

Az államháztartás belső ellenőrzésének egyes rendszertani elemei és oktatásának tapasztalatai a Nemzeti Közszerológálati Egyetemen

Lentner, Csaba

Nemzeti Közszerológálati Egyetem

lentner.csaba@uni-nke.hu

ÖSSZEFOGLALÓ

A tanulmány a 2010-ben kezdődött állampénzügyi reform államháztartási ellenőrzési területén belül a belső ellenőrzésre fókuszál. Célja, hogy ráirányítsa a figyelmet a költségvetési szervezetek belső kontrolljainak jogszabályi hátterére és a közpénzfelhasználás hatékonyságát javító módjára. Részletesen kitér a dolgozat az európai és magyar jogi normákból adódó követelményekre, s az államháztartás más ellenőrzési aggregátumaihoz való kapcsolódásra, rendszertani összefüggésekre. Felvázolásra kerül a belső ellenőrzés szabályozása és módszertani háttere. További unikuma a tanulmánynak, hogy bemutatja a Nemzeti Közszerológálati Egyetem egyes kormánytisztviselői továbbképzési szakjain a költségvetési és a belső ellenőrzés oktatási rendszerét, s a végzett hallgatók kérdőíves megkérdezéséből adódó tapasztalatok tudományos összefoglalását.

KULCSSZAVAK: belsőellenőrzési kontrolllok, államháztartás, módszertani fejlesztés, kormánytisztviselői képzés

JEL-KÓDOK: A20, H12, H61, M42, M48

DOI: https://doi.org/10.35551/PSZ_2022_k_1_1

Bár az állampénzügyek, s az azokról való számítás a közgazdaság-, illetve az államigazgatás-tudomány régi s örök témái közé tartozik, ráadásul jogi szabályozással viszonylag részletesen körülírt, ám egzakt érvényesülése rendre csorbát szenved, vagy éles kritikai támadások középpontjában áll az ókori társadalmaktól egészen napjainkig. A közpénzügyi rendszerek célja végső soron a közösségi jólét javítása, amely az állam polgárai, illetve a vállalatok részéről (vagyis az elsődleges jövedelemtulajdonosoknál) más-más megítélés alá esik. *Földes Béla* (1900) megfogalmazásában: „*a pénzforgalom és a pénz... mindinkább nagyobb jelentőségre vergődnek és az egész állami életre döntő befolyással bírnak*”.¹ Demokratikus társadalmakban a közpénzekkel és közvagyonnal történő gazdálkodásra a felhatalmazást a társadalom, illetve a választópolgárok adják, amely korlátozott időre, de szinte a teljes állami gazdasági vertikumra vonatkozik. Ebből adódóan fontos a köz vagyonának átláthatósága, a nyilvánosság elvének érvényesülése, illetve az elszámoltathatóság, amelyet a törvények elsődlegesen a legfőbb népképviselői szerv, az országgyűlések jogkörébe utalnak, s azon túlmenően – a kormányokon keresztül – megszervezik a közpénzgazdálkodás intézményeit, kialakítják ellenőrzésük módszertanát, s gyakorlati normáit. Az ellenőrzéssel megbízottak pedig a jogszabályi normakövetést, sőt napjainkban egyre inkább, a közpénzek felhasználásának hatékonyságát is vizsgálják, s ezt el is várják a költségvetési rend szerint gazdálkodóktól. Az Alaptörvény 37. cikk (1) bekezdése alapján a kormány a központi költségvetést törvényesen és célszerűen, a közpénzek eredményes kezelésével és az átláthatóság biztosításával köteles végrehajtani. E követelmények megvalósulásának kiemelt ellenőre az Állami Számvevőszék.

Az állampénzügyek ellenőrzésének az egyik legfontosabb követelménye, hogy minél hatékonyabb, minél hasznosabb legyen.² Ebből is

adódik, hogy a leghatékonyabban ellenőrzési tevékenység – mint ahogy a vállalati működésben is – a gazdálkodóknál, vagyis a költségvetési intézményeknél „helyben” lenne a legcélravezetőbb. Ehhez szükséges a belső kontrollrendszer kiépítettségének és magának a belső ellenőrzésnek a függetlensége, s következetes alkalmazása. Bár a közgazdálkodás és a magángazdálkodás között lényeges különbségek vannak (lásd Sívák, Vigvári, 2012), ám a két szektor közötti különbség az eltérő célokból, motivációkból és a működés (tulajdonlás, irányítás) eltérő mechanizmusából adódik. Ám mindkét szervezeti típus felveti az ellenőrzés, különösen a belső ellenőrzés igényét. Magánvállalatoknál főleg a pénzügyi kontrolling szükségességét, amely a pénzügyi irányítási funkciókhoz kapcsolódik, s koncepciója lényegét olyan pénzügyi vezetési rendszer jelenti, amely közvetíti a stratégiai célok pénzügyi követelményeit – a vállalkozás szervezetén keresztül – a célokat megvalósító munkavállalókhöz (Kondorosiné, Zsidó, 2017). A költségvetési szektor szervezeti egységeinél megvalósuló ellenőrzés azonban számos más szemponttal (például politikai háttér, politikai motiváltság, társadalmi elvárások) is terhelt, ebből adódóan a belső ellenőrzés erőssége és objektivitása a piaci szektorétól eltérő lehet. Ráadásul a költségvetési szektorban történő ellenőrzés egésze – így a belső ellenőrzés szempontjai is – nem szorítkozhatnak csak a racionalitás és a hatékonyság kérdéskörére, hiszen a közjólét minél teljesebb körű érvényesülését kell szem előtt tartani, így a hatékonyság érvényesítése sem feltétlenül elsődleges szempont. Adódik ugyanakkor, hogy az államháztartás gazdálkodása közvagyonból, közpénzek keletkeztetése és felhasználása útján realizálódik, s cél kell legyen a köz eszközeinek minél eredményesebb felhasználása, de a köz igényeinek egyidejűleg minél szélesebb körű kielégítése is, amely az ellenőrzés sajátosságaiban is érvényesül. Végül soron az országgyűlés, illetve az általa felha-

talmazott költségvetési politika feladata, hogy az államháztartás központi és lokális alrendszerében, a teljes struktúrára kiterjedően felépítse (leszabályozza) az államháztartási kontrollokat, amely Magyarországon az úgynevezett hármasszintű ellenőrzési nyomvonalat (védelmi vonalat) követi.

AZ ÁLLAMHÁZTARTÁSI ELLENŐRZÉS ELMÉLETI HÁTTERE

Az államháztartási gazdálkodás kizárólag racionalitási szempontok szerinti érvényesítésére törekvő New Public Management a 2000-es évek első évtizedének végére meggyengült, átértékelés alatt áll. Ebből adódóan a közpénzek allokálását és redisztribúcióját, továbbá a közüzemi vállalatok működtetését korábban jobbra hatékonysági szempontok szerint végző állammenedzsment és az azt ellenőrizni hivatott kontrollrendszer is számos változáson esett át. A kiterjedt teljesítménymérés a tevékenységek hatásaira és eredményességére, a kisebb szolgáltató egységek létrehozása, sőt a gazdasági igazgatás és a közüzemi szolgáltatások kiszervezése, majd ezek versenykörnyezetbe helyezése, sőt a vállalati szektorban alkalmazott vezetési módszerek széles körben való elterjesztése nem hozta meg az elvárt hatást. A DPM (decentralizáció, privatizáció, menedzsment) -paradigma³ helyébe lépő gyakorlat, különösen Magyarországon, a közszolgáltatások területén a szervezeti centralizáció felerősödésével, a közszolgáltatások államháztartási körbe történő „visszaszervezésével”, a hatósági árszabályozás közüzemi díjak körében történő alkalmazásával, illetve a korábban privatizált közüzemi szolgáltató vállalatok nemzeti tulajdonba történő visszavásárlásával jár.

Kukorelli István (2020) álláspontja szerint „a hagyományos, liberális alkotmányok kitiltották a gazdaság területéről az államot, legfeljebb a tulajdon szentségét és a piacgazdaságot szabá-

lyozták, továbbá a költségvetés néhány, főképp hatásköri elemét”. Ez a világban tapasztalt liberális felfogás azonban meggyengülni látszik, különösen Magyarországon, ahol a törvényalkotó a gazdasági kormányzásra vonatkozóan – az Alaptörvény és más sarkalatos törvények által – lényegében egy új gazdasági alkotmányt teremtett.⁴ Kukorelli⁵ az Alaptörvény egyik legnagyobb újdonságának az államszervezeti részben az önálló, komplex közpénzügyi fejezet létrehozását tekinti. *Bragyova András* (1995) és mások⁶ álláspontja, hogy az állami pénzügyek szabályozása nélkül nemhogy alkotmány, de még alkotmányosság sem nagyon gondolható el. Így mindezek együttes hatására adódhat a közszolgáltatást végzők nyereségérdekeltségét felváltó társadalmi közjólet szélesebb körben történő érvényesítése, vagyis egy új, CNPG (központosítás, honosítás, közjó) -paradigma⁷ körvonalazódása (Lentner, 2018). Az állammenedzsment új működési elvei a jogi szabályozás megerősítésével, s témánkba vágóan, az államháztartási ellenőrzés megújításával jár. A 2007–2008-as válságot követően pedig különösen egy olyan időszakot élünk át, beleértve a 2020-ban kezdődő, koronavírus-világjárvány hatásait is, amikor *Samuelson* és *Nordhaus* (1990) klaszifikációja szerint a piaci zavarok kiküszöbölése, csak állami eszközökkel lehetséges. S ennek egyik eklatáns példája az államháztartási kontrollok szerepének és súlyának határozott fokozása, amelyre a magyar törvényhozás ékes példákat szolgáltat. *Bordás* (2014) alapján elméleti dilemmaként felmerülhet a kérdés, hogy a piac spontán működését milyen mértékben hagyja érvényesülni az állam. Ám a 2010 utáni újjászervezett állampénzügyi közegben az állami beavatkozás – akár a szabályozáson vagy az ellenőrzésen, de akár a piaci szereplők direkt befolyásolásán keresztül is – egy aktív, a francia etatista vagy a II. világháború utáni *Konrad Adenauer* és *Ludwig Erhard* által vitt szociális piacgazdaság elveivel és gyakorlatához hasonlatos. Sőt, inkább át-

hatják a new-weberi állammodell rendszerjellemzői, mint az 1970-es évektől felépülő, majd Magyarországot a rendszerváltozás első két évtizedében meggyengítő Washingtoni Konszenzus neoliberális gyakorlata. Ebből adódóan a piaci spontaneitás meglehetősen mérsékelt az elmúlt jó egy évtizedben. Az állam és az önkormányzatok gazdálkodásának a korábbiakhoz képest erősebb ellenőrzöttsége az aktív állammodell lényegéből fakad, az ellenőrzés módszertana, jogi háttere is lényegesen átalakult, és ez az ellenőrzők és ellenőrizettek közötti bizalmi tényezőket is felértékelte.⁸

AZ ÁLLAMHÁZTARTÁS ELLENŐRZÉSÉNEK RENDSZERTANA ÉS A BELSŐ ELLENŐRZÉS „ILLESZKEDÉSE”

A 2010-től permanens állampénzügyi megújulás sorában mérföldkőnek számít a 2014. január 1-jétől (európai uniós elvárásként) bevezetett eredményszemléletű számvitel alkalmazása a költségvetési szektorban.⁹ A Tanács 2011/85/EU Irányelve¹⁰ (2) bekezdése szerint a tagállamok kormányai és az államháztartási alszektorok olyan állami számviteli rendszereket működtetnek, amelyek magukban foglalják a könyvvizetést, a belső ellenőrzést, a pénzügyi beszámolást és a könyvvizsgálatot. Tehát egy összefüggő rendszert alkotnak, amely a (3) bekezdésben foglaltak szerint a tagállamok közötti összehasonlítást biztosítja, kiváló minőségű statisztikai adatok előállításának előfeltételét adja a teljes körű és megbízható állami számvitel alkalmazásával az államháztartás valamennyi alszektorában. A belső ellenőrzésnek pedig biztosítania kell, hogy a meglévő szabályok az államháztartási alszektorok egészében érvényesüljenek. A közintézmények – például a számvevőszékek – vagy a könyvvizsgáló magánszervezetek által végzett független ellenőrzésnek a legjobb nemzetközi gyakorlatok követésére kell ösztönöznie. A hivatko-

zott Irányelv (4) bekezdése alapján pedig adódik, hogy a valós és ellenőrzött-ellenőrizhető költségvetési adatok rendelkezésre állása létfontosságú az Európai Unió költségvetési felületei keretének megfelelő működéséhez. A kellő időben rendelkezésre álló és megbízható költségvetési adatok rendszeres rendelkezésre állása kulcsfontosságú a megfelelő és jól időzített felületekhez, ami pedig váratlan költségvetési fejlemények esetén lehetővé teszi az azonnali intézkedéseket. A költségvetési adatok minőségének biztosítása során alapvető az átláthatóság, aminek megvalósulásához ezen adatok rendszeres, nyilvános közzétételére van szükség.

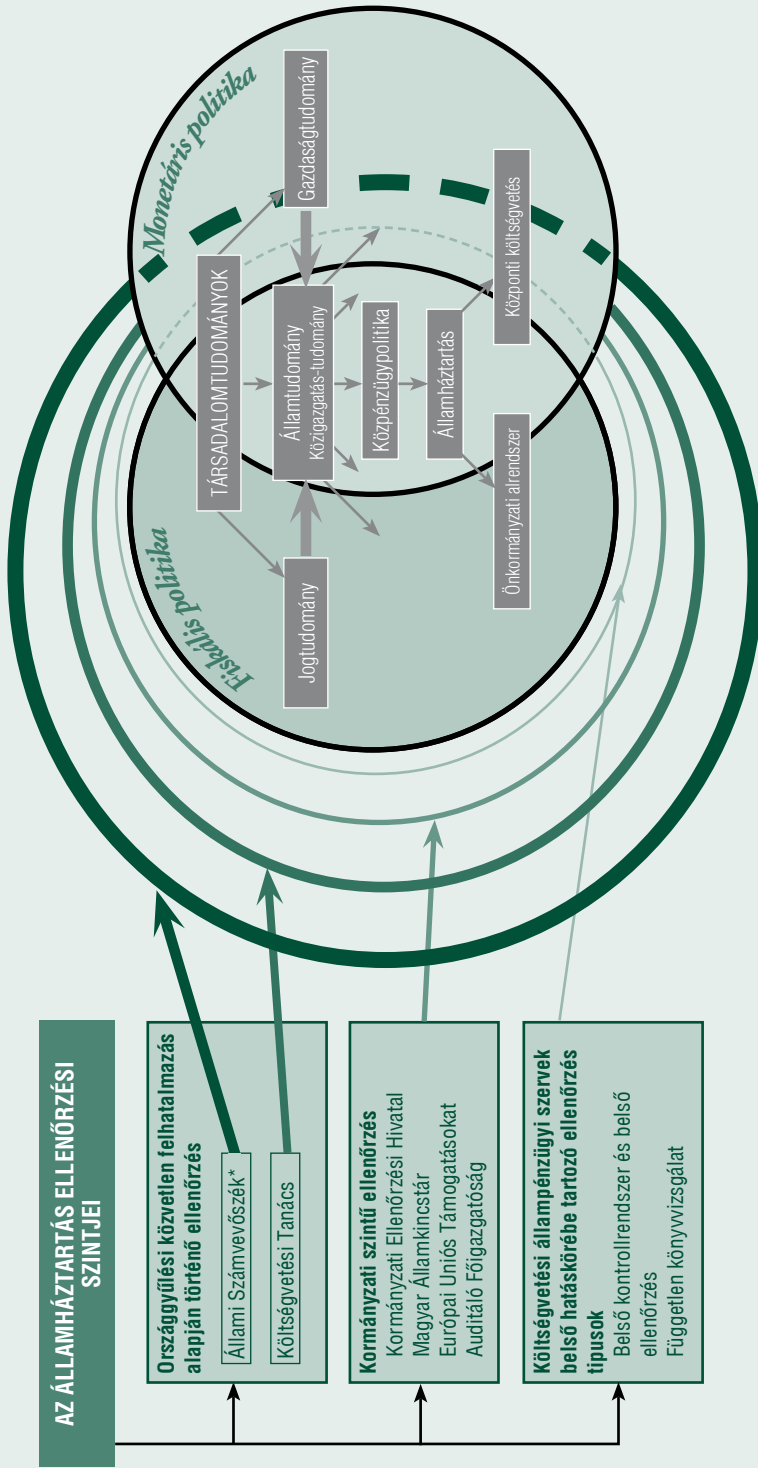
Az irányadó európai uniós elvárások mentén formálódó magyar államháztartási kontrollrendszer – szigorú konzisztenciát érvényesítve¹¹ – azt célozza, hogy az államháztartás egyensúlyának és a közpénzekkel való áttekinthető, hatékony, ellenőrizhető gazdálkodás garanciáit teremtsen meg, szervesen illeszkedjen az Alaptörvény Közpénzek fejezetéhez. Az államháztartási törvény átfogóan szabályozza az államháztartás ellenőrzési rendszerét. A törvény értelmében az államháztartási kontrollok alapvető célja az államháztartási pénzeszközökkel, vagyonnal történő szabályszerű, szabályozott, gazdaságos, hatékony és eredményes gazdálkodás kialakítása.

Az államháztartási kontrollrendszer három pillérré („ellenőrzési nyomvonalra”) épül (lásd az *1. számú rendszertani ábrát*¹²), így az országgyűlésre, illetve a hatáskörébe utalt ellenőrző szervezeteken keresztüli ellenőrzésre, a kormányzati szintű ellenőrzésre, valamint az államháztartási belső kontrollra és belső ellenőrzésre.¹³ Az állampénzügyek-államháztartás kontrollrendszerének három pillére együtt egy egészet alkot,¹⁴ így a dolgozat fókuszában álló belső ellenőrzés tárgyalása sem lehetséges önmagában.

Az Alaptörvény 43. cikke alapján az Állami Számvevőszék az Országgyűlés pénz-

1. ábra

A MAGYAR ÁLLAMPÉNZÜGYI-ÁLLAMHÁZTARTÁSI ELLENŐRZÉS RENDSZERTANI ÁBRÁJA



Megjegyzés: * Csak az MNB bér- és eszközgazdálkodására, költségvetési kapcsolataira vonatkozóan
 Forrás: saját szerkesztés, 2022

ügyi és gazdasági ellenőrző szerve. Törvényben meghatározott feladatkörében ellenőrzi a központi költségvetés végrehajtását, az államháztartás gazdálkodását, az államháztartásból származó források felhasználását és a nemzeti vagyontétel kezelését, amelyet az Állami Számvevőszékről szóló LXVI. (sarkalatos) törvény részleteiben is szabályoz. Az Állami Számvevőszék általános hatáskörében tehát az államháztartás egészét jogosult vizsgálni. Ellenőrzéseit törvényességi, célszerűségi és eredményességi szempontok szerint végzi (Domokos, 2016; Domokos és társai, 2016). Új elem, az állampénzügyi menedzsment komplex fogalmának megalkotása, s benne a közüzemi szolgáltató vállalatokra is kiterjedő számvevőszéki általános ellenőrzési gyakorlat (lásd: Domokos és társai, 2016/b).

Az európai alkotmányfejlődésben jól érzékelhető a közpénzügyi szabályok növekvő szerepe. Az európai uniós tagságból fakadóan is szükség van az államadósság és a költségvetési deficit csökkentésére. A magyar Alaptörvény¹⁵ markánsan (elsődleges célkitűzésként) tartalmazza az államadósság csökkentését célzó úgynevezett arany szabályt, és az Alkotmánybíróság jogosítványa is korlátozott a költségvetési, központi adóügyi jogszabályok felülvizsgálata során. A magyar költségvetési gazdálkodás, és ennek fegyelmezettségi szintjét javítani szándékozó államháztartási ellenőrzés lényegében a költségvetési hiány és az államadósság csökkentése céljainak alárendelt, érvényesülésük ezt szolgálja. A tagállami költségvetések feletti erős uniós kontrollmechanizmusok is egyre inkább azt mutatják, hogy már a nemzeti alkotmányok szintjén kell biztosítani azt, hogy az egyes országok pénzügyi-politikai döntéseik meghozatalakor figyelemmel legyenek az európai gazdasági kormányzás elvárásaira. Az Országgyűlés az Alaptörvény rendelkezéseinek végrehajtására alkotta meg a stabilitási törvényt. Az Alaptörvény és a stabilitási törvény számos követelményt fogalmaz meg az

államadósság csökkentése érdekében. A Költségvetési Tanács az Országgyűlés törvényhozó tevékenységét támogató szerv, a költségvetés megalapozottságát vizsgálja. A Költségvetési Tanácsnak a költségvetési törvény tervezetével kapcsolatban vétőjoga van¹⁶ (bővebben a KT-ről: Kovács, 2016; Kovács, 2019).

A kormányzati ellenőrzés a közpénzek felhasználását, a nemzeti vagyonnal való gazdálkodást, annak megóvását, a közfeladatok hatékony, gazdaságos és eredményes ellátását vizsgáló tárgyilagos, tényfeltáró, következtetéseket levonó és javaslatokat megfogalmazó ellenőrzési, illetve tanácsadó tevékenység. A Kormányzati Ellenőrzési Hivatal (KEHI) ellenőrzési tevékenységét a kormány által jóváhagyott éves ellenőrzési terv szerint végzi.¹⁷ Az európai támogatásokat ellenőrző szerv, az Európai Támogatásokat Auditáló Főigazgatóság (EUTAF). Jogköre kiterjed – a 210/2010. (VI. 30.) kormányrendeletben meghatározott – elsősorban európai uniós forrásokból nyújtott – költségvetési támogatásokkal kapcsolatos ellenőrzésekre, továbbá a költségvetési támogatásokkal összefüggésben megvalósított beszerzésekre, az ezekre kötött szerződések teljesítésének vizsgálatára.

A Magyar Államkincstár számos más, a költségvetéssel kapcsolatos feladata mellett a költségvetési hozzájárulásokhoz, támogatásokhoz (például a központi költségvetésből az önkormányzati alrendszer számára nyújtott normatív hozzájárulásokhoz) kapcsolódóan ellenőrzési jogköröket is gyakorol. A Magyar Államkincstár ellenőrzi a költségvetésben megtervezett és kiáramló pénzeszközök felhasználását és elszámolását. Jelentős különbség az Állami Számvevőszékkel szemben, hogy a Magyar Államkincstár kötelező érvényű határozatot hozhat, és a nem rendeltetésszerű közpénzfelhasználást visszafizettetheti.

Az államháztartási ellenőrzésnek kiemelt és fontos területe az adott költségvetési szerv belső kontrollrendszere, amelynek a független-

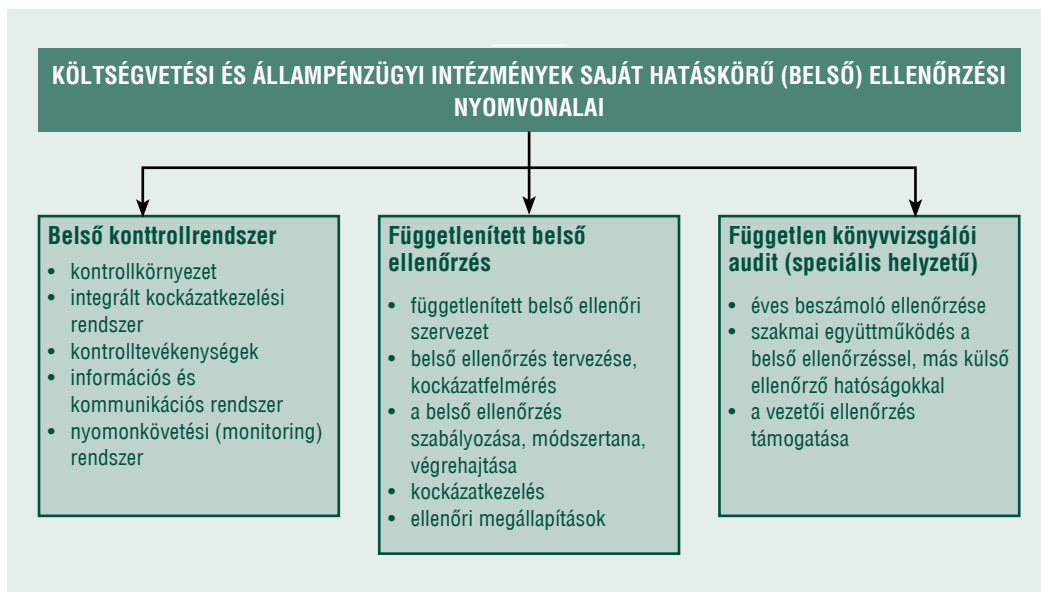
sége kissé árnyaltabban értelmezhető, mivel a belső ellenőrzés lényegében a vezetői ellenőrzés szerves része.¹⁸ Ebben az esetben maga a költségvetési szerv alakít ki egy olyan mechanizmust, amely azt vizsgálja, hogy a tevékenységet szabályszerűen, gazdaságosan, hatékonyan és eredményesen hajtják-e végre, a kötelezettségeket teljesítsék, az erőforrások veszteségeit elkerüljék, rendeltetésszerű működést tanúsítsanak. A belső kontrollrendszer tehát végső soron a kockázatok kezelése érdekében kialakított folyamatrendszer. A magyar államháztartás belső kontrollrendszere nemzetközi és hazai standardokon, törvényeken, továbbá kormány- és szakminiszteri rendeleteken nyugszik, amelyre az Állami Számvevőszék módszertant fejlesztő háttére igen nagy hatást gyakorol (lásd: Elemzés a belső ellenőrzési..., 2019). Mind az Állami Számvevőszék, mind a más külső ellenőrző hatóságok a költségvetési rend szerint gazdálkodók belsőellenőri jelentéseire nagymértékben támaszkodnak. A belső ellenőrzés a költségvetési szerv vezetőjének döntése függvényében koordinálja a költségvetési szervnél történő külső ellenőrzéssel való együttműködést. Az ÁSZ az ellenőrzést követő év január 31-ig beszámoltatja az ellenőrzött szervezeteket az ÁSZ által tett javaslatok megvalósításáról, hasznosításáról. Sőt az ÁSZ-törvény III. fő részének (az ellenőrzött szervezet intézkedési kötelezettségei) előírásai alapján az ellenőrzött szervezet intézkedési tervet készít, amelynek végrehajtását az ÁSZ utóellenőrzés keretében ellenőrizheti, továbbá a figyelemfelhívó levél esetében az ellenőrzött szervezetnek intézkedési kötelezettsége van, amelynek értékelése során az ÁSZ-törvény vonatkozó rendelkezései az irányadók, sőt a hivatkozott törvény 31. §-a alapján a számvevőszék vagyongóvási intézkedéseket tehet. Az államháztartásért felelős miniszter feladata az államháztartási belső kontrollrendszer fejlesztése, szabályozása, koordinációja és harmonizációja.

A BELSŐ ELLENŐRZÉS SZABÁLYOZÁSA ÉS „ÉPÍTŐKOCKÁI”

Az államháztartási kontrollrendszer harmadik pillérének tekinthető belső kontroll és ellenőrzési szint (is) alárendelt az államháztartási törvény azon céljának, hogy az államháztartás egyensúlya, a közpénzekkel való áttekinthető, hatékony, ellenőrizhető gazdálkodás megvalósuljon, összhangban álljon a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 31.) kormányrendelettel. Az államháztartási ellenőrzésnek fontos területe tehát az adott költségvetési szerv belső kontrollrendszere, amelynek a függetlensége árnyaltabban értelmezhető, miáltal a vezetői ellenőrzés szerves része. Maga a költségvetési szerv alakít ki ugyanis egy olyan mechanizmust, amelynek célja, hogy a tevékenységeket szabályszerűen, gazdaságosan, hatékonyan és eredményesen hajtás végre. Az elszámoltatási kötelezettségeket teljesítsék, az erőforrásokat pedig megvédjék a károktól és a nem rendeltetésszerű használattól. A belső kontrollrendszer tehát végső soron a kockázatok kezelése érdekében kialakított folyamatrendszer. A gyakorlatban jobbára ezt támogatja a gazdálkodóknál működő speciális helyzetű könyvvizsgálói ellenőrzés is, amely a költségvetési szerv megbízása alapján működik, *lásd a 2. ábrát.*

A magyar államháztartás belső kontrollrendszere nemzetközi és hazai standardokon, törvényeken, továbbá kormány- és miniszteri rendeleteken nyugszik. A nemzetközi standardok abból indulnak ki, hogy a belsőellenőrzési tevékenységet eltérő jogi és kulturális környezetben végzik különböző célú, méretű, összetettségű szervezetek, s azon belül pedig alkalmazottak vagy külső személyek. Az eltérések az adott országhelyzetben hatással lehetnek a belsőellenőrzési gyakorlatra, így alapvetően fontos, hogy a belső ellenőrök és a belsőellenőrzési tevékenység feladata össz-

A KÖLTSÉGVETÉSI REND SZERINT GAZDÁLKODÓK, ÁLLAMPÉNZÜGYI INTÉZMÉNYEK SAJÁT HATÁSKÖRÉBE TARTOZÓ ELLENŐRZÉS MODELLJE



Forrás: saját szerkesztés, 2022

hangban legyen a Belső Ellenőrzés Szakmai Gyakorlatának Nemzetközi Normáival. E normák célja, hogy útmutatást adjanak a keretrendszer kötelező elemeinek betartásához a különböző országokban. Keretet biztosítanak a sokrétű, értékteremtő belsőellenőrzési szolgáltatások végrehajtásához. Alapot teremtsenek a belső ellenőrzés teljesítményeinek méréséhez, sőt ezen túlmenően a szervezeti folyamatok és a működés javítását szolgálják. A nemzetközi standardok a belsőellenőrzési tevékenység végzésére fogalmazznak meg ajánlásokat, alapvető és végrehajtási normákra tagozódnak.¹⁹

A nemzetközi standardok „leképezésével”, de a nemzeti sajátosságok figyelembevételével adja ki a magyar standardokat az államháztartásért felelős miniszter, hogy elősegítse a belső ellenőrzés terén alkalmazott módszerek egységessé válásának folyamatát. A Pénzügyminisztérium tehát a nemzetközi standardokat az ál-

lamháztartási belső ellenőrzésre vonatkozó hivatalos elvárások viszonyítási alapjává tette a magyar költségvetési szervek részére. Az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény 70. §-a fekteti le a hazai belső ellenőrzésre vonatkozó előírásokat és a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 31.) kormányrendelet (Bkr.) 2. §-ának *p.* pontja határozza meg az egységes elvi alapokon nyugvó, belsőellenőrzési tevékenység végrehajtása érdekében közzéteendő magyarországi belső államháztartási standardokat, amelyek viszonyítási alapul szolgálnak a költségvetési szervezetek belső szabályzatainak megalkotásához és a tevékenység megfelelő módszertan szerinti végzéséhez.²⁰ Vagyis a Bkr. 17. § (1) bekezdése alapján a költségvetési szervnél a belső ellenőrzést végző személy a munkáját a nemzetközi, valamint az államháztartásért felelős miniszter által közzétett belső-

ellenőrzési standardok, útmutatók szerint végzi, amelyek alkalmazásának pontos módjáról a belső ellenőröknek mindig az adott helyzet figyelembevételével, illetve saját szakmai megítélése szerint kell döntenet. Például a költségvetési szervnél történő ellenőrzés legfontosabb dokumentumai az éves ellenőrzési terv, illetve az éves ellenőrzési jelentés, amelynek elkészítéséhez a szakminisztérium – ugyancsak – részletes útmutatót tart hatályban.²¹ A belső ellenőrök a munkájuk során a szakminisztérium által kiadott etikai kódexre²² is támaszkodnak. A kódex célja, hogy ismertesse minden érintettel a belsőellenőrzési tevékenység ellátása során kiemelten fontos etikai normákat. Deklarálja a költségvetési szerv ellenőreinek elkötelezettségét az etikai célok mellett, és segítséget nyújtson a szakmai-etikai problémák felismerésében és kezelésében, és az egységes etikai kultúra kialakulásában.

A szakminisztérium évente jelentést készít az államháztartási belső kontrollrendszer (ÁBK) helyzetéről és működéséről, amely elsősorban a fejezetek és a fejezetek által irányított szervek éves tevékenységének elemzését, értékelését foglalja magába, s ezáltal tájékoztatást ad a szakmai szervezetek részére. A jelentés jogszabályi háttérét a Bkr. 51. § (2) bekezdése adja, amit a szakmai egyeztető fórum érintett témacsoportjai²³ megtárgyalnak, jogszabálymódosítási javaslatok alapjául felhasználják²⁴ és új jogszabályokat adnak ki.²⁵

A szervezeteknél működő belső kontrollrendszer létrehozásáért, működtetéséért és fejlesztéséért a költségvetési szerv vezetője a felelős, az államháztartásért felelős miniszter által közzétett módszertani útmutatók²⁶ figyelembevételével. A költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 31.) kormányrendelet definiálja a belső ellenőrzés, valamint a belső kontrollrendszer fogalmát. A belső kontrollrendszer célja a szabályszerű és hatékony gazdálkodás elősegítése, a belső ellenőrzés

eszközeivel való elősegítése, szükség esetén kényszerítése. A költségvetési szerv vezetője köteles kialakítani és működtetni a megfelelő kontrollkörnyezetet, vagyis a világos szervezeti struktúrát, egyértelmű felelősségi, hatásköri viszonyokat és feladatokat, továbbá az átlátható, megfelelően szabályozott működést.

További feladat az integrált kockázatkezelési rendszer létrehozása, vagyis egy olyan szisztema, amely folyamat alapú kockázatkezelést jelent, s magában foglalja a jogszabályon alapuló kockázatkezelési kötelezettségeket, továbbá a szervezet minden tevékenységére vonatkozik, egységes módszertan és eljárások alkalmazásával. A szervezet célkitűzéseinek és értékeinek figyelembevételével biztosítja a szervezet kockázatainak teljes körű beazonosítását, azok meghatározott kritériumok szerinti értékelését, valamint a kockázatok kezelésére vonatkozó intézkedési terv elkészítését és az abban foglaltak nyomán követését.

A költségvetési szerv vezetője felelős a konkrét kontrolltevékenységek kialakításáért, így a folyamatba épített, előzetes, utólagos és vezetői ellenőrzések [FEUVE] kialakításáért, amelyek a pénzügyi, gazdálkodási folyamatokhoz kapcsolódnak, így például engedélyezési, jóváhagyási eljárások is. A vezető feladata az információs és kommunikációs rendszer létrehozása, vagyis a hatékony, pontos és megbízható beszámolási rendszer, annak érdekében, hogy a szükséges információk a megfelelő helyen, időben és részletezettséggel rendelkezésre álljanak. S nem utolsó sorban kiemelt jelentőségű a nyomonkövetési (monitoring) rendszer funkcionálása, a szervezet tevékenységének, a célok megvalósításának folyamatos, illetve eseti nyomon követése. A jó kontrollrendszert áttekinthető szervezeti struktúra, egyértelmű felelősségi viszonyok, jól definiált etikai elvárások jellemzik, és az átlátható eszköz- és humán erőforrás-gazdálkodás.

A belső ellenőrzés a fogalmi meghatározás szerint független, tárgyilagos bizonyosságot

adó eljárás, és egyúttal tanácsadó tevékenység is, amelynek célja, hogy az ellenőrzött szervezet működését fejlessze és eredményességét növelje. A belső ellenőrzés rendszerszemléletű megközelítéssel és módszeresen értékeli, illetve fejleszti a szervezetirányítási, belső kontroll- és ellenőrzési eljárásainak hatékonyságát. Függetlenségét hivatott biztosítani, hogy a belső ellenőrzést végző személy vagy szervezet a tevékenységét a költségvetési szerv vezetőjének közvetlenül alárendelve végzi, jelentéseit közvetlenül neki küldi meg. A belső ellenőr a jogszabályoknak és belső szabályzatoknak való megfelelést, a tervezést, gazdálkodást és a közfeladatok ellátását vizsgálva megállapításokat és javaslatokat fogalmaz meg. Ezen kívül más tevékenységbe nem vonható be. A bizonyosságot adó tevékenység során a belső ellenőr objektíven értékeli a tényeket, és ennek alapján független véleményt formál vagy következtetéseket von le egy szervezetre, műveletre, funkcióra, folyamatra, rendszerre, illetve az ellenőrzés egyéb tárgyára vonatkozóan. A tanácsadói szolgáltatás jellegét tekintve konzultációs tevékenység, amelyet általában a vezető konkrét felkérése alapján nyújt a belső ellenőr.

A helyi önkormányzatoknál a jegyző köteles – a jogszabályok alapján meghatározott – belső kontrollrendszert működtetni, amely biztosítja a helyi önkormányzat rendelkezésére álló források szabályszerű, gazdaságos, hatékony és eredményes felhasználását. Specialitás, hogy az önkormányzati belső kontrollrendszer része – kétezernél magasabb lakosság számú településeken kötelezően létrehozandó – a pénzügyi bizottság, amely a költségvetési folyamatok koordinációját és az adósságot keletkeztető kötelezettségvállalás indokait és gazdasági megalapozottságát ellenőrizheti, valamint a pénzkezelési szabályzat megtartását, továbbá a bizonylati rend és a bizonylati fegyelem érvényesítésére hivatott.

Speciális helyzetű ellenőrzés az önkormányzatok saját hatáskörben választott könyv-

vizsgálóinak auditálása. A helyi önkormányzatok könyvvizsgálati kötelezettségét, az önkormányzatok meghatározott körére, a helyi önkormányzatokról szóló 1990. évi LXV. törvény (Ötv.) – módosítása – írta elő (1995-től) 92/A §-ában. A törvény alapján könyvvizsgálót kellett megbízniuk éves egyszerűsített beszámolójuk ellenőrzésével a fővárosi, a fővárosi kerületi, a megyei, megyei jogú városi önkormányzatoknak, illetve minden olyan további önkormányzatnak, amelyeknél az előző évi teljesített kiadás kezdetben elérte a 100 millió forintot, 2003-tól pedig a 300 millió forintot, és emellett hitelállománnyal rendelkeztek vagy hitelt terveztek felvenni. Utóbbiak körében a könyvvizsgálati kötelezettség a hitelfelvétel évétől a hiteltörlesztés utolsó évéig tartott. Mindezek alapján az értékhatárt 300 millió forintra emelő 2013. évi I. törvény hatálybalépése előtt a kötelezettség közel ezer helyi önkormányzatra terjedt ki. A nagyobb önkormányzatoknál kötelező könyvvizsgálói feladat volt a költségvetési és zárszámadási rendletervezet véleményezése is.

A könyvvizsgálati kötelezettségre vonatkozó előírást az Ötv. helyébe lépő Magyarország helyi önkormányzatairól szóló 2011. évi CLXXXIX. törvény (Mötv.) nem vette át. A Mötv. ugyanis ilyen szabályt elfogadásakor nem tartalmazott, bár több javaslat (köztük a Magyar Könyvvizsgálói Kamara indítványa) ezt szorgalmazta. Az erre akkor kidolgozott modellek egybeestek az Európai Unió Tanácsa által a tagállamok költségvetési keretrendszerére vonatkozó követelményekről elfogadott 2011/85/EU-irányelvekben foglaltakkal, amely szerint „... az állami számviteli rendszerekben belső ellenőrzést és független könyvvizsgálót kell végezni”.

A kötelezettség megszűnését (hatályon kívül helyezését) a Mötv. 156. §-ának (2) bekezdése, valamint az egyes törvényeknek az Országgyűléssel, valamint az önkormányzatokkal összefüggő módosításáról szóló 2012. évi CCIX.

törvény 9. §-a erősítette meg. Az előbbieket követve a könyvvizsgálói kötelezettség a helyi önkormányzatok körében 2013. január 2-től teljesen megszűnt (Vö. a 12. lábjegyzetben írtakkal).

Az önkormányzatok egy része azonban változatlanul ad könyvvizsgálói megbízást az éves beszámoló auditálására. A Magyar Könyvvizsgálói Kamara legutóbbi adatszolgáltatása szerint a 2020. évre vonatkozó könyvvizsgálatokról a helyi önkormányzatoknál 182 esetben adtak ki könyvvizsgálói jelentést. Számos önkormányzat könyvvizsgálót bíz meg eseti, illetve rendszeres tanácsadói feladatokkal, s külső szolgáltatóként könyvvizsgálók is részt vállalnak az önkormányzati szférában felmerülő belsőellenőrzési feladatok megoldásában.

Mindezek, valamint a gyakorlati tapasztalatok alapján a független könyvvizsgálói tevékenységnek bizonyos esetekben létjogosultsága lehet a helyi önkormányzatok körében. Az erre vonatkozó standardok és módszertani útmutatások szerint végrehajtott auditálások – az ÁSZ-vizsgálatok, a Magyar Államkincstár által végzett szabályszerűségi pénzügyi ellenőrzések és a belső kontrollrendszer működése mellett, illetve velük együtt – jól illeszkedhetnek az államháztartás önkormányzati alrendszerébe.

A BELSŐ ELLENŐRZÉS OKTATÁSÁNAK NÉHÁNY TAPASZTALATA A NEMZETI KÖZSZOLGÁLATI EGYETEM EGYES KORMÁNYTISZTVISELŐI TOVÁBBKÉPZÉSEIN

A Nemzeti Községi Szolgálati Egyetem 2012-ben döntött a közigazgatásban dolgozó tisztviselők koncentrált gazdálkodási és ellenőrzési képzéséről, egyéves, oklevelet adó, levelező rendszerű továbbképzés formájában.²⁷ A 2012 szeptemberétől évente indított Államháztartási gazdálkodási és ellenőrzési továbbképzési szak

mellett 2018-ban elindult a Vezetés és gazdálkodás a közigazgatásban című továbbképzési szak is.

A községi szolgálati tisztviselők képzési előírásairól szóló 29/2012. (III. 7.) kormányrendelet 1. számú melléklete alapján az államháztartási gazdálkodás és ellenőrzés szaktanácsadó szakképzés belsőellenőrzési feladatok ellátására jogosít. A képzés reflektálni kíván a községi szektorban 2010 után végrehajtott átfogó reformokra, a megváltozott gazdálkodási és ellenőrzési szemléletre. Stratégiai célkitűzése, hogy a hallgatók megismerjék Magyarország Alaptörvényében *A közpénzek* és *A helyi önkormányzatok* című cikkeinek tartalmát, illetve az államháztartás viteléhez kapcsolódó sarkalatos törvényeket és egyéb kiemelkedő jelentőségű jogszabályokat, a gazdálkodási és ellenőrzési módszertant. Ezáltal alkalmassá válnak a már hivatkozott kormányrendelet 1. mellékletének 1. pontja szerinti belsőellenőri feladatok ellátására és különösen a költségvetési ellenőrzési és gazdálkodási rendszerek irányítására. Igen fontos a nemzeti vagyonról szóló 2011. évi CXCVI. törvény, a Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló 2011. évi CXCV. törvény, valamint az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény és az állami vagyonról szóló 2007. évi CVI. törvény rendelkezéseinek ismerete. Elvárás, hogy a képzésben résztvevők tájékozottak legyenek a közigazgatást szabályozó kormányprogramokat és az újszerű kormányzati törekvéseket illetően. A gyakorló államigazgatási szakemberek beiskolázásával és célirányos képzésével az a cél, hogy a kormány- és köztisztviselők, illetve a közalkalmazottak a magyar állam újjászervezésének tudományos hátterét, módszertani alapjait a kijelölt tantárgyi kataszterek keretében elsajátítsák. Ennek segítségével, gyakorlati munkájukkal segíthetik elő a „Jó állam”²⁸ működését. A továbbképzési szak keretei között szervezeten biztosítható az állam megváltozott államigazgatási, gazdaságpoliti-

kai, gazdaságszervező, ellenőrző és szabályozó tevékenységhez szükséges elméleti és gyakorlati tudásanyag esettanulmányok segítségével történő átadása.

A képzés létjogosultságának mélyebb indoklása, hogy az Alaptörvény, illetve a sarkalatos törvények alapján a korábbiakhoz képest többlet- és megváltozott tartalmú feladatokat lát el a központi igazgatás, illetve a lokális államháztartási alrendszer. A gazdaságszervező, gazdaságbefolyásoló és ellenőrző funkció kibővült, új szemléletmód érvényesül. Ennél fogva pedig az ország érdekeit szolgáló közigazgatás, a „Jó állam” megvalósítása nem képzelhető el a tisztviselők következetes, sokoldalú képzése és fejlesztése nélkül. Indokolt tehát, hogy a közszolgálat aktív tagjai a rendszert értő és cselekvő résztvevőivé váljanak. Korábbi, évtizedekkel ezelőtti képzésük és a nyers piacgazdasági átmenetben az NPM-paradigma „közegében” vitt gyakorlati munkájuk azonban csak korlátozottan tette őket alkalmassá az új kihívásokkal kapcsolatos feladatok ellátására. Márpedig olyan jól képzett szakemberekre van szükség, akik képesek támogatni a hatékony kormányzás megvalósítását, ami pedig az új államháztartási-számviteli, ellenőrzési, közpénzügyi ismeretek bővítésével és a gazdálkodási kihívások átlátásával, a megoldáshoz szükséges alapos közpénzügyi és ellenőrzési ismeretekkel és módszertannal lehetséges. A szakképzettséghez kapcsolódó oklevél döntően az államháztartási/közpénzügyi gazdálkodási és költségvetési, illetve belső pénzügyi kontrollrendszerrel összefüggő területeken, költségvetési rend szerinti gazdálkodóknál hasznosítható, és különösen a közigazgatási feladatok során felmerülő gazdálkodási, ellenőrzési feladatok irányításához, hatékony alkalmazásához nyújt támogatást.

A 2018 szeptemberétől elindított Vezetés és gazdálkodás a közszolgálatban szakirányú továbbképzési szak a költségvetési szerveknél, kiemelten a közigazgatásban pénzügyi-

gazdálkodási felelősséggel, általában vezetői beosztásokban lévők pénzügyi-gazdálkodási ismereteinek célirányos bővítését szolgálja. A képzés további célja a jó államháztartási gazdálkodási gyakorlatok megismertetésével a tudatosabb, etikusabb és magasabb felelősségi szinten történő vezetői döntések támogatása, az erre irányuló képességek fokozása. A szak a komplex közpénzügyi ismeretek és a vezetői szemlélet fejlesztésével olyan állami vezetők képzését tűzte ki célul, akik az állami és az önkormányzati vagyonnal való gazdálkodás feladatait átfogó megközelítéssel, a „jó kormányzás” értékeinek integrálásával, rendszerszemlélettel tudják kezelni, középpontban ezen területek etikai, integritási és fenntarthatósági kérdéseivel. A képzés a költségvetési szerveknél gazdálkodási felelősséggel dolgozó vezetők egyéni fejlesztését elméleti és gyakorlati módszerek átadásával egyaránt biztosítja. Kiemelt szerepet kap a felelős gazdálkodás standardjainak, módszereinek és a számvevőszéki és egyéb állami ellenőrzések tapasztalatainak gyakorlati foglalkozásokon történő elemzése. Az itt megszerzett ismeretekkel a vezetői eszköztár és szemléletmód egy tudatosabb, hatékonyabb, átláthatóbb és etikus gazdálkodás alapjait teremti meg, amely az elmúlt több mint tíz évben újjászervezett állampénzügyi menedzsment elvárásaihoz igazodik. Mind a két szak vonatkozásában egy intenzív tananyagfejlesztési tevékenység realizálódott,²⁹ amelyhez az Állami Számvevőszék módszertani háttérrel biztosított. Az államháztartási gazdálkodási és ellenőrzési szak létszámadatait az 1. táblázat, A vezetés és gazdálkodás a közigazgatásban szak oktatási adatait a 2. táblázat összegzi.

A 2012/2013-as tanévben beiskolázott évfolyamtól kezdődően évente (tanév közben) végrehajtottunk egy kérdőíves, majd személyes („ráerősítő”) interjúkra épülő felmérést a belső ellenőrzés súlyának, szerepének mérésére. A válaszadó hallgatók az államháztartás köz-

1. táblázat

AZ ÁLLAMHÁZTARTÁSI GAZDÁLKODÁSI ÉS ELLENŐRZÉSI SZAK LÉTSZÁMADATAI 2012–2022 KÖZÖTT

Tanévek	Beiskolázottak száma	Oklevelet szerzettek száma
2012/2013	21	18
2013/2014	18	11
2014/2015	20	15
2015/2016	39	33
2016/2017	46	37
2017/2018	24	18
2018/2019	45	37
2019/2020	27	22
2020/2021	38	28
2021/2022	36	–
Összes beiratkozott/végzett	314	219

Megjegyzés: A tanulmány 2022 januárjában készült, így a 2021/2022-es tanév záróvizsgái még nem történtek meg, így nincs adat a 2022-ben végzettekről.

Forrás: Nemzeti Közszerológati Egyetem egyedi adatszolgáltatása, 2021

2. táblázat

A VEZETÉS ÉS GAZDÁLKODÁS A KÖZIGAZGATÁSBAN SZAK OKTATÁSI ADATAI 2018–2022 KÖZÖTT

Tanév	Beiskolázottak száma	Oklevelet szerzettek száma
2018/2019	18	15
2019/2020	15	15
2020/2021	26	22
2021/2022	12	–
Összes beiratkozott/végzett	71	52

Megjegyzés: A tanulmány 2022 januárjában készült, így a 2021/2022-es tanév záróvizsgái még nem történtek meg, így nincs adat a 2022-ben végzettekről.

Forrás: Nemzeti Közszerológati Egyetem egyedi adatszolgáltatása, 2021

ponti és önkormányzati alrendszeréből kerültek ki, hozzávetőleg fele-fele arányban, lefedték a közigazgatás teljes szervezeti és területi körét. A válaszok fontosságát 10-es skálán kértük jelölni. A magasabb szám erősebb értéket fejezett ki. A 2012/2013-as és a 2017/2018-as tanévig bezárólag éves átlagban 25 értékelhe-

tő választ kaptunk, mindösszesen 150 fő adott értékelhető információkat. 2018-tól a vezetési szakos hallgatók is bevonásra kerültek. 2022 januárjáig, az utóbbi négy évben éves átlagban (a két szakról) 45 fő válaszolt, mindösszesen 180 fő. Az utóbbi időszakban a már két képzési körre kiterjesztett vizsgát válaszadó a tel-

jes szaklétszámokhoz viszonyítva arányosak, s a populációt nagymértékben lefedők (80 százaléknál felette) voltak. 330 főtől érkezett be értékelhető adat a 10 év alatt.

A RENDRE VISSZATÉRŐ KÉRDÉSEK A KÖVETKEZŐK VOLTAK.

① Az adott költségvetési intézménynél mennyire érzik függetlennek a belső ellenőrzést?

② Megítélése szerint a belsőellenőrzési tevékenység megfelelően leszabályozott-e az intézménynél?

③ Döntéselőkészítésbe (tanácsadásba) mennyire vonják be a belső ellenőrzést?

④ Megítélése szerint a lezárt gazdasági folyamatok ellenőrzésére vonatkozó megállapításokat mennyire hasznosítják az intézménynél?

⑤ Külső ellenőrző intézmények (ÁSZ, kormányzati hatáskörű ellenőrzés) mennyire támaszkodnak a belsőellenőri jelentésekre?

⑥ Választott könyvvizsgáló működése esetén milyen erősségűnek érzik az ellenőrzésre, illetve az intézmény gazdálkodására vonatkozó „felhúzó hatást”?

⑦ 2015-től egy új kérdést is beépítettünk: Mi hozott érdemi változást abban, hogy a belső ellenőrzés súlya emelkedett? Lehetséges válaszok:

- a) a törvényi szabályozás kiteljesedése,
- b) az önmagától normakövetőbb intézményi gazdálkodás,
- c) a kedvezőbb makrogazdasági (állampénzügyi) környezet.

A kapott válaszok alapján (terjedelmi okok miatt nem részletezve) a következő tendenciák voltak kitapinthatók. A belső ellenőrzés függetlenségét 2012–2015 között közepesre (5-6-os értékre) értékelték a válaszadók, ami azal magyarázható, hogy a gyakorlat 2015-ig még igen nagy mértékben magán hordozta a korábbi laza fiskális és ellenőrzési fegyelmet, továbbá a 2014-ben bevezetett eredmény-szemléletű államháztartási számvitelből nyerhető adattartalom minőségének változása 2015-től volt csak érzékelhető. 2016–2021

vonatkozásában azonban a kapott értékek a belső ellenőrzés függetlenségének megerősödését mutatják. 7-8-as értékek keletkeztek általában. A belső ellenőrzés intézménynél történő leszabályozottsága erős korrelációt mutat a belső ellenőrzés függetlenségével, mert ahogy a törvények kiteljesedtek, a költségvetési rend szerint gazdálkodók belső szabályozási környezete is szigorodott, s benne a belső ellenőrök működése a függetlenség irányába jelentős elmozdulást mutatott.

A belső ellenőrök tanácsadásba való bevonása (3. kérdés) az elmúlt tíz évben érdemi elmozdulást, szignifikáns különbségeket nem tükröz. A belső ellenőrzés kapacitálása jobbra a lezárt gazdasági folyamatok ellenőrzésére szorítkozik. A tanácsadásra kapott értékek 4-5-ös erősségi intervallumban húzódnak meg. A pozitív elmozdulás hiányának oka lehet a jobbra politikai természetű, illetve politikai testületek (minisztériumok, hivatalok, képviselő testület, bizottságok) által meghozott döntésekben a politikai motiváltság megjelenése (is), vagyis a kizárólag szakmai szempontú belsőellenőrzési megközelítés nem kizárólagos, így nem is kapacitálják erősen és nyíltan tanácsadási tevékenységre a belső ellenőröket.

A belsőellenőri megállapítások hasznosítása vonatkozásában (4. kérdés) kifejezetten előremutató, javuló a megkérdezettek értékelése. A válaszadók átlagai alapján a 2015-ös évig bezárólag átlagosnak (szokványosnak értékelték) a jelentéseik beépítését a következő gazdasági folyamatokba, amely 2019-ig enyhe javulást mutatott, 7-es értékre növekedett. A személyes interjúkon ugyanakkor a megkérdezettek kifejtették, hogy a belső ellenőrzéstől nyert információk (jelentések) politikai testületek (vezetési szintek, képviselőtestület, bizottságok) általi felhasználása, esetleges korrekciója a társadalmi szempontok beépítésével történik (hasonló, mint a tanácsadás vonatkozásában). Tehát a belsőellenőri vizsgálatok egy tényalapot adnak, azonban már a társadalmi igényekhez,

politikai elvárásokhoz igazodóan (némi korrekcióval) születnek meg a következő időszakra vonatkozó döntések, vagyis a jelentések hasznosulása nem teljes körű.

A külsőellenőrző intézmények belsőellenőri munkára támaszkodása (5. kérdés) erős javulást mutat, amelynek kezdetét a válaszadók az eredmény szemléletű államháztartási számvitel bevezetése, és az erősebb ellenőrzési jogszabályok, jogosítványok „beérésétől” datálnak, tehát 2014–2015-ös évtől. A személyes interjúk során elmondták, hogy a 2012–2015 előtti időszakban a külsőellenőrző szervek belső ellenőrzésre támaszkodása formális volt. Pozitív elemként említették a megkérdezettek az Állami Számvevőszék belső ellenőrzést igénybevevő (a belső ellenőrzés hatékonyságát is tesztelő) gyakorlatát.

A 6. kérdésre (a könyvvizsgáló működésére) vonatkozó válaszok a tíz éves intervallum egészében rendre közepes intervallumot mutattak. A könyvvizsgálót inkább a költségvetési intézmény „munkavállalójának”, mintsem a külső ellenőrzés egyik letéteményesének érzik, amiben a többéves, és ismétlődő megbízási ciklusok is szerepet játszanak. A belső ellenőrzésre, illetve a szervezet gazdálkodására gyakorolt könyvvizsgálói munkát ugyanakkor szükségesnek tartják, egy további kontroll, de inkább konzultációs lehetőséget látnak a működésükben.

A 7. kérdés vonatkozásában pedig a válaszadók kifejezetten a törvényi szabályozás és a kedvezőbb állampénzügyi helyzetet jelölték meg a belső ellenőrzés intézményi fontosságának javulásában. Ezen tételek (a és b alternatívák) erősödési dinamikája szembeötlő, a 2012–2015-ös időszak 5-6-értékeiről, amely 2019-ig 8-9 érték közelébe erősödött, ugyanakkor a c alternatívára adott válaszok erőssége halványulni látszik 2020-tól, ám a belső ellenőrzés súlyát, fontosságát továbbra is kifejezetten erősnek érzik a felmérésben résztvevők a 2020–2021-es válságévek alatt is.

KONKLÚZIÓ

A 2010-től folyamatos állampénzügyi reform a felelős gazdálkodás erősebb érvényesítési szándéka által vezérelve a költségvetési ellenőrzés szerepének megerősödésével járt. A törvényi szabályozás stabil hátteret biztosít a gazdálkodási fegyelem javulásához, a közpénzfelhasználás normakövető és hatékonyságot javító működéséhez. A belső ellenőrzést szabályozó szakminisztérium, s a belső ellenőrzés módszertanában meghatározó szerepet betöltő Állami Számvevőszék a belső normakontrollok egzakt rendszerét teremtette meg, ezáltal a belső ellenőrzés szerepe, fontossága felértékelődött (lásd az empirikus kutatás eredményeit). A kutatás szerint a belső ellenőrzés tanácsadó tevékenysége bár – az elvárttól eltérően – nem erősödött, de a belsőellenőrzési jelentések a döntéshozatali folyamatokba egyre erősebben beépülnek.

Az államháztartási ellenőrzés átfogó törvényi szabályozása, s ennek a költségvetési rend szerint gazdálkodók belső kontrollrendszerére vonatkozó részei, továbbá az ellenőrzési módszertan folyamatos fejlesztése a belső ellenőrzés függetlenségének és súlyának folyamatos javulását váltja ki. Mind a 2006-os fiskális válság, mind a 2007–2008-tól kezdődő, nemzetközi térből eszkalálódó válságévek és a konszolidálásukra életre hívott feszebb állami szabályozás az államháztartási ellenőrzés, s ezen belül a belső ellenőrzés szerepének növekedésével járt. A koronavírus-világjárvány okozta gazdasági visszaesés – a költségvetési források szűkösebb volta okán – ugyancsak a gazdálkodási fegyelem és az ellenőrzés feszeségének fokozása irányába mozdítja el a rendszert. A közpénzfelhasználás normakövető és hatékony centralizálása és felhasználása nagyobb súllyal esik latba.

Az elvégzett interjúk igazolják, hogy a belsőellenőri munkának további fejlesztése indokolt, amihez a képzés folyamatos kor-

szerűsítését indokolt hozzárendelni. Az igények egyértelműen a költségvetési ellenőrzési és számviteli ismeretek mélységének és komplexitásának fokozására irányulnak, amely az egyetem részére az eddigi képzésekre épített költségvetési mérlegképes könyvelői képzettség megszerzésének (párhuzamos, az ellenőr-

zési továbbképzéssel egyidejű és egybevet) lehetőségét és a vele járó többlet tananyag biztosítását felveti. Mindez hozzájárulhat a költségvetési gazdálkodás szervezethez, eredményességét, hatékonyságát javító kontrollrendszer és belsőellenőri szakmai presztízs minőségének továbbépüléséhez.³⁰ ■

JEGYZETEK

¹ Földes, (1900).481. oldal

² A költségvetési ellenőrzés szintjei és munkafolyamatai közpénz felhasználásával valósulnak meg. Így nem közömbös, hogy megállapítások, feltárt hiányosságok milyen fajsúlyúak, s a jövőre vonatkozóan mennyire segítik a költségvetési gazdálkodást. A valós és komoly kockázatot hordozó problémák feltárása igazolja az ellenőrzés létjogosultságát, s az ellenőrzési folyamatokba investált közpénz megtérülését, hasznosulását.

³ DPM-paradigma: Decentralization, Privatization, Management.

⁴ Lásd e gondolati körben Drinóczi (2012) és Téglási (2019) munkáit.

⁵ Kukorelli, (2020). 11. és 18. oldal

⁶ Lásd például Bod, 2012; Kovács, 2010; Klicsu, 2012 e témakörbe illeszkedő munkáit.

⁷ CNPG-paradigma: Centralization, Nationalization, Public Good (saját koncepció).

⁸ A bizalom és az integritás témakörében lásd: Pulay, (2021).

⁹ Bár az eredményszemléletű számvitel hatékonyságát sokan vitatják (pl. Tóth, 2020; Molnár, Hegedűs, 2017), ám e tanulmány szerzőjének

álláspontja – összességében – pozitív, előremutató elmozdulásként értékeli változásokat (Lentner, 2020). A véleményeket Vö. az eredeti célok kitűzésével: Bathó, 2012.

¹⁰ A Tanács 2011/85/EU Irányelve (2011. november 8.) a tagállamok költségvetési keretrendszerére vonatkozó követelményekről. Az Európai Unió Hivatalos Lapja L 306/41. 2011. 11. 23.

¹¹ Az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról szóló 368/2011. (XII. 31.) kormányrendelet az államháztartási törvény szerkezetéhez igazodva tartalmazza a végrehajtás részletszabályait. Az államháztartásról szóló törvény végrehajtásához szorosan illeszkedik az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I. 11.) kormányrendelet és a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 31.) kormányrendelet. Mindhárom kormányrendelet az államháztartás vitelét szabályozó olyan végrehajtási rendelet, amely az intézményrendszer vonatkozásában – az államháztartás központi és helyi alrendszerei esetében is – a tervezés, a végrehajtás, a beszámolási kötelezettségek, valamint az ellenőrzési feladatok teljességéről rendelkezik.

¹² A rendszertani ábra bővebb (fiskális-monétáris vetületű) összefüggéseinek bemutatását lásd: Lentner, 2019, VII. fejezet.

¹³ A szakirodalomban gyakori (lásd például Kovács,

2010; Szilovics, 2020), hogy a külső ellenőrzés kategóriájába sorolják a választott könyvvizsgálók működését is. A piacgazdasági átmenet első két évtizedében dinamikus volt a könyvvizsgálói szakma presztízsemelkedése a közszektorban is, ám az önkormányzati könyvvizsgálat kötelező jellegű a jogszabályok 2010 után feloldották (bizonyos intézményi körben), amiben meghatározó volt, hogy a 2004–2008 között az önkormányzatoknál történt túlzott kötelezettségvállalások (deviza alapú körvénykibocsátások, hitelfelvételek) veszélyeire az auditorok nem hívták fel kellően a figyelmet. Mindezen túlmenően már nem feltétlenül jelent valódi és hatékony külső ellenőrzést a költségvetési intézmény által megbízási jogviszonyba vont könyvvizsgáló. Hatásait tekintve – egyes költségvetési intézménytípusoknál – talán a belső ellenőrzéshez hasonlítható. Másrészt, az államháztartási kontrollok és módszertani eljárások az elmúlt évtizedben látványosan fejlődtek. Tanácsadói szerepben, vagy akár továbbra is („önkéntesen”) választott könyvvizsgálóként történő működés azonban javíthatja egy-egy intézmény gazdálkodási fegyelmét.

¹⁴ A Magyar Nemzeti Bank függetlensége okán az Állami Számvevőszék ellenőrzési jogosítványa csak a bank eszköz- és bér gazdálkodására, költségvetési kapcsolataira (pl. kiegyenlítési tartaléokra) kiterjed. Lásd bővebben: Domokos, Pulay, Szikszainé, (2021). A monetáris politikával nem összefüggő területekre a jegybank belsőellenőrzési rendszert alkalmaz, éves beszámolóját könyvvizsgáló hitelesíti. Az MNB részvényei az állam tulajdonában vannak. Az államot, mint részvénytulajdonost az államháztartásért felelős miniszter képviseli. A Magyar Nemzeti Bankról (MNB) szóló 2013. évi CXXXIX. törvény 14. § (1) értelmében a felügyelőbizottság az MNB – monetáris politikán kívüli – folyamatos tulajdonosi ellenőrzésének szerve.

¹⁵ A német alaptörvény már 1969-ben intézményesítette a bruttó beruházásokhoz kötött úgynevezett arany szabályt.

¹⁶ Lásd az Alaptörvény 44. cikkét.

¹⁷ Lásd: Szilovics, (2020). 94–97. oldal.

¹⁸ Mint ahogy a piaci formációk működésében a stratégia alapvető befolyást gyakorol az erőforrások elosztására (lásd Zéman, Kecskés, 2018), úgy az államháztartási szektorban a politikai motiváció (vagy e motivációval átítatott gazdasági-társadalmi érdek) lesz az a tényező, amely igen nagymértékben befolyásolja az erőforrásgazdálkodást, s így az ellenőrzési tevékenység, különösen az egyes intézmények szintjén zajló belső ellenőrzés is összetettebbé, sőt nehezebbé válik. Végző soron pedig a belső ellenőrzés (akár piaci, akár költségvetési térben) a szervezet gazdálkodásáért felelős vezető munkáját segíti, neki alárendelt, így objektivitása eleve nem érheti el például a Számvevőszék vagy a kormányzati ellenőrzés szintjét.

¹⁹ International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards). The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, USA, 2021.

²⁰ Lásd részletesen: A magyarországi államháztartás belsőellenőrzési standardjai. Útmutató, Pénzügyminisztérium, 2021.

²¹ Útmutató a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII.31.) kormányrendelet alapján összeállítandó éves ellenőrzési terv és összefoglaló éves ellenőrzési terv, valamint éves ellenőrzési jelentés és összefoglaló éves ellenőrzési jelentés elkészítéséhez. Pénzügyminisztérium, 2021.

²² A belső ellenőrökre vonatkozó etikai kódex. Pénzügyminisztérium, 2021.

²³ Egyik fontos szakmai partner a Magyar Könyvvizsgálói Kamara, illetve annak Költségvetési Tagozata, amely a költségvetési minősítésű könyvvizsgálók

továbbképzését szakszerűen, éves rendszerességgel koordinálja.

²⁴ Lásd például: Jelentés az államháztartási belső kontrollrendszer 2020. évi helyzetéről és működéséről. Pénzügyminisztérium, 2021. Illetve javaslatot tesz a szakterületet érintő releváns jogszabályok módosítására, részletező pontosítására: például Előterjesztés a kormány részére az államháztartási belső kontrollokkal összefüggő jogszabályok módosításáról. Pénzügyminisztérium, 2021. szeptember 21. Megjegyzendő még a jogszabályi változásokat illetően, hogy ez utóbbi, a kormány részére készült előterjesztés (2021. szeptemberi) magában foglalja a Bkr., valamint a Gtbrk. tervezett módosításait, továbbá az EUTAF-rendelet egyes rendelkezéseinek újra szabályozását. A kezdeményezett módosítások elfogadása, illetve hatályba lépése még (e kézirat lezárásáig, 2022 januárjáig) nem történt meg, így az érintett rendeletek normaszövege a javasolt módosításokat egyelőre nem tartalmazza.

²⁵ A belső ellenőrzésre vonatkozóan kisebb változásokat eredményezett az Áht. 2021. évi LXXXIX. törvénnyel történt módosítása, a belső ellenőrzési tevékenység folytatására jogosult személyekről vezetett nyilvántartást illetően.

²⁶ A szakminisztérium fontosabb útmutatói, módszertani ajánlái körében említendőek még a Belső Ellenőrzési Kézikönyv Minta és az Államháztartási Belső Kontroll Standardok és Gyakorlati Útmutató című 2021-es PM-kiadványok. A közpénzügyi menedzsmentben értelmezett közüzemi vállalati kör belső ellenőrzésére vonatkozóan pedig az Irányelv a köztulajdonban álló gazdasági társaságok részére a belső kontrollrendszer kialakításához és működtetéséhez (2020. december) és a Kézikönyv a köztulajdonban álló gazdasági társaságok részére a belső kontrollrendszerek kialakításához (2021. február) megnevezésű szakanyagok biztonosan segítséget.

²⁷ Az NKE-n 2012-től a költségvetési ellenőrzés a közpénzügyi tantárgyblokk keretei között, illetve a Költségvetési ellenőrzés tantárgyban jelennek meg a BA, MA képzéseken. A kormánytisztviselői szakvizsgának pedig az Államháztartási kötelező modul, illetve a Pénzügyi és költségvetési igazgatás szabadon választható tantárgy keretei között található az ellenőrzési ismeretek. Lásd ez utóbbi két tétel tananyagát: https://kti.uni-nke.hu/document/vtkk-uni-nke-hu/szv_tankonyv_3_modul_2021.pdf illetve https://kti.uni-nke.hu/document/vtkk-uni-nke-hu/szv_tankonyv_penzugyi_es_koltsegvetesi_igazgatas_2021.pdf (letöltve: 2022. 01. 01.)

²⁸ A „Jó állam” fogalmát alapvetően Domokos László (2019) alapján értelmezem. A jelölt fogalom szinonim a „Jó kormányzással”, vagyis jól irányított állammenedzsment alapos tervezési, szervezési és ellenőrzési tevékenységével. Vagyis a jól irányított állam a jól vezetett, hatékony, és normakövető szervezetek együttese.

²⁹ A tananyagfejlesztésről egyik átfogó kiadványunk, Füredi-Fülöp 2020, és e könyvelőszavában írtakadnak áttekintést: Lentner, (2020) https://www.researchgate.net/profile/Csaba-Lentner/publication/337399837_Eloszo_a_Koltsegvetesi_szervek_belső_ellenorzeseszakkonyvhoz/links/5dd567d3a6fdcc37897d6cfc/Eloszo-a-Koeltsegvetesi-szervek-belső-ellenorzeseszakkonyvhoz.pdf (letöltve: 2022. 01. 01.)

³⁰ A belsőellenőri feladatkörök ellátásán túlmenően így a továbbképzett kormánytisztviselő képes lesz ellátni A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény 150. § (2) bekezdésében meghatározott könyvviteli szolgáltatás körébe tartozó feladatok irányítását, vezetését, költségvetési beszámolók készítését, továbbá az államháztartási számvitelről szóló 4/2013. (I.11.) kormányrendelet hatálya alá tartozó államháztartás szervezeteinél mindazokat a feladatokat, amelyek a könyvviteli szolgáltatás körébe tartoznak.

IRODALOM

- BATHÓ F. (2012). Melyik úton, merre tovább? Az eredmény szemléletű számvitelre történő áttérés elvi programja. *Pénzügyi Szemle*, 57(4), 426–443. oldal
- BRAGYOVA A. (1995). *Az új alkotmány egy koncepciója*. Közigazgatási és Jogi Kiadó, MTA
- BOD P. Á. (2012). *Pénzügyi alapok – Tapasztalatok és tanulságok a pénzügyi válság után*. Magyar Szemle Alapítvány
- BORDÁS M. (2014). *A közigazgatás gazdaságtana. A gazdasági kormányzás lehetőségei és dilemmái*. Dialóg Campus
- DOMOKOS, L., NÉMETH, E., JAKOVÁC, K. (2016). Supporting the Performance and Efficiency of Governance – Expediency Control and Performance Measurement in SAI-s Audit. *Public Governance Administration and Finance Law Review*, 1(1), pp. 47–64
- DOMOKOS L., MÉSZÁROS L., SZAKÁCS GY. (2016). A jó kormányzás támogatásának fundamentumai: Az Állami Számvevőszék alkotmányos helyzete, jogosítványai, függetlensége. In: Németh Erzsébet (szerk.): *A jó kormányzás építőkövei – fókuszban a legfőbb pénzügyi ellenőrző szerv, az Állami Számvevőszék*. Tanulmány sorozat. Állami Számvevőszék, 27–59. oldal
- DOMOKOS L., VÁRPALOTAI V., JAKOVÁC K., NÉMETH E., MAKKAI M., HORVÁTH M. (2016). Szempontok az állammenedzsment megújításához. Fókuszban az állami és önkormányzati tulajdonú gazdasági társaságok irányítása. *Pénzügyi Szemle*, 61(2), 185–204. oldal
- DOMOKOS L. (2019). *Jó kormányzás. Ellenőrzés – a fenntartható jó kormányzás eszköze*. Akadémiai Kiadó
- DOMOKOS L., PULAY GY., SZIKSZAINÉ KIRÁLY M. (2021). A monetáris politika költségvetési hatásai. *Polgári Szemle*, 17. évf. 4–6. sz. 47–65. oldal
- DRINÓCZI T. (2012). Gazdasági alkotmány az Alaptörvényben. *Pázmány Law Working Papers*, 2012/33. Pázmány Péter Katolikus Egyetem
- FÖLDES B. (1900). *A nemzetgazdaság- és a pénzügytan vezérfonala*. Harmadik átdolgozott kiadás, Budapest, Atheneum Irod. és Nyomdai Rt.
- FÜREDI-FÜLÖP J., GYÓRFFI D., GYÓRFFI GY., PÁL T., PLESZKÓ R., PRINTZ J. K., VÁRKONYINÉ JUHÁSZ M. (2020): *Költségvetési szervek belső ellenőrzése*. Nemzeti Közszolgálati Egyetem
- KLICSU L. (2012). Közpénzügyek. In: Trócsányi L., Schanda B., Csink L. (szerk.): *Bevezetés az alkotmányjogba*. HVG Orac, 403–427. oldal
- KONDOROSI F., ZSIDÓ K. (2017). A pénzügyi kontrolling a vállalkozások versenyképességének szolgálatában. In: Zéman Zoltán (szerk.) *Évtizedek a számvitelben*. Tanulmánykötet. SZIE, 157–164. oldal
- KOVÁCS Á. (2010). *Közpénzügyek*. ELTE Jogi Kar, Jegyzetek
- KOVÁCS Á. (2016). A Költségvetési Tanács a magyar Alaptörvényben. Vázlat az intézményfejlődésről és az európai uniós gyakorlatról. *Pénzügyi Szemle*, 61(3), 320–337. oldal
- KOVÁCS, Á. (2019). The Career of Rule Based Budgeting in Hungary. The Success of an European Solution in Fiscal Stability, Sustainable Development and in Improving Efficiency. *Polgári Szemle*, 15, Special Issue pp. 63–92, <https://doi.org/10.24307/psz.2020.0204>

- KUKORELLI I. (2020). *Fejezetek a gazdasági alkotmányosság (gazdasági jogalkotás) témaköréből*. Dialóg Campus
- LENTNER, Cs. (2018). Excerpts on the New Ways of the State's Involvement in the Economy – Hungary's Example. *Economic & Working Capital*, London, UK, 3–4 pp. 17–24, <http://eworkcapital.com/excerpts-on-the-new-ways-of-the-states-involvement-in-the-economy-hungarys-example/> (letöltve: 2022.01.02.)
- LENTNER, Cs. (2019). *East of Europe, West of Asia. Historical Development of Hungarian Public Finances from the Age of Dualism to the Present*. L'Harmattan Publishing, Paris
- LENTNER Cs. (2020). Előszó a költségvetési szervek belső ellenőrzése szakkönyvhöz. In: Füredi-Fülpö Judit és társai: *Költségvetési szervek belső ellenőrzése*. NKE, 9–12. oldal
- LENTNER, Cs., MOLNÁR, P., NAGY, V. (2020). Accrual Accounting and Public Finance Reforms in Hungary: the Study of Application in the Public Sector. *Economic Annals*, 21(183), 5–6 pp. 89–105, <https://doi.org/10.21003/ea.V183-09>
- MOLNÁR P., HEGEDŰS Sz. (2017). Az államháztartási számvitel változásának hatásai a munkafolyamatokra és a szervezési kérdésekre a költségvetési szervek példáján keresztül. *Controller Info*, 5 (3) 37–41. oldal
- PULAY Gy. (2021). *Integritásmenedzsment: A bizalom megteremtése és megőrzése*. Akadémiai Kiadó
- TÉGLÁSI A. (2019). A gazdasági alkotmány. In: Gárdos-O. F., Halász I. (szerk.): *Bevezetés az alkotmányjogba*. Dialóg Campus, 257–273. oldal
- SAMUELSON, P. A., NORDHAUS, W. D. (1990). *Közgazdaságtan I. rész*. KJK Budapest
- SIVÁK J., VÍGVÁRI A. (2012). *Rendhagyó bevezetés közpénzügyek tanulmányozásába*. Complex Wolters Kluwer
- SZILOVICS Cs. (2020). *Pénzügyi jog*. Inter-szféra Kiadó
- TÓTH B. (2020). A 2014-es államszámviteli reform az önkormányzati tapasztalatok tükrében. Pilotprojekt a problémák feltárására. *Pénzügyi Szemle* 65(2), 244–260. oldal, https://doi.org/10.35551/PSZ_2020_2_6
- VÖRÖS I. (2000). *Dixi et salvavi – Különvélemények*. Budapest, Logod Bt.
- ZÉMAN Z., KECSKÉS A. (2018). Pénzügyi és jogi szabályozási kontroll. Pécsi Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Kar
- Elemzés a belsőellenőrzési tevékenység helyzetéről. A belső ellenőrzés szerepe és helye a belső kontrollrendszerben. A monitoringgal és a belső ellenőrzéssel kapcsolatos tapasztalatok. Állami Számvevőszék, 2019, EL-1581-012/2019., 78. oldal, https://www.asz.hu/storage/files/files/elemezsek/2019/a_belső_ellenorzesi_tevékenység_helyzeterol_20191230.pdf?ctid=1271 (letöltve: 2021.01.01.)