat, Luxembourg.

Evans, M. (1997): Information for decision taking about the allocation of resources. *Public Finance Foundation Review* 1., pp. 1-14.

Evans, M. (1995): A change for the better? *Accountancy* 2., pp. 92–94.

Ezzamel, M. et al. (2005): Conflict and rationality: Accounting in Northern Ireland's devolved assembly. *Financial Accountability and Management* 1., pp. 33–55.

Farazmand, A. (2002): Privatization and globalization: a critical analysis with implications for public management education and training, *International Review of Administrative Sciences* 4., pp. 355-371.

Farnham, D. - Horton, S. (1996): *Managing the new public services*. MacMillen Press, London.

FEE (2007): *Accrual accounting in the public sector*. Paper of FEE Public Sector Committee.
www.cesifo-group.de/portal/page/portal/48A3CB3E513E377AE0440003BA988603.
Letöltve: 2008.06.03.

FEE (2006): *Accrual Accounting for More Effective Public Policy*.
http://www.fee.be/publications/default.asp?library_ref=4. Letöltve: 2009.03.13.

Fekete Imréné (2009): Pénzügyi beszámolók ellenőrzése a közszférában, egyenértékűség a közfelügyeletben. *Szakma* 2., 52-57.

Ferge Zsuzsa – Lévai Katalin (2004): *A jóléti állam*. Hilscher Rezső Szociálpolitikai Egyesület, Budapest.

Ferlie, E. – Fitzgerald, L. (2002): The sustainability of the New Public Management in the UK. McLaughlin, K., Osborne, S. P. – Ferlie, E. (ed.): *New Public Management: Current trends and future prospects*, Routledge, New York, pp. 341–353.

FFA (2008): The new accounting model of the Swiss Confederation. *OECD Journal on Budgeting* 1., pp. 1-37.

Flynn, N. - Strehl, F. (1996): *Public sector management in Europe*. Prentice Hall, London.

Fölscher, A. (2006): A balancing act: Fiscal responsibility, accountability and the power of the purse. *OECD Journal on Budgeting* 2., pp. 1-20.

Fuchs, H. (1979): Rendszerelmélet. Knut Bleicher (szerk.): *A szervezet mint rendszer*. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, 52-59.

Füzéry Lajos, Balás Alajos, Takaró Gyuláné (1949): *Államháztartástan*. Nemzeti Tankönyvkiadó, Budapest.

Gillibrand, A. – Hilton, B. (1998): Resource accounting and budgeting: Principles, concepts and practice – the MOD case. *Public Money and Management* 2., pp. 21–28.

Goddard, A. (2005): Accounting and NPM in UK local government – contributions towards governance and accountability. *Financial Accountability and Management* 2., pp. 191-218.

Gomberg, M. (1908): *Grundlagen des Rechnungswesen*. Bécs.

Governmental Accounting Standards Board (1997): *Basic financial statements – and management's discussion and analysis – for state and local governments*. Norwalk.

Gray, A. – Jenkins, W. (1993): Codes of accountability in the new public sector. *Accounting Auditing and Accountability Journal* 3., pp. 52–67.

Griffiths, I. (1995): *New creative accounting: How to make your profits what you want them to be*. Macmillan, London.

Groot, T. (1999): Budgetary reforms in the non-profit sector: A comparative analysis of experiences in health care and higher education in the Netherlands. *Financial Accountability and Management* 3-4., pp. 353–376.

Groot, T. - Budding, T. (2004): The influence of New Public Management practices on product costing and service pricing decisions in Dutch municipalities. *Financial Accountability and Management* 4., pp. 421–443.

Groot, T. - van Helden G. J. (1999): *Financieel Management van Non-profitorganisaties*. Wolters Noordhoff, Groningen.

Guarini, E. (2000): Ruolo dell'ente locale e accountability: l'impatto sui sistemi di misurazione e controllo. *Azienda Pubblica* 6., pp. 715–736.

Gurd, B. – Thorne, H. (2003): Transformation of an accounting system during organisational change: a longitudinal study. *Financial Accountability and Management* 1., pp. 24–43.

Gurley, J. G. - Shaw, E. S. (1955): Financial Aspects of Economic Development. *The American Economic Review* 4., pp. 515-538.

Guthrie, J. (1998): Application of accrual accounting in the Australian public sector: rhetoric or reality? *Financial Accountability and Management* 1., pp. 1–19.

Guthrie, J. et al. (2005): *Debating public sector financial management reforms: An international study*. Information Age Press, New York.

Guthrie, J., Olson, O. – Humphrey, C. (1999): Debating developments in new public financial management: The limits of global theorizing and some new ways forward. *Financial Accountability and Management* 3-4., pp. 209–228.

Hajnal György (2004): *Igazgatási kultúra és New Public Management reformok egy összehasonlító esettanulmány tükrében*. Ph.D. értekezés, Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem Gazdálkodás- és Szervezéstudományi Doktori Program, Budapest.

Halmosi Péter (2007): *Önkormányzatok vagyoni és pénzügyi kockázatai Magyarországon*. Ph.D. értekezés. Szegedi Tudományegyetem, Gazdaságtudományi Kar, Közgazdaságtani Doktori Iskola.

Heald, D. (2005): The implementation of resource accounting in UK central government. *Financial Accountability and Management* 2., pp. 163–189.

Heald, D. – Georgiou, G: (1995): Resource accounting: Valuation, consolidation and accounting regulation. *Public Administration* 4., pp. 571–579.

Healy, P.M. – Wahlen, J. M. (1999): A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting Horizons* 4., pp. 365–383.

Heeser, J. (1665): *Loci communes juris practici*. Darmstadt.

Hegedűs József – Tönkö Andrea (2007): *Önkormányzatok költségvetésen kívüli intézményeinek vizsgálata*. Vigvári András (szerk.): *A családi ezüst*. Magyar Közigazgatási Intézet, Budapest.

Henderson, S. - Peirson, G. (1983): *Financial accounting theory: its nature and development*. Longman, Melbourne.

Hills, J. (2004): Az állami és magánszektor a jóléti szolgáltatásokban. *Pénzügyminisztérium Kutatási Füzetek* 8., Budapest.

Hodges, R. – Mellett, H. (1998): Asset revelation in the accounts of the UK National Health Service Trusts. *Financial Accountability and Management* 1., pp. 57–70.

Hofstede, G. (1981): Management control of public and not-for-profit activities. *Accounting, Organisations and Science* 2-3., pp. 93-107.

Homolya Dániel – Szigel Gábor (2008): Önkormányzati hitelezés – kockázatok és banki viselkedés. *MNB Szemle*, 20-29.

Hood, C. (1995): The new public management in the 80's: Variations on a theme. *Accounting, Organisations and Society* 2-3., pp. 93-109.

Hoque, Z. – Moll, J. (2001): Public sector reform: Implications for accounting, accountability and performance of state-owned entities – an Australian perspective. *The International Journal of Public Sector Management* 4., pp. 304–326.

Horváth M. Tamás (2002): *Helyi közszolgáltatások szervezése*. Dialog-Campus, Budapest.

Hügli, F. (1923): *Könyvvizetési rendszerek és módszerek*. Graz.

Hyndman, N., Jones, R. - Pendlebury, M. (2007): An exploratory study of annuality in the UK public sector. *Financial Accountability and Management* 2., pp. 215–237.

IFAC (2004): *IPSASs and Statistical Bases of Financial Reporting: an analysis of differences and recommendations for convergence*.

<http://www.ifac.org/store/category.tmpl?category=public%20sector%20accounting>.

Letöltve: 2007.08.09.

IFAC (2002): *Resource accounting – Framework of accounting standard setting in the UK central government sector*. IFAC Occasional Paper 7., IFAC, New York.

Illés Mária (2000): *A közszolgáltató vállalatok gazdasági szabályozása*. Aula, Budapest.

IMF (2008a): *Monetary and Financial Statistics Compilation Guide – Overview*.

<http://www.imf.org/external/pubs/ft/cgmfs/eng/pdf/chap1.pdf> Letöltve: 2008.04.12.

IMF (2008b): *Monetary and Financial Statistics Compilation Guide*.

<http://www.imf.org/external/pubs/ft/cgmfs/eng/pdf/cgmfs.pdf>. Letöltve: 2008.04.12.

IMF (2001): *Government Finance Statistics Manual 2001. – Companion Material*.

www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/class.pdf. Letöltve: 2008.04.14.

INTOSAI standards.

<http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1codethaudstande.pdf>

Letöltve: 2008.03.17.

IPSAS standards.

<http://www.ifac.org/Store/Category.tmpl?Category=Public%20Sector%20Accounting&Cart=12416158081818644> Letöltve: 2008.03.17.

Jaruga, A. et al. (1998): Polish public sector accounting in transition: evidence from the mid 1990s. *Financial Accountability and Management* 2., pp. 105–121.

- Jenei György (2005): *Közigazgatásmenedzsment*. Századvég, Budapest.
- Jensen, M. (2001): Corporate budgeting is broke, Lets fix it. *Harvard Business Review* 11. pp. 94–101.
- Johns, R. (1951): *Kameralistik. Grundlagen einer erwerbswirtschaftlichen Rechnung im Kameralstil*. Betriebswirtschaftlicher Verlag, Wiesbaden.
- Johnston, J. M. – Romzek, B. (1999): Contracting and accountability in state medicaid reform: Rhetoric, theories, and reality. *Public Administration Review* 5., pp. 383–399.
- Johnstone, D. - Gaffikin, M. (1996): Review of the asset valuation guidelines for the Steering Committe on National Performance Monitoring. *Australian Accounting Review* 1., pp. 50-65.
- Jókay Károly (2007): *A közpénzügyek néhány kérdése: Szempontok az önkormányzati gazdálkodás újrászabályozásához*.
<http://www.onkormanyzaticsod.hu/data/fajl/upload/AHTkerdesekapril1revised.pdf>. Letöltve: 2010.03.25.
- Jókay Károly - Veres-Bocskay Katalin (2009): Egy igazi hungarikum: az önkormányzati adósságrendezési eljárás. Tapasztalatok és a szabályozásban rejlő lehetőségek. *Pénzügyi Szemle* 1., 111-125.
- Jókay Károly és tsai. (2004): *Az önkormányzati adósságrendezések oknyomozása 1996-2003*. IGE Tanácsadó Kft., Budapest.
- Jones, D. et al., (1985): *GASB research report 1.: The needs of users of governmental financial reports*. Governmental Accounting Standards Board, Stamford.
- Jones, R. (2007): Financial Accounting and Reporting. Shah, A. (ed.): *Local public financial management*. World Bank, Washington.
- Jones, R. – Pendlebury, M. (2004): A theory of the published accounts of local authorities. *Financial Accountability and Management* 3., pp. 305–325.
- Jones, R. (1985): Accrual accounting in UK local government: a historical context for continuing contorversies. *Financial Accountability and Management* 1., pp. 145–159.
- Jones, S. (1999): Developing financial accountability in British acute hospitals. *Financial Accountability and Management* 1., pp. 1–20.
- Jones, S. - Puglisi, N. (1997): The Relevance of AAS29 to the Australian Public Sector: A Cause for Doubt? *Abacus* 1., pp. 115-132.
- Kaplan, R. S. - Norton, D. P. (1993): Putting the Balance Scorecard to work. *Harvard Business Review* 6., pp. 134-147.
- Kaplan, R. S. – Norton, D. P. (1992): The Balance Scorecard-measures that drives performance. *Harvard Business Review* 1-2., pp. 71-79.

Kaplan, R. S. (1983): Measuring manufacturing performance. *Accounting Review* 4., pp. 75-91.

Kassó Zsuzsanna (2008): Átláthatóság, elszámoltathatóság, hatékony gazdálkodás. Megbízható számviteli adatok nélkül lehetséges-e? Buday-Sántha Attila (szerk.): *Önkormányzatok gazdálkodása – helyi fejlesztés*. Pécsi Tudományegyetem Közgazdaságtudományi Kar, Pécs.

Kassó Zsuzsa (2007): A településüzemeltetés és az önkormányzati vagyongazdálkodás – Egy stratégiai megközelítés körvonalai. Vigvári András (szerk.): *A családi ezüst*. Magyar Közigazgatási Intézet, Budapest.

Kassó Zsuzsanna (2006): Miért van szükség az államháztartás pénzügyi beszámolórendszerének megváltoztatására? Vigvári András (szerk.): *Decentralizáció, transzparencia, elszámoltathatóság*. Magyar Közigazgatási Intézet, Budapest.

Kassó Zsuzsanna (2000): *Az államszámvitel fogalma, feladata, lehetséges megoldási módjai*. Kézirat, IGE Kft., Budapest.

Keasey, K. - M. Wright (1993): Corporate governance: Issues and concerns. *Accounting and Business Research* 91., pp. 301–313.

Kornai János - Eric Maskin - Gérard Roland (2004): Puha költségvetési korlát I. *Közgazdasági Szemle* 6., 608–624.

Kornai János - Eric Maskin - Gérard Roland (2004): Puha költségvetési korlát II. *Közgazdasági Szemle* 9., 777–809.

Kotlikoff, F. (1992): *General accounting – Knowing who pays, and when, for what we spend*. Free Press, New York.

Kovács Árpád (1999): Számvetés a számvevésről. *Állami Számvevőszék Almanach 1990-1999*. Állami Számvevőszék, Budapest.

Kovács Gábor (2007): *Önkormányzati kötvények: a helyi önkormányzatok tőkepiaci finanszírozása. Ph.D. értekezés téziszfüzete*.
rgdi.sze.hu/index.php?option=com_docman&task=doc. Letöltve: 2009.04.16.

Kovács Róbert - Vigvári András (2009): *Lehetséges-e az önkormányzati gazdálkodás modernizációja a pénzügyi válság közepette*. Local Monitoring, Budapest.

Kraan, D. J. - Wehner, J. (2005): Budgeting in Slovenia. *OECD Journal on Budgeting* 4., pp. 55-98.

Kuhn, A. (1974): *The logic of social systems*. San Francisco, Jossey-Bass Kiadó.

Kusztosné Nyitrai Edit (2004): *A helyi önkormányzatok és pénzügyeik*. Consulting Kiadó, Budapest.

Lande, E. (2000): Macro-accounting and micro-accounting relationships in France. *Financial Accountability and Management* 2., pp. 151–165.

Lane, J. (1993): *Public sector – concepts, models and approaches*. SAGE Publications, London.

Lapsley, I. (1999): Accounting and the New Public Management. Instruments of substantiv efficiency or a rationalising modernity? *Financial Accountability and Management* 3-4., pp. 201-207.

Lapsley, I. (1994): Responsibility accounting revived? Market reforms and budgetary control in health care. *Management Accounting Research* 3-4., pp. 337–352.

Lapsley, I. (1992): Management accounting in the public sector. Henley, D. et al. (ed.): *Public sector accounting and financial control*. Chapman and Hall, London.

László Géza - Zsámboki Balázs (1995): Pénz és pénzügyi közvetítők és a reálgazdaság. *Közgazdasági Szemle* 7-8. szám, 667-684.

Lichtnegel, L. (1872): *Geschichte des österreichische Controls und Rechnungswesens*. Wien.

Likierman, A. (2000): Changes to managerial decision - taking in U.K. Central Government. *Management Accounting Research* 3., pp. 253–261.

Lóránt Zoltán (2007): Gazdálkodás az államháztartás helyi szintjén. *Pénzügyi Szemle* 1., 101-117.

Lóránt Zoltán (2004): A kiemelt önkormányzati kör átfogó számvevőszéki ellenőrzésének tapasztalatairól. *Pénzügyi Szemle* 7., 745-751.

Lóránt Zoltán (2003): A helyi és kisebbségi önkormányzatok gazdálkodásáról 2003-ban. *Magyar Közigazgatás* 8., 496-501.

Lőrinc Lajos (2004): *Közigazgatás tudományi antológia I.-II.* Eötvös Lóránt Tudományegyetem, Budapest.

Lüder, K. (2009): *Accounting reforms in German governments*. http://ec.europa.eu/budget/library/documents/implement_control/conf_accounting_0906/lueder_conf_accounting_en.pdf. Letöltve: 2010.04.30.

Lüder, K. (2000): National accounting, governmental accounting and cross-country comparisons of government financial condition. *Financial Accountability and Management* 2., pp. 117-128.

Lüder, K. – Jones, R. (2003): *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*. Frankfurt Fachverlag, Frankfurt.

Lüder, K. (1993): Governmental accounting in Germany, state and need for reform. *Financial Accountability and Management* 4., pp. 225-234.

Ma, R. - Matthews, R. (1993): Financial reporting by government departments: ED 55 – A dissenting view. *Australian Journal of Corporate Law* 1., pp. 67–88.

Magyar Nemzeti Bank: *Elemzés a konvergencia folyamatokról 2008*.
http://www.mnb.hu/engine.aspx?page=mnbhu_konvergenciajelentes&ContentID=10822
Letöltve: 2009.03.16.

Magyary Zoltán (1923): *A magyar állam költségvetési joga*. Magyar Tudományos Társaság Vállalata, Budapest.

Mariska Vilmos (1900): *A magyar pénzügyi jog kézikönyve*. Franklin Társulat, Budapest.

Matheson, A. - Kwon, H.S. (2003): Public Sector Modernisation: A New Agenda. *OECD Journal on Budgeting* 1., pp. 7–23.

Mayston, D. (1992): Capital accounting, user needs, and the foundations of a conceptual framework for public sector financial reporting. *Accounting, Auditing and Accountability* 3., pp. 68-96.

McDaniel, O. C. (1997): *The effects of government policies on higher education*. Vuga, Rotterdam.

McRae, M. – Aiken, M. (2000): Accounting for infrastructure service delivery by government: Generational issues. *Financial Accountability and Management* 3., pp. 265-287.

Mellet, H. (1997): The role of resource accounting in the U.K Government's quest for better accounting. *Accounting and Business Research* 2., pp. 157–168.

Metcalfe, L. (1993): Public Management from Imitation to Innovation. Kooiman, J. (ed.): *Modern Governance*. SAGE Publications, London.

Micallef, F. (1994): A new era in reporting by government departments. *Australian Accountant* 3., pp. 33–39.

Moe, R. C. (1987): *Exploring the Limits of Privatization*. Schafritz-Hyde, London.

Monsen, N. (2008): Governmental accounting in Norway: A discussion with implications for international development. *Financial Accountability and Management* 2., pp. 151-167.

Monsen, N. (2002): The case for cameral accounting. *Financial Accountability and Management* 1., pp. 39-72.

Montesinos, V. J. – Vela, M. (2000): Governmental accounting in Spain and the European Monetary Union: a critical perspective. *Financial Accountability and Management* 2., pp. 129–152.

Mouritsen, J. - Bekke, A. (1997): Continuity and discontinuity in accounting technology in Danish state institutions. *Financial Accountability and Management* 2., pp. 165-180.

Mulford, C. – Comiskey, E. (2002): *The financial numbers game: Detecting creative accounting practices*. Wiley, New York.

Munoz de Escobar, F. (1599): *Racionális adminisztráció és számítások*. Lisszabon.

Musgrave, R. A. – Musgrave, P. B. (1989): *Public finance in theory and in practice*. McGraw-Hill Book Company, London.

Naschold, F. – Von Otter, J. (1996): *Public Sector Transformation - Rethinking markets and hierarchies in government*; Johns Benjamins Publ, Amsterdam.

Martin Neurath (1666): *Racionális szolgáltatásnyújtás alapjai*. Bécs.

Nagy Károly (szerk.): *Az önkormányzati adósságregiszter kialakításának megalapozása*. http://www.onkormanyzati.hu/ar_tanulmany.pdf. Letöltve:2008.03.10.

Newbarry, S. – Pallot, J. (2004): Freedom or coercion? NPM incentives in New Zealand central government departments. *Management Accounting Research* 4., pp. 247–266.

Nolan, H. (1995): *First report of the committee on standards in public life*. HMSO Publications, London.

Novák Zsuzsanna – Vámos Imre (2008): Az ESA95 módszertan alkalmazása a költségvetésben. *Pénzügyi Szemle* 1., 107-121.

Nyikos László (2002): *Közpénzek ellenőrzése I.-II*. Perfekt Kiadó, Budapest.

OECD (2004): The legal framework for budget system – an international comparison. *OECD Journal on Budgeting* 3., pp. 1-479.

OECD (1997): *Classification of The Functions of Government*. OECD Secretariat, New York.

Oettle, K. (1990): Cameralistics. Grocha E. – Gaugler E. (ed.): *Handbook of German business management*. C.E. Poeschel Verlag, Stuttgart, pp. 345-354.

Olson, O. et al. (ed.) (1998a): *Global warning: Debating international developments in New Public Financial Management*. Cappelen Akademisk Forlag, Oslo.

Olson, O. et al. (1998b): Growing Accustomed to Other Faces: The Global Themes and Warnings of Our Project. Global Warning! O. Olson, J. Guthrie, C. Humphrey (ed.): *Debating International Developments. New Public Financial Management*, Cappelen Akademisk Forlag, Oslo, pp. 435–466.

Olson, O. et al. (1998c): International experiences with new public financial management reforms. New world? Small world? Better world? Olson, O. et al. (ed.): *Global warning: International financial management changes*. Capellan Vorlag, Bergen, pp. 17-48.

Ormond, D. (1998): Aiming to get government right. *Public Management Forum* 5., pp. 256-278.

- Osborne, D. - Gaebler, T. (1994): *Új utak a közigazgatásban*. Kossuth Kiadó, Budapest.
- Ouchi, W. G. (1979): A conceptual framework for the design of organisational control. *Management Science* 9., pp. 833-847.
- P. Kiss Gábor (1998): A költségvetés tervezése és a fiskális átláthatóság problémái. *MNB Füzetek* 11., 1-62.
- Pallot, J. (1997): Infrastructure accounting for local authorities. Technical Management and political context. *Journal of Accounting and Public Policy* 1., pp. 225-242.
- Pallot, J. (1992): Elements of theoretical framework for public sector accounting. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 1., pp. 38-59.
- Pallot, J. (1990): The nature of public assets: a response to Mautz. *Accounting Horizons* 6., pp. 79-85.
- Papenfuss, U. – Schaefer, C. (2008): 'Whole of government' financial reporting in true and fair terms – Discussion on consolidation criteria and the integration of non-financial information.
<http://ras.sagepub.com/cgi/content/abstract/75/4/715>. Letöltve: 2010.04.14.
- Papp Ilona (2003): *Szolgáltatások a harmadik évezredben*. Aula, Budapest.
- Parker, L. - Guthrie, J. (1993): The Australian public sector in the 90's: New accountability regimes in motion. *Journal of International Auditing and Taxation* 1., pp. 59-81.
- Paulsson, G. (2006): Accrual accounting in the public sector: experiences from the central government in Sweden. *Financial Accountability and Management* 1., pp. 47-62.
- Pendlebury, M. - Algaber, N. (1997): Accounting for the cost of central support service sin UK universities: A note. *Financial Accountability and Management* 3., pp. 281-288.
- Pendlebury, M. – Karbhari, Y. (1988): Resource accounting and executive agencies. *Public Money and Management* 4., pp. 29-33.
- Pessina, E. A. et al. (2008): Accounting reforms: determinants of local government's choices. *Financial Accountability and Management* 3., pp. 321-341.
- Pete Péter (1997): Az államháztartás feladatfinanszírozáson alapuló modellje. *Közgazdasági Szemle* 2., 150-164.
- Pettigrew, A. et al. (1992): *Shaping strategic change*. Sage, London.
- Polidane, C. – Hulme, D. (1999): Public management reform in developing countries. *Public Management* 1., pp. 121-132.
- Pollitt, C. – Bouckaert, G. (2004): *Public management reform: A comparative analysis*. Oxford University Press, Oxford.

Pollitt, C. (1995): *Justification by works or by faith? -Evaluating the New Public Management*. SAGE Publications, London.

Pollitt, C. (1993): *Managerialism and the Public Services*. Blackwell, Oxford.

Printz János (2003): Az államháztartás könyvvizsgálatának módszertana. *Szakma* 3., 11-23.

Prudy, D. E. - Gago, S. (2002): Public sector managers handling accounting data: a UK framework validated in Spain. *Financial Accountability and Management* 3., pp. 233–260.

Puechberg Mátyás (1762): *A bevezetés a továbbfejlesztett kamerális számvitel rendszerébe*. Bécs.

Pugh, C. (1988): Swedens approach to improve in effectiveness in public administration 1967-1986. *Financial Accountability and Management* 1., pp. 53–68.

Revsine, L. (1991): The selective financial misrepresentation hypothesis. *Accounting Horizons* 12., pp. 16-27.

Rhodes, R. (1998): Different Roads to Unfamiliar Places: UK Experience in Comparative Perspective. *Australian Journal of Public Administration* 4., pp.19-31.

Robbins, W. A. (1984): The consensus between users and preparers of municipal accounting reports: An empirical analysis. *Accounting and Business Research* 1., pp. 157-162.

Robinson, M. (2002) Accrual accounting and the efficiency of the core public sector, *Financial Accountability and Management* 1., pp. 21-37.

Rowles, T. (2002): *Defending accrual accounting in the public sector – Its usefulness in economic decision making*. Accounting, Auditing and Management in Public Sector Reforms Conference book, Dublin, pp. 358–369.

Rubin, I. (1996): Budgeting for accountability: Municipal budgeting for the 1990s'. *Public Budgeting and Finance* (Summer), pp. 112–132.

Rufner, M. et al. (2005): Budgeting in Romania. *OECD Journal on Budgeting* 4., pp. 27-54.

Ryan, C. et al. (2000): The value of public sector annual reports and the contribution of annual reporting awards. *Auditing and management in public sector reforms conference book*, Zaragoza.

Savas, E.S. (1987): *Privatization, the key to better government*. Chatham House, New York.

Schedler, K. (2003): Local and regional public management reforms in Switzerland. *Public Administration*, 2., pp. 325–344.

Schick, A. (2004): Twenty-five years of budgeting reform. *OECD Journal on Budgeting* 2., pp. 81-102.

Schick, A. (2002): Does budgeting have a future? *OECD Journal on Budgeting* 2., pp. 7-48.

Schilit, H. (2002): *Financial shenanigans: How to detect accounting gimmicks and fraud in financial reports*. McGraw-Hill, New York.

Schmalenbach, E. (1933): *Dynamischer Bilanz*. Leipzig.

Scott, W.R. (1995): *Institutions and Organizations*, Sage, London.

Seal, W. (2003): Modernity, modernisation and the deinstitutionalisation of incremental budgeting in local government. *Financial Accountability and Management* 2., pp. 93–116.

Seal, W. (1999): Accounting and competitive tendering in UK local government: an institutionalist interpretation of New Public Management. *Financial Accountability and Management* 3-4., pp. 309-327.

Semjén András (1998): *A jóléti állam közgazdasági megközelítésben*. Társadalomtudományi Olvasmányok, Budapest.

Shah, A. (2005): *Fiscal management*. World Bank, New York.

Shand, D. (1990): Australia Moves to Accrual Accounting: Problems and Prospects. Forster, J. - Wanna, J. (ed.): *Budgetary Management and Control: the Public Sector in Australia*. Macmillan, Melbourne, pp. 142-150.

Sharman, C. (2001): Holding to account: *The review of audit and accountability for central government*. HM Treasury, London.

Shick, A. (1998): *Why most developing countries should not try New Zealand reforms*. World Bank, New York.

Sinclair, A. (1995): The chameleon of accountability: Forms and discourses. *Accounting Organizations and Society* 2-3., pp. 219–237.

Slamet, D. (1998): Looking to best practice: Taking a broad view. *Australian CPA* 9., pp. 60–62.

Stalebrink, O. J. (2007): An investigation of discretionary accruals and surplus-deficit management: Evidence from Swedish municipalities. *Financial Accountability and Management* 4., pp. 441–458.

Stanley T., Jennings, N., Mack, J. (2008): An examination of the content of community financial reports in Queensland local government authorities. *Financial Accountability and Management* 4., pp. 411-438.

Stanton, P. - Stanton, J. (1998): The questionable economics of governmental accounting. *Auditing, Accounting and Accountability* 2., pp. 191-203.

Stecciolini, I. (2004): Is the annual report an accountability medium? An empirical investigation into Italian governments. *Financial Accountability and Management* 3., pp. 327-350.

Stewart, J. D. (1984): The role of information in public accountability. Hopwood, A. - Tomkins C. (ed.): *Issues in public sector accounting*. Phillip Allan Publishers Limited, London, pp. 13–34.

Szarka József (1822): *Számvitel*. Bécs.

Szebellédi István (2010): Önkormányzatok adósságrendezése. Tudomány-szakma-oktatás konferencia, PTE Közgazdaságtudományi Kar.

Szögyéni Gyula (1927): *Az államszámvitel compendiuma*. Grill Károly Kiadóvállalat, Budapest.

Taylor, D. W. – Rosair, M. (2000): The effects of participating parties, the public, and size on government departments' accountability disclosures in annual reports. *Accounting, Accountability and Performance* 1., pp. 77–97.

Teghze Gerber Ferenc (1942): *Államszámviteltan I.-II.* Toldi Lajos Kiadóvállalata, Budapest.

Ter Bogt, H. J. (2008): Recent and future management changes in local government: continuing focus on rationality and efficiency? *Financial Accountability and Management* 1., pp. 31–57.

Ter Bogt, H. J. - Van Helden, G. J. (2000): Accounting change in Dutch government: exploring the gap between expectations and realization. *Management Accounting Research* 3. pp. 263–279.

Torma András (2010): Adalékok a közmenedzsment reformok elméleti hátteréhez és főbb irányzataihoz. *Sectio Juridica et Politica* 3-4., 315-338.

Tóth Zoltán (2003): A Belügyminisztérium átfogó stratégiai fejlesztésének kulcsterületei és fő irányai. *Magyar Közigazgatás* 4., 213-222.

Trussel, M. (2003): Assessing potential accounting manipulation: The financial characteristics of charitable organizations with higher than expected program-spending ratios. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly* 4., pp. 616–634.

United Nations (2000): Classification of expenditure according to purpose. *Statistical Papers* No. 84., United Nations, New York.

Van der Hoek, M.P. (2005): From cash to accrual budgeting and accounting in the public sector: the Dutch experience. *Public Budgeting and Finance* 1., pp. 32–45.

Van Helden, G. J. (2005): Researching public sector transformation: the role of management accounting. *Financial Accountability and Management* 1., pp. 99-133.

Van Helden, G. J. (2000): Is financial stress an incentive for the adoption of businesslike planning and control in local government? A comparative study of eight Dutch municipalities. *Financial Accountability and Management* 1., pp. 83–100.

Varga Imre (2009): *A valódiság elvének érvényesülése a magyar számviteli rendszerben. Ph.D. értekezés.* Nyugat-Magyarországi Egyetem, Gazdálkodás- és Szervezéstudományok Doktori Iskola.

Varga István (2007): Az üzemgazdasági szemléletű vagyongazdálkodás megteremtésének helyzete. Vigvári András (szerk.): *A családi ezüst.* Magyar Közigazgatási Intézet, Budapest, 157-176.

Vela, J. M. (1996): Latest development in local government accounting in Spain. *Financial Accountability and Management* 3., pp. 225–244.

Vigvári András és tsai. (2009a): *Közpénzügyek nagy kézikönyve.* Complex Kiadó, Budapest.

Vigvári András (2009b): *Pénzügyi kockázatok az önkormányzati rendszerben.* Állami Számvevőszék Kutatóintézete, Budapest.

Vigvári András (2009c): Atipikus önkormányzati eladósodás Magyarországon. *Közgazdasági Szemle* 7-8., 709-730.

Vigvári András (2008): *Pénzügy(rendszer)tan.* Akadémiai Kiadó, Budapest.

Vigvári András (2007): Fiskális politikai csodafegyver? Néhány gondolat az önkormányzatokra vonatkozó költségvetési szabályok kapcsán. *Pénzügyi Szemle* 3-4., 522-529.

Vigvári András (2006): A közpénzügyi reformok megvalósításának egy lehetséges útja. *Pénzügyi Szemle* 2., 127-146.

Vigvári András (2005): *Közpénzügyeink.* KJK-Kerszöv, Budapest.

Vigvári András (2003): Az önkormányzati szektor hitelképességének és forrásfelszívó képességének néhány kérdése. *Hitelintézeti Szemle* 11., 1070-1088.

Vigvári András (2002): Lehetőségek az önkormányzatok pénzügyi elemzéséhez. *Szakma* 11., 506-509.

Vinnari, E. M. - Nasi, S. (2008): Creative accrual accounting in the public sector: 'milking' water utilities to balance municipal budgets and accounts. *Financial Accountability and Management* 2., pp. 97-116.

Walb, E. (1926): *Die Erfolgsrechnung privater und Öffentlicher Betriebe.* Industriverlag Spaeth & Linde, Berlin.

Webster, A. (1998): Improving performance: Accrual accounting points the way ahead. *Australian CPA* 4., pp. 24–26.

White paper (1995): *Better accounting for the taxpayer's money: The government's proposals.* Cm 2929. London.

Wong, S. (1998): Full speed ahead – how to move forward full accrual accounting for capital assets. *CMA Magazine* 10., pp. 18–22.

Wysocki, K. (1965): *Kameralistisches Rechnungswesen*. C.E. Poeschel Verlag, Stuttgart.

Zifcak, S. (1997): Managerialism, accountability and democracy: a Victorian case study. *Australian Journal of Public Administration* 3., pp. 106-119.

Zupkó Gábor (2002): *Közigazgatási reformirányzatok az ezredfordulón*. Századvég, Budapest.

Felhasznált jogszabályok

Az állami számvevőszék felállításáról és hatásköréről szóló 1870. évi XVIII. törvény

Az államszámvitelről szóló 1897 XX. törvény

A Magyar Köztársaság Alkotmánya

Az Állami Számvevőszékről szóló 1989. évi XVIII. törvény

A helyi önkormányzatokról szóló 1990. évi LXV. törvény

Az államháztartásról szóló 1992. évi XXXVIII. törvény

Az adósságrendezésről szóló 1996. évi XXV. törvény

A közhasznú szervezetekről szóló 1997. évi CLVI. törvény

A Magyar Könyvvizsgálói Kamaráról és a könyvvizsgálói tevékenységről
szóló 1997. évi LV. törvény

Az államháztartás működési rendjéről szóló, 217/1998. sz. kormányrendelet

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény

Az államháztartás szervezetei beszámolási és könyvvezetési kötelezettségének sajátosságairól
szóló, 249/2001. sz. kormányrendelet

A 2003. évi XXIV. törvény (üvegzséb törvény)

A költségvetési szervek belső ellenőrzéséről szóló 193/2003. sz. kormányrendelet

A kincstári elszámolásokról szóló 240/2003. sz. kormányrendelet

Az Európai Unió Strukturális Alapjai és a Kohéziós Alap támogatásainak fogadásához
kapcsolódó pénzügyi lebonyolítási, számviteli és ellenőrzési rendszerek kialakításáról szóló
233/2003. sz. kormányrendelet

A KEHI-ről szóló, 70/2004. sz. kormányrendelet

Táblázatok jegyzéke

1. Az információs rendszer működtetésének elvei	31
2. A nyilvántartási és beszámolórendszer folyamatainak csoportosítása.....	52
3. A költségvetési számvitel technikája az egyes országokban az államháztartás helyi szintjén	86
4. Az elszámolási és beszámolórendszer technikája az egyes országokban az államháztartás helyi szintjén	87
5. A költségvetési számvitel technikája az egyes országokban az államháztartás központi szintjén	89
6. Az elszámolási és beszámolórendszer technikája az egyes országokban az államháztartás központi szintjén	90
7. Az államszámvitel technikáinak összehasonlítása az egyes országokban az államháztartás helyi szintjén	92
8. Az államszámvitel technikáinak összehasonlítása az egyes országokban az államháztartás központi szintjén	93
9. Az államszámviteli reform szerveződésének módszere.....	109
10. Adósságrendezésben érintett települési önkormányzatok.....	125
11. Az önkormányzati költségvetések összértéke 2005 és 2009 között.....	128
12. Az önkormányzati szektor számlái az SNA elhatárolás alapú osztályozási rendszerében	148

Ábrák jegyzéke

1. Az államháztartás információs rendszere.....	10
2. Az információs rendszer fejlődését meghatározó további tényezők.....	20
3. Az államszámviteli rendszer érdekeltjei.....	22
4. Az IPSAS-ok keretelveinek összefüggései	33
5. Az államszámviteli rendszer felépítése	35
6. A magyar kormányzati szektor hiányának alakulása 2000 és 2010 között.....	49
7. A beszámolórendszer működésével kapcsolatos kérdések	53
8. Az államszámviteli rendszer lehetséges nyilvántartási módszerei.....	58
9. A kamerális számvitel fejlődésének korszakai.....	67
10. A kamerális és az üzleti számvitel alapvének összehasonlítása.....	68
11. A hazai önkormányzatok hitelállományának cél szerinti bontása.....	118
12. Az önkormányzatok hitel és betétállománya 2006-2008. között	149
13. Az önkormányzati gazdálkodás reformjának központi területei – az államszámvitel jelentősége.....	178

Mellékletek

Rövidítések jegyzéke

Áht. – 1992. évi Államháztartásról szóló törvény

Ámr. - Az államháztartás működési rendjéről szóló, 217/1998. sz. kormányrendelet

ÁSZ – Állami Számvevőszék

ÁSZ tv. – 1989. évi XXXVIII. törvény az Állami Számvevőszékről

BBI – Eljárási és menedzsment módszerek gyűjteménye Hollandiában

Ber. – A költségvetési szervek belső ellenőrzéséről szóló 193/2003. sz. kormányrendelet

CICA – Chartered Accountants of Canada (Könyvvizsgálók Kanadai Szövetsége)

CNC – Nemzeti Számviteli Intézet Franciaországban

COFOG – Classification of the Functions of Government

(kormányzati funkciók osztályozási rendszere)

ECA – European Court of Auditors (Európai Unió Számvevőszéke)

EDP – Excessive Deficit Procedure (Túlzott deficit eljárás)

ENSZ – Egyesült Nemzetek Szervezete

ESA95 – European System of Accounts (Európai Számlák Rendszere)

EU – Európai Unió

EUROSAI – European Organisation of Supreme Audit Institutions

(Legfőbb Ellenőrző Intézmények Európai Szervezete)

FEE – Federation des Experts Comptables Européens

(Európai Könyvvizsgálók Szövetsége)

FEUVE-rendszer – Folyamatba épített előzetes és utólagos vezetői ellenőrzés

FFA – Federal Finance Administration (Föderális Pénzügyi Hivatal)

GAAP – Generally Accepted Accounting Principles

(Általánosan alkalmazott számviteli elvek az Egyesült Államokban)

GFS – Government Financial Statistics (Kormányzati Statisztikák Rendszere)

IAS – International Accounting Standards (nemzetközi számviteli standardok)

IASB – International Accounting Standards Board (Nemzetközi Számviteli Standard Bizottság)

IFAC – International Federation of Accountants

(Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége)

IGAE – Számviteli Standard Bizottság Spanyolországban

IMF – International Monetary Fund (Nemzetközi Valutaalap)

INSEE – Nemzeti Statisztikai és Gazdaságkutató Intézet Franciaországban

INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions

(Legfőbb Ellenőrző Intézmények Nemzetközi Szervezete)

IPSAS – International Public Sector Accounting Standards

(közzsféra számviteli standardjai)

IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board

(Közzsféra Számviteli Standardjaiért Felelős Bizottság)

ISA – International Standards of Accountants

(nemzetközi könyvvizsgálati standardok)

KEHI – Központi Ellenőrzési Hivatal

KSH – Központi Statisztikai Hivatal

LÁSZ – Legfőbb Állami Számvevőszék

MKVK – Magyar Könyvvizsgálói Kamara

MNB – Magyar Nemzeti Bank

NAO - National Audit Office (az angol Állami Számvevőszék)

NPM – New Public Management (Új Közpénzügyi Menedzsment irányzat)

OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development

(Gazdasági Együtműködési és Fejlesztési Szervezet)

ÖNHIKI – Önhibájukon hátrányos helyzetű önkormányzatok támogatása

Ötv. – 1990. évi LXV. törvény az önkormányzatokról

PM – Pénzügyminisztérium

SNA – Standard of National Accounts (Nemzeti Számlák Rendszere)

Szvt.- Számvitelről szóló 2000. évi C. törvény

3E - A közpénzek felhasználásakor ellenőrizendő elvek

(gazdaságosság, hatékonyság és eredményesség)

A COFOG osztályozási módszer

Az osztályozás lényege, hogy korlátozott számú főcsoport, ezen belül osztályok, illetve alosztályok kerülnek meghatározásra. Az alosztályokon belül további bontások lehetségesek az információs igényeknek megfelelően. (ENSZ – COFOG osztályozás módszertana, 2000.) Vagyis előnye e technikának a viszonylagos rugalmassága, amellyel követni képes az ellátási funkciók és ezek tartalmának változását. A módszer megköveteli, hogy minden osztályban és alosztályban a közszolgáltatási funkciók teljes és tényleges költsége szerepeljen, hiszen ezen elv teljesülése nélkül az osztályozás öncélúvá és feleslegessé válik, mert nem képes a döntéshozók információ iránti igényét kielégíteni. A teljes költségen belül különösen jelentős annak a szerepe, hogy a költségek között elkülönítetten szerepeljenek a közvetlen és közvetett költségek. (OECD – A COFOG osztályozás, 1997.) A költségek ismeretében már elvileg lehetővé válik az adott osztály esetén az egységköltség kalkulációja, ennek feltétele, hogy a statisztikai adatok a valóságnak megfelelően álljanak rendelkezésre. Az osztályozási rendszerben felbukkanó adatoknak nyilvánvalóan valamely szavazati egységhez besorolhatónak kell lenniük.

Bizonyos esetekben a csoportosítási ismerv meghatározása bonyolult feladat, ekkor általános alapelvként a parlament elszámoltatási lehetőségének érvényesítéséből kell kiindulni, és e tételeket úgy kell besorolni valamely csoportba, hogy a lehető legteljesebb mértékben meghatározható legyen egyes funkciók ellátásának költsége – ezen belül is adott funkció mennyibe került és miből került finanszírozásra. Sok esetben előfordul, hogy bizonyos kiadások egyszerre több funkció érdekében merülnek fel, ebben az esetben valamilyen módszerrel fel kell osztani a kiadást a funkciók között. (Kassó, 2006.) E probléma főként a kormányzati támogatások esetén merül fel.

A COFOG osztályozás egyik nagy előnye, hogy lehetővé teszi adott időszakban az egyes funkciók ráfordításainak összehasonlítását. (Eurostat – COFOG statisztika, 2007.) Ez természetesen feltételezi a ráfordítások olyan típusú nyilvántartását, amelyből az egyes intézmények ráfordításai egyértelműen csoportosíthatóak a meghatározott funkciók rendszerébe. A COFOG osztályozás emellett az országok közötti összehasonlításokat is támogatja, hiszen e funkciók és ezek tartalma minden országban azonos, függetlenül az ellátás szervezeti keretétől. (Donat-Milos, 2008.)

A költségvetési adatok átláthatósága érdekében szükség van valamilyen típusú osztályozási rendszer kialakítására. Erre a nemzetközi ajánlások szerint alkalmas a COFOG osztályozás,

amely az alkategóriák bontásával képes kezelni a szavazati egységek országonként eltérő tartalmát. Az osztályozási rendszer alapján nemcsak a költségvetési, hanem a számviteli típusú információk előállítása is lehetővé válik, mindössze az informatikai háttér biztosítása szükséges. Egyazon adat felhasználása a kétféle szempontrendszer alapján nagymértékben automatizálható, így módon gyorsítható az adatfeldolgozás sebessége, valamint a döntéshozók információs igénye is rövidebb idő alatt elégíthető ki.

3. számú melléklet

A kamerális számvitel, mint a pénzforgalmi szemlélet alternatívája

Az egyszerű kamerális könyvvizetés jellemzője a bevételek és kiadások rögzítése kronologikus sorrendben a pénzforgalmi szemlélet szerint, a bevételek és kiadások típusok szerinti csoportosítása, a főkönyvek adatainak összesítése és egyszerűen strukturált mérleg összeállítása (Johns, 1951.).

Az ezt követő időszakban került bevezetésre a „folyó kötelezettségi” számvitel. Ennek lényege, hogy bemutatja azon kiadási tételeket, amelyek engedélyezésre kerültek a költségvetésben, de pénzügyileg még nem teljesültek. A folyó kötelezettségek értékének kimutatása mellett megjelentek a maradványszámlák is. Ezek tulajdonképpen a nem teljesült előirányzatok értékét mutatták be. Továbbá azt a célt szolgálták e számlák, hogy az adott egység nyilván tudja tartani a jövőben esedékes követeléseit és kötelezettségeit. Ebben az időszakban jelent meg az államszámvitelben a követelés és kötelezettség fogalma. Természetesen adott költségvetési évben alapszabályként jelentkezett a folyó kötelezettségek és a ténylegesen teljesített kifizetések egyezősége, azaz az éves költségvetési előirányzatok teljesítése. Ugyanakkor a maradványok átvitelre kerülhettek, ezzel segítve a következő évre való felkészülést.

A harmadik fázis újításaként megjelent a kamerális könyvvizetés tranzakcióinak csoportosítása. A főkönyv bejegyzései szisztematikus csoportokba kerültek besorolásra. Alapvető megkülönböztető ismérvet jelentett az, hogy adott tétel az eredményt befolyásolja-e vagy sem. Ezáltal tulajdonképpen az üzleti számvitelben¹⁷⁶ használatos jövedelem kimutatás készítése vált lehetővé. (Wysocki, 1965.) Az egység nemcsak a pénzügyi, hanem a jövedelmi helyzetéről is képes volt beszámolót készíteni.¹⁷⁷

A negyedik fázisban jelent meg a kamerális számvitel keretei között a vállalati nézőpont, amely nemcsak a szervezeti egység pénzforgalmát, hanem a teljesítményét is mérni kívánja. Másképpen e korszakot a vállalati kameralizmusnak is nevezhetjük.

A közszférában egyre több olyan szervezet jött létre, amelyek esetén a jövedelmezőség ismerete a pénzügyi helyzettel azonos fontosságúvá vált. Ezek jellemzően az államháztartás keretein kívül működő, de ehhez finanszírozási úton kötődő vállalatok, amelyekben az állam bizonyos részesedéssel rendelkezik¹⁷⁸. A köztulajdonú vállalatok gazdálkodása számára nélkülözhetetlen az üzleti számvitel által szolgáltatott információk megléte, amely eddig a

¹⁷⁶ Üzleti számvitel alatt a nem a közszféra keretei közé tartozó vállalkozások számviteli rendszerét értem.

¹⁷⁷ A jövedelmi helyzetről készült beszámoló ugyanakkor nem volt teljes körű, bizonyos ráfordítások hiányoztak.

¹⁷⁸ E részesedés a kisebbségi részesedéstől a 100%-ig terjedhet.

kamerális számvitel addigi keretei között nem volt produkálható. Az információk előállítására érdekében új számlatípusok kerültek bevezetésre.

A kamerális számvitel rögzítési technikája sajátos. Alapvetően kétféle számlatípust alkalmaz, mérleg és pénzforgalmi számlákat. A mérlegszámlák a különböző tranzakciók eredményre gyakorolt hatását mutatják be. A pénzforgalmi számlák esetén pénzügyi illetve fizetési számlákat használ. A megkülönböztetés lényege, hogy a tranzakciók azonnal vagy később teljesülnek. Későbbi teljesítés esetén a pénzügyi, azonnali esetben pedig a fizetési számla kerül alkalmazásra.¹⁷⁹ E rendszerben olyan tételek is elszámolásra kerülnek, amelyek csak a következő időszak eredményét befolyásolják. (Oettle, 1990.)

Az elszámolás további sajátossága az adott időszak eredményének számítása. Ennek érdekében négyféle számlatípust alkalmaz. Az előző időszakra áthozott maradvány számlákat, a folyó tranzakciók számláit, a teljesítési számlákat és a következő időszakra vonatkozó maradvány számlákat. Az előző időszaki maradvány számlák egyben a nyitóállapotot, a következő időszakra áthelyezendő maradvány pedig a záró értéket mutatja. A másik két számlatípus pedig az adott időszak eseményeit tartalmazza, illetve ezek eredményre gyakorolt hatását magyarázza. A záró érték minden esetben a másik három számla egyenlegeként adódik.

További fontos jellemzője e módszernek, hogy az egyes tranzakciók horizontálisan egyoldalúan kerülnek bemutatásra a fenti számlák bevételi vagy kiadási oldalán. (Monsen, 2008.) Másképp fogalmazva a vállalati kameralizmus az egyszeres könyvvizetés fejlettebb változatát alkalmazza.

Ez egyben egy lényeges különbség az üzleti számvitelhez képest, amely minden esetben kétoldalú rögzítést alkalmaz. Az egyoldalú rögzítésnek köszönhetően egyszerűbb az adott egység eredményének meghatározása jövedelmezőségi szempontból.

Az alkalmazott rögzítési technika segítségével a számlák adatai alapján el lehetett készíteni a mérleget, amelyben már a számviteli követelések és a kötelezettségek is szerepeltek.

A vállalati kameralizmus e számviteli gyakorlatot továbbfejlesztette két módszerrel. Egyrészt a maradványszámlák típusainak differenciálásával, így minden pénzügyileg nem teljesült követelés illetve kötelezettség átvihetővé vált a következő időszakra. Másrészt pedig a számlák alábontásával a köztulajdonban lévő vállalatok is ugyanazon számlákat használhatták, mint az államháztartáshoz szorosan tartozó egységek.

¹⁷⁹ A kettős könyvvitel rendszerében e számlák segítségével minden tranzakció hatása rögzítésre kerül a jövedelmezőségre és a pénzforgalmi eredményre tekintettel.

**Az államháztartás információs rendszerének fejlődését
meghatározó további tényezők**

1. A standardok szerepe

A szakmai szabályozás területén az utóbbi néhány évben megfigyelhetjük a standardok jelentőségének növekedését és alkalmazásuk előretörését. (IFAC, 2004.)

A standardok lényege, hogy olyan általános ajánlásokat tartalmaznak, amelyek alkalmazása esetén nagy biztonsággal garantálható a közpénzek felhasználásának teljes körű és minden érdekelt számára elfogadható ellenőrzése. Tulajdonképpen a standardok jelentik a pénzügyi ellenőrzés egyik fő eszközét, azáltal, hogy mérési eszközként illetve viszonyítási alapként szolgálnak az ellenőrzés lefolytatásakor. A standardok alkalmazása az ellenőrzési munka minőségének egyik szükséges feltétele. A hazai gyakorlatban a standardok alkalmazása csak az utóbbi években kezdett elterjedni, jellemzően az ÁSZ törekvései által. Mindez abban is tükröződik, hogy a standardoknak nem létezik egységes definíciója a hazai szakirodalomban, hasonlóan a pénzügyi ellenőrzés fogalmához.

A standardok tartalmának és szerepének elemzésekor elkülönítetten érdemes vizsgálni a nemzetközi és az ország-specifikus standardokat. A nemzetközi standardok egyfajta keretet jelentenek azon országok számára, amelyek alapvető törekvése, hogy a közpénzek kezelésének nemzeti gyakorlata minél teljesebb mértékben megfeleljen a nemzetközi elvárásoknak. Ugyanakkor a nemzetközi standardok önmagukban nem képesek biztosítani a nemzeti gyakorlat megfelelő minőségét. Szükség van egyrészt a nemzetközi standardok ésszerű adaptációjára, másrészt az adott ország sajátosságaihoz való igazítására. Ennek szükségességét a standardok alapvető jellemzője is alátámasztja. Ezt erősíti, hogy a standardok nem konkrét cselekvési előírások formájában jelennek meg, hanem főként alapelveket, eljárási normákat rögzítenek. (FEE, 2006.)

Emellett nyilvánvaló az is a nemzetközi tapasztalatok alapján, hogy az adott ország viszonyainak, jellegzetességeinek megfelelően bizonyos területeken el kell szakadni a nemzetközi ajánlásoktól, és az adott országnak kell kialakítania a pénzügyi ellenőrzés szabályait. A folyamat számos csapdát rejt, amelynek elkerülése érdekében a nemzetközi tapasztalatokra érdemes odafigyelni, de nem szabad túldimenzionálni ezeket. Végig kell gondolni, hogy az adott standard érvényesülése érdekében milyen intézkedések megtételére van szükség.

Fontos hangsúlyozni azt is, hogy a standardok nem kötelező érvényűek az országok számára, pusztán ajánlásokat fogalmaznak meg. Ez egyrészt azzal indokolható, hogy minden

egyes állam különböző állami berendezkedéssel, szerkezettel rendelkezik, ebből kifolyólag képtelenség olyan általános szabályokat előírni, amelyek minden államban egyformán értelmezhetőek és megvalósíthatóak lennének. A standardok voltaképpen a közpénzek kezelésének olyan metszetét jelentik, amely némi erőfeszítéssel adaptálhatóak valamennyi államban és ezt követően képesek hozzájárulni a közpénzügyi menedzsment színvonalának javításához. (IFAC, 2004.) Másrészt a standardok ajánlásként való megjelenésének indoka, hogy az egyes nemzetállamok szuverén hatalmak, amelyek szabadon dönthetnek az állam által kitűzött célokról és ezek megvalósításáról.

1.1. A nemzetközi standardok jelentősége

A nemzetközi standardok között meghatározó szerepet töltenek be az IFAC standardok. Az IFAC által publikált és folyamatosan fejlesztett standardok alapvető céljai között szerepel, hogy a pénzügyi beszámolók a nemzetközi számviteli standardok (IAS) alapján készüljenek, illetve, hogy a beszámolók ellenőrzése a nemzetközi könyvvizsgálati standardok (ISA) szerint történjenek. A célok alapján már egyértelműen érzékelhető, hogy a számviteli és a pénzügyi ellenőrzés szorosan egymás mellett léteznek, és csak akkor lesznek működőképesek, ha mindkét ellenőrzési részterület megfelelő szabályozással rendelkezik és a gyakorlatban is alkalmazásra kerülnek e szabályok. Ha mindkét területen érvényesülnek az IFAC által megfogalmazott standardok egy adott országban, akkor ez hatalmas előnyt jelent abból a szempontból, hogy az ezen elvek alapján elkészített beszámoló összehasonlíthatóvá válik bármely más azonos alapelvek szerint összeállított beszámoló adataival, függetlenül attól, hogy mely államban is kerültek publikálásra. Az összehasonlíthatóság egy nagyon fontos következménye a standardok alkalmazásának. (IFAC, 2004.)

A köz- és magánszféra között napjainkban már nem húzható éles határvonal, a magánszféra és a közsféra gyakran összemosódik. Ebből következően az elszámoltathatóság szempontjából olyan módszerekre van szükség, amelyek képesek kezelni e sajátosságot. Ennek egyik megnyilvánulási formája, hogy az IFAC kidolgozta a magánszférában alkalmazható standardok mellett speciálisan a közsféra államszámvitele számára felhasználható standardokat is (IPSAS).

Napjainkban a standardok ez alapján két fő csoportba és ezen belül két-két alcsoportba sorolhatók. A fő csoportok megkülönböztetésének az alapja, hogy az adott standardok a magán- vagy a közsféra számára lettek kialakítva. Az alcsoportok esetén pedig megkülönböztethetjük a pénzügyi beszámolók készítésével, illetve ezek ellenőrzésével kapcsolatos könyvvizsgálati standardokat.

1. ábra: A nemzetközi számviteli standardok rendszere.

	Magánszféra	Közsféra
Standardcsoport	IAS	IPSAS
Pénzügyi ellenőrzés	IFAC	INTOSAI
Számviteli ellenőrzés	ISA	IPSAS

Forrás: Saját szerkesztés.

Az IFAC és az INTOSAI standardok között sok hasonlóság figyelhető meg, ez főként abban nyilvánul meg, hogy mindkét standardcsoport hasonló követelményeket fogalmaz meg. További jellemzőjük, hogy az angolszász számviteli elveken és gyakorlaton alapulnak, a standardok meghatározó többsége az angolszász pénzügyi ellenőrzési hagyományokra épít. Az is megfigyelhető, hogy a magánszférában alkalmazott, jellemzően angolszász módszerek fokozatosan teret nyertek a közsférában is, alkalmazásuk manapság már megszokott és bizonyos mértékben elvárásaként jelentkezik a közsféra számára. (Deloitte, 2007.)

Magyarországon jelenleg a standardok alkalmazása ellentmondásos képet mutat. A magánszférában az IAS standardok alkalmazása már nem jelent újdonságot, a vállalkozások többsége megfelelő ismeretekkel rendelkezik a standardok lényegéről és a gyakorlati alkalmazásuk kérdéseiről. Ehhez képest a közsféra jelentős lemaradásban van. A szakmai szervezetek és a közpénzügyi menedzsment kutatói régóta hangoztatják azon véleményüket, amely szerint szükség van a standardok hazai adaptációjára. Ugyanakkor a kutatók abban is egyetértenek, hogy önmagában a standardok adaptációjától nem várható lényeges javulás a közpénzügyek területén, szükség van a háttérfeltételek megteremtésére is. (Bergmann, 2004.) Ezek közé sorolhatjuk a törvényi szabályozásban a fentiekben bemutatott szempontokat, az államszámviteli törvény megalkotását, és olyan koncepcionális kérdések megválaszolását is, mint például milyen feladatokat vállaljon az állam, e feladatok ellátása mely szintre kerüljön telepítésre milyen hatásköri előírásokkal és milyen finanszírozási rendszerrel működtethető a feladatok ellátása a leghatékonyabban. A zűrzavaros helyzetben kiemelendő két szervezet tevékenysége és fejlesztési törekvése. Az egyik az ÁSZ, amely 1999-ben együttműködést kötött a NAO-val, amelynek keretében a fő célkitűzés az INTOSAI standardok magyarországi meghonosítása. A másik szervezet az MKVK, amelynek költségvetési tagozata kidolgozta és közzétette az állami szektorra vonatkozó IFAC irányelveket, illetőleg az államháztartás könyvvizsgálatra vonatkozó elképzeléseit. (Printz, 2003.) A közsférában viszont nem világos az ellenőrző szervezetek számára, hogy az egyes ellenőrzési területek esetén milyen ellenőrzési kötelezettségeik vannak, ebből következően egyszerre figyelhetők meg átfedések

és hiányosan ellenőrzött területek az ellenőrzési tevékenységben. Az ÁSZ túlterheltsége következtében mindenképpen szükséges a könyvvizsgálók szerepének erősítése, de eközben tudatosan kell kialakítani a munkamegosztás legmegfelelőbb formáját mind az ellenőrzési célok teljesülése mind az ellenőrzés költségeinek kedvező szinten tartása érdekében. Ugyanakkor a könyvvizsgálók bevonásával sem oldódna meg az ellenőrzés alapvető problémája, amelynek lényege, hogy az ellenőrzés a törvényi előírásoknak való megfelelést vizsgálja.

A közsféra pénzügyi ellenőrzésében kitüntetett szerepet játszanak a számvevőszékek. Ha az európai államok számvevőszégeit tekintjük, akkor megállapíthatjuk, hogy a többé-kevésbé eltérő feladatstruktúra ellenére a számvevőszékek fő céljai azonosságot mutatnak, legfontosabb céljaik a közpénzek törvényes és ésszerű felhasználásának véleményezése, jelentések készítése a közpénzek felhasználásáról a parlament számára, az áttekinthetőség elvének biztosítása – minden érdekelt számára egyértelmű legyen, adott egységnyi közpénz honnan származott mire került felhasználásra és milyen eredménnyel, valamint a közsféra államszámviteli rendszerének fejlesztése.

1.2. Az INTOSAI standardok

A számvevőszékek által végzett pénzügyi ellenőrzések kiindulópontja a Limai Nyilatkozat. A Limai Nyilatkozat 1977-ben került elfogadásra, és azóta a pénzügyi ellenőrzés alapvető dokumentumának számít, szokásos még Magna Charta-ként is hivatkozni rá. Jelenleg mintegy 200 standardot foglal magába az INTOSAI standardcsomag. A standardok négy csoportot alkotnak, a standardok egy része alapelveket rögzít, a második csoportja az általános standardokat foglalja össze, a standardok további csoportja az ellenőrzési munka során ajánlott vizsgálati módszereket közvetíti, míg a negyedik csoportba tartozó standardok az ellenőrzések megállapításait tartalmazó jelentések összeállításakor javasolt alapelveket taglalja. Az INTOSAI standardok, mint a többi standardcsomag általános javaslatokat fogalmaznak meg, és ezek konkrét tartalommal való megtöltése az adott ország feladata. A standardok megfogalmazásakor az IFAC bizonyos alapelvekből indult ki, amelyek mintegy keretet jelentenek a standardok számára. Az alapelvek közül a legfontosabbak a következők: lényegesség elve, saját megítélés elve, elszámoltatás elve, vezetői felelősség elve, számviteli standardok szükségességének elve, adatok valósághű bemutatásának elve, információk nyilvánosságra hozatalának elve, felhatalmazás elve és az érdek-ütközések elkerülésének elve. Az alapelvek kapcsán két dolog is kiemelendő. Az egyik szerint a számvevőszéknek minden esetben együtt kell működnie mindazon szervezetekkel, amelyek részt vesznek a számviteli standardok kidolgozásában. Hazánkban ebből a szempontból két szervezet játszik

meghatározó szerepet, a Pénzügyminisztérium és a Könyvvizsgálói Kamara. A másik hangsúlyos szempont, hogy a pénzügyi ellenőrzés két típusa különböztethető meg a célja szerint, azaz létezik szabályszerűségi ellenőrzés és teljesítményellenőrzés.

Az INTOSAI standardok nemzetközi szinten lettek kidolgozva, ebből következően a standardok kellően általános értelemben kerültek megfogalmazásra. Ugyanakkor megfigyelhetünk olyan törekvéseket, amelyek célja bizonyos országok esetén a pénzügyi ellenőrzések általános elveinek az előzőek alapján történő közelítése és valamiféle egységes gyakorlat kialakítása. Ezt a célt szolgálja az INTOSAI európai államokat tömörítő szervezeti egysége az EUROSAI. A szervezet által kidolgozott standardok sokkal részletesebbek, mint az INTOSAI standardok, de ezek sem kellően részletezettek egy konkrét ellenőrzési feladat elvégzéséhez, viszont az európai államok számvevőszékei e standardok alapján sokkal inkább képesek az adott ország sajátosságainak megfelelő pénzügyi ellenőrzési rendszer kialakítására, amely ráadásul a nemzetközi ajánlásoknak is megfelel. A számvevőszékek számára kihívásként jelentkezik a saját ellenőrzési rendek kialakítása.

A standardok esetében a top-down elv érvényesülése a jellemző, azaz a standardok kidolgozásában a legmeghatározóbb szerepet a nemzetközi szint játssza. Majd ezen általános irányelvek kerülnek részletesebb kidolgozásra kontinentális, illetve állami szinten. Ha az egyes államok számvevőszékeinek befolyásoló képességét vizsgáljuk, akkor egyértelműen megállapítható, hogy az európai államok számvevőszékeinek többsége az adaptációs folyamatban nem képes feed-back funkciót betölteni, jellemzően a gyenge érdekérvényesítési erejük következtében. Ez alól egyetlen kivétalként említhető az angol számvevőszék a NAO, amely a standardok kidolgozásában is aktívan képes részt venni.

1.3. Az IPSAS standardok

Az IPSAS standardok kidolgozása az IFAC által életre hívott IPSASB feladata. E szervezet felelős továbbá a standardok magyarázatainak kidolgozásáért is.

Az IPSAS standardok célja a közszféra pénzügyi beszámolójának egységes szerkezetben való összeállítása, az érdekelték információigényének megfelelően. További célja a nemzeti és a nemzetközi standardok konvergenciájának elősegítése. Alapvető célkitűzése, hogy olyan információk kerüljenek előállításra, amelyek egyszerre szolgálják a döntéshozók érdekeit és emellett az elszámoltathatóság elvének való megfelelést.

E célok elérése érdekében az IPSASB a következő tevékenységeket végzi:

- IPSAS standardok kidolgozása és rendszeres felülvizsgálata,
- támogatja a standardok elterjedését és konvergenciáját,
- tájékoztató anyagokat ad ki a standardok értelmezéséről és az egyes országok alkalmazási gyakorlatáról.

Külön standardok vonatkoznak a pénzforgalmi és az elhatárolás alapú beszámolórendszerre. Ugyanakkor a bizottság egyértelműen az elhatárolás alapú számvitel terjedésének fontosságát hangsúlyozza és támogatja az egyes államok áttérését az új szemléletmódra.

A standardok a számviteli rendszer minden területét átfogják, külön standardok vonatkoznak az elszámolásra, a mérésre, a beszámoló összeállítására illetve nyilvánosságra hozatalára. A standardok alkalmazása nem szűkül le egyetlen kormányzati szintre, fő célja a beszámoló összeállításának egységes szabályozása minden szinten, a helyi és központi szinten egyaránt. A standardokon belül megkülönböztethetünk fő- és mellék-elveket kifejező standardokat. A főszabályokat a standardrendszerben félkövér betű jelöli.

Az IPSAS-ok jelentős része az IAS-okra épül, ezek külön kifejtése elmarad a standardokban, és mindössze utalás található arra, hogy mely IAS standard szabályozza az adott területet.

Az IPSAS-oknak megfelelően a beszámoló négy fő részből áll, a pénzügyi helyzetről szóló jelentésből, az eredmény-kimutatásból, a cash-flow kimutatásból és a mérlegből.

Az IPSAS standardrendszer 24 terület köré csoportosul. Minden egyes területre vonatkozó standardok egységes szerkezetben jelennek meg. Elsőként az adott területtel kapcsolatos célok kerülnek bemutatásra, majd az alapfogalmak definíciója következik, majd ezt követően kerülnek részletezésre az adott témakörre vonatkozó standardok. Minden egyes standardhoz módszertani útmutató is tartozik, amely eligazítást ad a gyakorlati kérdésekben.

1.4. Egyéb standardok

A nemzetközi standardok mellett a pénzügyi ellenőrzés folyamatában meghatározó szerepet töltenek be a különböző szervezetek által formalizált formában közzétett javaslatok. E dokumentumok közül is kiemelést érdemel jelentőségénél fogva az EU számvevőszéke (ECA) által kiadott kézikönyv. A kézikönyv négy fő részre tagolódik: az első rész a bevezetést tartalmazza, amely az ECA szerepével, vizsgálati hatókörével foglalkozik, és az egyes ellenőrzési típusok főbb jellemzőit mutatja be. A második rész írja le az ellenőrzés vizsgálati folyamatát, a harmadik rész az un. technológiai kérdésekkel foglalkozik, míg a negyedik rész a pénzügyi ellenőrzés speciális kérdéseit részletezi. Az ECA kézikönyve is,

hasonlóan az INTOSAI standardokhoz az egyes államok hatékony pénzügyi ellenőrzési rendszerének kidolgozásához nyújtanak segítséget.

2. A szupranacionális együttműködések

A szupranacionális együttműködések hatásai, hasonlóan a piaci hatótényezőkhez sok szempontból befolyásolják az államszámvitel fejlődését. A szupranacionális együttműködések közül a legmeghatározóbb tényező Magyarország számára az Európai Unió előírásai és tevékenysége. Az uniós törekvések érvényesítése jogi úton vagy ajánlások megfogalmazásával történik. Mindkét formának meghatározó szerepe van az államszámvitel szempontjából. Ugyan az egyes államok államszámviteli rendszerének szabályozása tagállami hatáskörbe tartozik, azonban az utóbbi években az uniós gyakorlat az elhatárolás alapú szemlélet irányába való elmozdulást mutat, az Unió e módszert részesíti előnyben.

E folyamat elsőként a statisztikai rendszer elhatárolás alapúvá tételével kezdődött, vagyis az ESA95 módszertanának bevezetésével és alkalmazásával. Mindez a tagállamok számára egyfajta alkalmazkodási kényszert is jelent, hiszen az előírt adatok előállítását a pénzforgalmi szemlélet alkalmazásával szinte lehetetlen, mindez arra ösztönzi a tagállamokat, hogy tegyenek lépéseket az elhatárolás alapú szemlélet irányába. E módszertan kiegészül az ECA ajánlásaival, amelyek egyrészt az IPSAS-ok átvételére, másrészt pedig ezek adaptációjára ösztönöznek.

3. Vállalkozói szemlélet

Az államháztartási gazdálkodásban a privatizációs tapasztalatok alapján elfogadottá vált, hogy az államháztartásnak a feladatait nem feltétlenül saját szervezeten belül kell ellátnia, hanem szerződhet adott feladat ellátásáról piaci szereplőkkel. A feladatok kiszervezésének központi kérdése az ár - vajon piaci vagy államháztartási keretek között olcsóbb és hatékonyabb adott feladat ellátása és a megállapodás betartatása. Mindez újfajta, jellemzően költségalapú információk meglétét igényli. (Seal, 1999.)

A közpénzügyekben e változásból kiindulva jelentek meg a vállalkozói szemlélettel foglalkozó kutatások. Osborn és Gaebler értelmezésében „a vállalkozói szemlélet a kormányzati politika újrafeltalálása”. (Osborn és Gaebler, 1994.) Fő kérdésük, vajon alkalmazható-e a vállalkozói szemlélet az államháztartás tradicionális területein is (Kaplan, 1983.), (Pettigrew és tsai.,1992.), (Lapsley, 1992.), (Kaplan és Norton, 1993.). A kutatások szerint a fő problémát jellemzően az output definiálása jelenti. (Ouchi, 1979.), (Hofstede, 1981.), (McDaniel, 1997.) Azonban bizonyos területek alkalmasak e szemlélet meghonosítására. Ilyen terület például az egészségügyi intézmények, a felsőoktatási

intézmények, a közműszolgáltatók stb. A szemlélet szempontjából megfelelő területek összetett mérlegelési módszerrel határozhatóak meg.

A vállalkozói szemlélet keretében a szerzők ajánlásai szerint a kormányzatnak a közszolgáltatások előállításában be kell vezetnie a versenyt, a szabályozás mellett a jövőképre kell koncentrálnia, minden esetben az eredményt kell finanszíroznia és a lakosság igényeire kell összpontosítania. (Zupkó, 2002.)

A vállalkozói szemléletet sokan szkeptikusan ítélik meg, mondván nem veszi figyelembe az államháztartás gazdálkodásának sajátosságait. Például az érték-kritika szerint a menedzseri szemlélet ellentétes a méltányosság, az esélyegyenlőség és az igazságosság elveivel. (Jenei, 2005.) E kifogás bírálható, hiszen nem is a profitmotívum hangsúlyozása a lényege a menedzseri szemléletnek, hanem a felhasznált erőforrások hatékony felhasználása. Mindez nem zárja ki a közszektor tipikus elveinek érvényesülését.

Ugyanakkor mindenképpen figyelembe kell venni a különbségeket egy üzleti vállalkozás és az államháztartás valamely egységének gazdálkodása között. (Moe, 1987.), (Metcalfé, 1993), (Pollitt, 1993.).

4. Fenntarthatóság

Az új tervezési szemlélet következtében előtérbe került a fenntarthatóság kérdése. A rövid távú szemlélet e problémát mellőzte. A fenntarthatóság megítélése hozzásegít a közsféra teljesítményének egy további aspektusához, nem elegendő a feladatok megfelelő ellátása, ezt a jövőben is biztosítani kell. A fenntarthatóság mérésére különböző megközelítések léteznek. Az egyik nézőpont a költségvetési előrejelzésekre támaszkodik. Azt vizsgálja, hogy a jelenlegi bevételi kiadási struktúra mennyiben fenntartható a jövőben. Tulajdonképpen költségvetési soronként előrevetítést készít a feltételek változatlansága mellett. A másik jelentős módszertan a mérlegre épít. E módszer képviselői szerint a mérleg minden fontos információt tartalmaz a múltra és a jelenre vonatkozóan. Ugyanakkor problémaként említhető, hogy a jövőbeli kötelezettségek értéke csak múltbeli adatokból becsülhető. További mérési módszert jelent a pénzügyi gap analízis. Célja a jövőbeli adósság összegének kalkulációja. Ennek értékét veti össze a cél adósságszinttel. A fenntarthatóság negyedik módszere az un. generációs számvitel. E módszer célja a generációk terheinek számszerűsítése és ezek kiegyenlítése. (Schick, 2004.)

A fenntarthatóság emellett felveti a teljesítmény mérésének szükségességét, nem elegendő információ a pénzforgalmi egyenleg ismerete.

5. Generációk közötti arányos teherviselés

A középtávú tervezés alkalmazása hozzásegít a közpénzügyek egy régóta kutatott kérdésének adekvát megválaszolásához. Az államháztartás gazdálkodásának szem előtt kell tartania a generációk közötti arányos teherviselést. (Robinson, 1998.) A jelenbeli jólétet nem szabad a jövő generáció terhére megvalósítani. A méltányosság csak a terhek tényleges kalkulációját követően ítéltethető meg. Ennek érdekében a teljesítmény információk jelentik a kiindulási alapot. E kérdéskör kutatásában (Musgrave, 1985.), (Pallot, 1992.), Auerbach és tsai. (1994.), (GASB¹⁸⁰, 1997.), (Stanton és Stanton, 1998.), (McRae és Aiken, 2000.) az elhatárolás alapú szemlélet új perspektívákat nyit.

6. Governance megközelítés

Az 1990-es évekre a „government” felfogás meghaladottá vált, helyette felváltotta a „governance” megközelítés. E szerint az állam feladata nem merül ki a kiadások átgondolt tervezésében és megvalósításában, ennél ez sokkal többet jelent. Az állam tényleges feladata a hatékony irányítás, olyan politika folytatása, amely a szociális szempontok mellett a gazdasági növekedést is képes támogatni.

A governance szemléletet megalkotó szerzők, ((Keasey és Wright, 1993.), (Nolan, 1995.), (Olson, Guthrie és Humphrey 1998.), (Wright és Hull 1999.), Sharman (2001.)) szerint e szemlélet két dimenzióból, a teljesítményből és a megfeleléségből áll. A teljesítmény dimenzió lényege a 3E követelményt fejezi ki, azaz az államháztartás gazdálkodása legyen gazdaságos, hatékony és eredményes. A konformitás pedig az előző dimenzió bemutatását szolgálja. (Goddard, 2005.) A teljesítmény követelmény a vállalkozói szemlélet egyik legtipikusabb megjelenési formája.

A jó kormányzás alapelve szoros kapcsolatban áll a korábban már említett elszámoltathatóság fogalmával. Az elszámoltathatóság feltételezi a teljesítmények mérését és ennek előírt formában való megjelenítését. Ennek érdekében szükséges az elszámoltathatóság vertikális és horizontális formában történő érvényesítésére. (Fölscher, 2006.)

7. Globalizáció

A piaci tényezők közül ki kell emelni a globalizációt, amelynek hatásai az egész világra kiterjednek. Az államszámvitel fejlődésére a globalizáció számtalan formában fejti ki hatását, ezek közül a leglényegesebbeket emelem ki.

A globalizáció másképpen egy sajátos világgazdasági rendszerként is értelmezhető, amelyben a verseny nemzetközi méretű. Ebben az éles versenykörnyezetben felértékelődik az

¹⁸⁰ GASB = Governmental Accounting Standard Board. A szervezet célkitűzése a közzsféra számára általánosan alkalmazható standardok kidolgozása és alkalmazásuk elterjesztése.

adott országok versenyképessége, az egyes országok már nemcsak a szűkebb környezetében elhelyezkedő államokkal versenyeznek, hanem a világ összes piacgazdasággal rendelkező országával. A nemzetközi tőkemozgások abba az országba irányulnak, amely kedvezőbb feltételeket teremt, ezáltal magasabb tőkehozamot garantál a befektetők számára.

Napjainkra nyilvánvalóvá vált, hogy adott ország versenyképességét döntő mértékben meghatározza az államháztartás gazdálkodásának minősége. A befektetőket elbizonytalanítja az államháztartás magas hiánya, hiszen mindez negatív következményekkel jár az adott ország gazdaságára, amelyek hátrányosan érintik a befektetett tőke jövedelmezőségét.

Amennyiben az állam felelős gazdálkodást folytat, nem rendelkezik jelentős hiánnyal és emellett intézkedéseivel vonzó környezetet teremt, akkor ebben az esetben az adott állam nemzetközi versenyképessége javulhat.¹⁸¹ Az államháztartás gazdálkodásának ezért teljesítenie kell az átláthatóság és a racionális gazdálkodás követelményeit. (Vígvári, 2005.) A globalizáció és ennek területi folyamatai kikényszerítik az államháztartás gazdálkodásának fejlődését, hiszen azon állam, amely e feltételeknek nem felel meg a nemzetközi kereskedelemben hátrányba kerül. E hátrány pedig elvezet a gazdasági teljesítmény szűküléséhez, amely ellentétes a kormányzati célokkal. Tulajdonképpen a kormányzati intézkedéseket korlátok közé szorítják a globalizációs folyamatok.¹⁸²

A globalizáció másik vetülete szerint a piac és a piaci folyamatok meghatározó erővé válnak. A termékek és szolgáltatások nyújtásakor egyre szélesebb körre terjed ki a magánpiac, a korábban tradicionálisan közszféra által ellátott feladatok ellátása átkerül a magánszférához. Ennek számos oka közül említhetjük a mérethatékonyságot, a differenciált vásárlói igényeket vagy a költséghatékonyságot.¹⁸³

A globalizáció emiatt magában hordozza a piaci formájú feladatellátás térnyerésének következtében a piaci módszerek terjedését. Ezek közül is kiemelendő a magánszférában alkalmazott eredményszemlélet közszférában való térhódítása. A piaci módszerek terjedésére példaként említhető többek között a piaci vezetési módszerek, az új foglalkoztatási formák, a piaci értékelési módszerek vagy a kontrolling módszerek átvétele.

¹⁸¹ A versenyképesség dimenzióival jelen dolgozat nem foglalkozik, mert szétfeszítené a tartalmi kereteket.

¹⁸² A korlátozás mértéke persze sok tényezőtől függ. Ezek közé sorolható az adott ország földrajzi helyzete, mérete, gazdasági ereje stb.

¹⁸³ A kutatások ugyanakkor nem feltétlenül támasztják alá azt a véleményt, hogy a piaci szervezetek minden esetben hatékonyabban látják el ugyanazt a feladatot, mint egy közszektorbeli szervezet.

Az államszámvitel hazai története

A gazdasági kihívásokra adott válaszok minden korban az államszámvitel fejlődését hozták. Információkra lett szüksége a hatalomnak az ország vagyoni, pénzügyi helyzetéről.

A hazai államszámvitelre és ehhez szorosan kapcsolódó ellenőrzésre vonatkozó első utalás az 1519-ben született XVII. törvényben található meg. II. Lajos király a központi pénzek jogszerű kezelésének garantálása érdekében elrendelte, hogy a királyi kincstárnok mellé egy ülnököt kell megválasztani, akinek feladatai közé a bevételek és kiadások számbavétele tartozik. A törvény megszületését jellemzően két indok magyarázza, egyrészt a központi pénzekkel való visszaélések számának visszaszorítása, illetve a pazarlás megakadályozása.

A mohácsi vészt követően uralkodó királyok majd mindegyike foglalkozott a kincstár gazdálkodásának szabályozásával. A magyar számadási gyakorlat jelentős átalakult, köszönhetően Magyarországnak a Habsburg Birodalomhoz való kötődéséből. A Birodalom nyilvántartási rendszere illetve számadási módja teljes mértékben adaptálásra került. A magyar kamara a császári kamara alárendelt szerveként működött és az időszakos és éves számadásokat a bécsi kamara vizsgálta felül illetve ellenőrizte.

Az államszámviteli előírások először a királyi kamarák utasításaiban jelentek meg. Elsőként 1528-ban a budai kamara részére kibocsátott kamarai utasítás tartalmazott számvitelre vonatkozó előírásokat. E rendeletek az akkoriban működő pénztári és számviteli szolgálat fejlettségét tükrözik. (Teghze Gerber, 1942.)

A számadási rendszer kezdetben számos hibától volt terhes, ami a feljegyzési módszerek tökéletlenségéből, a nyilvántartások korlátozott információ tartalmából, illetve az ellenőrzési módszerek alulfejlettségéből adódott. Ugyanakkor a korábbi időszakhoz képest minőségi előrelépést jelentett az új számadási rendszer a kincstári bevételek és kiadások nyomon követésében és ellenőrzésében. A számadások félévenként és évenként meghatározott minta szerint készültek. Mind a bevételi, mind a kiadási források külön rovatokban kerültek kimutatásra. Az uralkodók felismerték, hogy az állam irányítása az állami pénzügyek alapos ismerete nélkül nem lehetséges. A számadási rendszer, ha korlátozottan is, de információkat szolgáltatott egyes területek, országrészek pénzügyi-, jövedelmi-, vagyoni helyzetéről, amely adatok fontos szerepet töltek be a központi irányításban. Ezek közül is kiemelkedtek jelentőségüknél fogva az adózással összefüggő információk és más közpolitikák. Természetesen a politikák irányításában elsősorban az uralkodói érdekek domináltak. A bevételek és kiadások pontos ismerete főként a háborús időszakokban vált igazán

kulcsfontosságúvá, hiszen ezek ismeretében lehetett döntéseket hozni katonapolitikai kérdésekben. (Nyikos, 2002.)

Az állami bevételek-kiadások tervezése mellett az ellenőrzés szerepe is egyre hangsúlyosabbá vált, illetve mind fontosabb szerepet töltött be a hatalommal való visszaélés ellenes küzdelemben. Az ellenőrzés a tervezett és befolyt jövedelmek és megvalósult kiadások nyomon követését végezte. Az uralkodók sorozatosan hoztak intézkedéseket az ellenőrzésre vonatkozóan, eredményeképpen a közigazgatási ellenőrzéssel foglalkozók száma jelentősen emelkedett.

A hazai államszámviteli rendszer további fejlődésére élenkítően hatott egy külső esemény, az 1756 és 1763 között zajló osztrák-porosz háború. A harmadik sziléziai háború a Monarchia számára jelentős anyagi terheket jelentett és 1761-től kezdve a pénzügyi források megcsappantak. A finanszírozási források elapadása mellett egy további sajátossága ezen időszaknak, hogy a nyilvántartási rendszer fejletlensége következtében az államadósság pontos értéke nem volt meghatározható, ennek mértékére csak becslések léteztek. Mindez kényszerítően hatott a számadási rendszer fejlesztésére.

Az átalakítás Mária Terézia uralkodásának utolsó éveiben kezdődött meg. A folyamat jelmondata a „világosságot a közpénzügyekben”. A cél elérése érdekében egyértelművé vált, hogy egy olyan könyvviteli rendszer szükséges, amelyre a számvitel képes támaszkodni. Az ezt szabályozó rendelet 1761. december 24-én jelent meg. A rendelet, amellyel, hogy lerakta az új, korábbiaknál sokkal modernebb államszámviteli rendszer alapjait, három fő intézményt az udvari kamarát, a kincstárat és az udvari számvevő kamarát is megalapította. Ez utóbbi szerv feladata lett a számviteli rendszer felügyelete és a pénzügyi ellenőrzések lefolytatása. A korabeli kincstári számvitel jellemzőit Puechberg János Mátyás munkája tárgyalta elsőként részletesen. (Teghze Gerber, 1942.)

Az előzőekben említett szabályozás nagy hatást gyakorolt a hazai államszámviteli rendszerre, hiszen ezt követően csaknem 200 évig e terület működtetésének és fejlesztésének legfőbb felelőse a mai értelemben vett számvevőszék volt. E megállapítás nemcsak Magyarországra, hanem a környező államokra is igaz. A magyar számvevőszék történelmi elődjének, őisének is tekinthetjük az 1761-ben felállított udvari számvevő kamarát.

A magyar számvevőszék fejlődése tekintetében jelentős esemény volt a Kiegyezés, amelynek következtében a magyar államháztartás önállóvá vált. Létrejött kifejezése annak, hogy szükséges egy olyan ellenőrző intézmény felállítása, amely a bevételek és kiadások nyomon követése mellett összeállítja a zárszámadást. A magyar számvevőszék megalapítása egyben azt is eredményezte, hogy a korábban osztrák mintára működő államszámviteli

rendszerünk fejlődése új irányt vett, és 1870 után egy sajátos magyar utat járt be, sok tekintetben meg is előzte az osztrák államszámviteli rendszert. (Nyikos, 2002.)

Az ÁSZ történelmi elődjét a magyar Országgyűlés 1870 májusában állította fel, és a róla szóló törvény 1870 júniusában került elfogadásra. A számvevőszék feladatai között szerepelt a törvény értelmében:

- az állam bevételeinek és kiadásainak,
- az államvagyonnak,
- az államadósság kezelésének és
- az állam számvitelének ellenőrzése.

Szervezeti felépítése meglehetősen egyszerű volt, élén az elnök állt, mellette egy főszámtanácsos, a „szükséges számú” számtanácsos és a segédszemélyzet állt. Az elnököt az országgyűlés által jelölt három személy közül „Ő Felsége által a miniszerelnök ellenjegyzése mellett” nevezték ki élethossziglan. A főszámtanácsost és a számtanácsosokat ugyancsak a király nevezte ki a számvevőszék elnökének javaslatára és a miniszerelnök előterjesztésére. Az elnök kinevezési joga csak a segéd- és a kezelő személyzetre terjedt ki. (1870. évi XVIII. törvény)

A magyar számvevőszékünk - működésének első időszakában - csupán 31 tagból állt: az elnökön és az alelnökön kívül három-három számvevőszéki tanácsosból, osztálytanácsosból és titkárból, valamint húsz számvizsgálóból. Rajtuk kívül „számtisztek, továbbá irodaszemélyzet, napidíjasok és szobák a szükséghez képest az évi költségvetésben megállapítandó számban, ugyanazon ranggal és jelleggel, mint a minisztériumok hasonfokozatú egyénei alkalmaztatnak”. (1870. évi XVIII. törvény) Az „ügykezelés” az elnökségnél, az ügyosztályokon, vagy a tanácsulésen történt.

A számvevőszéki tanácsulésen tárgyalták - a szervezet elvégzett feladataira vonatkozóan - az észrevételekre adott miniszteri válaszokat, a minisztertanács egyes határozatait, a zárszámadást és azokat a jelentéseket, melyeket az országgyűlés elé terjesztettek. Itt történt „a szabályrendeletek és utasítások megbírálása”, vagyis mindazoknak a jogszabálytervezeteknek a véleményezése, melyek „a számvitel és ellenőrzés egyszerűsítése vagy a pénz- és értékezelés javítása végett kibocsáttatnak”. A tanácsuléseken egyszemélyi döntés született (az elnök a „vélemények meghallgatása után személyes felelősségénél fogva... saját meggyőződése szerint mondja ki a határozatot”). Az ülésekről jegyzőkönyvet vezettek, melyhez mellékeltek „az elnök határozatától netalán eltérő külön véleményt” is.

A számvevőszék feladatai végrehajtásához a kettős könyvvitel rendszere szerinti főkönyveket vezette. Pontosan nyilvántartotta az ingó és ingatlan állami vagyont, az

adósságokat, a szociális támogatásokat. Ugyanakkor a számvevőszék működésének költségeit elkülönített számlán mutatta ki. (Nyikos, 2002.)

A korabeli anyagokból kitűnik, hogy a mai terminológiával a szervezet a működési költségvetését határozottan elkülönítette egyéb nyilvántartásaitól, amelyek általános elszámolást illetve speciális feladatellátást voltak hivatva dokumentálni.

Törvény határozta meg a zárszámadás szerkezetét. Az előirányzat nélküli bevételeket és kiadásokat külön feltüntették. Részletes állami leltár készült „ingatlan vagyon, természetmennyek, anyagok, szerek és eszközök, pénzmaradványok, értékpapírok, állami adósságok és követelések, cselekvő és terhelő hátralékok címek alatt”. Rovatonként kimutatták az év eleji és év végi vagyonkészletet, a követeléseket és tartozásokat, a folyó évi utalványozást. Külön szabályokat deklarált a törvény az államadósság ellenőrzéséről, az államkötvény kibocsátások és törlesztések törvényességének, az államadóssági főkönyvek vezetésének vizsgálatáról, az államadósságnak „telekkönyvekbe” vezetésének ellenőrzéséről. Mindezek mellett a számvevőszék ellenőrizte „az időként vert és forgalomba bocsátott fémváltópénz mennyiségét”, amit törvény állapított meg. (1870. évi XVIII. törvény)

A számvevőszék jelentős erőfeszítéseket tett egy korszerű államszámviteli szabályozás kialakítására. A törekvések kézzelfogható eredménye csak később jelentkezett, az előkészítő munka hosszúra nyúlt.

Az államszámvitelre vonatkozó szabályok kidolgozásához nagy lendületet nyújtott az 1875-ös kereskedelmi törvény. A törvény egyik fejezete a vállalkozásokra vonatkozó alapvető számviteli szabályokat sorolja fel. Részletesen kitér a könyvvezetés módjára, bemutatja a mérleg készítésének folyamatát, a leltár készítését, valamint értelmezi a mérleg eszköztételeinek értékelési elveit. A törvény elfogadásával a vállalkozások számviteli szabályozása megfelelt a kor követelményeinek. Az államszámvitel területén azonban még hazánkban jelentős lemaradást kellett behoznia, azonban a vállalkozásokra vonatkozó szabályozás megszületése ösztönzően hatott az államszámvitel fejlődésére.

A számvevőszéknek az államszámvitel fejlesztésére vonatkozó erőfeszítései csak lassan 1897-ben érték el eredményüket. Ebben az évben került elfogadásra az Országgyűlés által a XX. számú törvénycikk, amelynek tárgya a hazai államszámviteli rendszer szabályozása. A törvény öt fejezetből épül fel.

Az első fejezet a költségvetéssel foglalkozik, szabályozza a költségvetés összeállításának folyamatát, a költségvetés szerkezeti felépítését, az elfogadásának rendjét, bemutatja a bevételek és kiadások típusait, valamint e tételek kezelésének szabályait. Továbbá e fejezet részletesen foglalkozik mindezek mellett az államadósság kezelésének szabályaival.

A második fejezet a pénztárak és anyagkezelő hivatalok szolgálatának szabályait tartalmazza. Részletesen bemutatja az utalványozás rendjét, valamint a bevételek és kiadások elszámolásának szabályait. A pénzkezeléssel foglalkozó intézmények számára előírásként jelenik meg egy belső ellenőr alkalmazása, akinek legfőbb feladata a pénzkezelés törvényességének ellenőrzése. A törvény minden egyes pénztár feladatává teszi a számviteli nyilvántartások vezetését és a számviteli rendszerben képződött adatok számvevőségek számára való továbbítását. A nyilvántartások vezetésekor minden pénztár köteles főnaplót vezetni, amely a nyilvántartások vezetésének alapvető dokumentumai. A törvény e fejezete nemcsak a végrehajtás szabályairól, hanem a külső ellenőrzésről is rendelkezik, kifejezve a számvevőszék elsődleges szerepét az állami intézmények gazdálkodási tevékenységének ellenőrzésében.

Az államszámviteli törvény harmadik fejezete a számvevőségek feladataival és területi elhelyezkedésével kapcsolatos szabályokat tartalmazta. A törvény meghatározta a számvevőségek szervezeti struktúráját, az egyes szintek és szereplők felelősségi- és hatáskörét. A 95. § rendelkezése értelmében „a számvevőségek hivatásához és hatásköréhez tartozik:

- jelentéstétel oly ügyekről, a melyekre nézve a minister, illetve az igazgatóság a számvevőséget véleményadásra felhívja, vagy saját kezdeményezésére, valahányszor azt a szolgálat érdekében szükségesnek véli;
- a közigazgatási számvevői segédszolgálat; nevezetesen: az utalványozást megelőző érvényesítés, a pénztárak és anyagkezelő hivatalok rovincsolása, esetleg annál való közreműködés, a közigazgatás céljaira szükséges nyilvántartások, statisztikai és egyéb kimutatások szerkesztése;
- a fizetést megelőző pénztári számfejtés
- a könyvelés és számadási szigorlat, valamint az ezzel kapcsolatos, a 127-141. §-ban közelebb meghatározott teendők;
- az évi részletes előirányzatok, az utalványozási és megszüntetési, továbbá a lekötött hitelekre vonatkozó hátralékkezelési jegyzékek, a pénzkezelési kimutatások elkészítése, illetve összpontosítása.” (1897. XX. törvény)

A központi számvevőszék mellett működtek a területi számvevőségek. A területi számvevőségek fontos feladatát képezte a könyvelési munkák elvégzése is, minden olyan egység számára, amely a területén működött. Továbbá a lekönyvelt adatok alapján a számvevőségeknek kellett összeállítaniuk az un. területi zárszámadásokat, majd ezek aggregációját a központi számvevőség végezte el. (Szögyéni, 1927.)

A számvevőszéki ellenőrzések két alapvető célját nevezi meg az államszámviteli törvény. A számvevőszéki ellenőrzés a számadási tételek jogosultságát és a számadásban szereplő értékek valódiságát vizsgálja. Ezek az államszámvitel területén ma is aktuális alapelvek, a jogszerűség és a valódiság elvének múlt századi megjelenéseként értékelhetjük.

A törvény e fejezete részletesen foglalkozik továbbá az utalványozás rendjével és ennek technikai kérdéseivel, azaz a pénz útjának teljes és zárt nyomon követésével. A pénzkezelési kimutatások esetén a törvény 113. § előírja olyan kiegészítő nyilvántartások vezetését, amelyek „teljes felvilágosítást nyújtanak:

- minden változásról, mely az ingatlan és az ingó államvagyon álladékaiban vagy annak értékében az év folyamán előfordult, és pedig vétel vagy eladás esetén a kapcsolatos kiadás vagy bevétel összegének és elszámolási adatainak, egyéb esetekben a változás indokainak tüzetes megjelölésével;
- mindazon hiányokról, melyek károk, vagy más véletlen esetek folytán keletkeztek;
- azokról az összegekről, melyek a folyó évre előírt járandóságból töröltettek vagy a múlt évi hátralékban változást okoztak;
- mindazokról a követelésekről és tartozásokról, melyek az átfutó kezelésnél az év végén fönmaradtak.”

A törvény utolsó két fejezete, sorrendben az államadósság kezelését és a számadási perrendtartást szabályozza.

A számadás elkészítése a LÁSZ feladatai közé tartozott. A zárszámadást minden költségvetési évről a következő év szeptember 1-ig kellett összeállítani és az Országgyűlésnek beterjeszteni. A LÁSZ a zárszámadással egyidejűleg készítette el a vagyonmérleget és ehhez kapcsolódóan részletes jelentést mellékelte az ellenőrzési tapasztalatairól.

A törvényhez egy négyszáz paragrafusból álló végrehajtási utasítás kapcsolódott, továbbá, később külön pénzügyminiszteri utasítás (36.566/1902. PM. sz.) az ingatlan állami vagyon törzskönyvének és leltárának vezetéséről. Az ezt követő évtizedekben számos módosítás¹⁸⁴ kapcsolódott az államszámviteli törvényhez. (Füzéry et al., 1949.)

Az államszámviteli törvény több szempontból is korszakos jelentőségű. Egyrészt világosan és egyértelműen meghatározta a számvevőszék szerepét az ellenőrzési rendszerben, továbbá az egyes szintek és szereplők közötti kapcsolatokat is részletesen értelmezte. Ezzel a számvevőszék számára egyértelművé vált mit és hogyan kell

¹⁸⁴ Ezek közül a legfontosabbak: 1915. évi XII. törvény, 1920. évi XXVIII. törvény, 1924. évi 5200. PM utasítás, 1947. évi 13880 számú Kormányrendelet.

ellenőriznie, kiszámíthatóvá és tervezhetővé vált az ellenőrzési tevékenység. Az állami vagyonban lezajló valamennyi folyamat rögzítése áttekinthető, ellenőrizhető formában kiemelt jelentőséget kapott, csakúgy, mint az államadósság ellenőrzése. A finomítás, késztetés az eredményesebb számvevőszéki munkára eredményezte a számvevőszéki ellenőrzés hatékonyságának javulását, köszönhetően az egyértelmű felelősségi- és döntési hatáskörnek.

Másrészt a törvény jelentős szerepet játszott az államszámvitel szabályozásában is. A számviteli rend sokkal áttekinthetőbbé vált, nemcsak a költségvetés, hanem az elemi egységek szintjén is. Emellett a nyilvántartások körének meghatározásával és vezetésük szabályainak megalkotásával lehetővé vált az államháztartás gazdálkodásában keletkező információk teljesebb körű megragadása. A nagyobb információtömeg ellenére és a megújult számviteli rend áttekinthetősége eredményeként a zárszámadások egyszerűbbé váltak, és biztosíthatóvá vált az azonos szerkezetben való prezentáció minden költségvetési évben. Az összehasonlítható adatstruktúra mellett lényeges változás az adatok valódiságtartalmának növekedése. Ez egyrészt az alkalmazott számviteli eljárásoknak, másrészt a számvevőszéki ellenőrzések jobb hatásfokának köszönhető.

Az első magyar államszámviteli törvény közel fél évszázadon át szabályozta az államháztartás pénzügyeinek elszámolását. A XX. századi első évtizedeiben a magyar államháztartás világszinten is korszerű államszámviteli szabályozással rendelkezett.

Az 1897-es államszámviteli törvény által létrehozott államszámviteli rendszer a második világháborúig működött.

Ezt követően a szocializmus időszakában azonban a számviteli rendszer további fejlesztése elmaradt, sőt az eddig felhalmozott eredmények is néhány évtizedre „jégelve” lettek. A korábbi magyar államigazgatási rendszer darabjaira hullott és átadta helyét a szovjet típusú államberendezkedésnek.

Az állampénzügyek területén a korábbi értékek helyett újdonságként jelent meg, hogy nem a tisztánlátás elve került kiemelt pozícióba, hanem a politikai érdekeknek megfelelő kimutatások és adatok előállításának képessége. Az államszámviteli rendszer elveszítette korábbi főbb értékeit, azaz a beszámolók valódiságtartalma és az információk teljessége megkérdőjelezhetővé vált. A vezetett nyilvántartások – a rendszer logikájából adódóan - csak korlátozott információforrást jelentettek, és a döntéshozók többnyire politikai szempontok szerinti információkra figyeltek, azaz a döntések jellemzően nem a gazdasági racionalitás talaján születtek. A politika rendre felülírta a gazdasági racionalitást.

Az információk politikai érdekek szerinti eltérítése természetesen hatást gyakorolt a közpénzek ellenőrzésének gyakorlatára is. A számvevőszéki ellenőrzések nem tölthették be funkciójukat, az ellenőrzés teljes mértékben formálissá vált. Az ellenőrzés pártirányítás alatt működött. A törvényességi ellenőrzések során szintén a politikai céloknak megfelelő megállapítások születtek, vagyis az államháztartás csak azon feladatokra fordít forrásokat, amelyekről korábban az Országgyűlés döntött. A politikai hatalom önigazolását szolgálta az ellenőrzési rendszer. Ugyanakkor ebben az időszakban a számvevőszéki ellenőrzések közül teljes mértékben hiányzott a teljesítményellenőrzés, ilyen típusú ellenőrzések lefolytatására nem került sor. (Nyikos, 2002.)

Az állam szinte totális mértékű szerepvállalásával párhuzamosan az ellenőrzés egyre több területet fogott át, azonban a politikai érdekek következtében az ellenőrzés nem tölthette be azon funkcióit, amelyeket napjainkban társítunk az ellenőrzés fogalmához.

Az ellenőrzés sajátosságai alapjaiban különböztek a demokratikus országok ellenőrzési rendszerének jellemzőitől. A szocialista típusú ellenőrzés formálisan megegyezett a kapitalista országok ellenőrzési gyakorlatával, az ellenőrzés e korszakban hazánkban is a tények feltárását tekintette alapvető feladatának, majd ezt követően a terv-tény adatok összehasonlítását. E funkció gyakorlati megvalósítása azonban már teljes mértékben eltérést mutatott a fejlett államok által használt elvektől és módszerektől.

Az ellenőrzés tulajdonképpen annyiban merült ki, hogy a vezetés önmagát ellenőrizte. (Nyikos, 2002.) Ennek a helyzetnek egy sajátos megnyilvánulását jelentette, hogy a Pénzügyminisztérium számolt be az Országgyűlésnek az éves költségvetések végrehajtásáról.

A Pénzügyminisztérium Revizori Főosztálya erős ellenőrzési jogosítványokat kapott, ellenőrzéseket végzett a minisztériumoknál, az országos főhatóságoknál, valamint a fővárosi, megyei és megyei jogú városi tanácsok szakigazgatási szerveinél.

Az ellenőrzési rendszerben újdonságként jelent meg, hogy a pénzügyi folyamatok ellenőrzésével szemben a termelő folyamatok ellenőrzése kapott nagyobb hangsúlyt. Az ellenőrzés tárgyává egyre inkább a használati érték vált, vagyis minden folyamat elsődlegesen a társadalmi hasznossága szempontjából értékelendő. Ugyanakkor a folyamatok pénzügyi vonatkozásai ezen elvnek alárendelődtek és sok esetben jelentőségük teljesen elsikkadt, a pénz passzív szerepében illeszkedve.

A szocialista típusú ellenőrzés mellett, hogy a termelő folyamatok naturális vetületeit helyezte elemzésének középpontjába, e fogalom hatókörét is kitágította. Ezáltal olyan kérdések kerültek látókörébe, mint például a szociális, egészségügyi és egyéb társadalompolitikai témák. A közpolitikák minősítése, ellenőrzése egyfelől pozitívan

értékelhető, másfelől viszont az ellenőrzés átpolitizálódott és mindez természetesen negatívan érintette az ellenőrzési munka hatékonyságát is, az ellenőrzés két alapvető feltétele, a függetlenség és a szakmaiság nem érvényesülhetett. (Nyikos, 2002.)

A szocializmus időszakában, az 50'-es évek elején megszüntetésre került a jól funkcionáló számvevőégi rendszer. Ezzel megszűnt az állami vagyonban zajló folyamatok rögzítése, áttekinthetővé és ellenőrizhetővé tétele, a felelősségre vonás érvényesítése. Ezen intézkedés szintén a tisztánlátás elvének érvényesülését gyengítette, hiszen a számadások összeállítása és a számviteli nyilvántartások vezetése átkerült az elemi egységek hatáskörébe, és az adatok valódiságát a felügyeleti ellenőrzés hivatott biztosítani. Ez ugyanakkor nem volt képes elérni célját, az elemi beszámolók adatai pontatlanná váltak, amelyek azután az aggregáció következtében a zárszámadásban is láthatatlan tévedéseket okoztak.

Az államszámvitel nemzetközi története

Az államszámvitel nemzetközi története szoros kapcsolatban áll az állam szerepének változásával a történelemben. A középkorig az állam szerepe relatíve korlátozott volt, ez elsősorban a védelemre és néhány alapvető szolgáltatás nyújtására korlátozódott. A másik oldalon az állam bevételei között az adó és adójellegű bevételek kevésbé játszottak meghatározó szerepet, főként a kereskedelemről és a mezőgazdasági tevékenységből származó bevételek adták az állam főbb bevételi forrásait. A bevételek nyilvántartása jelentős feladatot jelentett, ugyanakkor a közigazgatási teendők kevésbé voltak bonyolultak.

A középkorban a gazdasági folyamatok mellett az állami feladatokban is alapvető változások következtek be. Az állam szerepe már nemcsak a védelemre korlátozódott, hanem mindez kiegészült olyan feladatokkal, mint például a kereskedelem fejlesztése, a bányászat és az erre épülő tevékenységek támogatása vagy a városiasodás problémájának kezelése. Az állami feladatok számának gyarapodása a kiadások értékének növekedését is jelentette, amely ezzel párhuzamosan az államháztartás bevételi oldalát is érintette. Az államháztartás egyre fontosabb szerepet kezdett el betölteni a gazdaságban. Nyilvánvalóan e szerep azzal a ténnyel is összefüggésbe hozható, hogy az uralkodók törvényhozói jogkörüknél fogva alapvetően meghatározták a gazdasági fejlődés lehetőségét. (Lőrinc, 2004.) A bevételi és kiadási oldal növekedése egyben a nyilvántartások vezetésének fokozott pontosságát és az ebben alkalmazott módszerek tökéletesítését követelték meg. Az „államszámvitel” e korban a bevételek és kiadások nyilvántartását végezte és egyszerű módszerekkel összeállított költségvetéstervek előállításában nyújtott segítséget. A 17. századig tulajdonképpen e feladatok nem változtak.

Az államszámvitel fejlődésében nagy lökést jelentett a velencei kereskedelmi számvitelről szóló leírás elkészítése 1494-ben, amely Luca Paccioli nevéhez kötődik. Az általa leírt módszer kettős könyvelés néven vált ismertté.

Az állam szerepének növekedése a pénzügytan kutatóit arra ösztönözte, hogy különböző szempontok alapján vizsgálják az államháztartások működését. E kutatások a kezdetekben leíró jellegűek voltak, a 18. századtól jelentek meg az első elemző munkák. A 18. század közepétől a kutatások egyre inkább specifikussá váltak, az elemzések nem általában az államháztartást vizsgálták, hanem ennek valamely területét. E célok között is elkülönült a kincstári vagy más néven kamerális számvitel kutatása.

A kincstári számvittel foglalkozó munkák első darabja Francesco Munoz de Escobarnak a „Racionális adminisztráció és számítások” címmel 1599-ben megjelent könyve. A két

kötetes mű első kötete több mint 650 oldalon az állami és községi igazgatásban előforduló számításokat, valamint a számadás¹⁸⁵ jogi szabályait mutatja be. A mű második kötete pedig mintákat közöl, amelyek alátámasztják az első részben közölt szabályokat.

Az 1600-as évekből két szerző neve említendő. Johann Heeser (1665.) „A helyi közösségek, mint racionális szerveződések” című művében a településeken vezetendő nyilvántartásokat foglalja össze, valamint számos tanácsot ad e nyilvántartások tartalmának kialakítására és vezetésük gyakorlatára. A másik szerző Martin Neurath (1666.), aki a „Racionális szolgáltatásnyújtás alapjai” című munkájában szintén a településeken vezetett nyilvántartásokat veszi számba. Ezek a munkák az államszámvitel történetének előszelét jelentik, hiszen konkrét számviteli kérdéseket nem taglálnak, de felhívják a figyelmet a nyilvántartások vezetésének fontosságára, amely a későbbiekben meghonosodó államszámvitel egyik kiinduló feltétele.

Az államszámvitel modern őseinek kialakulása a 18. század közepére tehető. A kialakulása szempontjából nagy jelentőségű egy német szerzőnek, Jakob Doeplernek „A hűséges és hűtlen számadó” című műve. A három kötetes mű a különböző nyilvántartások vezetésével foglalkozik. Jelentősége abban áll, hogy a szakirodalomban elsőként fogalmaz meg vizsgálati eljárásokat és az egyes nyilvántartások vezetésével kapcsolatos bírálatokat. E mű az államszámvitel egyik alapító írása.

Elsőként Puechberg Mátyás tárgyalta részletesen a kamerális számvitel szabályait. 1762-ben megjelent „A bevezetés a továbbfejlesztett kamerális számvitel rendszerébe” című munkája, amely nagy hatást gyakorolt a német nyelvű irodalom fejlődésére. A XVIII. században munkáját feldolgozta Klipstein (1778), Jung (1786) és Brand (1788).

1822-ben Bécsben jelent meg Szarka Józsefnek a „Számvitel” című műve, amely elsőként foglalta össze az államszámvittel kapcsolatos ismereteket. Munkája összefoglaló jellegű, elsősorban a német irodalomra támaszkodott, ugyanakkor számos elemet vett át a magyar gyakorlatból.

A német és osztrák XIX. századi irodalomból meghatározó jelentőségű szerzők többek között Escherich, Fröhlich, Löw, Schrott, Gruber, Seidler és Schwarz.

Az összehasonlító számvittel foglalkozó szerzők közül kiemelkedik Czoernig, aki részletesen bemutatja és elemzi az osztrák kincstári számvitel történetét az „Osztrák Monarchia statisztikai rendszerének kézikönyvében”. Munkásságát Lichtnegel folytatta, aki az osztrák számvitel és kontrolling történetét mutatta be „Az osztrák számviteli és kontrolling

¹⁸⁵ A számadás mai megfelelője a könyvvezetés.

rendszer fejlődésének története” című munkájában, amely Bécsben jelent meg 1872-ben. Ennek keretében bemutatta az osztrák államszámvitel fejlődésének folyamatát is. E szerzők érdeme, hogy elsőként ők különítették el az általános számvitel, az államszámvitel és a számviteli jog tárgyalását. A magyar irodalomban e megkülönböztetéssel csak az 1800-as évek végén találkozunk.

Az államszámvitel fejlődésének következő fontos állomása a községi és városi számviteli módszerek elterjedése. Mindez hatást gyakorolt a központi szint számviteli rendszerére, a településeken alkalmazott könyvvezetési módszerek kerültek átvételre kormányzati szinten. E folyamat a szakirodalomban a fejlettebb kincstári számvitel néven jelenik meg. (Teghze Gerber, 1942.)

Az előzőekben bemutatott szerzők képviselik az államszámvitel un. német iskoláját. Ezen irányzaton belül jellemzően német és osztrák kutatók találhatók. Az államszámvitelnek a német iskola mellett a 18. századtól kialakult egy másik irányzata is, az un. olasz iskola. Ezen iskolán belül is különböző irányzatok alakultak ki és léteztek egymás mellett. Az általános könyvvezetési ismeretek tárgyalásával foglalkozott az un. lombardiai iskola, amelynek képviselői közé tartozott két trieszti professzor, Villa és Tonzig. Ezen iskola tevékenységét jelentősen befolyásolták a német államszámviteli hagyományok, lévén, hogy a német iskola hatóterületéhez közel helyezkedik el Lombardia. Újszerű megközelítést jelentett Cerbeni módszere az un. logismográfiai eljárás¹⁸⁶, amely szerint az államszámvitel témaköreit folyamatszempléletben ábrázolta. Ezek mellett alakult ki a velencei iskola, amelyet Besta és Ghidiglia képviseltek. Ezen iskola jellemzően a számvitel nyilvántartás alapvető módszerére, a kettős könyvvitelre fókuszált és ennek alkalmazási lehetőségeit vizsgálta az államszámvitelben. Továbbá létezett egy un. statmográfiai iskola is, amely a statisztikai módszerek alkalmazását szorgalmazta az államszámvitel területén. Ezen irányzat legnagyobb hatású képviselője Pisani.

A 20. századtól kezdve jelentek meg azon művek, amelyek a kincstári számvitel rendszerét nem egyetlen irányzat alapján mutatták be, hanem igyekeztek általános elveket és módszereket azonosítani. E munkákra jellemző, hogy több ország államszámviteli gyakorlatát mutatják be, és erre támaszkodva értelmezik a közös pontokat, amelyek követendő példaként állíthatók az európai államok államháztartásai számára. Az első ilyen átfogó jellegű munka Gomberg nevéhez köthető, aki 1908-ban publikálta „Az államszámvitel alapjai” című könyvét. Ezt követően 1923-ban jelent meg Hügli F., „Könyvvezetési rendszerek és

¹⁸⁶ Az eljárás részletesebb ismertetését lásd később ezen alfejezeten belül.

módszerek” című munkája, amelyben összefoglalja az egyszeres és kettős könyvvitel jellemzőit, és ajánlásokat fogalmaz meg a kettős könyvvitel szerint vezetett nyilvántartások típusaira és ezek vezetésére vonatkozóan. Az 1930-as években a szerzők figyelme egyre inkább az államháztartásban alkalmazott mérlegekre terelődött, ezek közül is kiemelkedően a vagyonomérlegre. Schmalenbach értelmezte elsőként a dinamikus mérleg fogalmát az 1933-ban megjelent „Dinamikus mérleg” című könyvében.

Az egyes államok államszámviteli gyakorlata mindig is jelentős eltéréseket mutatott. Minden állam a saját államberendezkedési típusának, közigazgatási-számviteli hagyományainak megfelelően alakította ki államszámvitelének rendjét. Ezen belül az európai államok eltérő módszereket alkalmaztak a kincstári számvitel és a kettős könyvvitel területén. Az egyes államok által alkalmazott államszámviteli rendszer változékonysága jelentősen elmaradt a magánszféra számvitelének fejlődésétől. (Teghze Gerber, 1942.)

A következőkben az államszámvitel két elemének, azaz a kincstári számvitelnek és a kettős könyvvezetésnek a német nyelvterületen való főbb jellemzőit mutatom be, teszem ezt azért, mert a magyar államszámviteli rendszer e módszertanból nőtte ki magát.

A kincstári számvitelre jellemző, hogy a vagyonváltozásokat, mint bevételeket és kiadásokat értelmezi, és ennek megfelelően történik e tételek elszámolása. Emellett az egyes vagyonrészekről külön-külön idősoros elszámolást vezet, ugyanakkor a változásokat a megfelelő számlákon rendszeresen könyveli. A kincstári számvitel a pénzforgalommal kapcsolatos bevételeket és kiadásokat rendszerint külön főkönyvben könyveli el. A kincstári főkönyv tartozik oldalán a vagyonváltozásokat, míg a követel oldalán a teljesített bevételeket, és kiadásokat könyveli el, és tartja nyilván. Ezáltal az előírt bevételek és kiadások értéke összehasonlíthatóvá válik az előírányzatokkal, vagyis a tervezettől való eltérés mérhetővé válik. A kincstári számvitelben az összes vagyonrész változása elszámolásra kerül, ugyanakkor a főkönyv, jellemzően az átláthatóság érdekében nem tartalmazza e változások bontását, hanem az összevont adatok kerülnek elszámolásra. (Szögyéni, 1927.)

A kincstári számvitel alapvető elszámolási egysége a rovat¹⁸⁷, amely a költségvetés legkisebb definiálható elemét jelenti. A főkönyvben jellemzően minden rovat külön számlán szerepel, ugyanakkor speciális esetekben összevonások alkalmazhatóak.

A kincstári számvitel elméletét a német iskola képviselői jellemzően a következő részekre bontották:

- pénztári számvitelre,

¹⁸⁷ A rovat a mai terminológia szerint a költségvetési sornak felel meg.

- anyagok és mezőgazdasági termékek számvitelére,
- leltári számvitelre,
- és a zárszámadás szerkesztésére.

A pénztári számvitelben kulcsszerepet tölt be a napló, amelyben idősorosan kerültek elszámolásra a vagyonszármazást okozó gazdasági események. A naplók tehát bemutatták az egyes vagyonelemek értékét, és ezek előző időszakhoz viszonyított változásait. Jellemzően minden egyes vagyonelemhez külön napló kerül vezetésre, és ezeken belül tetszőleges számú bontás lehetséges. A naplók között az egymáshoz való kapcsolatuk alapján megkülönböztethetünk fő-, al-, és segédnaplókat. A főnapló vezetésének olyan pénztáraknál volt különleges jelentősége, amelyek több számadási ág kezelését látták el. A naplók képezték az alapját a számadási naplók elkészítésének, amelyek az adott egység számviteli tevékenységének megítélése szempontjából voltak nélkülözhetetlenek. A naplók vezetésének arany szabálya szerint minden bevételt és kiadást, a felmerülését követően azonnal, de legalább még az adott napon el kell számolni. Ezt megelőzően, az 1860-as évekig élt a téves szemlélet, amely szerint a gazdasági esemény naplóba való rögzítése meg kell előzze az esemény tényleges bekövetkezését. (Füzéry és társai, 1949.) E gyakorlat azért is bírálható, mert a bekövetkezés körülményeiben rendkívüli események következhetnek be, amelyek az elkönyvelt események módosítását igénylik.

A naplók vezetésében sajátos szabályok vonatkoztak a letétek letétnaplóban való rögzítésére. Az államháztartás javára befolyt azon bevételeket, amelyeknek rendeltetése nem állapítható meg, illetve elszámolásuk jogcíme nem ismert, idegen pénzként¹⁸⁸ kerülnek elszámolásra és nem letétként. Ebből következően a költségvetés javára felvett hiteleket nem lehetett a letéti naplóban nyilvántartásba venni.

A naplóban való elszámolás feltétele az előforduló bevételek és kiadások jogosultságának és megtörténtének okmányokkal való igazolása. Az igazoló okmányok alapvetően kétféle típusúak lehettek, vagy a megtörtént vagyonszármazások jogosultságát vagy a vagyonszármazások megtörténtét, vagyis valódiságát támasztották alá. A jogosultságot rendszerint az utalványozási joggal rendelkező hatóságok által kibocsátott utalványrendeletek igazolták.

A pénztári számvitel keretében rendezésre kerültek a költségvetési évben nem esedékes követelések és kötelezettségek¹⁸⁹. A kor szerzői hangsúlyozták e tételek elszámolásának

¹⁸⁸ Az idegen pénz fogalmát napjaink szabályozása átfutó tételeknek nevezi.

¹⁸⁹ Ilyen tételek például a nyújtott előlegek, a kölcsönök részletfizetései, a köztartozások vagy a több évet érintő költségvetési programok.

fontosságát, hiszen e tételek nélkül a jövedelmi és vagyonmérlegek nem mutatják az államháztartás valós helyzetét. (Teghze Gerber, 1942.), (Szögyéni, 1927.) Mai fogalmakkal élve, az aktív és passzív időbeli elhatárolások könyvelése jellemzően két módszer szerint történhetett. Az egyik módszer szerint az adott költségvetési számlán a követelések és tartozások teljes értéke előírásként kerül elszámolásra, és ennek értékét csökkenti a tényleges bevétel, illetve kiadás összege. Vagyis a nem esedékes követelések – kötelezettségek összege hátralékként jelentkezik az adott számlán. A másik módszer szerint évről-évre csak az esedékes részletek elszámolása történik meg, míg a nem esedékes követelések illetve kötelezettségek külön számlára kerülnek.

Az államháztartás gazdálkodása szempontjából nemcsak az egyes pénztárak pénzkezelése bír kitüntetett jelentőséggel, hanem az államháztartás összevont pozíciója is. E feladatot különböző elnevezésű és kompetenciájú szervezetek végezték, jellemzően a Pénzügyminisztériumnak alárendelten. A központi könyvelés alapját a pénztárak által vezetett forgalmi adatok adták, ebből adódóan a központi könyvelés másképpen forgalmi könyvelésnek is nevezhető. A központi könyvelés célja az egyes ágazatok bevételeinek és kiadásainak összevont kimutatása, majd ebből kiindulva az államháztartás egészére vonatkozó adatok előállítás.

A kincstári számvitel részletes szabályokat fogalmazott meg a leltárkészítésre vonatkozóan is. E szabályok a leltárkészítés mennyiségi és minőségi tényezőivel foglalkoznak. A mennyiségi szabályok között kiemelkedő jelentőségűek a leltár felvételére vonatkozó szabályok, ezeket a leltárkészítés alapelveinek is nevezhetjük. A minőségi szabályok között említést érdemel az értékcsökkenés kezelése. A német iskola szerint e szempontból különbséget kell tenni az üzemi és a nem üzemi jellegű hivatalok között. Az előbbiek esetén százalékos formában az értékcsökkenés elszámolása szükséges, ugyanakkor a nem üzemi jellegű állami szervezeteknél részleges vagy százalékos értékcsökkenésre nincs szükség, mert magyarázata szerint a fenntartási költségek fedezetet jelentenek az amortizációra. Ebből a szempontból lesz különösen fontos szerepe a leltárnak, hiszen ki kell mutatnia a könyv szerinti érték és a tényleges forgalmi érték esetleges eltérését. Amennyiben eltérés mutatkozik e két érték között, a könyvvezetésben a szükséges módosításokat át kell vezetni. (Teghze-Gerber, 1942.) Az amortizáció ilyen formában való kezelése semmiképpen sem tekinthető optimális megoldásnak, de még mindig jobb, mint az értékcsökkenés napjainkban történő kezelése.

A kincstári számvitelnek a legfontosabb feladata az adott költségvetési év gazdálkodásáról átfogó képet adni a zárszámadás formájában. A kamerális számvitel előbbieken bemutatott elemei is tulajdonképpen e célt szolgálják. A zárszámadásnak be kell mutatnia az államháztartás bevételeit és kiadásait, valamint a vagyonban bekövetkezett változásokat.

A zárszámadás elkészítése a következő lépések szerint történik (Teghze Gerber, 1942.):

1. A pénzkezelési kimutatások és tárcazárszámadások¹⁹⁰ elkészítése
2. A költségvetéstől való eltérések indoklása.
3. A vagyonleltár szerkesztése.
4. Az állami zárszámadás összeállítása.

A pénzkezelési kimutatások és a tárcazárszámadások elkészítése a számvevőségek feladata. Ennek alapja az egyes pénztárak főkönyvi adatai, és tulajdonképpen a pénzkezelési kimutatás a tárcafőkönyv számláinak zárlati adatait tartalmazza. A tárcazárszámadások elkészítése két lépésben történik. Elsőként az utalványozó hatóságok számvevőségei az előírásoknak megfelelő formában küldik el zárszámadásukat az illetékes minisztériumnak, majd ezt követően a minisztérium mellett működő központi számvevőség állítja össze a tárcára vonatkozó zárszámadást.

A zárszámadás összeállítását követően az adatait össze kell hasonlítani a költségvetési törvény tartalmával. A terv és tényértékek eltérésének okait minden esetben indokolni kell. Az eltérés leggyakrabban túlzott kiadás vagy alacsonyabb bevétel formájában jelenik meg. A német iskola szerint az eltéréseket az adott területért felelős miniszternek kell indokolnia, és az Országgyűlés joga az indoklás elfogadása vagy annak megtagadása. A megtagadás esetén ennek következményei a következő évi költségvetésben jelenik meg, a kormány nem térhet el büntetlenül az előirányzatoktól.

A zárszámadás csak akkor nyújt teljes képet, ha az előirányzatok teljesülése mellett bemutatja az egyes vagyonelemek értékében bekövetkezett változásokat és az állami vagyon aktuális értékét. A vagyonskimutatások és pénzkezelési kimutatások együttes vizsgálata alapján ítéltethető meg az államháztartás adott évi gazdálkodása.

Az előző információk ismeretében lehetséges a zárszámadás összeállítása. A pénzkezelési kimutatásokat és a tárca zárszámadásokat egy erre hivatott szervnek¹⁹¹ kell megküldeni. Az összeállítással kapcsolatban a német iskola négy alapkövetelményt fogalmazott meg, amelyek betartásával a zárszámadás teljes mértékben betöltheti funkcióit. (Teghze Gerber, 1942., 239.

¹⁹⁰ A tárca kifejezés a mai terminológia szerint a költségvetési címnek felel meg.

¹⁹¹ Magyarországon e feladatot a Legfőbb Állami Számvevőszék látta el. Más országokban például a pénzügy-minisztérium fennhatósága alá tartozó intézmény töltötte be e funkciót.

o.) Ezek a következőkben összegezhetők. Az állami zárszámadás szerkesztésének első követelménye, hogy az államháztartás adatainak a költségvetési előirányzatok szerkezetével kell harmonizálnia. Ebből a szempontból ajánlott a költségvetési törvény irányadó szerepe. A második követelmény az átláthatóság elve, amely szerint olyan áttekinthető szerkezetben kell a zárszámadást összeállítani, hogy a költségvetéssel való összehasonlítás könnyedén megoldható legyen. A harmadik elv szerint a zárszámadáshoz mellékelni kell a vagyonkimutatást is, valamint kívánatos a leltári vagyonváltozások és a pénzforgalom közötti kapcsolat bemutatása. A negyedik elv a vagyonkimutatás szerkezetére vonatkozóan fogalmaz meg ajánlást, e szerint olyan szerkezetben kell ezt elkészíteni, hogy a vagyonváltozások értéke egyértelműen kiderüljön.

A kincstári számvitel német iskolája szerint a költségvetési év eredménye az alábbiak szerint számítható ki, a következő módszerek közül lehet választani (Teghze Gerber, 1942.):

- az állami vagyon év végi és év eleji értékének összehasonlításával,
- az egyes vagyonelemek éves tiszta értékváltozása segítségével,
- a pénzkezelés előírt bevételeiből és utalványozott kiadásaiból kiindulva, és mindezt korrigálva a többi vagyonscsoport tiszta vagyonváltozásával,
- vagy a pénzforgalmi adatokból kiindulva, figyelembe véve a bevételi és kiadási hátralékokat, az átfutó tételeket és a többi vagyonelem értékének változását.

Az államszámvitelben a kincstári számvitel mellett a kettős könyvvitel játszik fontos szerepet. A kettős könyvvitelnél kétféle elszámolás történik, számlasoros és idősoros. Az előbbi eszközei a főkönyvek, míg az idősoros elszámolás eszköze a napló és a pénztárkönyv¹⁹². A pénztárkönyv az előforduló bevételek és kiadások rögzítésére szolgál. A főkönyv az alapkönyvekben idősorrendben elszámolt vagyonváltozásokat rendszeresen, meghatározott szerkezetben csoportosítva tartalmazza. A főkönyvek között tiszta állományszámlákat, tiszta eredményszámlákat és vegyes számlákat lehet megkülönböztetni. A kettős könyvvitel lényegéből adódóan minden gazdasági esemény legalább két számlán jelenik meg, egymással ellentétes oldalon.¹⁹³ A kettős könyvvitel által alkalmazott számlatípusok között fontos szerepet töltenek be az összesítő számlák. Ilyen számla a mérlegszámla, a tőkeszámla és az eredményszámla. A kettős könyvvitel szerinti nyilvántartások vezetése kétféle módon történhet, közvetlen és közvetett módon. E módszerek közötti alapvető különbség, hogy a közvetlen módszer esetén a tételek közvetlenül kerülnek a főkönyvbe, míg a közvetett módszernél elsőként valamilyen gyűjtési elv szerint kerülnek

¹⁹² E kettő kombinációja is elképzelhető – ennek elnevezése pénztárnapló.

¹⁹³ A számla típusától függően a tartozik, vagy a követel oldalon.

csoportosításra, és ezek összértéke kerül át minden hónap végén a főkönyvbe. A főkönyvből havonta ellenőrzési célból ún. próbamérleget érdemes készíteni, amellyel a vezetett nyilvántartások és a főkönyv adatai egyeztethetők egymással. (Szögyéni, 1927.)

Az európai államok többsége és az Egyesült Államok a 18. századtól kezdve a kettős könyvvitel elvét alkalmazza. Ugyanakkor a teljes körű elszámolás a 19. század közepéig nem volt jellemző, az államok túlnyomó része nem törekedett a vagyonmérleg összeállítására és az eredménynek a kettős könyvvitel szerinti kiszámítására. Kivételt képeztek ez alól a német iskolát követő államok és Olaszország.

Franciaországban a könyvelés hét területet fogott át: a pénztárak és tárcák számadásait, a közjövodelmeket, a közkiadásokat, a különleges szolgálatokat, a kincstári műveleteket, a különleges alapok számadásait és az átfutó tételeket. A gazdasági eseményeket az alapkönyvek tartalmazzák, amelyeket azután a naplóban összesítettek és a főkönyvben nyitott számlákon csoportosították.

Svédországban a 19. század elejétől szabályozták a vagyonmérleg szerkezetét és összeállításának szabályait. Hasonló módszerrel készültek vagyonmérlegek Olaszországban és Svájcban is a 19. század közepétől.

Olaszországban 1869 óta alkalmazott a kettős könyvvitel az államszámvitelben. E szabályozás azonban kevésbé vette figyelembe az államháztartás gazdálkodásának sajátosságait, és főként a kereskedelmi számvitel alkalmazását tűzte ki célul. Azonban számos probléma adódott e megközelítésből, amely arra ösztönözte az olasz kutatókat, hogy a kettős könyvvitel módszerét adaptálják az államháztartás keretében. Az olasz kormány Cerbonit bízta meg 1876-ban az új módszer kidolgozásával. A kutatások 1882-ben zárultak le, az ún. logismográfiai eljárás kidolgozásával. Az eljárás szintén a táblázatos naplót alkalmazza, azonban a főkönyv beosztása eltér a többi államban alkalmazottól. A napló felépítése során abból a megfontolásból indul ki, hogy minden gazdasági esemény esetén négy személy érintett: a tulajdonos, a vagyonkezelő, az ügynökök és az ügyfelek. A vagyonkezelő számlája a tulajdonos és az ügynökök, valamint az ügyfelek számlájával mindig egyensúlyban áll. Ebből következően, Cerboni szerint, csak az utóbbi három személy egymáshoz való viszonyát kell az elszámolással kifejezésre juttatni. A könyvvezetésben vezetett számlák egy-egy vagyonelem nyomon követésére szolgáltak. A módszer lényege szerint a naplóból bármikor megállapítható a vagyon összértéke, valamint a követelések és tartozások értéke.

A kutatók többsége azonban élesen bírálta e módszert, mondván túlzottan nagy erőfeszítéseket igényel a napló ilyen szintű vezetése, és az államháztartás gazdálkodása számára a vagyon értékének évközi változása kevésbé jelentős információ. Ez utóbbi bírálat

véleményem szerint kevésbé fogadható el, hiszen az indokolatlan vagyonsvltzások évközi felderítése alapvető jelentőségű nemcsak a kormány, hanem az adott szervezet számára is.

Svájcbn az un. konstans számvitel módszere terjedt el az államháztartás keretei között. Ennek újdonsága abban határozható meg, hogy a vagyonsvltzások értékét szembeállította az elrendelt és teljesített vagyonsvltzásokkal. Ez utóbbi két számlatípuson belül megkülönböztette a vagyonskezelési, a pénztár és a leszámolószámlákat.

A német iskola egyik sajátos képviselője Constantini kísérletet tett a kincstári és a vállalkozások által alkalmazott számvitel egyesítésére. Módszere 1903-ban került bevezetésre elsőként az észak-németországi Eisenachban, majd később több német városban. Újításának köszönhetően a napló vezetése mellőzhetővé vált, valamint minden gazdasági eseménynél a főkönyvben megjelenítette külön oszlopban az előirányzatokat és ezek teljesítését. Ezáltal a terv adatoktól való eltérés sokkal gyorsabban megállapíthatóvá vált. (Teghze-Gerber, 1942.)

Az elhatárolás alapú államszámviteli rendszer bevezetésének főbb témakörei

Az elhatárolás alapú szemlélet megvalósítása különböző módszerek alkalmazásával történhet. A következőkben e módszertan azon témaköreit mutatom be, amelyek kulcsterületet jelentenek az adaptáció szempontjából.

Beruházások kezelése

A teljesítményszemlélet térnyerésével a beruházásokkal kapcsolatos kérdések előtérbe kerültek. Ennek indoka egyrészt, hogy a beruházások jellemzően hitelből finanszírozottak, a hitelfelvétel pedig befolyásolja az eredmény értékét. Másrészt pedig az eszközök pótlása illetve az eszközállomány növekedése meghatározza a feladatellátás minőségét. Vagyis felértékelődött a beruházások tervezési folyamata.

A beruházások kezelése azért is külön figyelmet érdemel, mert az államháztartás nyilvántartási és beszámolórendszerében a beruházásokkal kapcsolatos tranzakciók elkülönülnek az eszközök nyilvántartásától.¹⁹⁴ Mindez a pénzügyi és a cash-flow kimutatásban jól érzékelhető.

Új módszernek számít a beruházási kimutatás összeállítása. (FFA¹⁹⁵, 2008.) Ennek célja a megvalósítandó illetve a ténylegesen megvalósult beruházások értékének szembeállítása. A finanszírozási források között szerepel a tárgyévben elszámolt terv szerinti illetve terven felüli értékcsökkenés összértéke. Ennek indoka, hogy az államháztartás egységeinél a vagyon megőrzése kiemelt cél.¹⁹⁶ Az elhasználódott vagyontárgyakat pótolni kell. A beruházási kimutatás finanszírozási oldalán szerepelnek további források is, úgymint a hitelfelvétel, a beruházási hozzájárulások illetve a rendkívüli beruházási források, mint például a pénzügyi eszközök értékesítéséből származó jövedelem.¹⁹⁷

A beruházások bekerülési értéke között pedig a ténylegesen megvalósított beruházások értéke jelenik meg jellemzően kategóriánkénti csoportosításban. E csoportok nagyrészt a mérlegben alkalmazott tagolás szerint épülnek fel.

A nettó beruházás értéke mutatja meg a vagyon változás mértékét. Ha ennek értéke negatív, akkor mindez a beruházási állomány csökkenését jelzi. Vagyis az adott egység eszközállománya csökkent a tárgyévben és a rendelkezésre álló források egyéb célokra kerültek felhasználásra.

¹⁹⁴ Eltérően az üzleti számviteltől, ahol a beruházásokkal kapcsolatos tranzakciók az eszközökhöz kapcsolódnak.

¹⁹⁵ FFA= Federal Finance Administration. (A svájci Föderális Pénzügyi Hivatal angol megfelelője)

¹⁹⁶ Feltételezve, hogy az ellátott feladatok változatlanok.

¹⁹⁷ Amelyek egyben rendkívüli beruházási ráfordításokat jelentenek.

A beruházásokkal kapcsolatos kimutatások információtartalmát tovább javíthatja a beruházási cash-flow alapján a beruházási kiadások forrásainak részletes bemutatása.

A beruházási kimutatás abból a szempontból is nélkülözhetetlen, hogy bemutassa a beruházásokhoz szükséges források értékét. Segítségével a költségvetési döntéshozók számára igazolhatóvá válik az egység hitelfelvételi szándéka.

Speciális kötelezettségek kezelése¹⁹⁸

A kötelezettségek értékének pontos nyilvántartása a gazdálkodás számára fontos információt jelent. Ennek ismeretében lehet felkészülni a jövőben teljesítendő kiadásokra, azaz a hosszú távú szemlélet egyik megjelenési formája. Egyben a kötelezettségek értéke megmutatja a jövő generációkra háruló terheket. (Auerbach, 1994.)

A jövőbeli kötelezettségek között kitüntetett szereppel bírnak az államháztartás szintjén a társadalombiztosítás alapjaival kapcsolatos várható kiadások. A gazdálkodás valós helyzete csak e tételekkel együtt határozható meg objektíven.

A megjelenítés módjára vonatkozóan többféle elképzelés született. A javaslatok egy része arra irányul, hogy a jövőbeli tételek értékét az analitikus nyilvántartásokban kell nyilvántartani és minden évben csak a következő időszakra vonatkozó részüket kell megjeleníteni.¹⁹⁹ Más elképzelések szerint a mérlegben az ilyen típusú kötelezettségek teljes értékének szerepelnie kell. Eszerint a valós helyzet megállapítható.

Kiemelt fontosságú a garanciavállalások nyilvántartása is. A garancia lehívása jelentős kockázatot jelent az államháztartás vagy az egység gazdálkodása számára. Bármelyik megoldás szerint is kerülnek e tételek nyilvántartásra, két előnyük sorolható fel. Egyrészt a hosszú távú szemlélet nyilvántartási rendszerbe integrálása, másrészt pedig a kötelezettség típusok valós következményeinek figyelembe vétele.

Eszközértékelés

Az elhatárolás alapú nyilvántartási rendszer legtöbbet vitatott kérdése az eszközök értékelése, mely értékelési módszer alkalmazandó az egyes eszköztípusok esetén.

Az elhatárolás alapú szemlélet általános értékelési kritériuma szerint az eszközöket a piaci értéken vagy az újraelőállítási költségén kell nyilvántartani. A piaci érték kétféleképpen határozható meg. Ha létezik az eszköznek piaca, akkor az eszköz értéke a hosszabb időtávon érvényes maximális eladási árral egyenlő. Ha nincs piaca, akkor a gazdasági érték koncepciója használandó, azaz a nyilvántartási érték az eszközzel realizálható jövőbeli

¹⁹⁸ Mérlegen kívüli tételek.

¹⁹⁹ Az időszak hossza jellemzően a költségvetés tervezésének időhorizontjával esik egybe.

hozamok nettó jelenértéke.²⁰⁰ (Robinson, 2002.) Általában az első eszközértékelési lehetőség a köztulajdonban lévő eszközök esetén nem áll fenn, a hozamok szerinti értékelés pedig kevésbé objektív. A gazdasági értékben akár az externáliák hatásai is figyelembe vehetőek, amelyek pénzbeli értéke nehezen határozható meg.

Gyakran elhangzik az a vélemény, hogy a piaci értékelés több eszköz esetén nem alkalmazható. Ennek következményeképp a nyilvántartási rendszer kevésbé lesz valós és konzisztens. (Mayston, 1992.) E csoportba tartoznak többek között az infrastrukturális eszközök. Nehéz meghatározni ezen eszközök tényleges értékét. (Pallott, 1992.) Számos probléma merül fel ezzel kapcsolatban, mint például a piaci viszonyok korlátozottsága, a fenntartási kötelezettségük, a pótlásuk hosszabb idő múlva esedékes, a bekerülési érték pontos értéke, a hasznos időtartam hossza, az aktuális állapotnak megfelelő érték meghatározása és a pótlási érték kalkulációja.

Az újraelőállítási költségen való értékelés szintén kétféle módszer szerint történhet. Az egyik módszer szerint a kiindulási alap az eszköz múltbeli aktiválási értéke²⁰¹, majd ennek értékét csökkenti az amortizáció, amely az elhasználódás mértéke alapján kerül meghatározásra. Az értékcsökkenés e megközelítésben jellemzően lineáris típusú. Ugyanakkor bizonyos időközönként szükség esetén kiigazításra kerül. A másik módszer a folyó költségen való értékelés módszere. Ennek lényege az adott időszakban érvényes újraelőállítási költség meghatározása. Tulajdonképpen e módszer arra a kérdésre keresi a választ, hogy az adott eszközt mennyiért lehetne ismételten megvalósítani az adott időszakban. (Brorström, 1998.)

A két módszer közül az első alkalmazása egyszerűbb, emiatt a gyakorlatban is e megközelítés terjedt el a leginkább.

Az elhatárolás alapú szemlélet az eszközértékelésben alapvető változást jelent, mert minden eszköz esetén a valós érték kifejezésére törekszik.

Eszközhasználati díj

Az elhatárolás alapú szemlélet központi eleme a teljesítményszemléletre való törekvés. A teljesítmény egyik területét jelenti az egység által használt eszközök megfelelő hasznosítása.

Az egység által a feladatellátáshoz használt eszközök tartása költséggel jár.²⁰² Mindez érvényes a saját tulajdonú illetve a központi költségvetés által biztosított eszközökre is.

²⁰⁰ E módszert nevezzük a hozamok szerinti értékelési technikának.

²⁰¹ Másképpen ezen értéket történelmi költségnek nevezzük.

²⁰² A tőkehasználati díj „ellentettje” a megtakarításra fizetett kamatláb. Az egységet racionális gazdálkodásra ösztönzi a kamatbevétel lehetősége.

Az egység tulajdonképpen egyfajta hozamelvárással szembesül. Ennek számszerűsítése érdekében kerül alkalmazásra a tőkehasználati díj, amely az egység kezelésében álló eszközök értékének egy bizonyos százalékát jelenti.

A díj szerepe az eszközmenedzsment fejlesztése, azaz a vagyon megfelelő hasznosítása. Az egységnek olyan hasznosításra kell törekednie, amelyek hozamából a tőkehasználati díj kifizethető. Közvetve a felhasznált eszközök értékének minimalizálására ösztönöz. A díj mértéke jellemzően 5 és 15% között mozog országonként. További funkciója e tételnek, hogy a költségvetésben kumulálódjon a jövőbeli pótlás költsége. (Clarke, 1994.)

A tőkehasználati díj alkalmazása is számos problémát vet fel. Figyelembe kell venni azt, hogy az államháztartás egységei jellemzően tőke intenzív szolgáltatásokat nyújtanak a mérethatékonyság érvényesülése nélkül. A tőkehasználati díj alkalmazása szerinti differenciálás esetén nem hatékony működéshez vezet. (Robinson, 2002.) A támogatásokról való döntés esetén a gazdálkodás körülményeit is figyelembe kell venni. Például eltérő a gazdálkodási lehetősége egy kórháznak és egy tűzoltó parancsnokságnak.

E példa alapján nyilvánvalóvá válik, hogy a tőkehasználati díj azon területeken alkalmazható problémák nélkül, ahol az output egyértelműen mérhető és az adott egység tevékenységében piaci elemek is szerepelnek.

Költségkalkuláció

A költségszámítás lényege az adott feladat egységköltségének előállítása. A valós helyzet bemutatásához valamennyi költségelemet be kell vonni a számításba, vagyis a közvetlen és a közvetett költségeket. Az elhatárolás alapú szemléletű nyilvántartási rendszer képes mindkét költségkategóriát meghatározni. Továbbá a közvetett költségek allokációs módszereihez szükséges adatok is rendelkezésre állnak.

Példaként említhető a holland önkormányzatok gyakorlata, ahol kötelező minden egyes feladat össz- és egységköltségét kiszámítani és a beszámolóban nyilvánosságra hozni. Ennek legfőbb célja a méltányos teherviselés igazolása. (Groot és Budding, 2004.)

A költségkalkuláció egyik eleme a tőkeköltség meghatározása. Ugyanakkor az egyes egységek tőkeköltségének vagy összköltségének összehasonlítása félrevezető lehet. Pusztán a költségszintek ismeretében nem szabad a gazdálkodásra vonatkozó döntéseket meghozni. (Kaplan - Norton, 1992.)

A költségkalkuláció pontossága nélkülözhetetlen feltétele az árazási döntéseknek. Az elhatárolás alapú szemlélet segítségével e területen jelentős előrelépés figyelhető meg, ugyanakkor a tényleges költség fogalmának értelmezése az egyes országok gyakorlatában

jelentősen eltérő. Ennek indoka az elhatárolás alapú szemlélet módszereinek eltérő alkalmazási gyakorlata.

Beszámoló felépítése

Az elhatárolás alapú beszámolórendszer célja a gazdálkodás különböző területein képződött információk közvetítése. A pénzforgalmi szemléletű beszámolóhoz képest sokkal több információt közvetít az érdekeltek számára. Ugyanakkor szem előtt tartja a beszámoló készítés elveit is, amelyek szerint a beszámoló többek között legyen valósághű, teljes, logikus felépítésű és világos tartalmú.

Az elhatárolás alapú beszámoló ezen elvárásoknak újfajta módszerek alkalmazásával próbál megfelelni. Ezek közé tartozik a beszámoló kimutatásainak bővítése, a moduláris szemlélet bevezetése illetve a szerkezetbeli módosítások bevezetése. A moduláris szemlélet lényege, hogy a beszámoló adott részének tartalmán belül megkülönböztetésre kerülnek az információk, jellemzően az érdekeltek szerint. A másik fontos újdonság a beszámoló szerkezetének átalakítása. A beszámoló több részre tagolódik, és az egyes részek egy-egy témakör részletesebb bemutatását tartalmazzák. (Alijarde, 1997.)

A megértést további eszközök segítik, ilyen például a vezetői összefoglaló, a magyarázatgyűjtemény, az ábra- és táblázatjegyzék. Néhány országban kísérletek folynak olyan beszámolók készítésére, amelyek közérthető módon foglalják össze az adott egység beszámolójának tartalmát, képekkel és táblázatokkal sűrűn átszőve²⁰³. (Stanley, Jennings és Mack, 2008.)

Vagyis a beszámoló kezdi elveszíteni tradicionális formáját és nyelvezetét, és e helyett az információk közvetítését tekinti legfőbb feladatának.

Ugyanakkor elmondható, hogy az elhatárolás alapú szemlélet szerinti nyilvántartások is manipulálhatóak, de ennek kockázata sokkal kisebb, mint a pénzforgalmi szemlélet keretei között. (Vinnari és Nasi, 2008.) A szélesebb információs bázis e kockázatokat kezelhető szintre képes csökkenteni. Hillier és McRae szerint minden nyilvántartási rendszer manipulálható, a lényeg az, hogy az alkalmazott rendszer minél kevésbé adjon erre lehetőséget. (Hillier és McRae, 1997.) E követelménynek az elhatárolás alapú szemlélet felel meg leginkább.

²⁰³ Például Angliában, az Egyesült Államokban és Ausztráliában indultak ilyen próbálkozások.

Az elhatárolás alapú szemlélet alkalmazása néhány további európai államban

A fejtett államszámvitellel rendelkező államok

Az első csoporton belül Anglia és Franciaország államszámviteli rendszerét mutatom be.

Anglia

Angliában először az 1980'-as években az önkormányzati rendszerben került előtérbe az elhatárolás alapú szemlélet alkalmazása. Az önkormányzati vezetők megfogalmazták, hogy a könyvviteli gyakorlat nem megfelelő, nem ad elegendő információt a gazdálkodáshoz. Különösen az értékcsökkenés rendszeren kívüliségét kritizálták. Egyes önkormányzatok próbálkoztak az elhatárolás alapú szemlélet bevezetésével, de ez nem vezetett sikerre. A központi szint nem támogatta törekvéseiket. (Jones, 1985.)

Az államszámviteli rendszer megújítása az 1980-as évek végén a thatcheri-korszakban kezdődött el központi szinten. (Gray és Jenkins, 1993.) A reform iránti elkötelezettség jegyében 1995-ben született meg a Pénzügyminisztérium koordinálásával az elhatárolás alapú szemlélet bevezetéséről szóló white²⁰⁴ és az ezt megalapozó green paper²⁰⁵. E tervezetek az új módszertan bevezetését az 1997 és 2001 közötti időszakban kívánták megvalósítani. A program alapvető célként a stratégiai szemlélet erősítését, az erőforrások hatékonyabb felhasználását és a kormányzat kiadásainak funkcionális szemléletű bemutatását nevezte meg. (White paper, 1995.)

Ezzel kapcsolatban több kritika is érte a tervezetet. (Heald és Georgiou, 1995.), (Mellett, 1997.) Ezek jellemzően a várt eredmények elmaradására vonatkoztak illetve arra, hogy a politikusok úgysem fogják támogatni a programot. A pesszimizmus nem igazolódott be.

A gyakorlatban az elhatárolás alapú szemlélet bevezetésének folyamata a tervezetthez képest egy évvel később indult el. Anglia az ún. kioldó pontok stratégiáját választotta.²⁰⁶ Az államháztartáshoz tartozó szervezeti egységeket három csoportba sorolta – ezek a folyamatosan beszámolók, a belépők és a kimaradók köre. (Heald, 2005., 3. o.)

Az 1998/1999-es illetve az 1999/2000-es évek az átmeneti időszakot jelentették.²⁰⁷ E két évben valósult meg az új szemlélet alkalmazására való felkészülés központi és helyi szinten a

²⁰⁴ A white paper jelentése kormányzati rendelettervezet.

²⁰⁵ A green paper a kormányzati rendelettervezet alapjául szolgáló adott témakörrel szóló programtervezet.

²⁰⁶ Ennek lényege bizonyos pilot területek és szervezetek kiválasztása. Az államháztartás többi intézményénél a bevezetés a minta intézmények tapasztalatai alapján történik. E stratégia előnye az áttérés kockázatainak minimalizálása.

²⁰⁷ Angliában a költségvetési év eltér a naptári évtől.

folyamatosan beszámoló szervezeteknél. Jellemzően nem minisztériumi egységek, főleg központi ügynökségek illetve helyi szinten bizonyos önkormányzatok kerültek kiválasztásra. A módszertan tesztelése először e körben zajlott. A kiválasztott szervezetek a 2000/2001-es költségvetési évtől kezdődően alkalmazták az elhatárolási szemléletet nyilvántartási és beszámolórendszerükben. (Ezzamel és tsai., 2005.) Ebben az évben kapcsolódtak be az adaptációs folyamatba a belépő szervezetek.

A bevezetési folyamatban központi szerepet töltött be a NAO²⁰⁸. A projektben szereplő mintaszervezetek elhatárolás alapú beszámolóit vizsgálta és tanácsokat, ajánlásokat fogalmazott meg számukra. Ezen szervezetek beszámolóinak auditálására az 1999/2000-es évben került sor először. Elmarasztaló, hogy mindössze az új típusú beszámolók 41%-a került minősítésre 10 hónapon belül. (Heald, 2005., 13. o.) Napjainkban az időbeli késedelem még mindig problémákat okoz.

A többi szervezet számára, vagyis akik nem szerepeltek a mintaszervezetek csoportjában, a 2000/2001-es időszak állt rendelkezésre a felkészüléshez és a következő évtől kezdve kellett alkalmazniuk az elhatárolás alapú szemléletet. (Heald, 2005.) A bevezetés szabályait a 2000-ben elfogadott államszámviteli törvény rögzítette, amely az 1989-es kormányzati számvitelről szóló törvény helyébe lépett.

1998-tól kezdődött el az államszámvittel foglalkozó szakemberek képzése illetve továbbképzése. Emellett megindult az informatikai alkalmazások fejlesztése is. E területen jellemzően a magánszféra, azaz a vállalkozások által használt szoftverek kerültek átvételre.

Angliában az államszámvitel reformja egy tágabb kontextusban zajlik. A menedzsment rendszer megújítására kerül sor, ennek egyik eleme az elhatárolás alapú szemlélet alkalmazása.

Az elhatárolás alapú módszertanú költségvetési számvitel alapjaiban érintette a költségvetés szerkezetét. Az előirányzatok programszemléletben jelennek meg. A korábbi 167 előirányzat- csoport 2004-ben 52-re csökkent, javítva a költségvetés átláthatóságát. Az egyes programok bemutatása elhatárolási szemléletben történik. Az előirányzatok két lépésben kerülnek elfogadásra. Elsőként a működési kiadások kerülnek jóváhagyásra, figyelembe véve a programhoz kötődő bevételi előirányzatokat. Majd ezt követően születik meg a beruházási kiadásokról való döntés nettó bázison.²⁰⁹

²⁰⁸ NAO=National Audit Office

²⁰⁹ Jóváhagyott tőkekiadások mínusz a támogatásértékű bevételek.

Az egységek beszámolóí részletes teljesítménymutatókat is tartalmaznak. A beszámolók szerkezete a GAAP²¹⁰ elveknek felel meg.

Az új szemlélet által előállított információk fontos szerepet játszottak az angol egészségügyi rendszer reformjában. Az információkba beépített eszközérték jelentős következménnyel járt az egészségügyi intézmények számára, meghatározásra került az elérendő eszközarányos jövedelmezőség értéke. (Jones, 1999.) A menedzserek szemléletmódja ily módon megváltozott, a költségtudatosság kiemelt szemponttá vált. Az állami egészségügyi intézmények számviteli gyakorlatában megjelent az eszközhasználati díj, az eszközök valós értékelése és a szolgáltatások ráfordításának számítása. A módosítások eredményeképpen lehetővé vált a magántulajdonban lévő egészségügyi intézményekkel való összehasonlítás. A reform sikeresen zajlott le e területen, hiszen a költségvetés az egészségügyi kiadásokon jelentős megtakarításokat ért el.

Az elhatárolás alapú szemlélet bevezetésének egyik korai pilot területét jelentette az angol felsőoktatás. Ennek keretében törekedtek az államszámviteli rendszer fejlesztésére illetve a pénzügyi információk iránti igény fejlesztésére. Az információk közül is a költségekkel kapcsolatos adatok voltak hangsúlyosak. A közvetett költségek allokációs módszerei jelentősen fejlődtek. (Pendlebury és Algaber, 1997.)

Az 1990-es évektől a makrogazdasági feszültségből levezethetően, nagy nyomás nehezedett az önkormányzatokra a kiadások csökkentése miatt. Az önkormányzati rendszerben az elhatárolás alapú szemlélet alkalmazását részben ez indokolta. Másrészt az adaptációs törekvés a szolgáltatások költségének meghatározása iránti igényből fakadt. Mindez jellemzően annak volt a következménye, hogy az önkormányzati feladatok jelentős részét külső szolgáltatók látják el, az önkormányzat pedig megrendelői pozícióban áll. (Seal, 1999.)

Később a többi önkormányzati feladatnál is egyre inkább elvárás lett az egységköltség számítása. Mindezt a menedzserek szorgalmazták a hatékonyabb döntéshozatal érdekében. Továbbá a helyi politikusok is elfogadták a teljesítmény szemléletet, céljuk tényleges információk gyűjtése az önkormányzat gazdálkodásáról. Megjegyzendő, hogy az önkormányzati rendszerben lassan halad előre a szemléletváltozás. A szakértők jellemzően a helyi politikusok érdekeit nevezik meg gátló tényezőnek.

Ugyanakkor a változás fontos összetevője az egységek autonómiájának növekedése. A szervezetek szélesebb döntési jogkörrel rendelkeznek – többek között a vagyonhasznosítás, az

²¹⁰ General Accepted Accounting Principles = Általánosan elfogadott számviteli alapelvek gyűjteménye. Az angolszász országok államszámviteli szabályozásának egy fontos eleme, amelynek alkalmazása önkéntes jellegű.

eszközök értékelése, a díjak megállapítása, a belső szervezeti tagozódás, a megtakarítások kezelése és egyes tevékenységek kiszervezése szempontjából. Ezzel párhuzamosan a gazdálkodás felelőssége is nagyobb. Ha nem képes elérni a szervezet a számára kitűzött célokat a központi/helyi költségvetési támogatások megvonásra kerülnek. A nagyobb önállóság abban is megnyilvánul, hogy a szervezeteken belüli kisebb egységek is gazdálkodási önállósággal bírnak. Elnevezésük is alátámasztja mindezt, hiszen a jogszabályok igazgatóságként jelölik ezen szervezeti egységeket. (Seal, 2003.)

Franciaország

Franciaországban az államszámvitel fejlődését nagymértékben befolyásolta a sajátosnak nevezhető francia modell létezése. Ennek legfőbb jellemzői, hogy a végrehajtó hatalom erős hatalommal rendelkezik, a költségvetés menedzsment centralizált, a költségvetés folyamat részletesen szabályozott, a költségvetés fennhatósága erősen érvényesül, kiemelten fontos a törvényi szabályozás minden területen illetve a közigazgatási kultúra mély gyökerekkel rendelkezik.

Az 1950-es évektől sorozatosan került sor költségvetési reformokra, amely jelentősen dinamizálta az államszámvitel fejlődését.

A költségvetés szerkezete is sok szempontból változott. A két legfontosabb jogszabály e vonatkozásban az 1959-es kormányrendelet és a 2001-ben elfogadott Költségvetési törvény. A gyökeres változást azonban a Költségvetési törvény²¹¹ hozta. Teljesen új alapra helyezte a költségvetési folyamatot.

A törvény kimondott célja volt a költségvetés céljainak láthatóvá tétele. Ennek érdekében megújításra került a szavazati egységek rendszere. A jogszabály azáltal is javította a költségvetés átláthatóságát, hogy a francia költségvetési rendszerben is bevezette a programköltségvetés rendszerét. A 850 kiadási sor helyett 158 program került meghatározásra. A programok 47 cél köré csoportosulnak. Összehasonlítva a többi ország program alapú költségvetési rendszerével ez még mindig részletes tagolódású, más országokban a programok száma a 70-et nem szokta meghaladni. (OECD, 2004.)

A költségvetési tervezés új elemét jelentette a középtávú tervezés. A költségvetés tervezésének időhorizontja négy évre növekedett. A költségvetési törvény továbbá részletesen szabályozza a tervezési folyamat lépéseit és időbeosztását.

²¹¹ A francia forrásokban gyakran jelenik meg a LOLF rövidítés formájában, amely a költségvetési törvény francia elnevezéséből származik.

A kormányzat tevékenysége feletti hatékonyabb kontroll érdekében jelentősen növekedett a parlament szerepe a költségvetési folyamatban illetve a kormányzat részletesebb és új szerkezetű beszámolót köteles összeállítani.

A 2001-es költségvetési törvényben újdonságként jelent meg a jövőbeli kötelezettségek megjelenítésének kötelezettsége és a ráfordítások programonkénti illetve szervezeti egységenkénti csoportosítása.

A francia költségvetés nagyon sok költségvetéshez kötődő alapot finanszíroz. Ide tartoznak például a nyugdíj-, az egészségügyi-, a munkanélküliek ellátását finanszírozó- és a családtámogatásokat folyósító alapok. 2001 előtt ezen alapok gazdálkodásáról a parlament nem kapott információkat, tulajdonképpen költségvetésen kívüli alapként működtek. (OECD, 2004.) Különösen az egészségügyi és a szociális alapok gazdálkodnak jelentős nagyságrendű előirányzatokkal, így ezek bevonása a zárszámadásba mindenképpen indokolt volt. A költségvetési törvény módosítása azonban már előírja az off-budget tételek²¹² költségvetésbe integrálását. A jogszabály tehát rendelkezett a konszolidáció e területéről.

Hasonlóan az előzőekben bemutatott ország példákhoz, Franciaországban is növekedett a decentralizáció mértéke. Az önkormányzati rendszer további feladatokat és finanszírozási forrásokat kapott. Emellett a felelősségi rendszer is tovább erősödött. A helyi önkormányzatok által finanszírozott szervezeti egységek gazdálkodási autonómiája még inkább kiteljesedett. A gazdálkodás növekvő szabadságát kifejezi az előirányzatok felhasználásának nagyobb rugalmassága. (OECD, 2004.)

Franciaországban a költségvetési információs és kontroll rendszer reformjából vezethető le az államszámvitel fejlesztésének szükségessége. A korábban alkalmazott módosított pénzforgalmi szemlélet nem volt képes megfelelni a megváltozott körülményeknek és elvárásoknak.

A 2001-ben elfogadott Költségvetési törvény meghatározta azt, hogy az államszámvitel által alkalmazott technika az elhatárolás alapú szemlélet. Ezt követően kezdődött el az adaptációs folyamat. Az új szemlélet bevezetése jellemzően top-down módon történt, vagyis a kormányzat és a parlament törekvései jelentik a fő hajtóerőt.

Az adaptáció első lépésben az önkormányzati rendszerben történt meg. Ekkor még a kormányzati szinthez tartozó intézmények a felkészülés időszakában voltak. Az önkormányzatok államszámviteli rendszerének reformjában a CNC, azaz a Nemzeti Számviteli Intézet és az Állami Számvevőszék játszott fontos szerepet. A CNC vállalta, hogy

²¹² Másképpen költségvetésen kívüli tételek.

a bevezetés időszakában felkeresi azon önkormányzatokat, amelyek problémákkal küzdenek az államszámvitel valamely területén, és személyes tanácsadással segít. A központi szinten az elhatárolás alapú szemlélet adaptálásával összefüggő feladatokat az INSEE, vagyis a Nemzeti Statisztikai és Gazdaságkutató Intézet látta el. E szervezet felelős a nemzeti számvitel rendszeréért is. (Lande, 2000.) Mindez szintén jól mutatja a fentről lefelé irányuló stratégiát az államszámvitel területén.

Az elhatárolás alapú szemlélettel összefüggő standardalkotási folyamat 2001-től új lendületet nyert. A közsféra számviteli rendszeréhez kapcsolódó standardok kidolgozása a magán sféra képviselőinek bevonásával történt. Ennek eredményeképpen a megszületett standard gyűjtemény a privát vállalkozásokra vonatkozó standardokkal jelentős hasonlóságot mutat.

A francia közsférában is elmozdulás történt a teljesítmény szemlélet felé. A költségvetési kontroll mellett legalább ennyire fontos a programokon elért „eredmények” mérése és nyomon követése. A programok teljesülését teljesítményindikátorok segítségével kell bemutatni.

A Költségvetés teljesítéséről szóló törvény értelmében az elhatárolás alapú szemlélet egyedül a nyugdíjfizetésből származó kötelezettségekre nem vonatkozik. Ugyanakkor e tétel értékét a zárszámadás mellékletében tájékoztató jelleggel közölni kell.

A fejlett államok követői

A fejlett államokat követő csoportban kerül bemutatásra Spanyolország és Olaszország államszámvitele rendszere.

Spanyolország

A kormányzati szektor reformja Spanyolországban fáziskéséssel, mindössze a kilencvenes évek elején kezdődött el. A reformot kiváltó indokok hasonlóak voltak, mint az előzőekben bemutatott államok esetén. Azaz célul tűzte ki a költségvetési kiadások csökkentését, az államháztartás gazdálkodásának racionalizálását és a költségvetés teljesülésének pontosabb nyomon követését. Spanyolországban ugyanakkor sajátos elemként jelent meg a pénzügyi-számviteli információs rendszer fejlesztésére való törekvés. A reformalkotók az államszámviteli rendszert tekintették a közpénzügyi reformok egyik központi elemének.²¹³ A modernizáció motorját jelentette az államszámviteli rendszer átalakítása.

²¹³ A másik központi eleme a költségvetési információs és kontroll rendszer fejlesztése.

Az államháztartás reformja Spanyolországban is a helyi szintről indult ki. Az önkormányzati rendszerben a kilencvenes évektől jelentős változások zajlottak le. A helyi szint államszámviteli rendszere 1990 előtt kizárólag a pénzforgalmi szemléletre épült és az egyszeres könyvvizetést alkalmazta. Majd 1990-ben bevezetésre került a kettős könyvvizetés módszertana. Ezt követően kezdődött el az elhatárolás alapú szemlélet adaptációja. Az új szemlélet bevezetését az 1990-ben elfogadott Önkormányzatok számviteli elszámolásait szabályozó törvény alapozta meg, amely két évvel később, 1992-ben lépett hatályba. (Vela, 1996.)

E jogszabály rendelkezett a nyilvántartási és beszámolási szabályokról. A törvény előírta többek között a követelések és kötelezettségek rögzítését, a nyilvántartásokhoz alkalmazandó számlaosztályokat, az eszközök értékelésének elveit továbbá megújította az önkormányzati rendszer számlatükkrét és beszámolórendszerét.

Az önkormányzati beszámolórendszerben a mérleg szerkezete módosult, sokkal részletesebbé vált a korábbi struktúrához képest. A beszámoló elemeként megjelent a jövedelem és a cash-flow kimutatás. Továbbá az önkormányzattól függő un. autonóm szervezetek²¹⁴ egyedi beszámolói is integrálásra kerültek. Ugyanakkor a konszolidáció elmaradt, az önkormányzathoz kötődő szervezetek beszámolói különállóan jelennek meg. A törvény a beszámoló mellékleteit is előírja, részletes gyűjtemény csatolandó. Ezek közé tartozik például a követelésekről és kötelezettségekről illetve az adósságról szóló kimutatás.

Az elhatárolás alapú szemlélet bevezetése 1992 és 1994 között történt. Ezen időszak alatt kellett biztosítani az adaptáció feltételeit. Spanyolország a reform során az un. fokozatos közelítés stratégiáját alkalmazta. Az önkormányzatok négy csoportba kerültek besorolásra. Az első két kategóriát a kisméretű önkormányzatok alkották, amelyek népessége kevesebb, mint 1000 illetve 3000 fő. A harmadik csoportba a 3 és 5000 lakossal rendelkező önkormányzatok kerültek. A negyedik csoportba az 5 ezer főnél nagyobb lakosságszámú önkormányzatok kerültek besorolásra. Az elhatárolás alapú szemlélet bevezetése az átmeneti időszakban csak a legnagyobb méretű önkormányzatok számára volt kötelező. A közepes méretű önkormányzatok az un. módosított elhatárolás alapú szemléletet alkalmazták. Az első két kategóriába tartozó önkormányzatoknak kizárólag a beszámolórendszer fejlesztését kellett végrehajtaniuk. (Vela, 1996., 16. o.)

A bevezetési folyamat tapasztalatai 1994-ben meglehetősen pesszimista képet mutattak. A kutatások szerint a kisebb méretű önkormányzatok nehezen tudták biztosítani a szükséges

²¹⁴ Ide tartoznak az önkormányzati tulajdonban lévő vállalkozások, illetve a forrásokban részesülő civil szervezetek.

feltételeket. A bevezetési időszakban készült beszámolók is sok esetben pontatlanok voltak. A kijelölt három év rövidnek bizonyult az adaptáció kiteljesedéséhez. (Vela, 1996.)

Ugyanakkor az érdekeltek körében végzett kutatások azt mutatták, hogy az elhatárolás alapú szemlélet alkalmazását pozitívan fogadták. Az önkormányzatok pénzügyi vezetőinek és menedzsereinek nagyjából 70%-a hasznosnak ítélte az új módszertan bevezetését. Különösen a tényleges pénzügyi helyzet bemutatását, a jövőorientáltságot és a vezetői döntések támogatását nevezték meg az új államszámviteli rendszer előnyeként. Hasonlóan vélekedtek a belső ellenőrzést végző szakemberek is. Ugyanakkor a menedzserek kiemelték az új típusú beszámolórendszer fontosságát, főként a mérleget és a jövedelem kimutatást nevezték meg nélkülözhetetlen elemként. A politikusok azonban eltérő véleményen voltak, e körben mindössze 20%-uk értékelte célravezetőnek az elhatárolási módszertan alkalmazását. A kutatások azt is bebizonyították, hogy az adaptáció gátját a számviteli ismeretek alacsony szintje és a technikai háttér jelenti. (Alijarde, 1997.)

1995-től kezdődően az önkormányzatok államszámviteli rendszere jellemzően az elhatárolás alapú módszertan szerint épül fel. Mindez a nagyobb, jellemzően városi önkormányzatok államszámviteli rendszerére vonatkozik. Ugyanakkor a kisméretű önkormányzatoknál napjainkban is csak a módosított pénzforgalmi szemlélet jellemző az államszámvitel mindkét területén.

Az önkormányzati rendszerben végrehajtott államszámviteli reformot követően, azaz 1995-ben indult meg e folyamat központi szinten is. A helyi szinttel ellentétben itt jelentős hatást fejtett ki az államszámviteli standardok alkalmazása. Központi szinten, hasonlóan a helyihez, szintén az üzleti számviteli megoldások jelentették a benchmarking terepét. (Montesinos és Vela, 2000.)

Ilyen körülmények mellett a költségvetési számvitelben kizárólag a módosított elhatárolás alapú szemlélet bevezetése lehetett indokolt. Ugyanakkor a költségvetési folyamat elemei eltérő módszertant alkalmaznak. A költségvetés tervezés egyértelműen elhatárolási szemléletben történik. A költségvetés tervezet végső változatában azonban már csak a pénzforgalommal járó tételek és a kötelezettségvállalások jelennek meg. A költségvetési beszámolóban viszont a tervezés során megjelenő tételek ismét megjelennek, ezáltal a zárszámadás módosított elhatárolás alapú szemléletű. (Montesinos és Vela, 2000.)

A költségvetési folyamat egyes szakaszaiban alkalmazott eltérő államszámviteli módszerek nagyon bonyolulttá teszik a költségvetési számvitelt. A költségvetés tervezet pénzforgalmi jellege nagymértékben rontja az államszámviteli rendszer konzisztenciáját központi szinten.

Az egyes szakaszokban eltérő módszertan alkalmazása két dologra vezethető vissza. Egyrészt arra, hogy a politikusok nem támogatják a reformot. Másrészt pedig a költségvetési számvitel a helyi szint államszámviteli és a nemzeti szint számviteli gyakorlatának nyomása alá kerül. (Montesinos és Vela, 2000., 14. o.)

Az angol minta alapján Spanyolországban is elemzésre került az elhatárolás alapú szemlélet alkalmazása az egészségügyi intézményeknél. Prudy és Gago felmérése elsősorban az új típusú információk felhasználására vonatkozott. A spanyol állami kórházakban négy-négy osztályt vizsgálva megállapították, hogy a számviteli információkat a menedzsment kevésbé használja. Ezen belül pedig a pénzforgalmi típusú adatok bírnak meghatározó jelentőséggel. (Prudy és Gago, 2002.) Az elhatárolás alapú szemlélet tehát még kevésbé honosodott meg e területen.

Spanyolország sajátos utat járt be az utóbbi két évtizedben. A közszféra reformok időbeli késéssel kezdődtek el. E folyamatot az uniós csatlakozás és az egyre növekvő társadalmi elvárások indították el. A közszféra megújítása meglehetősen lassan haladt előre, átfogó költségvetési reform mindössze 2003-ban történt.

Olaszország

Olaszországban, hasonlóan Spanyolországhoz a kormányzati szektor reformja meglehetősen későn, csak a kilencvenes évek közepén kezdődött el. A modernizáció célkitűzései között szerepelt többek között az állami szolgáltatások költségének bemutatása, a költségvetési kiadások csökkentése, a piaci módszerek átvétele és az államháztartás gazdálkodásának fejlesztése hatékonysági szempontból.

A reform fő területét az önkormányzati rendszer jelentette. A helyi szint nagyobb pénzügyi autonómiát kapott azáltal, hogy növekedett az adó- és díjkivetési joguk. Ezzel párhuzamosan a központi költségvetési támogatások értéke ugyanakkor csökkent. Az önkormányzatok számára rugalmasabbá vált az egyes feladatok kiszervezésének lehetősége, ezáltal az önkormányzati vezetők egyre több piaci szereplővel kerültek kapcsolatba. Mindez hatást gyakorolt az önkormányzatok adminisztratív kultúrájára is, egyre nagyobb teret nyert a menedzser szemlélet.²¹⁵ (Steccolini, 2004.)

A helyi szint államszámvitele a nyolcvanas évek végéig a klasszikus pénzforgalmi szemléletre épült. Mind a költségvetési számviteli, mind pedig a nyilvántartási és beszámolórendszer e technikát alkalmazta.

²¹⁵ E szemlélet erőssége azonban elmaradt az előzőekben bemutatott országokban tapasztalt szinttől.

Ebben a tradicionális gazdálkodási környezetben kezdődött el 1995-ben az önkormányzati gazdálkodás és ezen belül az államszámvitel reformja. A modernizáció jogszabályi hátterét az 1995./77-es kormányrendelet jelentette. Olaszországban az államszámviteli reform célját az un. integrált számviteli rendszer kialakítása jelentette. Mindez egy sajátos fejlesztési módszertanként jelentkezett a gyakorlatban, amely tipikusan Olaszországra jellemző. (Steccolini, 2004.)

Az integrált számviteli rendszer tulajdonképpen különböző módszertanok és struktúrák keverékét jelenti. Az államszámviteli reform eltérő jellemzőkkel rendelkező technikákat kívánt egymással párhuzamosan bevezetni.

Az egyik ilyen sajátossága az integrált stratégiának a kettős könyvvitel bevezetése. Azonban nem minden önkormányzat számára tette kötelezővé e könyvvezetési technika alkalmazását. Az 5 ezer főnél kisebb önkormányzatok szabadon eldönthették, hogy átállnak-e a kettős könyvvezetésre. Az e körbe tartozó önkormányzatok túlnyomó többsége továbbra sem vált meg az egyszeres könyvvezetéstől. Ennek nyilvánvaló oka az volt, hogy nem rendelkeztek a szükséges szakértelemmel. (Pessina és Steccolini, 2008.)

Az integrált stratégia másik fontos jellemzője a könyvvezetési módszertanok párhuzamos alkalmazása. Az 1995-ös reform bevezette az önkormányzati rendszerben az elhatárolás alapú szemléletet. Azonban sajátosan történt az alkalmazása. Az elhatárolás alapú módszertan a nyilvántartási és beszámolórendszerben került adaptálásra, ugyanakkor a költségvetési számvitel továbbra is maradt pénzforgalmi szemléletű.

Az új szemlélet adaptációja jelentős kihívást jelentett az önkormányzatoknak. A nagyobb önkormányzatok számára az elszámolási és beszámolórendszer átalakítása jelentett problémát, valamint e rendszer hozzáigazítása a költségvetési számvitelhez. Mindezt úgy próbálták megoldani, hogy két párhuzamos módszertant alkalmaztak. Az egyik, az új elhatárolás alapú szemlélet szerinti könyvvezetés, a másik pedig a költségvetés logikájának megfelelő rögzítés. Emiatt a kétféle beszámoló értelmezése nehézkessé vált, egyikből nem következett a másik tartalma. (Pessina és Steccolini, 2008.)

Ennél is nagyobb problémát jelentett a kisméretű önkormányzatok számára az, hogy a reform ugyan nem írta elő számukra az elhatárolás alapú szemlélet alkalmazását, de a költségvetési év végén a beszámolójukat már e szemlélet szerint kell összeállítaniuk. Az államszámvitelt szabályozó 1995-ös törvény e megoldást nevezi a komplex kiigazítás módszerének. Itt tulajdonképpen a pénzforgalmi szemléletű számviteli információ „átfordításáról” van szó. Mindez több szempontból sem minősíthető optimális megoldásnak. Egyrészt a kisebb önkormányzatok továbbra is az egyszeres könyvvitelt alkalmazzák.

(Pessina és Steccolini, 2008.) Másrészt a pénzforgalmi szemléletű adatok átalakítása nem egyszerű feladat, több feltétel szükséges. Ilyen például a részletes analitikus nyilvántartások vezetése, a rögzített gazdasági tranzakciók több szempontból történő egyidejű rögzítése, megfelelő mélységű számlatükör alkalmazása, a pénzforgalom nélküli tételek meghatározása illetve időkeret a kiigazítás elvégzésére.

Az olasz államszámviteli szabályozás az önkormányzati rendszerben tehát legfőképpen a számviteli folyamat végtermékét kívánta fejleszteni, azonban figyelmen kívül hagyta a közbülső elemek szerepét. A valós és hű képnek megfelelő beszámoló csak akkor készíthető, ha az összeállításához szükséges információk rendelkezésre állnak. A szakértelem hiányában a pénzforgalmi szemléletű adatok korrekciójának segítségével összeállított beszámolók megbízhatatlanok és a bennük szereplő adatok főként becsléseknek tekinthetők.

Mindezt a gyakorlati tapasztalatok is alátámasztják. (Pessina és Steccolini, 2008. 13. o.)

Az önkormányzatok pénzügyi vezetői szerint az elhatárolás alapú szemléletű nyilvántartási és beszámolórendszer alkalmazása szükséges, azonban a jelen feltételek között inkább problémákat gerjeszt. A legnagyobb probléma a megítélésük szerint, hogy a költségvetés területén nem történt reform.

A menedzserek egy részére is jellemző az új szemlélettel szembeni ellenállás. Ennek legfőbb indoka, hogy az újra történő áttérés precízebb, következetesebb munkát igényelne, mint a pénzforgalmi szemléletű gazdálkodás. Ennek hiánya nehezebbé teszi a módszer terjedését és kulturált kialakítását.

A beszámolókból meglehetősen kevés a teljesítménymutató, illetve a szöveges magyarázat. A beszámolók összeállítása mellett a nyilvánosságra hozatalban is problémák mutatkoznak. (Steccolini, 2004.)

Központi szinten az államszámvitelben kevés előrelépés történt. Az elhatárolás alapú szemlélet mindössze a nagyobb autonómiával rendelkező szervezeti egységeknél került bevezetésre.

Paulsson megállapítása igazolódik az államszámvitelt vizsgálva Olaszországban, amely szerint egy új rendszer párhuzamos bevezetése a régi mellé mindig problémákat okoz, és jelentősen lassítja az adaptációs folyamatot. (Paulsson, 2006.)

A kelet-közép európai államok

A kelet-közép európai országokon belül három ország Románia államszámviteli rendszerének főbb jellemzőit mutatom be.

Romániában a kilencvenes évek végétől kezdődően jelentős reformok zajlottak le az államháztartás területén. Egyre inkább elfogadott alapelvvé vált a transzparencia, és az elszámoltathatóság. További jelentős lökést jelentett a közsféra modernizációjában az ország Európai Unió csatlakozása. E folyamat a csatlakozást követően is érezteti hatását. Számos intézkedés történt Romániában az államháztartás gazdálkodásának fejlesztése érdekében.

A modernizáció kiindulópontját a 2002-ben elfogadott Közpénzügyi törvény jelentette. E jogszabály új alapokra helyezte a költségvetési folyamatot és sok tekintetben a fejlett európai államokra jellemző technikákat vezetett be. Különösen támaszkodik Románia a francia és kisebb mértékben az angol mintára. (Rufner és tsai., 2005.)

A jogszabály a költségvetés tervezésben bevezette a négy éves tervezési ciklust. Ugyanakkor e kötelezettség kizárólag az adóbevételek és a költségvetési kiadások esetén alkalmazandó. Az egyéb bevételek a középtávú tervezésben nem jelennek meg.

A költségvetés tervezésének további problémája, hogy a költségvetési körbe tartozó, de támogatásban nem részesülő szervezetek adatai nem jelennek meg a költségvetésben. Holott ez alapvető fontosságú lenne.

A középtávú tervezés hatásai sem jelennek meg a költségvetésben. A központi költségvetés előirányzatai továbbra is egy évre kerülnek elfogadásra.

Az előirányzat struktúrában némi egyszerűsítés történt, azonban továbbra is túlzottan részletezettek. Ráadásul a felhasználási szabályok szintén kötöttek maradtak. Bizonyos mértékű egyszerűsítés a fejlesztési előirányzatok esetén valósult meg, itt is csak a több évre vonatkozó célok esetén. A rugalmas előirányzatok bevezetésére mindenképpen szükség lenne, valamint az átvitel szabályai szintén egyszerűsítésre szorulnak.

A törvény érintőlegesen foglalkozik csak a programköltségvetéssel. Ez azzal áll összefüggésben, hogy ennek bevezetése 2000-ben kezdődött pilot jelleggel nyolc minisztériumban. Majd 2002-től kiterjesztésre került az összes minisztériumra.²¹⁶ (Rufner és tsai., 2005.)

A pilot program arra is kiterjedt, hogy a minisztériumok teljesítményszemléletű beszámoló formájában számoljanak be az eredményeikről. Vagyis a költségvetési számvitelben az elhatárolás alapú szemlélet meghonosítása is célként szerepelt. A tapasztalatok azonban kedvezőtlenek voltak. A minisztériumok költségvetésében a programstruktúra nem tudott érvényesülni. A programköltségvetés 2002 óta a fejlesztési szakaszban található, a gyakorlati hasznosulása még várat magára.

²¹⁶ A Közpénzügyi törvény elfogadásáig nem zajlott le a pilot program, így nem rendelkezett ennek kiterjesztéséről az államháztartás alsóbb szintjeire vonatkozóan.

A zárszámadás szerkezete meglehetősen összevont, sokkal részletesebb bemutatásra lenne szükség. Ezek alapján az elszámoltathatóság csak korlátozottan érvényesül.

Az államszámvitel fejlesztése 2002-től gyorsult fel. Ebben az évben új számlatükör került bevezetésre illetve megkezdődött az elhatárolás alapú szemlélet bevezetése. Az adaptációs program a központi szinten 13 kormányzati ügynökségre terjedt ki. Az elképzelések szerint a 2003 és a 2007 közötti időszak szolgálta volna a felkészülést, majd 2007-től a programban szereplő szervezetek már a teljes elhatárolás alapú szemléletet alkalmazták volna. A pilot projekt a francia és az angol számvetősékekkel való kooperációban zajlott. A tervek szerint ezt követően az elhatárolás alapú szemlélet bevezetésre került volna a központi szint többi szervezeténél is.

A program azonban ellentmondásos eredményekre vezetett. Az elhatárolás alapú szemlélet bevezetésétől remélt előnyök szinte alig teljesültek.

Románia esetén problémát jelent, hogy egyszerre párhuzamosan több reform zajlik. Ily módon a menedzserek és az alkalmazottak a folyamatos és gyökeres kultúraváltozást nem bírják követni, a reformok megvalósítása emiatt gyakran nem jár a kívánt eredményekkel. (Rufner és tsai., 2005.)

Románia teljes mértékben elkötelezett a közszféra modernizációja iránt. E folyamatban a nyugat európai államok, különösen Franciaország példáját próbálja követni. Megindult az államszámvitel reformja központi szinten néhány szervezetnél, azonban az elhatárolás alapú szemlélet terjedése várhatóan lassan fog haladni. Ennek indoka, hogy a bevezetés programjában számos stratégiai hibát vét Románia, nem veszi figyelembe a politikai-adminisztrációs kultúra fejlettségi szintjét és túlzottan optimista a változtatáshoz szükséges időtartam becslésében.

Ugyanakkor pozitívan értékelhető, hogy a politikai döntéshozók a közszféra reformok iránti elkötelezettek. A jövőbeni fejlődés kulcsa az államszámvittel kapcsolatos szakértelem megszerzése.

9. számú melléklet

Intézményi kiadások csökkentésének akadályai - példák a közoktatás területéről

Az általános iskolák például azzal növelik az óraszámot, hogy sok-sok szakkört, különórát szerveznek, a papírhajtogatástól a színjátzáson keresztül a házimunkáig, hogy ezáltal az egy tanárra jutó óraszám elérje a kötelező számot. Vizsgálni kellene az egy tanárra jutó gyermek számát, s az egy tanárra jutó kötelező tanórák számát, mégpedig nemzetközi összehasonlításban. Ha összehasonlítanánk ezt a svéd vagy a német helyzettel döbbenetes különbséget éreznénk. Az említett helyzetekben a tanárok kötelező órakeretében nem szerepel a tetszőlegesen meghirdetett szakkör, egyéb ismeretanyag. Ezek a plusz szolgáltatások még nálunk is sokkal gazdagabb országokban a szülők többlet hozzájárulásával oldhatók meg. Ugyanakkor hazánkban az önkormányzatok finanszírozzák e plusz szolgáltatásokat is.

Példaként említhetők a német alapítványi iskolák, ahol a szülőknek fizetniük kell azért, hogy ha a tantestület által felkínált keretből, a kötelező ismeretanyaghoz nem tartozó foglalkozásokat választ ki. De a jóléti szolgáltatásairól híres Svédországban sem találunk a hazánkban alkalmazotthoz hasonló megoldást. Ott is nagyon szigorú megfelelőségi szabályok léteznek. Kötelező tantárgyi rendszerben, ha egy félévben a tanárnak nincs meg az elvárt óraszám, nem kap százszázaléknyi fizetést, csupán a leterheltségének megfelelőt. Az iskolák az önkormányzattól egy bizonyos összeget kapnak a feladatnak megfelelően. Ha a nyelvtanárnak 70%-os a leterheltsége és a másik iskolában egy 30%-os igény mutatkozik, akkor a két iskola együttes finanszírozásából áll össze a tanár kötelező terhelése. A tanulóknak lehetősége van az iskola által felkínáltak közül választani, de megadja az iskola az indítás minimum létszám feltételét. Az iskolák kooperálnak, hogy együttesen tudják finanszírozni a diákok szabad választását. A kötelező órakeret néhány százalékát lehet csak nem kötelező óraterhelésnek számítani, ilyenkor a tanárok szinte kötelezően kirándulni, táborozni, vagy kulturális szolgáltatásokat végeznek iskolájukban. A gazdasági válság az említett Svédországban többek között a bérek csökkenését vonják maguk után.

Az ellenőrzési rendszer felépítése, működésének problémái

Az ellenőrzési rendszer felépítése

Minden demokratikusan működő államban az állampolgároknak joga van tudni, hogy az általuk befizetett közpénzek mire és milyen hatékonysággal kerültek felhasználásra. A végrehajtó hatalomnak el kell számolnia a rá bízott közpénzek felhasználásáról. Az elszámoltató szervezet minden esetben a törvényhozó hatalom, amely a társadalom érdekeit kell, hogy érvényesítse e folyamatban. A törvényhozó hatalom az elszámoltatás hatékonysága érdekében független ellenőrző intézményre támaszkodik, vagyis a számvevőszékre.²¹⁷

Az elszámoltatás teljes körűségének és hatékony működésének biztosítása érdekében egy olyan ellenőrzési rendszert kell kiépíteni, amelynek elemei közös erővel képesek ellenőrizni a közpénzek felhasználását és e rendszeren belül az ellenőrzés minden szereplője egyértelmű feladat- és hatáskörrel rendelkezik. Az ellenőrzési rendszer egyik fontos, de nem kizárólagos ellenőrzési típusa a számvevőszéki ellenőrzés.

Az ellenőrzés valakinek vagy valamely szervezetnek, tevékenységnek az elbírálás céljából történő megvizsgálása, figyelemmel kísérése. Három mozzanata van: tények (magatartás) megállapítása, ezek viszonyítása valamilyen mércéhez (törvény, szabály, cél, terv stb.) és értékelés (következtetések levonása). Az ellenőrzés célja adott folyamatok vizsgálata abból a szempontból, hogy ezek eltérnek-e bizonyos követelményektől. Vagyis feladata a hibák és tévedések feltárása és ezek kijavítása a jövőben való elkerülésük érdekében.

A pénzügyi ellenőrzés, mint funkció rendszerként értelmezhető. A rendszer elemei közé a következők tartoznak:

- a belső irányítási és szabályozási rendszer részeként működő, a pénzügyi elszámoltatás alapját jelentő számviteli eljárások, könyvvizetés, pénzügyi beszámoló, adat- és információszolgáltatás illetve előzetes ellenőrzés,
- a belső ellenőrzés, amely az egyes intézményeken belül működik,
- a külső ellenőrzés, amelyet az ellenőrzött intézménytől független szerv végez,
- az ellenőrzés eredményeinek realizálására, hasznosítására vonatkozó szabályok és eljárások.

Az ellenőrzési rendszer különböző elvek szerint bontható fel, mint például a hatalmi ágak, a vizsgálat időpontja, vagy az ellenőrzött szempontja szerint. A klasszikus értelmezés az ellenőrzött szempontja szerinti felbontás, amelynek alapján külső és belső ellenőrzésről

²¹⁷ Ez érvényes minden európai államra.

beszélünk. A külső ellenőrzés elemei a számvevőszéki ellenőrzés és a könyvvizsgálat, valamint a kormányzathoz kötődően a Kormányzati Ellenőrzési Hivatali és a kincstári ellenőrzés, míg a belső ellenőrzés elemei közé a felügyelő bizottsági, a felügyeleti jellegű költségvetési és a hagyományos belső ellenőrzés tartozik. A külső ellenőrzést másképpen független ellenőrzésnek nevezzük.

A pénzügyi ellenőrzés alatt olyan vizsgálatokat értünk, amelyek az ellenőrzött szervezet gazdálkodásának törvényességét, szabályszerűségét állapítják meg (financial audit), és/vagy az ellenőrzött feladat, tevékenység, szolgáltatás, funkció ellátásának gazdaságosságát, hatékonyságát, eredményességét minősítik (teljesítményvizsgálat, performance audit). A közpénzek ellenőrzése tehát két szempontot kell, hogy figyelembe vegyen. Egyrészt a pénzügyi folyamatoknak a mindenkor jogszabályoknak való megfelelését illetve a közpénzek elköltésének hasznosulását. Napjainkban egy újabb szempont is terjed, amely szerint a közszféra szereplőinek etikus viselkedése is az ellenőrzés tárgyává válik. (Kovács, 1999.)

A pénzügyi ellenőrzés jogszabályi háttere Magyarországon

A pénzügyi ellenőrzésnek napjainkban nincs jogilag érvényes és egységesen elfogadott definíciója. A jogszabályok különböző elnevezéseket használnak, mint például államháztartási ellenőrzés, számvevőszéki ellenőrzés, kormányzati ellenőrzés, költségvetési ellenőrzés és pénzügyi-számviteli ellenőrzés. A pénzügyi ellenőrzés azonban az előbbieknél többet jelent, tulajdonképpen az egyes jogszabályokban megfogalmazott ellenőrzési típusok együttesét. A pénzügyi ellenőrzés egységes definíciójának hiányából következően a hazai pénzügyi ellenőrzés jogi szabályozása nem egységes, az egyes elemeit más-más jogforrások szabályozzák.²¹⁸

E jogszabályok közül az Alkotmány és az ÁSZ törvény főbb rendelkezései már az előzőekben bemutatásra kerültek.

A közpénzek felhasználásával kapcsolatos jogszabályok közül jelentőségénél fogva kiemelkedik az 1992-ben elfogadott Áht., amely hatályba lépése óta többször módosításra került. Az Áht. szabályozza az államháztartás gazdálkodásának kérdéseit, azaz bemutatja a gazdálkodás alapelveit, az államháztartás alrendszereinek költségvetésére vonatkozó szabályokat, a pénzellátással valamint a vagyonnal kapcsolatos gazdálkodás szabályait, az információs- és számviteli rendszer felépítését és bemutatja a pénzügyi ellenőrzés rendszerét.

²¹⁸ További probléma a szabályozás minősége is.

A törvény egyik legnagyobb problémája, hogy az Országgyűlés minden évben módosítja a jogszabály paragrafusait, amelynek következtében nem biztosítható az Áht. konzisztenciája és a szerkezete is egyre kevésbé átlátható. Egyre sürgetőbb az Áht. szerkezetének átgondolása.

Például külön figyelmet érdemel, hogy az éves kiadások értéke alacsony számú előirányzatban jelenik meg. Ez alapján nem lehet következtetni, hogy az adott nagyságú közpénz felhasználása milyen konkrét cél érdekében történik. Vagyis ily módon az elemző, illetve olvasó állampolgár számára a Kormány alapvető céljai nem lesznek világosak, az adathalmaz nem ad lehetőséget következtetések levonására.

Jelenleg az Áht-n belül a hatékony pénzügyigazgatás három elve, azaz a gazdaságosság, a hatékonyság és az eredményesség nem képes érvényesülni. A három elv teljesülése érdekében szükség van arra, hogy a közpénzek kezelésének céljai egyértelműek, kvantifikálhatók és határidőhöz kötöttek legyenek, amelyek alátámasztása érdekében teljesítménymutatók alkalmazására van szükség. Ugyanakkor az Áht. nem definiálja egyértelműen a zárszámadási kötelezettség tartalmát, ezzel kapcsolatban csak homályos utalásokat találunk.

Továbbá az Áht. az államháztartás számviteli rendszerének szabályozásában közvetetten is jelentős szerepet játszik, ugyanis felhatalmazza a Kormányt, hogy egyrészt az államháztartási könyvvézetési és beszámolási kötelezettség részletes szabályait rendeletben állapítsa meg – e szabályozás a 217/1998. számú kormányrendeletben ölt testet, másrészt pedig, hogy szabályozza az államháztartás szervezeteinek beszámolási és könyvvézetési kötelezettségeit – e szabályokat a 249/2000. számú kormányrendelet tartalmazza. A szabályozás eredményeképpen a Kormány számára adott a lehetőség, hogy a közpénzek felhasználásáról a politikai céloknak megfelelően számoljon be, amelynek következtében az elszámoltathatóság követelménye megvalósíthatatlanná válik.

A jelenlegi helyzetben tulajdonképpen az Országgyűlés döntési kompetenciája a közpénzek felhasználásáról háttérbe szorul, igazából formális szerep jut számára, míg a végrehajtó hatalom, ezen belül is a Kormány játszik meghatározó szerepet. A pénzügyi ellenőrzés ezáltal a Kormány fogságába kerül, mert az a szerv alakíthatja ki az államháztartás számviteli rendszerét – ezen belül a beszámolási szabályokat, aki a közpénzek elosztásának és felhasználásának módjáról is dönt. Az ellenőrzési rendszer az adott szabályozási környezetben nem rendelkezik mozgási lehetőséggel, hiszen az ellenőrzések lefolytatásának gyakorlata a Kormány érdekeinek felel meg. Ugyanakkor a pénzügyi ellenőrzés konkrét tartalmának szabályozása sem egyértelmű, az ellenőrzési rendszer számára már az is gondot jelent, hogy értelmezze a jogalkotó szándékát az ellenőrzés tárgyára vonatkozóan.

Az államszámvitel szempontjából alaptörvénynek tekinthető a 2000. évi C. törvény, vagyis a számvitelről szóló törvény. A törvény a gazdálkodókra vonatkozó számviteli szabályokról rendelkezik és abból következően, hogy a törvény szerint a gazdálkodók közé tartoznak az államháztartás szervezetei is, ezért a közszférára is kiterjed a hatálya. Azonban részletes előírásokat nem ad a közszféra számvitelére vonatkozóan, ezért ez kerettörvénynek tekinthető a közszféra számára. Mindezt igazolja az is, hogy a záró rendelkezések között a 178. § felhatalmazza a Kormányt arra, hogy „rendeletben szabályozza az államháztartás szervezeti beszámoló-készítését, könyvvizetési kötelezettségét, a beszámolás és a könyvvizetés során érvényesítendő sajátos fogalmi meghatározásokat, figyelemmel az államháztartási törvényben foglaltakra”, továbbá „a nemzeti számviteli standardok készítésének, kidolgozásának feltételeit, a standardok elfogadásának, bevezetésének, hatályba léptetésének követelményeit”.

A közpénzek és ezek ellenőrzése szempontjából különösen fontos szerepet játszanak bizonyos kormányrendeletek. Ezek közül a következők érdemelnek kiemelést.

Az első a 217/1998. sz. kormányrendelet (Ámr.), amely az államháztartás működési rendjét szabályozza. Az Áht. 124. § (2) bekezdése felhatalmazza a Kormányt arra, hogy „az államháztartási könyvvizetési és beszámoló-készítési kötelezettség részletes szabályait rendeletben állapítsa meg”. Az Ámr. szabályozza az államháztartás szervezeteinek vagyoni és pénzügyi helyzetét, a működésükre vonatkozó előírásokat. Fontos értelmező rendelkezéseket tartalmaz a következő témákra vonatkozóan: elemi költségvetés, elemi beszámoló, zárszámadási törvény, nemzetgazdasági számla, ellenőrzést végző szerv, kötelezettségvállalási dokumentum stb. A II. fejezete az államháztartás alrendszerével foglalkozik, így a központi költségvetéssel, aminek fő alkotó elemei a központi kezelésű előirányzatok, vagyis a központi költségvetés közvetlen bevételei és kiadásai, a fejezeti kezelésű előirányzatok, vagyis a fejezeteken belüli bevételek és kiadások és a központi költségvetési szervek előirányzatai, vagyis az intézmények működésének, fejlesztésének előirányzatai, a vásárolt szolgáltatások kiadásai, illetőleg az általuk nyújtott szolgáltatások bevételei.

A rendelet meghatározza az állam feladatait ellátó költségvetési szervek, az államháztartás alapegységeinek a fogalmát, szabályozza tevékenységüket, felügyeletüket. Részletesen szabályozza a költségvetés tervezését, az elemi költségvetés készítését, felhasználását, külön fejezetet szentel a feladatfinanszírozás körébe vont előirányzatok felhasználási rendjének. Szabályozza a bankszámlavezetés és a kincstári finanszírozás, a készpénzkímélő fizetés rendjét. Ugyancsak részletes szabályokat deklarál a kötelezettségvállalással, az

utalványozással és az érvényesítéssel kapcsolatban, különös tekintettel a költségvetési éven túlnyúló kötelezettségekre.

Az „üvegsebtörvény”-nek köszönhetően az Ámr.-be is bekerült „a folyamatba épített, előzetes és utólagos vezetői ellenőrzés”, amihez a költségvetési szerveknek figyelembe kell venniük „a pénzügyminiszter által közzétett módszertani útmutatókban foglaltakat” (145/A §). A gazdálkodás folyamatára (tervezés, végrehajtás, beszámolás) vonatkozó szabályok kialakítása természetesen a költségvetési szerv vezetőjének a feladata. Az Ámr. deklarálja a költségvetési beszámolás szabályait, rendelkezik a kincstári és az önkormányzati biztos intézményéről, az államháztartás pénzügyi információs rendszeréről, a közérdekű adatok közzé, illetve hozzáférhetővé tételéről.

Az államszámvitel szabályozásának egy további fontos jogforrása az államháztartás szervezetei beszámolási és könyvvezetési kötelezettségének sajátosságairól szóló, 249/2000 sz. kormányrendelet. Mint már említésre került két törvény is felhatalmazza a Kormányt arra, hogy a központi, a helyi önkormányzati, a társadalombiztosítási, a köztestületi stb. költségvetési szervek, az állami és TB-alapok sajátos beszámolási és könyvvezetési kötelezettségeit szabályozza (Áht. 124. § és Szvt. 178. §). A 249/2000. sz. rendelet értelmez egy tucatnyi szakkifejezést, köztük az ellenőrzést. Továbbá meghatározza a számviteli elvek sajátos érvényesülését és a költségvetési szervek beszámolási kötelezettségét, ami „a költségvetési előirányzatok alakulásának és azok teljesítésének, a vagyoni, a pénzügyi és létszámhelyzetének, a költségvetési feladatmutatóknak és normatívák alakulásának bemutatására, további a költségvetési támogatások elszámolására terjed ki”. (6. §) A könyvvezetési kötelezettségre vonatkozó előírások szerint az államháztartás szervezeteire is a kettős könyvvitel szabályai vonatkoznak. A „módosított teljesítés szemléletű nyilvántartás” szerint az előirányzat-maradvány és a pénzmaradvány megállapításakor a ténylegesen befolyt (beszedett) bevételeket, a pénzforgalom nélküli bevételeket és a tárgyévben ténylegesen teljesített kiadásokat kell figyelembe venni. (9. § (4) bekezdés)

Az államháztartás szervezetei féléves és éves költségvetési beszámolót készítenek. Utóbbit, a pénzügyi évet követő év február 28-ig kell megküldeni a felügyeleti szerv számára. Ennek részei: a könyvviteli mérleg, a pénzforgalmi jelentés, a pénz-és előirányzatmaradvány-kimutatás (eredmény kimutatás) és kiegészítő melléklet. A fejezeti kezelésű előirányzatok összesített éves költségvetési beszámolója — a pénzmaradvány-kimutatás kivétel — ugyanezen részekből áll. A könyvviteli mérleg tagolását és tételeinek részletezését a rendelet melléklete tartalmazza. Az eszközök között külön ki kell mutatni a befektetett eszközöket és a forgóeszközöket. Befektetett pénzügyi eszközként kell kimutatni a tartós (éven túli)

részesedéseket, értékpapírokat, kölcsönöket, hosszú lejáratú bankbetéteket. Tartós részesedések között kell kimutatni „az állam vállalkozói vagyonának törvény által tartós vagy ideiglenes jellegűnek minősített tulajdonrészeit, az államháztartás szervezeti részesedését” (19. §). Először a 2003. évről készített éves költségvetési beszámolóknak kellett kimutatni a követelések között a fizetési igényeket, az adósokkal szembeni és más követeléseket.

A kormányzati oldalról végzett ellenőrzések jogszabályai közül, jelentőségénél fogva a Kormányzati Ellenőrzési Hivatalról szóló, 70/2004. sz. és a kincstári elszámolásokról szóló 240/2003. sz. kormányrendelet emelendő ki.

A Kormány belső ellenőrző szervéről tízéves fennállása óta 2004-ben már a harmadik magas rendű jogszabály született meg. A KEHI hatásköre elsősorban a Kormány döntéseinek, a kormányprogram fejezetek általi végrehajtásának ellenőrzésére terjed ki. Hivatkozva az Áht. 121/A § (10) bekezdésére, a rendelet nemcsak a központi költségvetés bevételeinek és kiadásainak, az elkülönített állami pénzalapoknak és a TB pénzügyi alapjainak, valamint a központi költségvetési szerveknek a pénzügyi ellenőrzésére hatalmazza fel a hivatalt, hanem a közbeszerzési és pályáztatási rendszerek ellenőrzésére is, továbbá a gazdálkodó szervezeteknek, a közalapítványoknak, az alapítványoknak, a megyei, térségi és regionális területfejlesztési tanácsoknak és - a pártok kivételével - a társadalmi szervezeteknek a központi költségvetésből, alapokból juttatott pénzeszközök - ide értve a nemzetközi szerződések alapján kapott támogatásokat és segélyeket is – felhasználásának ellenőrzésére is. Mindemellett „a központi költségvetés bevételeinek tervezési, beszédési rendszerére”, a Kormány irányítása alatt a központi költségvetési szervek „követelései megállapításának, nyilvántartásának és beszédésének rendszerére”, „az állami kezesség vállalásának és beváltásának jogosságára” az Áht. 121/A §-ra hivatkozva, továbbá a magyar államháztartásból, illetőleg „az európai uniós forrásokból finanszírozott vagy támogatott szervezeteknek, illetve magánszemélyeknek cégjelleggel juttatott összegek rendeltetésszerű felhasználására is rendelkezik ellenőrzési jogosultságokkal. Ugyancsak a KEHI jogosult vizsgálatokat végezni „a költségvetési és európai uniós forrásokból származó támogatások lebonyolításában részt vevő szervezeteknél, illetve kedvezményezetteknel, különös tekintettel a 250 millió forintot meghaladó egyes projektekhez kapcsolódó pályáztatás lebonyolítási és ellenőrzési rendszerek ellenőrzésére”, továbbá „az európai uniós előcsatlakozási és átmeneti támogatási eszközök, valamint a schengeni támogatás felhasználásának” ügyében. Az EU Strukturális és Kohéziós alapjaira vonatkozó ún. 5%-os és 15%-os „ellenőrzések végzése és koordinálása, továbbá rendszerellenőrzések és zárónyilatkozatok” kibocsátása, éves

összesített jelentés készítésére ugyancsak a KEHI-t hatalmazza fel a Kormány (233/2003. Kormányrendelet).

A KEHI a rendelet szerint „a belső ellenőrzés általános szabályaira, eljárási és végrehajtási rendjére” tekintettel (Ber1821. és 23. §), „a nemzetközi belső ellenőrzési standardok, valamint a pénzügyminiszter által közzétett módszertani útmutatók és kézikönyvminta figyelembevételével elkészített ellenőrzési kézikönyv szerint” végzi vizsgálatait. A Ber. 14. § 37-ának (1) bek. szempontjából a KEHI elnöke „belső ellenőrzési vezetőnek” minősül.

A kincstári elszámolásokról szóló 240/2003. sz. kormányrendelet az Áht. 18/B §-ában meghatározott kincstári teendőket konkretizálja. Hatálya kiterjed a kincstári ügyfelek elszámolásaira, a nemzetgazdasági elszámolásokra és azok könyvvizetésére. Nemzetgazdasági elszámolásnak nevezi a központi költségvetés közvetlen kiadásait és bevételeit.

A kincstári éves beszámolási kötelezettség célja, hogy a költségvetés teljesítéséről, a hiány finanszírozásáról, a követelések és a kötelezettségek alakulásáról, valamint a pénzügyi helyzet változásáról a valóságnak, a számviteli törvényben deklarált alapelveknek megfelelő könyvvizetéssel alátámasztott információk álljanak rendelkezésre. Az éves beszámoló részei:

- a központi költségvetés közvetlen bevételeinek és kiadásainak mérlege;
- a finanszírozási mérleg,
- a nemzetgazdasági elszámolások könyvviteli mérlege,
- kiegészítő melléklet.

A rendelet szerint ezzel valósul meg az Áht. 18/B § (1) bek. a) pontjának „a zárszámadás előkészítésével kapcsolatos” feladata.

A belső ellenőrzés jogi szabályozásában kitüntetett szerepet játszik a költségvetési szervek belső ellenőrzéséről szóló 193/2003. kormányrendelet (Ber.) Négy és fél évet élt meg a költségvetési szervek kormányzati, felügyeleti, valamint belső ellenőrzéséről szóló korábbi (15/1999. sz.) kormányrendelet, ezt váltotta fel a Ber., amelynek rendelkezéseit 2004 január 1-től kell alkalmazni.

Ez a rendelet a preambuluma szerint – a belső ellenőrzés nemzetközi standardokon alapuló egységes gyakorlatát kívánja meghonosítani „az államháztartás egészére kiterjedően”. Hatálya a minisztériumokra, az országos hatáskörű fejezetekre és a felügyeletük alá tartozó költségvetési szervekre, illetőleg a helyi önkormányzati költségvetési szervekre és az államháztartás további alrendszerre terjed ki. A Ber. értelmező rendelkezéseket közöl. Szabályszerűségi ellenőrzést, pénzügyi ellenőrzést, rendszerellenőrzést, teljesítményellenőrzést és megbízhatósági ellenőrzést definiál. Ez utóbbi a Ber. szerint a

„folyamatba épített előzetes és utólagos vezetői ellenőrzési és a belső ellenőrzési rendszer megfelelőségének, az éves elemi költségvetési beszámolók számviteli alapelveknek való megfelelőségének, illetve a beszámolási időszak költségvetési gazdálkodása szabályszerűségének minősítése”. Értelmezi a nemzetközi belső iránymutatások, ellenőrzési standardokat, melyeket „a Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezete” ad ki és a belső ellenőr, a belső ellenőrzési vezető fogalmát is. Külön fejezetet szentel „a belső ellenőrzés fogalma, működtetése, funkcionális függetlensége és feladata” kérdéskörének. A belső ellenőrzés fogalmának tisztázását visszautalja az Áht 121/A § (1) bekezdéséhez. Deklarálja, hogy a fejezet felügyeletét ellátó szervnek belső ellenőrzési egységgel kell rendelkeznie, amely ellátja a szerv belső ellenőrzését, és ellenőrzést végez a felügyelete alá tartozó bármely költségvetési szervnél”.

A Ber. 4. §-a szerint, ha a költségvetési szervnek nincs belső ellenőrzési egysége, ki kell jelölni „a külső erőforrások bevonásával történő megszervezéséért felelős ellenőrzési vezetőt”. Deklarálja a rendelet a belső ellenőrök funkcionális (feladatköri és szervezeti) függetlenségét, aminek a biztosításáért a költségvetési szerv vezetője a felelős, „és ezt a felelősségét másra nem ruházhatja át” — 6. § (1) és (2) bekezdés. A belső ellenőrzés számos feladata közül kiemelés érdemel az, hogy „vizsgálni és értékelni (kell) a folyamatba épített, előzetes és utólagos vezetői ellenőrzési rendszerek” meglétét, működését. Ennek során „pénzügyi, rendszer- és teljesítményellenőrzéseket kell végezni, valamint az éves elemi költségvetési beszámolókról megbízhatósági ellenőrzés keretében igazolásokat kell kibocsátani” (9. §). „A fejezet felügyeletét ellátó szerv belső ellenőrzési egysége elvégzi a felügyelete alá tartozó költségvetési szerveknél az éves beszámoló megbízhatósági ellenőrzését” (10. §). A Ber. jó példa a törvényi túlszabályozásra, hiszen a belső ellenőrzést nem értelmezi, de részletekbe menően értelmezi ennek tartalmát.

A Ber. a továbbiakban rögzíti a belső ellenőrre vonatkozó általános és szakmai követelményeket, a belső ellenőrzési vezető feladatait, a belső ellenőr, valamint az ellenőrzött szerv jogait és kötelezettségeit, a belső ellenőrzés eljárási és végrehajtási rendjét. A IX. fejezet szerint „a pénzügyminiszter felelős a belső ellenőrzési rendszer szabályozásáért, fejlesztéséért, koordinációjáért és harmonizációjáért”, aminek keretében többek között „létrehozza és működteti az Államháztartási Belső Pénzügyi Ellenőrzési Tárcaközi Bizottságot”, amely egy konzultatív testület. Feladata többek között „a belső ellenőrzési rendszert magában foglaló államháztartási belső pénzügyi ellenőrzési rendszer működésének áttekintése, koordinációja, harmonizációja, a továbbfejlesztésére vonatkozó javaslatok előkészítése”.

A pénzügyi ellenőrzés főbb problémái

A pénzügyi ellenőrzési rendszer számos problémát hordoz. Az ellenőrzési rendszer egyes elemei közötti feladat- és hatáskörmegosztás nem optimális, bizonyos feladatok esetén átfedések vannak, míg egyes feladatok nem kerülnek elvégzésre. Ez utóbbira példaként említhető az önkormányzati éves zárszámadások ellenőrzése, hiszen a hatalmas idő- és munkaigénye következtében az ÁSZ e feladat elvégzésére képtelen, míg az ellenőrzési rendszer többi eleme nem képes tehermentesíteni az ÁSZ-t.²¹⁹ Az „ellenőrizetlen” beszámolók jelentős kockázatot jelentenek nemcsak a helyi közösség szempontjából, hanem a zárszámadás tekintetében is.

A problémák egy jelentős része az ellenőrzési rendszeren belül gyökerezik, másik része pedig külső adottságként jelenik meg számára. Ezen alfejezet a belső feszültségforrásokra koncentrál²²⁰, míg a külső adottságok legmeghatározóbb tényezőjének az államszámviteli szabályozásnak a következményeivel külön alfejezet foglalkozik.

A jelenlegi helyzetet vizsgálva megállapítható, hogy a közpénzekkel való elszámolás illetve elszámoltatás kultúrája napjainkban Magyarországon alacsony színvonalú. A pénzügyi ellenőrzés nem képes ellátni alapvető feladatát, vagyis a közpénzek felhasználásának ellenőrzését. Ennek oka abban keresendő, hogy az elszámoltatás számos feltétele hiányzik.

Meg kell említeni a törvényi szabályozás elégtelenségét. A jogi szabályozás színvonalát jól jelzi a pénzügyi ellenőrzés fogalmának és értelmezésének hiánya. E nélkül nem képzelhető el hatékony szabályozás. Ráadásul értelmezésbeli problémák is adódnak. Erre több példa is említhető, ilyen például a nemzetközi terminológiában használt internal control belső ellenőrzésként való értelmezése, vagy a pénzügyi ellenőrzés fogalmára adott szinonimák, amelyek tartalmukban eltérnek a pénzügyi ellenőrzés fogalmától.

Az ellenőrzés jogi szabályozásnak nemcsak az egyes elemei, hanem alacsony konzisztenciája is bírálható. A törvényalkotók sok esetben a feladatok meghatározásakor olyan általános módon fogalmaznak, hogy adott szabálynak az ellenkezője is kiolvasható. Erre a legklasszikusabb példa az ÁSZ törvény, amely ugyan részletesen bemutatja az ÁSZ feladatait, de arra már csak korlátozott információkat tartalmaz, hogy mit vár el az ÁSZ-től, hogyan tudja a feladatot ellátni. A jogszabály mögötti tartalom homályos, értelmezése mellett erőforrásokat köt le, az elszámoltathatóság megvalósítását nem segíti. Példaként említhető a költségvetési törvényjavaslat véleményezése szerepel az ÁSZ törvényben, ugyanakkor

²¹⁹ Az ellenőrzési rendszer további elemeinek ehhez a törvényi felhatalmazása sincs meg.

²²⁰ Belső feszültségforrás alatt az ellenőrzési rendszert szabályozó jogforrásokat és ezek következményeit értem.

tartalma nincs definiálva. Az ÁSZ nehéz helyzetbe kerül az önkormányzatoknál is, hiszen a törvény az önkormányzati gazdálkodás ellenőrzésére az ÁSZ-t jelöli ki, azonban nem egyértelmű, hogy más szervezet is vizsgálódhat-e, és ha igen, akkor milyen tartalommal. Úgy látszik, hogy az ÁSZ feladatokkal túlzottan terhelt, ezzel a számvevői kapacitás nem képes lépést tartani. Az ÁSZ-törvény mindenképpen megújításra szorul, nemcsak a feladatok és ezek részletezését kell átgondolni, hanem az ÁSZ-nak és a többi pénzügyi ellenőrzésben részt vevő szervezetnek az egymáshoz való viszonyát is. Ide sorolhatjuk többek között az önkormányzatoknál végzett könyvvizsgálat és az átfogó ellenőrzések, vagy a fejezetek esetén a fejezet általi és az ÁSZ ellenőrzések viszonyát. Ez utóbbi esetén az a furcsa helyzet alakult ki az Áht. 2003-ban történt módosításával, hogy bizonyos esetekben nem az ÁSZ, hanem az intézményi felügyelet és az intézményen belüli belső ellenőrzés vizsgálja meg az adott fejezethez tartozó intézmények elemi beszámolóját. Ezzel a független külső ellenőrzés lényege sérül, és kérdésessé válik az elszámoltatás szigorúsága és minősége.

Ugyanakkor nemcsak a külső ellenőrzésen belül kell a problémákat megoldani, hanem a belső ellenőrzésnél is. A törvényi szabályozás paradoxona, hogy a jogszabályok számos helyen említik a belső ellenőrzés fogalmát, de annak pontos értelmezése nem található meg egy joganyagban sem. Számos szakértői jelentés tanúskodik arról, hogy a belső ellenőrzés nem képes ellátni feladatát, vagyis az adott szervezet működésében felmerülő hibák azonosítását. A belső ellenőrzés nem rendelkezik jól körülhatárolt jogi szabályozással és emellett gyakran a megfelelő számú szakember sem áll rendelkezésre. Vannak olyan intézmények, amelyek a belső ellenőr alkalmazásánál nem követelik meg a szakirányú végzettséget, csak a felsőfokú végzettséget. Ilyen körülmények között nem lehet csodálkozni a belső ellenőrzés gyenge teljesítményén.

Az Áht. is több szempontból kifogásolható. A leghangsúlyosabb, hogy megalkotása óta eltelt közel 20 évben a törvény folyamatos módosításai megbontották az eredendően sem ideális belső arányait, áttekinthetetlenné torzították a szerkezetét. Megalkotása óta számos új intézmény (pl. a Kincstár, a „fejezet felügyeletét ellátó szerv vezetője” vagy az ún. „államháztartási belső pénzügyi ellenőrzés”) szabályozását építették szerkezetébe, egysége megbomlott, szakmai színvonala is csökkent.

A törvényi szabályozás további problémája, hogy a Kormány túlzottan erős pozíciókat birtokol az Országgyűléssel és közvetetten a társadalommal szemben. A Kormány a költségvetés megállapításában vezető szerepet tölt be és a költségvetési év végén az ő szabályai szerint számolhat el a közpénzek elköltéséről. Ez a gyakorlat egy demokratikus jogállamhoz méltatlan, valamint a társadalom sem szerezhetsé bizonyosságot a közpénzek

törvényes és eredményes felhasználásáról. A jogszabályok e helyzetet törvényesítik, kizárva a Kormány felelősségre vonásának lehetőségét.

Magyarországon a költségvetés szerkezete évről-évre változik, a Kormány szinte tetszőleges módon érvényesítheti akaratát. A fejezetek és címek állandó változása nem szolgálja a transzparenciát és a költségvetés egyes sorainak összehasonlíthatóságát. A költségvetési törvényjavaslat jóváhagyásakor az Országgyűlés szintén engedékeny a Kormánnyal szemben. Másfél évtized tapasztalata, hogy az Országgyűlés a támogatásokat nem kellően részletezi, vagy egyáltalán nem szabja meg ezek tartalmát. Ezáltal a közpénzek elosztásáról és felhasználásáról tulajdonképpen csak látszólag hoz döntést az Országgyűlés, a tényleges döntési joggal a Kormány rendelkezik. Más szempontból az is problémát jelent, hogy az Országgyűlés által jóváhagyott előirányzatok módosíthatóak a Kormány, a fejezetgazda vagy a Pénzügyminisztérium által. Már 1923-ban Magyar Zoltán is írta, hogy az Országgyűlés költségvetési jogát (Magyary, 1923.) Magyarországon úgy gyakorolja, hogy annak jelentős részéről lemond és átengedi a végrehajtó hatalom számára. A részletezettség elvének az ellenkező végpontja is gyakori, ez esetben a túlzott részletezettség akadályozza az Országgyűlést a felelős döntéshozatalban. Ez úgy érvényesül, hogy a költségvetés intézmény és nem feladatcentrikus. (Kassó, 2007.) Kedvezőbb lenne, ha az Országgyűlés költségvetési jogát úgy gyakorolná, hogy korlátozott számú fejezet számára állapítana meg viszonylag nagyobb számú előirányzatot. Egyesek szerint probléma, hogy a foglalkoztatható létszámot, a betölthető státuszokat (állománycsoportokra bontva) nem a parlament hagyja jóvá, illetve szintén nem tartja saját döntési hatáskörében a dologi kiadások részletezését. Mindezt az Országgyűlés költségvetési jogának csorbulásaként értelmezik. Úgy vélem, ha ez így lenne a központi utasítás irányába való elmozdulás lenne. Habár az átcsoportosítás – a hatályos Áht. szerint – „nem irányulhat a személyi juttatások előirányzatának növelésére és a felújítás előirányzatának csökkentésére”, jelentős mértékű hatáskör átruházást jelent az Országgyűlés részéről annál is inkább, mert semmiféle limitet nem ír elő. A hatályos szabályozás szerint ráadásul „a felújítás előirányzatát a fejezet felügyeletét ellátó szerv csökkentheti” a pénzügyminiszter egyetértésével a működési költségvetés javára. A fejezeti kezelésű előirányzatokon belül szintén átcsoportosítás hajtható végre. A személyi juttatások előirányzata is megváltoztatható bizonyos feltételek megléte esetén, továbbá a költségvetési szervek előirányzatai terhére átcsoportosítás hajtható végre a fejezeti kezelésű előirányzatok javára. A megelőző év előirányzat-maradványainak elszámolása és jóváhagyásakor a pénzügyminiszter az Országgyűlés által megállapított előirányzatokat a maradványok összegével megnövelheti.

Jelenleg az Áht-én belül a hatékony pénzügyigazgatás három elve, azaz a gazdaságosság, a hatékonyság és az eredményesség nem képes érvényesülni. A három elv teljesülése érdekében szükség van arra, hogy a közpénzek kezelésének céljai egyértelműek, kvantifikálhatók és határidőhöz kötöttek legyenek, amelyek alátámasztása érdekében teljesítménymutatók alkalmazására van szükség.

Mindenképpen szükség van a törvényi szabályozás módosítására. Ennek során rendszerszemléletben kell gondolni. Mindez két szempontból meghatározó. Egyrészt biztosítani kell, hogy az ellenőrzést végző intézmények tisztában legyenek azzal, mit vár el tőlük a törvényalkotó és a feladatuk megvalósításához milyen hatáskörökkel rendelkeznek. Másrészt a jelenlegi helyzet jól mutatja, hogy a jogszabályi hierarchia minden szintjén változtatások szükségesek, vagyis át kell gondolni az Alkotmány és a közpénzek felhasználását szabályozó jogszabályok egymásra épülését. Mindenképpen törvényi szintre kellene emelni az államszámvittel foglalkozó kormányrendeletek rendelkezéseit, és vissza kell vennie az Országgyűlésnek e vonatkozásban a törvényhozói jogosultságát.

A pénzügyi ellenőrzés területén további problémát jelent, különösen a belső ellenőrzés esetén az alacsony szakemberlétszám. Az elmúlt évtizedben az állampolgárok közpolitikák iránti érdeklődése jelentősen növekedett. Azonban nagyjából köszönhetően az elszámoltathatóságot előzőekben bemutatott akadályozó tényezőinek a költségvetés és ennek végrehajtását bemutató zárszámadás megismerése iránti törekvés meglehetősen korlátozott. Ugyanakkor ennek erősödése elősegíthetné a közpénzfelhasználás jogi szabályozásának fejlődését.