

Pályi Katalin Ágnes

A Számvevőszék hozzájárulása a jó kormányzáshoz és a számvitel megújításához

ÖSSZEFOGLALÓ: A cikk az Állami Számvevőszék tevékenységét a jó kormányzáshoz való hozzájárulása szempontjából veszi górcső alá, jellemzően a dokumentumelemzés módszerére építve. Az egyes ideológiai irányzatok között fennálló párhuzamok és különbözőségek ismertetésével képet ad a jó kormányzás általános alapelveiről, így különösen az ellenőrizhetőség alapját képező elszámoltathatóság és átláthatóság érvényesülésének fontosságáról. Az állam „jóságának” mérése körüli viták hosszú idő óta foglalkoztatják a szakmai-tudományos közönséget, amelynek eredményeképp az elmúlt években számos indikátorrendszer született. Nemzetközi és hazai szinten egyaránt elindultak olyan folyamatok, amelyek a jó kormányzás alapelveinek érvényesülését mozdítják elő. Kiemelt figyelmet érdemel a 2014. évi hazai államszámviteli reform s ezzel összefüggésben az ÁSZ által vállalt szerep az eredménysemleltre való áttérés előkészítésében, majd az áttérés hatásainak értelmezésében. Az áttérés eredményeinek ismertetését követően a cikk hangsúlyozza az ÁSZ tanácsadó funkciójának megerősítését, kitér a vagyon tartalmának értékelése körüli anomáliákra, amelyek a jelen számviteli szabályozás továbbgondolását szolgáló, a közzsféra elszámoltathatóságának növelését célzó további kutatások alapját képezhetik a jövőben.

KULCSZAVAK: számvevőszék, jó kormányzás, eredménysemleletű számvitel, ellenőrzés, célszerűség, eredményesség, hatékonyság, átláthatóság, elszámoltathatóság

JEL-kód: H11, H50, H83, M41, M42, M48

A JÓ KORMÁNYZÁS ELMÉLETI MEGALAPOZÁSA

A jó kormányzás nem új keletű fogalom, hiszen minden kormányzat – noha természetesen a saját értékrendjéhez illeszkedő elméleti modellnek megfelelően, de – jól akar kormányozni. Ugyanakkor ezen elméleti modellek alapját képező értékek és szempontok térben és időben is nagyon különböznek egymástól. Ennek következtében az egyes tudományágak, illetve azok egy-egy eltérő irányzatát képviselő iskolák a jó kormányzás tartalmát különböző ismervek mentén definiál-

ják. A számvevőszéki munka és a jó kormányzás kapcsolódási pontjainak feltárásához legelőször is a jó kormányzás fogalmát, valamint annak tartalmát adó – napjainkra kialakult – általános elveket szükséges meghatározni.

Jó kormányzás versus jó kormányzat

Az eredeti angol szóhasználat (*good governance*, illetve *good government*) és a magyar nyelv is megkülönbözteti a jó kormányzás mentén kialakult két ideológiai irányzatot, amelyek közötti különbséget célszerű első lépésként tisztázni.

Levelezési e-cím: katalin.palyi@gmail.com

▶ A *good governance*, avagy a kormányzás mint folyamat koncepcióját gyakran a '80-as években elindult, a Világbank által javasolt gazdasági és társadalompolitikai reformokhoz kötik.¹ Ezen reformjavaslatok a gazdasági válság hatására az OECD-országokból a '70-es évek végén kiinduló New Public Management² mozgalom első reformhullámához hasonlóan többek között – az üzleti vállalkozások szervezeti modelljeiben alkalmazott – menedzsmenttechnikák széles körű adaptációjára épültek. A Világbank megközelítmódjában jelen vannak azok az állami befolyást és szerepkört csökkentő jegyek, amelyek az NPM-mozgalmat is jellemzik. Így különösen az állami működésben kívánatos deregulációs, illetve privatizációs folyamatok ösztönzése, amelyek alapján a jó kormányzást egyes szerzők az államot a legszűkebb „éjjeli őr”-funkcióra korlátozó, a piaci mechanizmusoknak és a civil szféra társadalmi koordinációs funkciójának teret adó neoliberais koncepcióként értelmezik (G. Fodor – Stumpf, 2007).

▶ Ezzel ellentétben az állam „piacosításának” korlátait hangsúlyozó, az „államtalanítás” híveivel szemben megfogalmazott *good government*-irányzat épp abból indul ki, hogy az állam feladata nem merül ki a jó kormányzás feltételrendszerének megteremtésében. Az államnak a jó kormányzás feladatait és az ezzel járó felelősséget is magára kell vállalnia a közérdek érvényre juttatása érdekében, azaz a gazdasági és szociális erőforrások allokációját valamennyi érdekelt fél szempontjait figyelembe véve, a szolidaritáson alapuló méltányos módon kell elvégeznie. Ily módon a jó kormányzás megvalósításához aktív, intelligens és erős állam szükséges. E tekintetben a *good government*-irányzat inkább a neoweberiánus állam koncepciójával mutat rokon vonásokat. A fogyasztó állampolgárok számára a közszolgáltatások lehető legjobb minőségben és áron való elérését egy megerősített szerep-

körrel felruházott állam igyekszik biztosítani, az állampolgárok széles körű participációja mellett. A neoweberiánus elképzelés lényege, hogy a pártatlan szakmaiságot megtestesítő, eredményközpontú kormányzásnak alkotmányosságon és jogrenden kell alapulnia, ezáltal biztosítva az elszámoltathatóság és a politikai felelősség érvényesülését (Stumpf, 2009).

Noha ezek az ideológiák lényeges eltéréseket mutatnak egyes jellemzőik tekintetében, mégis megfogalmazhatók olyan alapelvek, amelyek a bürokratikus közigazgatás, a jó kormányzás és a jó kormányzat követelményeit egyaránt ötvözik.

A jó kormányzás alapelvei

A bemutatott jó kormányzás és jó kormányzat koncepciók között a gyakorlatban gyakran elmosódik a határ. A jó kormányzás megvalósítása érdekében a '80-as évek neoliberais hullámának kudarcát követően számos felelősen gondolkodó nemzetközi szervezet – így az ENSZ, a Világbank, az OECD – és az Európai Unió is erőfeszítéseket tett egy, a modern kor kihívásaihoz illeszkedő, új közigazgatásfejlesztési koncepció kidolgozására. A széles körű együttműködés eredményeként kialakult az állam és intézményei szerepének, kívánatos működési módjának ideológiamentes, értékcentrikus felfogása. Tanulságosak ebből a szempontból az Európai Közigazgatási Tér működési alapelvei, amelyek az értékalapú koordináció elsődlegességét hirdelve mind a bürokratikus, mind az eredményességi követelményeket értékcentrikusan deklarálják (Pulay, 2009).

A jó kormányzás kritériumainak – nemzetközi összehasonlításban való – bemutatását az 1. táblázat szolgálja.

A bemutatott párhuzamos értelmezések alapján a továbbiakban jó kormányzás alatt – mindenféle ideológiai megkülönböztetés nél-

kül – a közjó érvényesülése érdekében kifejtett hatékony, eredményes, megbízható, átlátható és felelős kormányzati tevékenység értendő, amelynek során az állami szervek a társadalom többi érdekhordozójával együttműködve, a köz érdekét szem előtt tartva keresnek megoldást a kor gazdasági, társadalmi, környezeti kihívásaira. A nemzetközi, úgynevezett legjobb gyakorlatnak megfelelő formában a jó kormányzás – a következőkben összegyűjtött – általános elvei mind szélesebb körben fellelhetők:

- törvényeket, szabályokat követő magatartás,
- esélyegyenlőség, mások gondolatát befo­gadó szabályozás,
- konszenzusképes tevékenység,
- részvételre, kooperációra buzdító magatartás,
- célszerű, eredményes gazdálkodás,
- reagáló képes működés,
- elszámoltatható tevékenység,
- átlátható működés.

A jó kormányzás elméleti modelljében (lásd 1. ábra) mindezen általános elvek a törvényesség, ellenőrizhetőség, együttműködés, illetve hatékonyság dimenziók alá rendelve alkotják az államszervezet szabályos működésének és teljesítményének értelmezési keretrendszerét.

AZ ÉRTÉKEK SZEREPE AZ ÁLLAMI MŰKÖDÉS­BEN

A jó kormányzás alapelvei mentén számos nemzetközi gazdasági, pénzügyi, fejlesztés­politikai szervezet fejlesztett ki az állam „jó­ságának”, a kormányzat teljesítményének mérésére hivatott indikátorokat, illetve indikátorrend­szereket. A hazai értékelési módszerek közül a Nemzeti Köszolgálati Egyetem Államtu­dományi Intézetének szervezeti keretein belül működő Jó Állam Kutatóintézet nevéhez

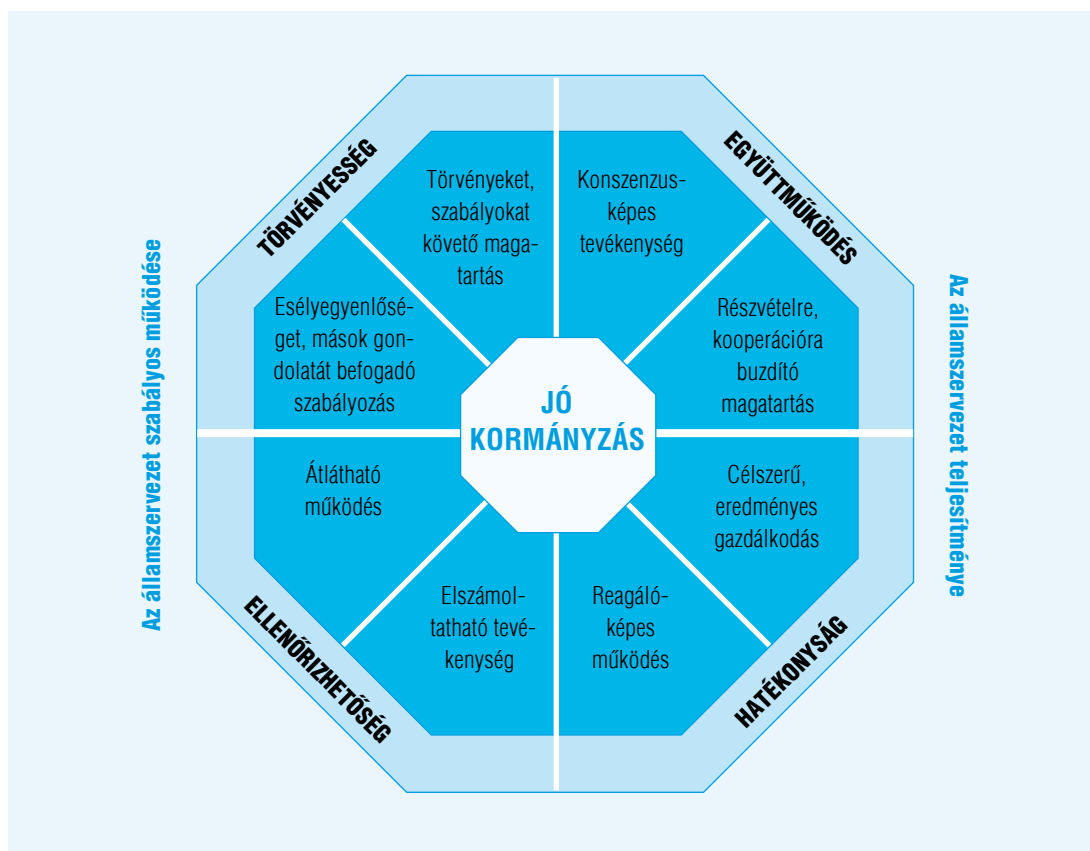
1. táblázat

A JÓ KORMÁNYZÁS KRITÉRIUMAI

Világbank ³	OECD ⁴ megfogalmazásában	Európai Unió ⁵
• nyilvánosság és elszámoltathatóság	• nyíltság, átláthatóság, elszámoltathatóság a demokratikus intézmények irányában	• nyitottság • elszámoltathatóság
• jogállamiság	• a jogállamiság tisztelete	
• politikai stabilitás és erőszakmentesség	• korrekt és egyenlő bánásmód az állampolgárokkal, ideértve a beleszólás és részvétel rendszerét	• részvétel
• hatékonyság	• hatékonyság, hatékony szolgálat	• hatékonyság
• minőségi szabályozás	• világos, átlátható és alkalmazható törvények és szabályozók • konzisztencia és a koherencia a politikaformálásban	• koherencia
• a korrupció kiszorítása	• az etikai magatartás magas normái	

Forrás: saját szerkesztés

A JÓ KORMÁNYZÁS ELMÉLETI MODELLJE



Forrás: Báger (2012), 150. oldal

köthető JÁX⁶ és Jó Állam Mozaik érdemelnek említést. A világszerte nyilvántartott mintegy négyszáz különféle kormányzási indikátor – az általuk elérni kívánt célok és a velük szemben támasztott elvárások függvényben – eltérő hatásterületek és dimenziók mentén ragadja meg a közjó érvényesülését, a jó kormányzás megvalósulását. Ennek megfelelően az egyes indikátorrendszerek a mérés és értékelés során a kormányzás különböző aspektusait helyezik fókuszba.

Az értékelési metódusok differenciáltsága részben abból is eredeztethető, hogy a közjót megtestesítő értékabsztrakciók tartalmának, érvényesülésének és mérhetőségének kérdésköre számos értékvitát generált. A közjó érvényesü-

léséhez, mint az állam működésének végső céljához köthető értékfogalmak viszonylag tiszta kategóriákat adnak. Ilyenek például a joghoz kötöttség, egyenlőség, pártatlanság, arányosság, jogbiztonság, ésszerű időn belüli eljárás, részvétel, magánszféra tisztelete, átláthatóság,⁷ vagy Bovaird és Löffler (2003) megközelítésében a társadalmi részvétel, transzparencia, elszámoltathatóság, esélyegyenlőség, etika, méltányosság (fair eljárások), versenyképesség, hatékonyság, fenntarthatóság, joguralom. Azonban az értéktartalmak, így az input és output oldal értékelése már nem annyira evidens, hiszen a közjóhatások (*output*) érvényesülése szempontjából akár többfajta kormányzati eszköz (*input*) is minősülhet „jónak” (Kis, 2014).

A SZÁMOK TÜKRÉBEN

A 2013. évi WGI aggregált indikátorok szerint hazánk megítélése a kormányzati hatékonyság és a korrupció kiszorítása terén egyaránt romlott a 2000. évi értékekhez képest.

Hazánk 2013. évi teljesítménye a 61 állam összehasonlításán alapuló IMD versenyképességi rangsorban a 48. hely eléréséhez volt elegendő, így hazánk megítélése egy helyezéssel romlott a 2011. évhez képest.

2015-ben az IMD Magyarországot összességében továbbra is a 48. helyre rangsorolta, azonban a kormányzati hatékonyságot mérő mutatók alapján mindössze az 54. helyen állunk.

Az értékabsztrakciók érvényesülésének „leírására” szolgáló, leggyakrabban használt indikátorok, indikátorrendszerek a kormányzás jóságát, minőségét nem közvetlenül értékelik, az értékelést a kormányzás által elért társadalmi, gazdasági, környezeti hatások mérésével közelítik. A teljesség igénye nélkül következzen néhány jól ismert nemzetközi példa:

- WGI-indikátorok (Világbank)⁸
- Society at a Glance és Government at a Glance indikátorok (OECD)⁹
- az Európai Bizottság indikátorrendszerei¹⁰
- IMD versenyképességi rangsora¹¹

A hazai példák, így a JÁX, illetve a Jó Állam Mozaik értékelési módszerek az állam működését alapvetően meghatározó kormányzati képességek erősségeire és gyengeségeire fókuszálnak, az értékelés a nemzetközi gyakorlatokhoz hasonlóan a kiváltott hatásokon keresztül történik. A JÁX és a Jó Állam Mozaik a 2. táblázat szerint részletezett hatásterületek, valamint az azokat jellemző eltérő dimenziók mentén értékalapon meghatározott indikátorok rendszerére épül.

AZ ÁLLAMI SZÁMVEVŐSZÉK
HOZZÁJÁRULÁSA A JÓ KORMÁNYZÁSHOZ

A hatékony állami működés megteremtése, a kormányzás minőségének javítása minden nemzet alapvető érdeke. Ennek megfelelően a hazai kormányzati célkitűzések között is magas prioritással szerepel a jó kormányzás elérése, amelynek elősegítését célzott kormányzati programok támogatják. Ilyenek voltak például az önkormányzati reform, az igazságszolgáltatás, illetve a közigazgatás reformprogramjai.

Az egyes reformok értelmezésében „*az állam attól tekinthető jónak, hogy az egyének, közösségek és vállalkozások igényeit a közjó érdekében és keretei között, a legmegfelelőbb módon szolgálja.*”¹² Az Állami Számvevőszék (ÁSZ) jó állami működés elősegítéséhez való kapcsolódásának alapjául a 2011. évi LXVI. törvény szolgál, amely elfogadásával az Országgyűlés az ÁSZ feladatai között többek között a következő tevékenységeket nevesíti.¹³

„Az Állami Számvevőszék az ellenőrzési tapasztalatain alapuló megállapításaival, javaslataival, tanácsaival segíti az Országgyűlést, annak bizottságait, és az ellenőrzött szervezetek munkáját, amellyel elősegíti a jól irányított állam működését.”

A jó kormányzás megvalósulásának előmozdítása irányában való elköteleződés az ÁSZ stratégiai dokumentumaiban is visszatükröződik, így az ÁSZ küldetése a következők szerint került megfogalmazásra:

„Az Állami Számvevőszék küldetése, hogy szilárd szakmai alapon álló, értékteremtő ellenőrzéseivel előmozdítsa a közpénzügyek átláthatóságát, rendezettségét, és járuljon hozzá a »jó kormányzáshoz«.”

De még mielőtt részletesen kifejtenénk az ÁSZ szerepét a jó kormányzás előmozdítá-

A JÓ ÁLLAM MOZAIK FELÉPÍTÉSE

Hatásterületek	Dimenziók	Példák a használt indikátorokra
1. BIZTONSÁG ÉS BIZALOM A KORMÁNYZATBAN	Külső biztonság Közbiztonság és katasztrófavédelem Jogbiztonság Kormányzati közbizalom és átláthatóság Létebiztonság	<ul style="list-style-type: none"> • 1000 lakosra jutó éves honvédelmi kiadások folyó áron • lakosság biztonságérzete közterületen és lakókörnyezetében
2. KÖZÖSSÉGI JÓLLÉT	Jövedelmi helyzet Társadalmi kirekesztettség Egészségügyi és szociális védőháló Foglalkoztatottság és oktatás Egyén a társadalomban	<ul style="list-style-type: none"> • háztartási szektor összes korrigált rendelkezésre álló jövedelme • szegénység vagy társadalmi kirekesztődés kockázata
3. PÉNZÜGYI STABILITÁS ÉS GAZDASÁGI VERSENYKÉPESSÉG	Pénzügyi stabilitás Gazdasági diverzifikáltság Beruházás és humán tőke Innováció	<ul style="list-style-type: none"> • GDP-arányos finanszírozási képesség • technológia- és tudásintenzív ágazatok együttes részesedése a bruttó hozzáadott értékből
4. FENNTARTHATÓSÁG	Éghajlatváltozás Természetierőforrás-gazdálkodás Környezeti terhelések Fenntartható gazdaság – ökonómia Társadalmi fenntarthatóság	<ul style="list-style-type: none"> • üvegházhatású gáz kibocsátása • megtermelt biomassa mennyisége
5. DEMOKRÁCIA	Politikai verseny Politikai részvétel Társadalmi párbeszéd Demokratikus joggyakorlás Sajtószabadság, szólásszabadság	<ul style="list-style-type: none"> • regisztrált pártok száma • a választási rendszer arányossága, illetve aránytalansága
6. HATÉKONY KÖZIGAZGATÁS	Hozzáférhetőség Ügyfélteher Erőforrás-hatékonyság Felkészültség	<ul style="list-style-type: none"> • fejlett e-közigazgatási szolgáltatást használók aránya az internetező lakosságon belül • ügyintézés menetét támogató szolgáltatások száma

Forrás: Jó Állam Jelentés, 2015

sában, érdemes néhány gondolatot az állami szféra intézményei felett ellenőrzési jogkört gyakorló intézmények és azok feladatkörének bemutatására szentelni, a kormányzati és legfőbb ellenőrzés határterületeinek beazonosítása, illetve az ellenőrzési hierarchia feltérképezése érdekében.

Az államháztartási kontrollok rendszere

Az államháztartási kontrollok alapvető célja az államháztartási pénzeszközökkel, vagyonnal történő szabályszerű, szabályozott, gazdaságos, hatékony és eredményes gazdálkodás előmozdítása. Az államháztartás kontrollja –

amely kiterjed az államháztartás valamennyi alrendszerére – három pillérre támaszkodik. Ezen pilléreket a külső ellenőrzés, a kormányzati szintű ellenőrzés és a belső kontrollrendszer alkotják. (Lásd 2. ábra)

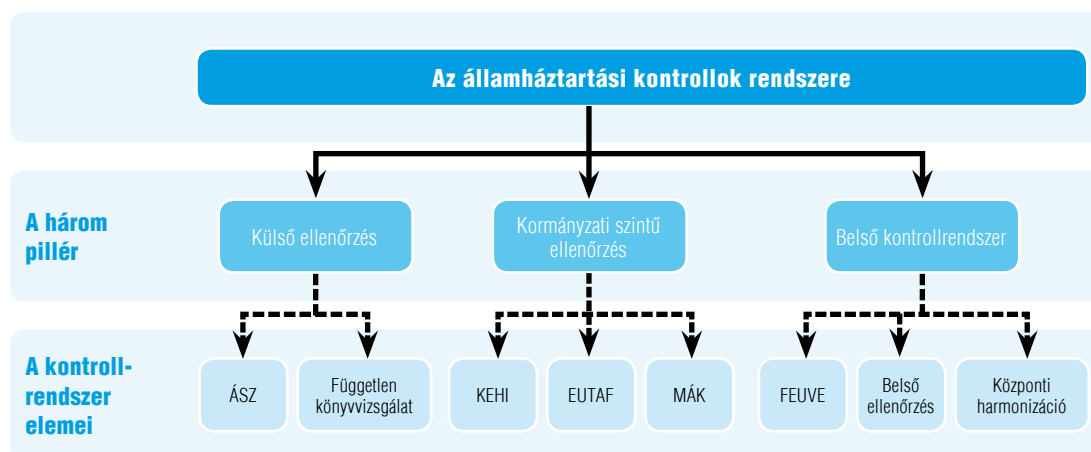
Az államháztartás kontrollrendszerét alkotó három pillér között nincs alá- vagy fölérendeltségi viszony, e három pillér együtt adja ki az egy egészet. Ennek ellenére mégis beszélhetünk egyfajta hierarchiáról, ahol az egyes ellenőrzési szintek célrendszerük, feladat- és hatáskörük, valamint a kapcsolódó eszközrendszer tekintetében nyilvánvalóan különböznek. A számvevőszék, mint az államháztartás külső ellenőrzését biztosító legfőbb pénzügyi és gazdasági ellenőrző szerv, feladatát az Országgyűlésnek alárendelve látja el. Általános hatáskörrel végzi a közpénzkekkel, valamint az állami és önkormányzati vagyonnal való felelős gazdálkodás ellenőrzését, s az ellenőrzési tevékenysége gyakorlása során minden más szervezettől független. Az ellenőrzési tapasztalatain alapuló megállapításaival és javaslataival támogatja az Országgyűlés és annak bizottságai munkáját, továbbá a közszféra intézményei számára megismerhetővé teszi a jó gyakorlatokat. Mindezek alapján az ÁSZ feladatellátásán

keresztül a jól irányított állami működés megvalósulása irányába hat.

Ezzel szemben az államháztartás kormányzati szintű ellenőrzése a KEHI,¹⁵ EUTAF¹⁶ valamint a Kincstár¹⁷ hatáskörébe tartozik. Ezen ellenőrző szervek az ÁSZ-hoz hasonlóan – azonban szűkebb hatókörrel – a közpénzek felhasználását, a nemzeti vagyonnal való gazdálkodást, annak megóvását, a közfeladatok hatékony, gazdaságos és eredményes ellátását ellenőrzik. Vagyis az ÁSZ-hoz hasonlóan tárgyilagos, tényfeltáró, következtetéseket levonó és javaslatokat megfogalmazó ellenőrzési és tanácsadó tevékenységet folytatnak, munkájukkal azonban elsősorban a kormányzati döntéshozatalt támogatják. A mindenkori kormányzattól való függetlenség garanciái emiatt esetükben eltérő módon érvényesülnek. További jelentős különbség mutatkozik az ÁSZ és a kormányzati ellenőrzési szervek között a tekintetben is, hogy milyen jogosítványokkal bírnak. Az ÁSZ nem hatóság, így megfelelő jogosítványok hiányában nem ítékezhet és nem is büntethet, mindössze független megállapításokat, javaslatokat tehet. Ezzel szemben a KEHI például bírságot szabhat ki, míg a Kincstár kötelező érvényű határozatot

2. ábra

AZ ÁLLAMHÁZTARTÁSI KONTROLLOK RENDSZERE



Forrás: saját szerkesztés¹⁴

hozhat, amelyhez hasonló jogosultságokkal a Számvevőszék nem rendelkezik.

Az államháztartási kontrollok harmadik pillérét az adott költségvetési szerv kontrollrendszere jelenti. A függetlenség ez esetben már csak szervezeti kereteken belül értelmezhető. A belső kontrollrendszer kialakításának célja, hogy a tevékenységek végrehajtására szabályszerű, gazdaságos, hatékony és eredményes módon kerüljön sor, az elszámolási kötelezettségeket teljesítsék, feltárják, illetve megelőzzék a pazarló gazdálkodásból, nem rendeltetésszerű használatból fakadó veszteségek és károk előfordulását. A belső kontrollrendszer létrehozása, működtetése és fejlesztése és a belső kontrollrendszer elemeként a független belső ellenőrzés működtetése a költségvetési szerv vezetőjének felelőssége. A belső ellenőrzés a költségvetési szerv vezetőjének közvetlenül alárendelt, a gazdálkodást és közfeladat-ellátását jogszabályi, valamint belső szabályozók szerinti megfelelés szempontjából vizsgáló, tárgyilagos bizonyosságot adó tanácsadó tevékenység, amelynek célja az adott költségvetési szerv működésének fejlesztése és eredményességének növelése. Hatáskörét tekintve a belső ellenőrzés ugyan az ellenőrzési hierarchia legalsó szintjén áll, jelentősége mégsem elhanyagolható, hiszen a belső kontrollok kialakítására, működtetésére gyakorolt hatásán keresztül az elszámoltathatóság megteremtésének egyik kulcstényezőjét adja.

INTEGRITÁSFELMÉRÉS

A korrupció elleni küzdelem jegyében az ÁSZ 2011 óta minden évben lefolytatja közszféra korrupciós kockázatokkal szembeni védettségét feltérképező, önkéntes válaszadáson alapuló integritás felmérést.

2014-ben minden eddiginél több, 1584 válaszadó, a dolgozói létszámot tekintve a hazai közszféra 55 százaléka vett részt a felmérésben.

Az államháztartási kontrollok rendszerét érintő rövid gondolati kitérő után térjünk vissza a számvevőszéki munka hasznosságához, annak bemutatásához, hogy az ÁSZ ellenőrzési, kutatási és tanácsadói szerepköréből kifolyólag, illetve saját szervezeti működésének példamutató kialakításával miként szolgálja a jó kormányzás alapelveinek érvényesülését.

Az ÁSZ tevékenységének bemutatása a jó kormányzás egyes alapelveinek érvényre juttatásában

Törvényeket, szabályokat követő magatartás

A közszféra összes szereplőjének – legyen akár szervezet vagy éppen hivatali dolgozó – jogi és erkölcsi kötelessége a jogállamiság erősítése. Az ÁSZ ebben a tekintetben legalább hármas funkciót lát el. Ellenőrzései révén kontrollt biztosít a közszféra szereplői felett a szabálykövető magatartás kialakítása és fenntartása, a közpénzekkel, közvagyonnal való szabályos, gazdaságos, hatékony és eredményes gazdálkodás megvalósulása érdekében. A hosszú távú fenntarthatóság garanciája azonban abban rejlik, hogy a szabálykövető magatartás és a szabályszerű közpénzfelhasználás nemcsak az ellenőrzési tevékenység által kikényszerített viselkedési forma, hanem elsősorban a szereplők szabályszerűség iránti elköteleződéséből fakadó önkéntes jogkövetésen alapul. Emiatt kiemelt szerepet kap az ÁSZ tanácsadó funkciója, amelynek keretében a jelen, illetve a jövő folyamataival foglalkozó tanulmányok, elemzések elősegítik a közszféra egyes területein érvényesülő külső és belső összefüggések feltárását és megértését, a lezajló változások, valamint azok hatásainak felmérését. Együttműködésnek az esetleges szabályozási hiányszabályokra, így a közvagyonnal való felelős és fenntartható gazdálkodást továbbá a környezeti és társadalmi fenntarthatóságot potenciálisan ve-

szélyeztető tényezőkre. Mindezekon túlmenően a tanácsadói tevékenység teremt keretet a köve- tendő jó példák széles körű megismertetéséhez is, amely szintűgy a közpénzügyek fejlődésének előmozdítása irányába hat. Végezetül pedig a szabályokat követő magatartás erősítésének to- vábbi eszköze, ha az ÁSZ saját szervezeti műkö- désének kialakításával, szervezeti folyamatainak átláthatóságával és nyomon követhetőségével, eredményes, hatékony és gazdaságos erőforrás- felhasználásával maga is jó példával jár elől a közszféra intézményei számára.

Esélyegyenlőség, mások gondolatát befogadó szabályozás

A nemzetközi szakirodalom különbséget tesz az esélyegyenlőség (*equality*) és az egyenlő esé- lyek (*equity*) között. Előbbi megfogalmazás in- kább az egyenlő bánásmód megfogalmazással rokonítható, míg az utóbbi ezen is túlmutat, és az egyenlő hozzáférés feltételeinek konkrét, gyakorlati eszközökkel való támogatott- ságát feltételezi. Ezen alapelv érvényesülését az ÁSZ leginkább az ellenőrzött szervezetek belső kontrollrendszerének felülvizsgálata ke- retében, a kialakított kontrollok értékelésével, az esetleges hiányosságokra való rámutatással segítheti elő, emellett saját szervezeti megoldá- saival szolgáltathat jó példát az egyenlő esélyek érvényesülésének előmozdítására. Ilyen példá- ul az ÁSZ által a társadalmi felelősségvállalás jegyében 2011. évben indított, a pályakezdő diplomás fiatalok munkatapasztalat-szerzését támogató gyakornoki program, vagy a szerve- zetnél kialakított számvevői életpályamodell. Az ÁSZ nyitottságát, mások gondolata iránti befogadó készségét továbbá az is jelzi, hogy a szervezet fejlesztése nemzetközi módszertani irányelvek mentén történik.

Konszenzuskészséget erősítő tevékenység

A konszenzuskészség, azaz az érintett felek vé- leményének megismerésére és megfontolására való hajlandóság a hosszú távú eredményesség-

re törekvő szervezetek munkamódszere, amely a számvevőszéki munkának, s így az ellenőrzé- sekről készült számvevőszéki jelentéseknek is lényeges alkotóeleme.

Az állami szereplők esetében a döntéshozatal szintjeire és szereplőire vonatkozóan részletes szabályozókkal, előírásokkal találkozhatunk. Gondoljunk akár az önkormányzati döntés- hozatalban a képviselő-testület vagy annak felhatalmazása alapján a bizottságok, a jegyző vagy a polgármester jogosultságaira, illetve a képviselő-testület által átruházható, illetve át nem ruházható hatáskörök szabályozására, de ugyanígy akár az állami pénzalapok esetében az irányító szerv, az alapkezelő, valamint a dön- téshozó testület eltérő jogosultságainak szabá- lyozására. Az ÁSZ szerepe a közszféra egészét átható konszenzuskészség előmozdításában csak áttételesen érvényesülhet. Ellenőrzési tevé- kenységén keresztül, ellenőrzési megállapításai alapján az ÁSZ a közszféra szereplőinek jogkö- vető magatartásáról utólag formál véleményt, azonban ezen utólagos kontroll eredményekép- pen végső soron a jogszabályalkotók szándékai szerinti, jogkövető magatartás megvalósulása irányába hathat. Elképzelhető olyan szituá- ció is, amikor az ÁSZ ellenőrzési tapasztalatai alapján olyan jogszabályellenes helyzetet tár fel, amely alapvetően a közszféra szereplői közötti konszenzus hiányára vezethető vissza. Ez eset- ben a figyelemfelhívó levél szolgálhat megfelelő eszközül a vitás helyzet megoldásának, a kon- szenzus létrejöttének kikényszerítéséhez.

Emellett természetesen az ÁSZ, mint példamutató szervezet saját szervezeti működésére vetítve is törekszik a konszenzus szabályozott keretek között, az ÁSZ függetlenségét nem veszélyeztető formában való megvalósítására, amely a szervezeti folyamatok, illetve a külső kapcsolattartás tekintetében nyilvánvalóan eltérő módon értelmezhető. A szervezeti folyama- tokra példa a számvevői munkaanyag megírás- tól a számvevőszéki jelentés kiadmányozásáig tartó folyamatot támogató minőségbiztosítási

eszközök sora. A külső kapcsolattartásnál a konszenzus szigorúan csak törvényileg szabályozott keretek között – az ellenőrzött szervezet észrevételezési jogának biztosításaként – értelmezhető, amely észrevételekre az ÁSZ a beérkezéstől számított 30 napon belül válaszol.¹⁸ Az észrevételek érdemi vizsgálatának garanciális eszköze, hogy az ÁSZ a számvevőszéki jelentés részeként az el nem fogadott észrevételeket indoklással együtt feltüntetni köteles.

Részvételre, kooperációra buzdító magatartás

Az alapelv számvevőszéki munka során való érvényesülésének egyik vetülete az ellenőrzött szervezettel való kapcsolattartás, illetve az ellenőrzött szervezet aktív bevonása az ellenőrzési program szerint meghatározott adatok bekérésének, valamint a helyszíni ellenőrzés lefolytatásának szakaszában. Az ellenőrzött közreműködésével megvalósuló befolyásolásmentes kooperáció alapvető fontossággal bír az ellenőrzési megállapítások és az azokat alátámasztó bizonylatok, alapidokumentumok begyűjtése szempontjából.

KÖZÉRDEKŰ BEJELENTÉS

A közérdekű bejelentés a vonatkozó törvény értelmében minden olyan, az ÁSZ-hoz érkezett bejelentés, amely olyan körülményre hívja fel a figyelmet, amelynek orvoslása vagy megszüntetése a közösség vagy az egész társadalom érdekét szolgálja. A közérdekű bejelentés javaslatot is tartalmazhat.
szamvevoszek@asz.hu

Nem véletlen tehát, hogy az ellenőrzött szervezet vezetőjét törvényileg meghatározott közreműködési kötelezettség terheli,¹⁹ amelynek megszegését az ÁSZ jogszabályi felhatalmazás alapján sankcionálhatja. Ugyanakkor a válaszadók önkéntes részvétele okán a korábbiakban már bemutatott integritásfelmérés példája is idekíván-

kozik, amely a felmérésben részt vevő szervezetek számára is pozitív hozadékkal bír. Helyzetképet kapnak saját szervezetük korrupciós kockázatoknak való kitettségéről, a kockázat csökkentését szolgáló kontrolleszközök fejlettségi szintjéről, a szervezet belső kontroll rendszerének fejlesztése pedig nemcsak a korrupciós kockázatok elleni védettséget növeli, de kézzel fogható hatással bír egy esetleges ellenőrzés során megfogalmazásra kerülő megállapítások szempontjából.

AZ ÁSZ 2014. ÉVI TEVÉKENYSÉGE SZÁMOKBAN

233 kiadmányozott számvevőszéki jelentés
966 érintett szervezet a kiadmányozott jelentésekhez kapcsolódó ellenőrzések során
2642 intézkedési kötelemmel járó megállapításon alapuló javaslat megfogalmazása összesen
574 címzettnek

Hasonló céllal dolgozta ki az ÁSZ a helyi és nemzetiségi önkormányzatok, valamint az egyházi intézmények számára egyfajta szervezetként szolgáló öntesztrendszert, amelynek segítségével az érintett szervezetek és intézmények vezetői a szabályszerű működés kialakítása, illetve helyreállítása iránt felelősséget vállalva önként megkezdhetik a hibák és hiányosságok kijavítását.

Az ÁSZ mint a közpénzekkel, közvagyonnal való felelős gazdálkodás legfőbb őre, a tevékenysége során az állampolgárokra is számít. Noha az ÁSZ nem nyomozati hatóság, és így nem járhat el közvetlenül személyesen vagy írásban tett bejelentések alapján, a közérdekű bejelentéseknek mégis súlya van. Általuk ugyanis az ellenőrzés tervezési folyamatokat támogató kockázatelemzés során fontos információk kerülhetnek beépítésre.

Célszerű, eredményes gazdálkodás

A közsféra szereplőinek – a globalizációs folyamatok, gazdasági tendenciák fényében –

egyre inkább meg kell felelniük a közszféra hatékonyságára vonatkozó társadalmi elvárásoknak. Biztosítani kell ugyanis a hatékonyságot és eredményességet a közszféra működésében, a közszolgáltatások nyújtásában is. Jelen tanulmány keretei között ugyan nem nyílik lehetőség az e témában született nemzetközi kutatások, publikációk részletes bemutatására, azonban feltétlenül igaz, hogy a közszféra hatékonyságnövelésének kérdése a fejlett és fejlődő gazdaságokban egyaránt napirenden van.²⁰ A gazdálkodás hatékonysága (*effectiveness*) alapvetően a felhasznált erőforrások és az általuk elért eredmények arányával ragadható meg. Ezen ráta értéke csak abban az esetben hordoz tényleges információt, ha a felhasznált erőforrásokról egyértelműen meg tudjuk mondani, mely cél eléréséhez, mely feladat ellátásához kapcsolódóan és milyen mértékben kerültek felhasználásra. Ez a gondolatmenet pedig szükségszerűen elvezet az újszerű információigényt kiszolgálni képes államháztartási számvitel kialakításának kérdésköréhez.

AZ ÁSZ A 2014. ÉVBEN

50 alkalommal nyújtott be ügyészi jelzést

21 esetben kezdeményezett közbeszerzési jogorvoslati eljárást

29 ügyben értesítette a törvényességi felügyeletet el-látó – az ellenőrzött önkormányzat területén illetékes – fővárosi vagy megyei kormányhivatalt.

Az ÁSZ hazai számviteli szabályozás megújításában vállalt szerepére részletesen kitérünk a későbbiekben, jelen fejezet mindössze azt kívánja megjeleníteni, hogy az ÁSZ – a teljesítmény-ellenőrzések módszertanának adaptációja és alkalmazása kiterjesztésének szándéka mellett – kiemelt figyelmet fordít a közszférebéli szereplők gazdálkodása eredményességének, hatékonyságának megítélésére ellenőrzései során. Kiemelten kezeli az egyes intézmények-

re értelmezett követelmények meghatározását, a számonkérés feltételrendszerének kialakítását és a számonkérés megvalósulását. Mindezek az erőforrásokkal való hatékony gazdálkodás és a hatékony közpénzfelhasználás alapvető feltételét jelentik, jogszabályokból levezethető módon.

Az ÁSZ saját működésére nézve is eredményességre, hatékonyságra, gazdaságosságra és fenntarthatóságra törekszik. Szervezeti folyamatait folyamatosan monitorozza, optimalizálja, kitűzött szervezeti céljaihoz mérhető indikátorokat rendel, továbbá az ellenőrzésre rendelkezésre álló munkanapok számának, valamint az ellenőrzésben részt vevő számvevők arányának növelését hatékony erőforrás-tervezéssel támogatja.

Reagálóképes működés

Szorosan összefügg az előbbieken tárgyalt hatékonyság fogalmával. Az erőforrások mindenkori megfelelő allokációjára és a közjó megvalósulását szolgáló állami beavatkozásokra akkor nyílik lehetőség, ha a múltbeli tapasztalatokon alapuló, valamint a jövő folyamataira, azok várható hatására vonatkozó információk időben egyaránt rendelkezésre állnak. A hatékonyság mellé tehát az időszzerűség elve társul. A reagálóképes és hatékony állami működés további feltétele a kitűzött célok és azok elérésére irányuló döntések következményei között fennálló arányosság, valamint a szubszidiaritáson alapuló döntéshozatal. Az ÁSZ tevékenysége tehát nem merülhet ki az elmúlt folyamatok ellenőrzésében. Tanácsadó funkciója keretében többek között a jövő tendenciákra vonatkozó elemzéseket és tanulmányokat készít. Ez utóbbiakkal, valamint a törvényalkotási folyamatban vállalt véleményező szerepén keresztül támogatja az Országgyűlés és bizottságai, illetve a Költségvetési Tanács munkáját.

Az ÁSZ a jó kormányzás megvalósulásának jegyében saját szervezete reagáló képességének javítását szolgáló reformokat is vezetett be.

A szervezeti struktúra átalakításával és a szervezeti piramis laposabbá tételével mátrix jellegű szervezeti működésre állt át. A projektszerű munkavégzésre való áttérés kellő flexibilitást ad a társadalmi elvárásokkal, környezeti változásokkal összefüggésben felmerülő kihívásokra.

Elszámoltatható tevékenység

A közsféra valamennyi szereplőjének tudatában kell lennie annak, hogy cselekedetei során az államot testesíti meg, tevékenységtől függően más emberek sorsáról dönt(het). Következésképpen a közszolgálat komoly és nagy felelősséggel járó hivatás, amelyben a tevékenységgel összefüggő felelősség és elszámoltathatóság garanciáját meg kell teremteni. Ennek érdekében az ÁSZ a következő törvényes eszközökkel rendelkezik:

- bűncselekmény gyanúja esetén büntetőeljárás és más felelősségre vonás kezdeményezése;
- a közpénzekkel, illetve közvagyonnal való pazarló gazdálkodás feltárásánál hatósági intézkedés kezdeményezése;
- az ellenőrzött szerv intézkedési kötelezettsége;
- továbbá az intézkedési tervben foglaltak megvalósításának utóellenőrzése.

Fontos változás, hogy 2011. évtől az új ÁSZ törvény intézkedési kötetet ír elő az ellenőrzött intézmények számára. Az intézmények tehát valamennyi számvevőszéki megállapításra vonatkozóan konkrét intézkedést előíró intézkedési tervet kötelesek készíteni, amely előírt kötelezettség az elszámoltathatóság javulásának irányába hat.

Inkább a szervezeten belüli elszámoltathatóság témakörébe tartozik, napjainkban azonban egyre nagyobb hangsúlyt kap a jogi normák be nem tartásából következő fegyelmi vétséghez képest nehezebben meghatározható, az etikai szempontok figyelmen kívül hagyásában megnyilvánuló felelőtlen magatartás és annak következményei. E kérdéskör tekintetében az ÁSZ a megfeleléségi ellenőrzések részeként a közsféra intézményeinek integritását

szolgáló belső kontrollok meglétét vizsgálja, a belső kontrollrendszer egészének értékelésén alapuló javaslataival az államháztartási szervezetek integritásának erősödését szolgálja.

Ez utóbbihoz kapcsolódóan például az elszámoltathatóság az ÁSZ saját tevékenységére értelmezve a számvevői felelősség deklarálásán keresztül, az ÁSZ-törvény és az ÁSZ Szervezeti és Működési Szabályzatának (SZMSZ)²¹ vonatkozó előírásai alapján érvényesül.²² A számvevő felelős a feladatkörébe tartozó feladatok etikai követelményeknek megfelelő, határidőben történő, önálló ellátásáért, a szakmai véleményéért pedig felelősséget vállal. A számvevői felelősség a projektelven szerveződő számvevőszéki ellenőrzés teljes folyamatában érvényesül. Az ellenőrzés hét szakaszához²³ igazodóan az SZMSZ rendelkezik az ellenőrzést végző számvevő felelősségének további területekre való kiterjesztéséről. Az SZMSZ továbbá részletesen szabályozza a Kttv.²⁴ és a munka törvénykönyve hatálya alá tartozó alkalmazottak felelősségi körét, valamint kimondja, hogy az ellenőrzésbe bevont megbízott külső szakértők felelőssége, jogai és kötelezettségei tekintetében a számvevőkkel kapcsolatos rendelkezések érvényesek.

Átlátható működés

Az átláthatóság elve a közsféra intézményeinek működése tekintetében megköveteli, hogy a szervezeti működés külső és belső szabályozók mentén, a külső érintettek (ellenőrző szervek, állampolgárok) számára is nyomon követhető módon valósuljon meg. Mindezek alapján feltételezi, hogy az alkalmazott eljárások, jogok és kötelezettségek minden fél számára ismertek, de legalábbis megismerhetők. Ez teremti meg a lehetőséget a külső ellenőrző szervek számára, hogy a közsféra szervei által hozott döntések jogszerűségét felülvizsgálhassák. Az ÁSZ szerepe e tekintetben kettős. Az Országgyűlés legfőbb pénzügyi-gazdasági

ellenőrző szerveként szilárd szakmai alapon álló, értékteremtő ellenőrzésein keresztül támogatja a közpénzügyek átláthatóságának előmozdítását. A jelentések nyilvánossá tételével, közvetlen kommunikációs csatornák működtetésével egyúttal tájékoztatást nyújt az állampolgárok számára a közpénzek felhasználásának egyébként nem látható folyamatairól. Ellenőrzései során meggyőződik a valódiság elvének érvényesüléséről mind az államháztartási szervezetek pénzügyi elszámolásai, mind a gazdálkodásukról készült pénzügyi beszámolók tekintetében. Mindeközben az ellenőrzés során feltárt esetleges hibákra és hiányosságokra vonatkozó megállapításai végső soron a pénzügyi beszámolók információtartalmának megbízhatóbbá válását szolgálják. De legalább ilyen fontos a hasznosulás, azaz hogy a közpénzek felhasználásának szabályszerűségére, a gazdálkodás hatékonyságára és eredményességére vonatkozó információk valamennyi érintett félhez eljussanak. A hasznosulás – mint stratégiai célkitűzés elérése – érdekében az ÁSZ különböző csatornákon keresztül proaktív kommunikációs tevékenységet valósít meg.

Másik oldalról a jelentések közzétételén túlmenően az ÁSZ saját működésének és szervezeti folyamatainak átláthatóbbá tételével is példát kíván mutatni a közszféra intézményei számára, ezért a működésére nézve irányadó külső és belső szabályozókat betartja és közzéteszi, kapcsolattartása során az abban foglaltakat érvényesíti.

AZ ÁSZ SZEREPE AZ ÁLLAMHÁZTARTÁS SZÁMVITELÉNEK MEGÚJÍTÁSÁBAN

Az eredményszemléletű számvitel elméleti alapjai

A naturáliák prioritását valló – az üzemgazdaság területén általánosan elterjedt – eredményszemléletű megközelítés nem új keletű

jelenség, megértéséhez azonban érdemes a számvitel fejlődéstörténeti állomásai közül néhányat kiragadni. A számvitel alapvetően az egyes korok gazdálkodását jellemző változó információigényekhez igazodóan folyamatosan fejlődött. Nyilvánvalóan más típusú információk nyilvántartását szolgálta a közepkori kereskedelemben és megint másakat az iparosodás megjelenését követően, amikor az üzemgazdaságtan alapjait meghatározó termelési költségek kerültek fókuszba.

Az újkori számvitel *Schmalenbach* 1927-ben közzétett számlakeretével érte el azt a fejlettségi szintet, amikor az eszköz- és forrásszámlák mellett a költség- és eredményszámlák sorát is tartalmazó négy számlasoros számlaelméletekre épülő könyvviteli rendszer a vagyonomléleg mellett már az adott időszakban realizált eredmény összegét és szerkezetét bemutató eredmény kimutatás összeállítását is lehetővé tette (Baricz – Róth, 2004). Ez azért volt különösen fontos, mert Schmalenbach a vállalkozás folytonossága számviteli alapelvből kiindulva azt vallotta, hogy a legfontosabb információt – az állományok megragadása helyett – az adott időszakban lezárt naturális mozgások alapján levezetett tiszta hozam, azaz a kimutatott realizált eredmény szolgáltatja, s ebből kifolyólag a könyvvitel legfőbb dokumentumának az adott időszak kibocsátásaiból realizált eredmény kimutatására szolgáló eredménymérleget tekintette (Baricz, 1997).

Számviteli reformfolyamatok

Ahogy az a korábbiakban már ismertetésre került, a '80-as éveket fémjelző NPM-reformok alapvetően a versenyszférában alkalmazott menedzsmenttechnikák átvételén alapultak, végső soron egy kisebb, jellemzően piaci típusú mechanizmusok által működtetett, hatékonyabb, eredményesebb és fogyasztóorientált közszektor megteremtését célozták. Ebbe az

elméleti keretbe jól illeszkedik a közszféra eredményszemléletű számvitelének kialakítása. Sőt: *Likierman* (2003) szerint az NPM-reformok nem is érhetik el valódi céljukat az állami szektor szereplőinek gazdasági teljesítményéről, az állami szektor pénzügyi és vagyoni helyzetéről megbízható és valós képet nyújtó, eredményszemléletű számvitel kialakítása nélkül, amely egyrészt a gazdasági vagy gazdaságpolitikai döntések megalapozása, másrészt az elszámoltathatóság feltételeinek megteremtése szempontjából is elengedhetetlen. Az eredményszemlélet közszektorban való bevezetésének létjogosultságát támogató irányzatok bázisa, hogy természetes prioritásán alapuló számviteli információk – azáltal, hogy a gazdasági események a felmerülésük időpontjához kötötten kerülnek rögzítésre – megbízhatóbb képet adnak az állami szektor szereplőinek gazdasági teljesítményéről. Adekvát információk birtokában a döntéshozók tisztább döntési helyzetbe kerülnek, amely végső soron jobb döntéseket eredményez például a működési és felhalmozási kiadások helyes arányának kialakítása terén.

A közszektor szereplőinek ellenőrzése és elszámoltathatósága oldaláról leggyakrabban emlegetett érvek az eredményszemléletű számvitel mellett, hogy a tradicionális pénzforgalmi szemlélethez képest szűkebb játékkeret enged a gazdálkodással összefüggő pénzügyi információk befolyásolására és ebből fakadóan a gazdálkodás eredményének torzítására. Az eredményszemlélet nagyobb rálátást biztosít a közszolgáltatások önköltség oldalára, amely tipikusan a közszolgáltatások tervezésével valamint a „*make or buy*” típusú kérdésekkel kapcsolatos döntési szituációk egyszerűsödését eredményezi. Megtörténik továbbá az amortizáció megjelenítése a pénzügyi beszámolóokban, még hozzá eredménycsökkentő tételként, amelyet a közszektor szereplőinek gazdálkodásuk alakítása során figyelembe kell venniük. Noha az eredményszemlélet közszférában való adaptálásának voltak és vannak

kritikusai, elsősorban a meglehetősen szűken értelmezett eredmény kategória (Guthrie, 1998), illetve a profit – mint az állami szektorban nehezen értelmezhető teljesítménymérő eszköz (Hepworth, 2002) – vonatkozásában. Az elmúlt évtizedekben mégis rendre szemtanúi lehetünk az egyes fejlett és fejlődő országokban lezajló, az állami szektor számvitelét modernizáló reformfolyamatok megvalósításának. *Bathó* (2012) az Európai Bizottság által kiadott, az EU-tagországok államháztartási belső kontrollrendszerét bemutató tanulmány²⁵ feldolgozásával részletes nemzetközi kitekintést ad a legtöbb európai ország, valamint az angolszász területek számviteli gyakorlatáról. Ezek közül ragad ki és ismertet néhány példát a 3. táblázat.

A hazai tendenciák ismertetése

Magyarországon az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I. 11.) kormányrendelet értelmében 2014. január 1-jétől az Áht.²⁶ hatálya alá tartozó szervezetek körében a korábbi módosított pénzforgalmi szemléletű könyvvizetést az eredményszemléletű számvitel váltotta fel. Az államszámviteli reform értelmében elkülönült a költségvetési és pénzügyi számviteli rendszer, változott a beszámolási kötelezettség költségvetési és pénzügyi beszámolót érintő része, valamint módosultak a számviteli elszámolás feltételrendszerei, valamint a beszámolási és zárlati határidők is.

De nézzük meg röviden, milyen előzményei voltak a számviteli reform bevezetésének, különös tekintettel az ÁSZ szerepvállalására!

A közszféra eredményszemléletre való átterését megelőzően az ÁSZ számos kerekasztal-beszélgetésen, konferencián képviseltette magát a témában, bilaterális találkozókra vett részt, amely események összefoglalója – sok esetben az elhangzott előadásokkal együtt – az ÁSZ Hírportál archívumában is megta-

NEMZETKÖZI KITEKINTÉS AZ EGYES ORSZÁGOK SZÁMVITELI GYAKORLATÁRÓL

Ország	Milyen rendszerű az államszámvitel (központi, illetve önkormányzati szinten)?	Információk a számviteli reformok időpontjáról és időigényéről
Egyesült Királyság	A teljes közsféra az eredményszemléletű számvitelt követi. A nemzetközi IFRS standardokat adaptálták és értelmezték a közszféréra. Az önkormányzati szféra átállása még a 90-es években megtörtént.	Az átállás az eredményszemléletű államszámvitelre és költségvetés-tervezésre 1995-ben kezdődött, és a 2001–2002 gazdálkodási évre zárult le.
Hollandia	Vegyes rendszer van.	Az önkormányzatok, tartományok a '80-as évek óta eredményszemléletűek. Központi szinten vegyes megoldások vannak. A tárcák egy speciális pénzforgalmi szemlélettel dolgoznak. Az alárendelt intézmények eredményszemléletűek. A központi szint tervezett teljes átállását az eredményszemléletre elhalasztották.
Írország	A központi szint pénzforgalmi szemléletű.	Van egy pilotprojekt az eredményszemlélet bevezetésére és hangoztatott kormányzati szándék is, de konkrét ütemterv nincs.
Németország	A szövetségi („központi”) szint beszámolója megmaradt a pénzforgalmi szemlélet mellett. Egyes tartományok azonban átálltak (vagy éppen átállnak) az eredményszemléletre.	A szövetségi szint nem állt át. A Pénzügyminisztérium azzal érvel, hogy a szövetségi kiadások többsége támogatás, jóléti juttatás és kamatkifizetés, ezért nem előnyös az átállás. Szövetségi szinten az a szándék fogalmazódott meg, hogy a zárszámadás részét képező szövetségi vagyonszámolónál középtávon be kell vezetni az eredményszemléletű számvitel lényegi elemeit.
Ausztrália	Eredményszemléletű a közsféra számvitele.	Országos (szövetségi) szinten 1999/2000 évre érték el a teljes eredményszemléletű beszámolást. Három évig tartott, amíg ezt teljesen be tudták vezetni.
Új-Zéland	A teljes közsféra eredményszemléletű számvitelű.	A vonatkozó törvényt 1989-ben fogadták el. Az átállást az 1993. június 30-án befejeződött pénzügyi évre vonatkozó beszámolóban tudták először megvalósítani. Új-Zéland egyike volt az eredményszemléletű államszámvitelre legkorábban átálló országoknak.

Forrás: Bathó (2012) nyomán

lálhatók. Az elmúlt öt év eseményeiből szemeztetve:

- 2011 májusában a hesseni Számvevőszék közreműködésével megrendezett nemzetközi szeminárium keretében az európai regionális ellenőrző szervezetek képviselői az államszámvitel és a költségvetés tervezés időszerű kérdéseit, többek között a nemzetközi államszámviteli standardokra (IPSAS) való fokozatos áttérés tapasztalatait vitatták meg.²⁷
- 2012. március 24-én szakmai konzultációt tartott *Domokos László*, az Állami Számvevőszék elnöke és *Kósa Lajos*, a Megyei Jogú Városok Szövetségének elnöke az elhatárolásalapú, eredményszemléletű államháztartási információs rendszer előnyeiről, valamint az önkormányzatok vagyongazdálkodásának ellenőrzéséről. A felek közös álláspontja szerint az akkor hatályban lévő számviteli rendszer legnagyobb problémája, hogy az államháztartási, önkormányzati pénzügyekről nem szolgáltatott megfelelő információt, nem volt képes a vagyonváltozások pontos bemutatására. Mindezek miatt az elhatárolásalapú szemlélet meghonosítása a magyar közszférában kiemelt jelentőségű, amelyet az ÁSZ és az MJVSZ is szorgalmaz.²⁸
- 2012. április 2-án az Állami Számvevőszék és a Települési Önkormányzatok Országos Szövetsége szakmai konzultációja keretében a TÖOSZ kifejtette az államháztartás számviteli rendszerének átalakítása szükségességével kapcsolatos álláspontját. A szövetség megerősítette, hogy csatlakozni kíván az ÁSZ és az MJVSZ kezdeményezéséhez, amely az elhatárolásalapú, eredményszemléletű államháztartási információs rendszer bevezetésére irányul.²⁹
Az ÁSZ képviseltette magát a számvevőszékek, az Európai Számvevőszék, az Európai Bizottság és az EUROSTAT szakértői részvételével 2013. március 25-én

Párizsban megrendezett nemzetközi szemináriumon, amelynek keretei között a Nemzetközi Költségvetési Számviteli Standardok³⁰ szerepét és közös európai standardok kialakításának lehetőségét vizsgálták. A téma aktualitását az adta, hogy az adósságválság kapcsán kiemelten fontosá vált a költségvetési adatok teljes körűségének, megbízhatóságának és a tagállamok közötti összehasonlíthatóságának biztosítása, valamint a költségvetési helyzet előre jelezhetősége érdekében az európai szintű összehangolt költségvetési eredményszemléletű számviteli standardok alkalmazása.³¹

• 2013 őszén bilaterális találkozó keretében az eredményszemléletű államszámvitel bevezetésével, működésével kapcsolatos svájci tapasztalatokat, valamint a svájci szövetségi zárszámadás ellenőrzésének gyakorlatát ismerte meg az ÁSZ, az Emberi Erőforrások Minisztériuma és a Nemzetgazdasági Minisztérium közös delegációja Bernben a Szövetségi Számvevőszéknél.³²
A szakmai találkozókra való részvétel mellett az ÁSZ szerepvállalása a gondozásában megjelent publikációk tekintetében is érvényesült, így a *Pénzügyi Szemle* online felületén külön sorozatot szentelt a témával foglalkozó írásoknak. A sorozat részeként a 2014. évben tíz publikáció jelent meg, amelyek között az új államháztartási számvitel lehetőségeit és kockázatait feltáró, az eredményszemléletű számvitel bevezetésével kapcsolatos tapasztalatokat bemutató vagy éppen a közös Európai Költségvetési Számviteli Standardok témájával foglalkozó írások egyaránt megtalálhatók.

Az elért eredmények és a jelenlegi helyzet bemutatása

Abban tehát széles körű konszenzus mutatkozott és mutatkozik, hogy a korábbi, módosított pénzforgalmi szemlélet – az egyszerűs-

géből fakadó minden előnye mellett – nem tett eleget a hatékony gazdálkodáshoz elengedhetetlen modern információs rendszerrel szemben támasztott követelményeknek. Az eredményszemléletű számvitel bevezetésének előnyeit az Európai Bizottság által készített összefoglaló alapján a 3. ábra foglalja össze.

Bár az eredményszemléletű számvitel terén még korlátozott gyakorlati tapasztalatokkal rendelkezünk. A közszféra szereplőinek első beszámolóit ugyanis csak idén készülték el, az ÁSZ folyamatosan tesz közzé tanulmányokat az eddigi eredményekről. Ezzel összefüggésben a hazai áttérés nehézségeiről is jelentek meg cikkek, tanulmányok, amelyek az átállás kapcsán elsősorban a kialakított informatikai rendszerben jelentkező hiányosságokra (Pongrácz – Kuszinger, 2014), továbbá az átálláshoz szükséges rendező mérlegek, illetve az első negyedéves költségvetési beszámoló elkészítésének részben az előbbiekből is eredő késedelmes teljesítésére (Benedek – Szenténé – Farkas, 2014) hívták fel a figyelmet. Az áttérésre tehát nem voltak felkészülve az érintettek. Így a számviteli reform bevezetése során tapasztalt

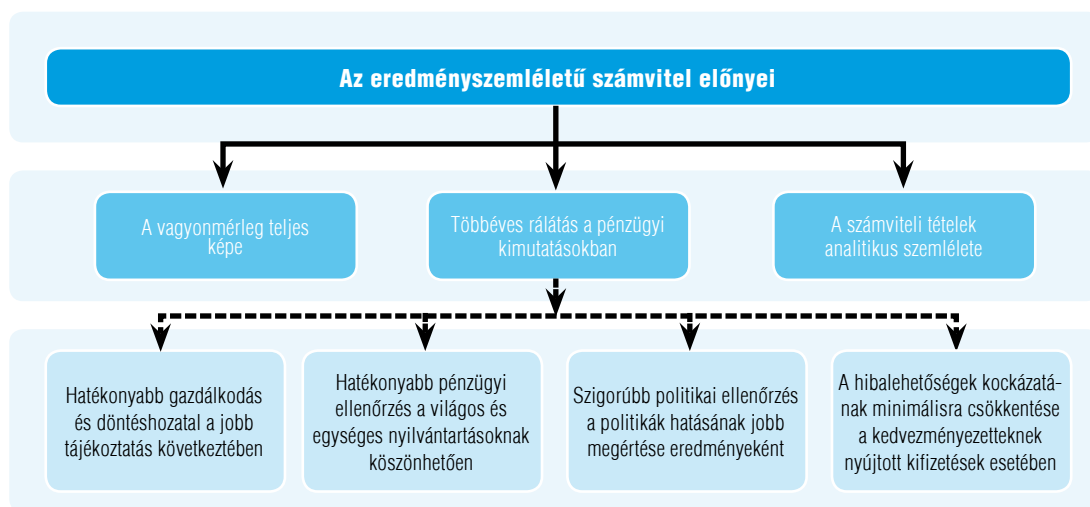
nehézségek jól reflektáltak az ÁSZ és az MJVSZ korábbiakban hivatkozott közös álláspontjára, miszerint az elhatárolásalapú szemlélet meghonosításának kulcskérdése az államháztartás információs rendszerének fejlettsége és fogadókészsége. Nem véletlen tehát, hogy az ÁSZ a nemzetközi összehasonlításokon alapuló széles körű kutatómunkája,³³ valamint a nemzetközi tapasztalatok alapján a fokozatos, ütemes, és a felkészülésre hosszabb időt hagyó áttérést szorgalmazta.

Az áttérés költségei csakúgy, mint más országokban, hazánkban sem ismertek teljes körűen, tekintve hogy az eredményszemléletű módszer bevezetésével és alkalmazásával kapcsolatos költségek egy része nehezen számszerűsíthető. Idetartoznak többek között a szükséges képzések, az informatikai átállások, valamint az új szemléletből adódó gyakorlatlanság többletköltségek, amelyek feltérképezése e jövőre nézve önálló kutatás tárgyát jelentheti.

Talán fontosabb az ÁSZ további aktív szerepvállalása a tekintetben, hogy ellenőrzési megállapításai és elemzései útján választ adjon

3. ábra

AZ EREDMÉNYSZEMLELETŰ SZÁMVITEL ELŐNYEI



Forrás: Európai Bizottság (2008)

arra a kérdésre, hogy vajon az új államszámviteli szabályozás elérte-e célját, valamint rávilágítson az esetleges szabályozási anomáliákra. Nem lehet figyelmen kívül hagyni, hogy bár az új államszámvitel bővíteni próbálja a számviteli törvénnyel³⁴ való kapcsolatát a számviteli alapelvek alkalmazása tekintetében, ezek némelyike csak korlátozott mértékben vagy egyáltalán nem érvényesül. Ilyen problémás terület lehet például a vagyonelemek tartalmi azonosítására és értékének megállapítására irányuló vagyonelemragadás,³⁵ ahol az állami vagyonnal való felelős gazdálkodás alapját jelentő stratégiai szemlélet érvényesítéséhez a bekerülési értéket adó értékviszonyokat szükséges lenne a teljes életpályára vetítve le-

képezni. A vagyontartalmat alkotó jelenség előfordulások által bejáratott életpályák, illetve az egyes életpályaszakaszok gazdasági tartalmának ismerete hiányában az erőforrások megfelelő allokációja kétséges és igen relatív. Sajnos a vagyontartalomnak az időtényező figyelembevételével történő meghatározására szolgáló dinamikus vagyonelemragadás³⁶ információs igénye tekintetében az új szabályozás nem sok előrelépést eredményezett. A felelős gazdálkodás feltételrendszerének megteremtése és az elszámoltathatóság fokozása érdekében az ÁSZ tanácsadó szerepkörében a jelen számviteli szabályozás továbbgondolását a vagyontartalom megragadásának lehetőségeit feldolgozó kutatásokkal segítheti elő.

JEGYZETEK

- ¹ World Bank Development Report, 1983
- ² Új Közmenedzsment
- ³ Kaufman, D – Kraay, A – Mastruzzi, M., 2010
- ⁴ Directorate on Public Administration and Management. OECD, 2010
- ⁵ Commission of the European Communities: European Governance. A White Paper, 2001 Elemzéséhez lásd.: Horváth Zoltán – Sinka László: Az Európai Bizottság Fehér Könyve az európai kormányzás reformjáról, 2001
- ⁶ Jó Állam Index
- ⁷ Council of Europe, 2007
- ⁸ www.govindicators.org vagy <http://info.worldbank.org/governance/wgi/index.asp>
- ⁹ az adatbázis és az indikátorok elérhetők a <http://www.oecd.org/gov/government-at-a-glance-2015-database.htm> illetve a http://www.oecd-ilibrary.org/social-issues-migration-health/society-at-a-glance-2014_soc_glance-2014-en oldalon
- ¹⁰ Bővebben lásd http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/statistics/search_database oldalán
- ¹¹ A svájci székhelyű kutatóközpont által minden évben közreadott Versenyképességi Évkönyv teljes adatbázis csak előfizetés fejében hozzáférhető. <http://www.imd.org/wcc/>
- ¹² Magyary Zoltán: Közigazgatás-fejlesztési Program 12. oldal
- ¹³ Ász tv. 1. § (4)
- ¹⁴ Lentner, Cs. – Lantos, O. Általános államháztartási ismeretek előadása (letöltés helye és ideje <http://vtki.uni-nke.hu/kozigazgatasi-vizsgak/kozigazgatasi-szakvizsga/tananyag-es-kovetelmenyrendszer>, 2015.10.15.), valamint Domokos, L. az MPGEKE 2012. február 23-án tartott rendezvényén elhangzott előadása nyomán (letöltés helye és ideje <http://>

www.domokoslaszlo.com/hirek-domokos-laszlo/a-kozponti-koltsegvetesi-szervek-ellenorzesenek-aktualis-feladatairól 2015.10.15.)

- ¹⁵ Kormányzati Ellenőrzési Hivatal
- ¹⁶ Európai Támogatásokat Auditáló Főigazgatóság
- ¹⁷ Magyar Államkincstár
- ¹⁸ ÁSZ tv. 29. §
- ¹⁹ ÁSZ tv. 28. §
- ²⁰ Lásd például Új-Zéland Számvevőszékének Reflections from our audits: Service delivery címmel a közszolgáltatások témájában megjelent, 2015 júniusában publikált elemzése
- ²¹ Az Állami Számvevőszék elnökének 4/2014. (XII. 31.) Ász utasítása az Állami Számvevőszék Szervezeti és Működési Szabályzatáról (hatályos 2015. január 1-jétől)
- ²² A számvevői felelősségről lásd ÁSZ törvény 25. §, SZMSZ 15. §, 21. § előírásai
- ²³ A számvevőszéki ellenőrzés 7 szakaszának mérföldkövei: előtanulmányok készítése, az ellenőrzés tervezése, az ellenőrzési program véglegesítése és az adatbekérés lefolytatása, felkészülés az ellenőrzésre illetve a számvevői munkaanyag megírása és átadása, a számvevői munkaanyagok alapján a számvevőszéki jelentéstervezet elkészítése, a számvevőszéki jelentéstervezet véglegesítése és ezt követően a jelentés kiadományozása, a számvevőszéki jelentés hasznosulása.
- ²⁴ 2011. évi CXCV. törvény a közszolgálati tisztviselőkről
- ²⁵ „Compendium of the public internal control systems in the EU Member States 2012”, Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2011
- ²⁶ az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény
- ²⁷ Forrás: ÁSZ Hírportál (<http://www.aszhirportal.hu/hu/Hirek/Uj-kozigazgas-Europaban---allapot-felmeres>)
- ²⁸ Forrás: ÁSZ Hírportál (<http://www.aszhirportal.hu/hu/Hirek/Az-eredmenyszemleltre-valo-atte-rest-javasolja-az-ASZ-es-az-MJVSZ>)
- ²⁹ Forrás: ÁSZ Hírportál (<http://www.aszhirportal.hu/hu/Hirek/Az-eredmenyszemleltre-valo-atte-rest-javasolja-az-ASZ-es-az-MJVSZ>)
- ³⁰ International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)
- ³¹ Forrás: ÁSZ Hírportál (<http://www.aszhirportal.hu/hu/Hirek/Szeminarium-a-Nemzetkozi-Koltsegvetesi-Szamviteli-Standardokrol>)
- ³² Forrás: ÁSZ Hírportál: (<http://www.aszhirportal.hu/hu/hirek/tapasztalatcsere-az-eredmenyszemleltu-allamszamvitellel-kapcsolatban>)
- ³³ ÁSZKUT, 2011
- ³⁴ 2000. évi C. törvény
- ³⁵ A vagyontartalom meghatározási lehetőségeit részletesen Malasics (2002) tartalmazza.
- ³⁶ Lásd bővebben Malasics (2002), 66–69. oldal

IRODALOM

BÁGER G. (2012): *Korrupció: büntetés, integritás, kompetencia*. Budapest, Akadémiai Kiadó

BÁGER G. szerk. (2011): A hagyományos nemzeti számlarendszer és az alternatív értékelési módszerek,

indikátorrendszerek. Állami Számvevőszék Kutató Intézete. Budapest

BATHÓ F. (2012): Melyik úton, merre tovább? Az eredmény szemléletű számvitelre történő áttérés elvi programja, *Pénzügyi Szemle*. 2012/4 426–443. oldal

BARICZ R. (1997): *Mérlegtan*. AULA Kiadó. Budapest

BARICZ R. – RÓTH J. (2004): *Könyvvitel* (Változtatlan utánnomás), AULA Kiadó. Budapest

BENEDEK, M., SZENTÉNÉ, T. K., FARKAS, M. R. (2014): Eredmény szemléletű számvitelre áttérés tapasztalatai az önkormányzatoknál Forrás: <http://www.penzugyiszemle.hu/tanulmanyok-eloadasok/eredmenyszemleletu-szamvitelre-atteres-tapasztalatai-az-onkormanyzatoknal>

BOVAIRD, T. – LÖFFLER, E. (2003): Evaluating the Quality of Governance: Indicators, Models and Methodologies. *International Review of Administrative Sciences*, September. Vol. 69. 313–328. oldal

G. FODOR G. – STUMPF I. (2007): *A jó kormányzás két értelme avagy a demokratikus kormányzás programja és feltételei*. Századvég Műhelytanulmányok 6. Századvég Alapítvány. Budapest

GUTHRIE, J. (1998): Application of accrual accounting in the Australian public sector – rhetoric or reality. *Financial Accountability & Management*. 14, 1–19. oldal

HEPWORTH, N. (2002): *Changing to Accrual Accounting in Central Government*. Institute of Public Finance/Fédération des Experts Comptables Européens. Norway

HORVÁTH Z. – SINKA L. (2001): Az Európai Bizottság Fehér Könyve az európai kormányzás reformjáról. *Európai Tükör*. VI., 2001/5. 172–185. oldal

KAISER T. (szerk) (2015): *Jó Állam Jelentés 2015*. Budapest, NKE

KAUFMANN, D.–KRAAY, A.–MASTRUZZI, M. (2010): The Worldwide Governance Indicators: Methodology and Analytical Issues. *Working paper 5430*

KIS N. (2014) :A kormányzás minőségének értékdiagramjai. In: Kaiser, T. (szerk): *Hatékony közszolgálat és jó közigazgatás – nemzetközi és európai dimenziók*. Budapest, NKE

MAGYARY Z. (2012): *Közigazgatás-fejlesztési Program (MP 12.0)* Budapest, KIM

MALASICS A. (2002): *A számvitelemélet és módszertan alaptézisei*, Nemzeti Tankönyvkiadó. Budapest

PULAY GY. (2009): A közigazgatás feladatai a versenyképes tudásgazdaság kiépítésében. In: Halm T. – Vadász J. (szerk): *A modern állam feladatai*. Budapest

PONGRÁCZ, É. – KUSZINGER, A. (2014): Az eredmény szemléletű számvitel bevezetésének problémái a zár számadási ellenőrzés tapasztalatai alapján Forrás: <http://www.penzugyiszemle.hu/tanulmanyok-eloadasok/az-eredmenyszemleletu-szamvitel-bevezetesenek-problemjai-a-zarszamadasi-ellenorzes-tapasztalatai-alapjan>

STUMPF I. (2009): Szakmai alapú közigazgatás – A neweberiánus állam. In: Halm T. – Vadász J. (szerk): *A modern állam feladatai*. Budapest

Commission of the European Communities: *European governance—A whitepaper*/*COM/2001/0428final*/ Official Journal C287, 12/10/2001 P. 0001 – 0029

Council of Europe (2007): Recommendation CM/REC (2007) 7 of the Committee of Ministers to member states on good administration

Európai Bizottság 2008. „Az EU számviteli rendszerének korszerűsítése”, Luxemburg: az Európai Közösségek Hivatalos Kiadványainak Hivatala

Európai Bizottság (2011): „Compendium of the public internal control systems in the EU Member

States 2012”, Luxembourg: Publications Office of the European Union

OECD (2010): Directorate on Public Administration and Management

OECD (2013): Government at a Glance 2013, OECD Publishing

OECD (2014): Society at a Glance 2014: OECD Social indicators, OECD Publishing

World Bank (1983): World Development Report. 1983

JOGSZABÁLYOK:

2011. évi LXVI. törvény az Állami Számvevőszékről

2011. évi CXCV. törvény a közszolgálati tisztviselőkről

2011. évi CXCV. törvény az államháztartásról

4/2013. (I.11.) kormányrendelet az államháztartás számviteléről

INTERNETES FORRÁSOK:

<http://www.govindicators.org>

<http://info.worldbank.org/governance/wgi/index.asp>

<http://www.imd.org/wcc/>

<http://www.oecd.org/gov/government-at-a-glance-2015-database.htm>

<http://www.asz.hu/strategia/asz-strategia/asz-strategia-2011.pdf>

<http://www.asz.hu/jelentesek/asz-eves-jelentes>

<http://www.aszhirportal.hu>

<http://penzugyiszemle.hu>

<http://www.oag.govt.nz/2015/service-delivery/docs/service-delivery.pdf>

<http://www.domokoslaszlo.com>