

Pulay Gyula – Simon József – Szilas István

# A költségvetési maradvány mint költségvetési kockázat

**ÖSSZEFOGLALÓ:** Napjainkban egyre nagyobb jelentőségű a költségvetési gazdálkodás minősége. Ennek egy fontos – de a magyar és a nemzetközi közgazdasági szakirodalomban alig elemzett – kérdésköre az előirányzat-maradványok képződése és felhasználása. A cikk bemutatja az előirányzat-maradvány szerepét a költségvetési gazdálkodásban, valamint képződésének eseteit. Rámutat, hogy a maradványok nagyarányú képződése és felhasználása egyaránt költségvetési kockázatot jelent. A 2007 és 2016 közötti időszak zárszámadási adatai alapján elemzi a központi költségvetés tekintetében a maradványok keletkezésének és felhasználásának jellemzőit. Kiemeli, hogy – bár az egyes években hullámzott a maradványok keletkezésének és felhasználásának egyenlege – tendenciájában egyre nagyobb lett a képződött és a felhasznált maradványok értéke. Ezt követően költségvetési fejezetenkénti elemzéssel keresi a maradványok képződésének okait. Végül a cikk felhívja a figyelmet arra, hogy több eszköz (például „pool technika”, eredményszemléletű számvitel alkalmazása) áll a kormányzat rendelkezésére a maradványokkal kapcsolatos kockázatok kezelésére.

**KULCSSZAVAK:** központi költségvetés, pénzforgalmi hiány, maradványképződés, maradványfelhasználás, államszámvitel

**JEL-KÓDOK:** H30, H50, H61, M41

Az Állami Számvevőszék ellenőrzései és a Költségvetési Tanács részére készített elemzései során tapasztalta, hogy az egyes költségvetési években a Magyarország központi költségvetéséről szóló törvény végrehajtása során jelentős nagyságrendű volt az előző évben keletkezett előirányzat-maradványok felhasználása a költségvetés főösszegéhez képest. A költségvetési gazdálkodás e jellemzője kapcsán felvetődik a kérdés, hogy maradványok keletkezése, illetve felhasználása milyen módon befolyásolja a költségvetés pénzforgalmi egyenlegét és mennyiben jelent kockázatot annak teljesülésére. Az elemzés erre a kérdésre keresi a választ, részben az összefüggések elméleti bemutatása, részben pedig a 2007–2016 közötti időszak központi költségvetési zárszámadásainak adatai alapján.

Levelezési e-cím: szvpulay@uni-miskolc.hu

Az adatok forrását a 2007–2016 évek zárszámadási törvényjavaslatai jelentették, amelyek az országgyűlés honlapjáról letölthetők voltak. A törvényjavaslatokat az országgyűlés a számok módosítása nélkül fogadta el, következésképpen az elemzéshez felhasznált adatok megegyeznek a zárszámadási törvények adataival.

## AZ ELŐIRÁNYZAT-MARADVÁNY FOGALMA ÉS KELETKEZÉSÉNEK OKAI

Az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény (továbbiakban Áht.) meghatározása szerint a „*maradvány a költségvetési év során a bevételek és kiadások különbözete, amely az alaptevékenység bevételei és kiadásai tekintetében a költségvetési maradvány, a vállalkozási tevékenység bevételei és kiadásai tekintetében a vállalkozási maradvány*”.<sup>1</sup>

A maradványok képződése a pénzforgalmi szemléletű költségvetési gazdálkodás természetes jellemzője. Ennek indoka, hogy a költségvetési gazdálkodás egyéves periódust alkalmaz mind a tervezés,<sup>2</sup> mind a költségvetés megvalósításáról szóló beszámolás, vagyis a zárszámadás esetén. Ugyanakkor a költségvetési gazdálkodás keretében számos olyan gazdasági esemény létezik, amely több költségvetési évet érint (például egy beruházás megvalósítása), illetve a tervezett bevétel vagy kiadás különböző okok miatt nem realizálódik az adott költségvetési éven belül. A kiadási előirányzatok maradványai keletkezésének jellemző (közvetlen) okai:

- a közfeladat-ellátás kereteinek tartalmi változása,
- a költségvetési szervnél foglalkoztattak létszámának nem tervezett csökkenése,
- a közfeladatok gazdaságosabb módon történő ellátása,
- a járulékfizetési kötelezettség áthúzódása a következő évre,
- a szerződéskötések elhúzódása, például a kiírt közbeszerzési pályázatok eredménytelensége miatt,
- a költségvetésből finanszírozott programok megvalósításának, illetve pénzügyi teljesítésének áthúzódása a következő évre,
- a tervezettet meghaladó bevétel,
- az adott kiadási tételre vonatkozó kötelező, speciális elszámolási szabályok alkalmazása,
- tervezési hiányosság,
- a maradványképzési kötelezettség előírása a felettes szerv részéről.

A költségvetési törvény a közfeladatok ellátásához nem pénzt bocsát rendelkezésre, hanem kiadási előirányzatot rendel a törvényben nevesített feladathoz. Ez nem más, mint egy felhatalmazás az előirányzat címzettje (kezelője) számára arra, hogy adott feltételekkel – a kiadási előirányzat erejéig – kötelezettséget vállaljon, majd kiadást teljesítsen. A kiadási

előirányzat azonban csak az adott költségvetési évben használható fel. Ha a kiadási előirányzat teljes felhasználása az adott évben nem történt meg, akkor a fennmaradó összeg erejéig kiadási előirányzat maradvány képződött. Pénzforgalmi szempontból ez megtakarításnak számít, mivel az adott összeget nem költötték el. Közgazdasági értelemben azonban nem beszélhetünk megtakarításról akkor, ha az előirányzatra a kötelezettségvállalás már megtörtént, de a kifizetés még nem. (Például az árut már megrendelték, de a szállítási határidő csak a következő évben telik le, azaz az árut még nem szállították le, annak ellenértékét még nem fizették ki.) Ilyen esetben ugyanis kiadási kötelezettség keletkezik, de annak teljesítése csak a következő költségvetési évben lesz esedékes, de arra az évre a kiadási előirányzat már nem érvényes.

E problémát a magyar költségvetési gazdálkodás úgy hidalja át, hogy az előző évi kiadási előirányzatok maradványa kötelezettségvállalással terhelt részének mértékéig meg lehet emelni az adott év kiadási előirányzatát. Ennek jogi formája az előirányzat-módosítás. Tekintettel arra, hogy a kötelezettségvállalásokat ki kell fizetni, az ehhez szükséges előirányzat-módosításokat nem az országgyűlés hagyja jóvá, hanem maga az érintett költségvetési szerv, illetve a fejezet irányító szerve.<sup>3</sup> Az így megállapított előirányzatot június 30-ig lehet a kötelezettségek teljesítésére felhasználni.

Kevésbé nyilvánvaló, hogy a kötelezettségvállalással nem terhelt kiadási előirányzat maradványok következő évi felhasználásának engedélyezésére miért van szükség.

Az egyik indok, hogy a feladat elvégzésére szükség van, de a feladat végrehajtása még a kötelezettségvállalás fázisáig sem jutott el. (Például egy jelentős beszerzésnél kiírták a közbeszerzési pályázatot, de azt érvénytelennek kellett nyilvánítani, ami miatt még nem lehetett szerződést kötni.) Ilyenkor a feladat elmaradásához vezetne, ha nem engedélyznék

a kiadási előirányzat maradványának felhasználását.

A másik eset, hogy az előirányzat címzettje a tervezettnél gazdaságosabban oldotta meg a feladatot, és ezért nem volt szüksége a teljes előirányzat felhasználására. Ilyenkor indokolt lehet – ösztönzési céllal – lehetővé tenni, hogy a megtakarított előirányzat egy részét más fontos célra felhasználja. Ezen esetekben azonban mérlegelést igényelnek. Ezért a kötelezettségvállalással nem fedezett előirányzat-maradványok felhasználásáról – az államháztartásért felelős miniszter javaslatára – a kormány dönt.

A kötelezettségvállalással nem terhelt előirányzat-maradványok felhasználásának van egy harmadik esete is, amikor a kormány az előirányzat-maradványokat átcsoportosítja és más célú felhasználásukat teszi lehetővé. E megoldásnak jogilag az a magyarázata, hogy magát a pénzköltést az országgyűlés már jóváhagyta, következésképpen a költségvetés végrehajtásáért felelős kormány azt elköltheti. A maradvány eredeti céltól eltérő elköltségének jogi lehetősége a kormány mozgásterét növeli meg arra, hogy év közben nem tervezett, az országgyűlés által előzetesen nem jóváhagyott költségvetési kiadásokat engedélyezzen. Költségvetési gazdálkodási szempontból a kötelezettségvállalással nem fedezett maradvány a kormány által szabadon elkölthető költségvetési tartalékként funkcionál. Ez közgazdasági szempontból nem probléma akkor, ha az előző évi költségvetés többlettel zárul, mivel akkor a többlet erejéig van ténylegesen elkölthető maradvány. Deficités költségvetésnél azonban ténylegesen felhasználható maradványról nem beszélhetünk.

A kiadási előirányzat módosítással történő megnövelése egy olyan kiadási lehetőséget keletkeztet, amelynek a fedezete nincs benne az adott évi költségvetésben. (Az adott évi költségvetési kiadások fedezetét az adott évi költségvetési bevételek és a költségvetési törvényben meghatározott hiány jelenti.) Ezt a problémát a magyar költségvetési jog úgy

hidalja át, hogy az előirányzat módosítása a felhasználható maradványt finanszírozási bevételnek nevezi.<sup>4</sup> Ez tehát nem tényleges bevétel, hanem csak egy felhatalmazás a Magyar Államkincstár számára, hogy az előirányzatmódosítás erejéig kiadásokat finanszírozzon. Tekintettel arra, hogy a költségvetés egyenlege a vizsgált időszakban minden évben negatív volt, a költségvetés egészében ténylegesen felhasználható maradvány nem keletkezett. Ezért az előző évben keletkezett maradvány-előirányzat felhasználása a költségvetési hiányt növelte a felhasználás évében. Ebben az összefüggésben a maradvány felhasználásának engedélyezése előirányzat-módosítás formájában nem (volt) más, mint egy felhatalmazás a pénzforgalmi hiány növelésére.

Ha ez a gondolatmenet igaz, akkor a költségvetési hiány miért nem lépi túl minden évben a költségvetési törvényben lehetővé tett mértéket? Többek között azért, mert az előző évi előirányzat-maradványok felhasználásának van egy valóságos fedezete is: az adott évben keletkező maradvány, ami az adott évben csökkenti a pénzforgalmi hiányt. A maradványok keletkezése és következő évi felhasználása egy állandó jellemzője a költségvetési gazdálkodásnak. A kockázatot az jelenti, hogy a maradványok keletkezése és felhasználása az egyes évek között nem egyenletes, ami veszélyezteti a költségvetési egyenlegcél teljesülését abban az évben, amikor a maradványok keletkezése elmarad az előző években keletkezett maradványok felhasználásától. Az elemzés e kockázatot számszerűsíti és mutatja be a 2007–2016. költségvetések tekintetében.

## MARADVÁNYOK KELETKEZÉSE ÉS FELHASZNÁLÁSA 2007–2016 KÖZÖTT

A továbbiakban az államháztartás központi alrendszerének részét képező központi költségvetést elemezzük, mivel a társadalom-

biztosítási alapokra és az elkülönített állami pénzalapokra az alapszerű gazdálkodás következtében nem jellemző a maradványok keletkezése. (Maradványt csak az ezekből az alapokból finanszírozott költségvetési szervek mutatnak ki.)

Mindenekelőtt tekintsük át, hogy az elmúlt 10 évben az egyes években mekkora maradványok keletkeztek, hogyan alakult a megelőző évi maradványok felhasználása és e kettő különbsége. Ezt mutatja be az 1. táblázat.

A táblázat második és harmadik oszlopainak adataiból leolvasható, hogy tendenciájában egyre több maradvány keletkezett és növekedett a felhasznált maradványok értéke is, igaz a keletkezés növekedésénél kisebb mértékben. A maradványok összegének növekedését részben az magyarázza, hogy a vizsgált időszakban emelkedett a költségvetés kiadási előirányzatának főösszege is. Ennek a növekedési üteme azonban elmaradt a maradványok keletkezésé-

nek dinamikájától. Ez az összefüggés az 1. táblázat utolsó oszlopából olvasható ki, mivel az idősoros adatok az mutatják, hogy a keletkezett maradványok összege a kiadások főösszegének százalékában a 2007. évi 3,92 százalékról 2016-ra 16,72 százalékra emelkedett. Az emelkedés azonban nem volt egyenletes, 2008-ban, 2014-ben és 2016-ban egy nagy ugrás következett be, a közbenső években pedig hol csökkent, hol pedig növekedett a keletkezett maradványok aránya az összes kiadáshoz képest. A kiugró növekedés és a hullámzások okait cikkünk későbbi részében elemezzük a fejezeti szintű adatok és indokolások felhasználásával. (A kormány a zárszámadási törvényjavaslat indokolásaiban a költségvetés egészére nézve, illetve az egyes fejezetek/címek szintjén is bemutatja a maradványok felhasználását és keletkezését. Adott esetben a számszaki adatokat szöveges információkkal is kiegészítik, ebben esetenként részletezik a maradványok képződésének okait.)

1. táblázat

### A MARADVÁNYOK TÁRGYÉVI KELETKEZÉSÉNEK ÉS FELHASZNÁLÁSÁNAK JELLEMZŐI 2007–2016 KÖZÖTT

Évek	Maradványok tárgyévi			
	keletkezése	felhasználása	keletkezése és felhasználásának különbsége	keletkezése a kiadási főösszeg százalékában
	(milliárd forint)			(százalék)
2007	333,1	356,5	-23,4	3,9
2008	526,0	342,7	183,3	5,8
2009	484,5	459,2	25,2	5,3
2010	532,5	540,6	-8,1	5,7
2011	557,9	575,8	-17,8	5,5
2012	637,6	528,5	109,0	6,4
2013	695,7	633,2	60,6	5,8
2014	1332,7	961,2	371,5	10,4
2015	1140,8	1344,1	-203,3	8,7
2016	2211,2	1140,1	1071,1	16,7

Forrás: A zárszámadási törvényjavaslatok adatai alapján saját szerkesztés

Ezt megelőzően azonban arra keressük a választ, hogy a maradványok keletkezésének és felhasználásának a különbsége, valamint a költségvetés központi alrendszerének hiánya között milyen összefüggés mutatható ki a vizsgált időszakban. Az ehhez szükséges adatokat a 2. táblázatban rendszereztük.

A 2. táblázatból látható, hogy a költségvetés tényleges egyenlegének eltérése a törvény szerinti egyenlegtől, illetve a maradványok felhasználásának és keletkezésének különbsége (maradványegyenleg) két év (2007 és 2009) kivételével azonos irányú. Például 2008-ban az egyenleg a tervezetthez képest kedvezőbb lett 247,4 milliárd forinttal, és ebben az évben 183,3 milliárd forinttal kevesebb maradvány került felhasználásra, mint amennyi keletkezett. Ez a „megtakarítás” csökkentette a hiányt, azaz hozzájárult a törvényben előirányozottnál lényegesen alacsonyabb hiány kialakulásához, 2015-ben viszont a maradványok keletkezését

több mint 200 milliárd forinttal meghaladó felhasználása is oka volt annak, hogy a hiány közel 400 milliárd forinttal magasabb lett a tervezettnél.

A táblázat harmadik és negyedik sorának összevetéséből az is kiolvasható, hogy a törvény szerinti és a tényleges egyenleg eltérését a maradványok keletkezésének és felhasználásának a különbsége az egyes években nagyon különböző mértékben magyarázza. Például a maradványok különbsége a költségvetési egyenleg romlásához 2011-ben 11 százalékkal, 2015-ben 59 százalékkal járult hozzá. Ugyanakkor 2013-ban az egyenleg javulásának 31 százalékát tette ki a keletkezett maradványok többlete a felhasznált maradványokkal szemben. Következésképpen a számok is alátámasztják, hogy a maradvány keletkezésének és felhasználásának a különbözősége az egyik fontos, de nem az egyetlen oka a törvény szerinti és a tényleges egyenleg eltérésének. To-

2. táblázat

### A KÖLTSÉGVETÉSI EGYENLEG TERVEZETTŐL VALÓ ELTÉRÉSÉNEK, A MARADVÁNYOK KELETKEZÉSÉNEK ÉS FELHASZNÁLÁSÁNAK ÖSSZEFÜGGÉSEI (2007–2016)

Év	Költségvetési törvény szerinti egyenleg	Teljesült egyenleg	A törvény szerinti és a tényleges egyenleg különbsége (1.–2.)	Maradványok tárgyévi keletkezésének és felhasználásának különbsége
(milliárd forint)				
2007	-1656,5	-1398,2	258,3	-23,4
2008	-1117,7	-870,0	240,7	183,3
2009	-675,9	-743,7	-67,8	25,2
2010	-830,0	-889,5	-59,5	-8,1
2011	-1531,0	-1741,6	-196,1	-17,8
2012	-689,5	-598,6	78,3	109,0
2013	-1117,8	-932,8	210,6	60,6
2014	-1126,8	-803,0	110,4	371,5
2015	-835,6	-1237,2	-323,5	-203,3
2016	-751,1	-825,0	73,9	1071,1

Forrás: A zárszámadási törvényjavaslat adatai alapján saját szerkesztés

vábbi jelentős ok a bevételeknek a tervezettől eltérő alakulása, illetve egyes tárgyévi kiadási előirányzatok túllépése.

### A KÖLTSÉGVETÉSI MARADVÁNYOK KÉPZŐDÉSE ÉS FELHASZNÁLÁSA KÖLTSÉGVETÉSI FEJEZETENKÉNT (2011–2016)

A költségvetés egészében jelen lévő kockázat azonosítása és mélyebb megértése végett célszerű a maradványok képződésének és felhasználásának a folyamatát költségvetési fejezetenként is megvizsgálni, annál is inkább, mivel a maradványok felhasználásának engedélyezése, azaz az előirányzat módosítása jelentős részben fejezeti szinten történik.

Elemzésünk a 2011–2016 közötti időszakra és a minisztériumi fejezetekre, valamint az úgynevezett Uniós fejlesztések fejezetre terjed ki.

E fejezeteknél képződik a költségvetési maradványok 85–90 százaléka (lásd a 3. táblázat utolsó sorát), és a nyolc fejezet összesített maradványa minden évben ugyanabban az irányban változott, mint a központi költségvetés egészéé. Következésképpen a nyolc fejezet maradványának együttes alakulása jól közelíti a központi költségvetés maradványának változását.

Látható, hogy az egyes fejezeteknél szélsőségesen ingadozik a maradványok egyenlegének alakulása, akár irányát, akár összegét tekintve. Az ingadozás magától értetődő, mivel ha az egyes években több maradvány keletkezik, mint amennyit felhasználnak, akkor a következő években a felhalmozott maradványt le kell építeni. A szélsőséges ingadozás azonban növeli a költségvetési kockázatokat, mivel egy-egy fejezet maradványának nagyobb mértékű felhasználása tízmilliárdos nagyságrendben ronthatja a költségvetés pénzforgalmi egyenlegét. Ezt láthatjuk például 2011-ben a

3. táblázat

#### A MARADVÁNYOK TÁRGYÉVI KELETKEZÉSÉNEK ÉS FELHASZNÁLÁSÁNAK EGYENLEGE AZ EGYES FEJEZETEKNEL (2011–2016)

Fejezet sorszáma, megnevezése	2011	2012	2013	2014	2015	2016
	(milliárd forint)					
XI. Miniszterelnökség	1,4	-0,3	17,4	-22,6	3,3	203,4
XII. Vidékfejlesztési/Földművelésügyi Minisztérium	-17,6	13,9	26,3	30,3	-16,6	8,9
XIII. Honvédelmi Minisztérium	-0,7	-15,2	-4,5	0,3	5,8	6,3
XIV. Belügyminisztérium	0,7	3,1	3,1	6,8	31,1	149,3
XV. Nemzetgazdasági Minisztérium	-45,3	10,5	4,4	0,1	15,7	72,5
XVII. Nemzeti Fejlesztési Minisztérium	3,2	-14,5	-4,1	-10,1	133,9	-66,1
XIX. Uniós fejlesztések	8,0	77,2	-41,3	247,4	-361,5	270,5
XX. Emberi Erőforrások Minisztériuma	0,4	18,5	52,4	88,1	-14,3	395,7
Fenti fejezetek összesen	-49,9	93,1	47,5	340,2	-209,2	1040,5
Központi költségvetés összesen	-17,8	109,0	60,6	371,5	-203,3	1071,1
A nyolc fejezet összesen értéke a központi költségvetés összesen értékének százalékában	61	85	78	92	97	97

Forrás: zárszámadási törvényjavaslatok alapján saját szerkesztés

Nemzetgazdasági Minisztériumnál. Szintén kockáztnövelő tényező, hogy több fejezetnél a maradványok keletkezése 4–6 éven keresztül meghaladta a maradványok felhasználását, amelynek következtében e fejezeteknél jelentős maradvány halmozódott fel.

A maradványok szempontjából az Unió fejlesztések fejezet érdemel külön említést, mivel e fejezetnél halmozódott fel 2014-ig a legjelentősebb összegű maradvány, amelyet aztán 2015-ben egy év alatt felhasználtak, ami abban az évben 361,5 milliárd forinttal rontotta a költségvetés pénzforgalmi egyenlegét. E fejezet maradványképződésében nagy szerepet játszott, hogy az adott évben megítélt uniós források felhasználása és elszámolása gyakran áthúzódott a következő évre. 2015 végéig viszont minden uniós forrást fel kellett használni, amelynek következtében a korábban felhalmozott maradványokat is elköltötték, új áthúzódó tétel viszont alig keletkezett.

A maradványok keletkezésének és felhasználásának egyenlege szempontjából a rekordévet 2016 jelentette. A nagyarányú maradványképződés elsősorban az uniós fejlesztésekkel függ össze. Egyrészt azzal, hogy 2015 végén lényegében nem volt uniós maradvány, azaz 2016-ban nem volt mit elkölteni. Másrészt azzal, hogy az új uniós programok dinamikus beindultak és a pályázatok nyertesei előlegben részesültek. 2016-ban a kifizetések 84 százalékát támogatási vagy szállítói előleg formájában folyósították.<sup>5</sup> A folyósított előleg felhasználására azonban csak kis arányban került sor. Következésképpen a támogatásra jogosult központi költségvetési szervezetek folyósított előleg jelentős hányada e szervezeteknél maradványként csapódott le. Ez abban tükröződik a táblázat adataiban, hogy 2016-ban három minisztériumi fejezetnél is a maradványok keletkezésének és felhasználásának egyenlege meghaladta a 100 milliárd forintot. A központi költségvetés szintjén 1000 milli-

árd forintot meghaladó maradványegyenleg jelentős mértékben hozzájárult ahhoz, hogy a központi költségvetés pénzforgalmi egyenlege a tervezetnél kedvezőbben alakult.

Az egyes fejezeteknél keletkezett maradványegyenlegek abszolút összegének alakulása mellett célszerű megvizsgálni a maradványegyenlegek relatív, a fejezet kiadási főösszegéhez viszonyított mértékének változását is, mivel ez mutatja meg, hogy mennyire jellemezte a maradványegyenlegek hullámsága az egyes fejezetek gazdálkodását. Az egyes fejezetek maradványegyenlegeit a tényleges kiadásaihoz viszonyítva mutatja be a 4. táblázat.

Nyolc fejezet hat évre vonatkozó adatai, azaz 48 adat azt mutatja, hogy 27 esetben a maradványegyenleg abszolút értéke nem érte el a tényleges kiadások 5 százalékát, 8 esetben 5 és 10 százalék közötti esett, és 13 esetben haladta meg a 10 százalékot. Ez utóbbiak között azonban öt esetben kiugró – a tényleges kiadások egyharmadát is meghaladó – mértéket szemszerűsítettünk. Figyelemre méltó, hogy 2016-ban 5 fejezetnél is meghaladta a maradványegyenleg a tényleges kiadások 10 százalékát, ami megerősíti, hogy 2016 egy kritikus év volt a maradványok keletkezése szempontjából.

A fejezetek közötti különbségeket nézve azt állapíthatjuk meg, hogy a Honvédelmi Minisztériumnál volt a legkevésbé hullámszó a maradványegyenleg alakulása. Egy év kivételével alacsony mértékű hullámszó jellemezte a Belügyminisztériumot és az Emberi Erőforrások Minisztériumát is. Egy kiugró értéket látunk a Vidékfejlesztési/Földművelésügyi, valamint a Nemzeti Fejlesztési Minisztériumnál. A Miniszterelnökség és a Nemzetgazdasági Minisztérium fejezeteknél szélsőségesen ingadozott a maradványegyenleg a vizsgált időszakban. A kiugróan magas értékek mögött általában a költségvetés szerkezetének a változásával kapcsolatos okok is meghúzódnak (például költségvetési intézmények megszűnése és maradványaik elszámolása, új intézmény létrehozása,

**A MARADVÁNYOK TÁRGYÉVI KELETKEZÉSÉNEK ÉS FELHASZNÁLÁSÁNAK EGYENLEGE  
AZ EGYES FEJEZETEK KIADÁSAIHOZ VISZONYÍTVA (2011–2016)**

Fejezet sorszáma, megnevezése	2011	2012	2013	2014	2015	2016
	(százalék)					
XI. Miniszterelnökség	107,7	-2,1	63,5	-6,2	-1,0	49,1
XII. Vidékfejlesztési/Földművelésügyi Minisztérium	-3,3	3,3	-6,2	-12,4	6,0	3,3
XIII. Honvédelmi Minisztérium	-0,3	-5,7	-1,7	0,1	2,3	1,8
XIV. Belügyminisztérium	0,2	0,6	-0,5	1,1	3,7	16,3
XV. Nemzetgazdasági Minisztérium	-36,9	14,8	3,1	0,0	7,6	22,7
XVII. Nemzeti Fejlesztési Minisztérium	0,6	-4,0	-1,2	-3,0	36,9	-7,7
XIX. Uniós fejlesztések	0,7	6,6	-5,0	10,9	-12,5	13,0
XX. Emberi Erőforrások Minisztériuma	0,0	1,3	2,3	3,5	-0,5	14,0

Forrás: zárszámadási dokumentumok alapján saját szerkesztés

amely a tervezett kapacitásait csak fokozatosan érte el). A maradványok növekedését eredményezték azok az esetek is, amikor az év végén hozott kormányhatározat csoportosított át jelentősebb összeget egyes tárcákhoz, amelyek a kapott előirányzatot az év folyamán már nem tudták elkölteni. Más esetekben az új támogatási programok elindulása húzódott el és eredményezte nagy összegű maradvány keletkezését.

Az Uniós fejlesztések fejezetben a maradványegyenleg abszolút értéke 2014–2016 között haladta meg a 10 százalékot, az azt megelőző években nem volt kiugróan magas. Ez azt mutatja, hogy az uniós fejlesztések támogatásának évek közötti elszámolása elsősorban az összeg nagyságánál fogva befolyásolja jelentősen a központi költségvetés pénzügyi egyenlegének alakulását. Ugyanakkor a 2016. évi jelentős maradványképződés fő oka az, hogy az uniós támogatással megvalósuló programokra előlegként megkapott összegek számottevő részét a kedvezményezettek az év során még nem tudták elkölteni.

A 4. táblázat alapján a 48 eset közül 18 esetben csökkent, 28 esetben pedig nőtt a ma-

radványegyenleg (két esetben nem változott). Ez is azt támasztja alá, hogy tendenciájában növekszik a maradvány, következésképpen a felhalmozódó maradvány növekvő potenciális kockázatot jelent a következő évek pénzforgalmi egyenlegére nézve.

**A MARADVÁNYOK KELETKEZÉSÉVEL  
ÉS FELHASZNÁLÁSÁVAL KAPCSOLATOS  
KOCKÁZATOK KEZELÉSÉNEK ESZKÖZEI**

A kormányzatnak különböző eszközök állnak rendelkezésére a maradványok keletkezésével és felhasználásával kapcsolatos – korábban bemutatott – kockázatok kezelésére. Ezek közül a legalapvetőbb az előirányzatok tényleges teljesülését nyomon követő, illetve az előirányzatok várható teljesülését előrebecslő monitoring eszközök alkalmazása. Ezen belül indokolt külön figyelmet szentelni annak, hogy az előző évről áthozott kötelezettségvállalással terhelt maradvány összege miként alakult, mivel ezt a tárgyévben magas arányban felhasználják majd, ami nem tervezett kiadás a költségvetésben. Ugyanígy célszerű már az I. félév végétől



rendszeresen felmérni, hogy milyen mértékű maradvány keletkezése várható az adott évben.

A másik eszköz a kötelezettségvállalással nem terhelt maradványok felhasználása, illetve annak elhalasztása vagy fel nem használása. Mint korábban is jeleztük a kötelezettségvállalással nem fedett maradvány egyfajta költségvetési tartalékot jelent, így az erről szóló döntés meghozatala előtt gondosan kell mérlegelni, hogy a költségvetési egyenleg várható alakulása megengedi-e a kötelezettségvállalással nem terhelt maradványok nagyarányú felhasználását, vagy ettől a hiánycél tarthatósága érdekében célszerű lemondani.

A kötelezettségvállalással nem terhelt maradványok tartalékként történő kezelését tükrözi a kormányzatnak az az elgondolása, miszerint az államháztartás központi alrendszerébe tartozó költségvetési szerv és a fejezeti kezelésű előirányzat kötelezettségvállalással nem terhelt költségvetési maradványát egy újonnan létrehozandó központi maradványelszámolási előirányzat javára kellene befizetni a költségvetési beszámoló elfogadását követően. Ez a megoldás átláthatóbbá tenné, hogy összességében mennyi kötelezettségvállalással nem terhelt maradvány keletkezett az államháztartás központi alrendszerében. Ez megkönnyítené, hogy a kormány gazdálkodjon ezzel az előirányzattal, azaz nagyobb arányban használja fel, ha a költségvetés egyenlege a tervezettnél kedvezőbben alakul, és lemondjon a felhasználásáról, ha a hiánycél tartása ezt teszi szükségessé.

A harmadik eszköz az úgynevezett „maradványtartási” előírás, amikor a kormány az irányítása alá tartozó költségvetési fejezeteket arra kötelezi, hogy legalább ugyanannyi maradványuk képződjön az adott költségvetési évben, mint amennyi maradványt az előző évről felhasználtak, azaz direkt előírással akadályozza meg, hogy a maradványok keletkezésének és felhasználásának negatív egyenlege rontsa a költségvetés egészének az egyenlegét. Ez a beavatkozás azonban negatív hatásokkal

is jár, mivel így a költségvetési szervezeteknek egy mesterséges követelménynek kell alárendelniük gazdálkodásukat. Például lehet, hogy az előző évi jelentős maradványt az okozta, hogy egy nagyobb beszerzés pénzügyi teljesítése áthúzódott a tárgyévre. Ha azonban a tárgyévben nincs ilyen jelentős beszerzés, akkor a költségvetési szerv a maradványtartási kötelezettséget csak úgy tudja teljesíteni, ha sok kisebb beszerzésének megrendelését az év végére halasztja, pénzügyi teljesítését pedig áttolja a következő évre. A késedelmes beszerzés viszont működési problémákat okozhat, a számlák kifizetésének elhúzódása pedig beszállítóinak jelenthet likviditási problémát. Az ilyen jellegű nehézségek elkerülése végett a maradványtartási kötelezettséget fejezeti szinten célszerű előírni, mert így a fejezetet irányító szerv vezetőjének lehetősége van a maradványtartást úgy differenciálni a fejezethez tartozó költségvetési szervek és fejezeti kezelésű előirányzatok között, hogy az a legkisebb gazdálkodási nehézséget okozza.

Az Állami Számvevőszék 2015 februárjában hozta nyilvánosságra 'Az egyensúlyjavító intézkedések ellenőrzése – Az egyes egyensúlyjavító intézkedések és azok hatása a költségvetés végrehajtására' című ellenőrzésről szóló jelentését. Az ellenőrzés a 2007. január 1. és 2013. december 31. közötti időszakra terjedt ki. A jelentés megállapítja, hogy ebben az időszakban 2007-ben, 2009-ben és 2011-ben került sor maradványtartási kötelezettség előírására, amely minden évben teljesült, sőt túlteljesült. A maradványtartási kötelezettség hatását az intézmények működésére és feladatellátására 15 véletlenszerűen kiválasztott intézménynél ellenőrizte. Azt állapította meg, hogy a *„mintában szereplő, maradványtartással érintett intézményeknél a maradványtartás a feladatellátásban nem okozott fennakadást, ellátatlan feladatok nem keletkeztek, de beszűkítette a gazdálkodási lehetőségeket és hátrányosan érintette a feladatok tervezhetőségét. A működés területén fennakadást okoztak a kifizetetlen*

*számlák, amit két intézmény jelzett, az intézményfenntartáshoz kapcsolódó beszerzések, karbantartások előirányzatához tartozóan. Ezeket a feladatokat a következő évben az áthozott maradvány felhasználásával teljesítették”.<sup>6</sup>*

A költségvetési szervek gazdálkodása szempontjából még kritikusabb, ha az előző évi maradványok nagyarányú felhasználását (és egyéb, a költségvetési hiányt növelő folyamatot) a kormányzat a tárgyévi előirányzatok zárolásával vagy elvonásával kompenzálja, mivel ebben az esetben az adott évre tervezett kiadások megvalósításáról kell lemondani. Nyilvánvaló, hogy minél későbbi időpontban rendelik el a zárolást (elvonást), annál nehezebb az ebből adódó gazdálkodási, működési problémákat megoldani.

Az Állami Számvevőszék a zárolások hatását az intézmények működésére és feladatellátására 15 véletlenszerűen kiválasztott intézménynél ellenőrizte. Megállapította, hogy az intézmények a zárolási kötelezettségeknek eleget tettek. Ugyanakkor az *„ellenőrzött intézmények 50 százaléka jelezte, hogy a zárolás miatt maradtak el beszerzések, 10 százaléknál az elmaradt beszerzéseket a következő évben, az előző évről áthozott maradvány felhasználásával oldották meg”.<sup>7</sup>* Az intézmények 20 százaléka jelezte, hogy keletkeztek a zárolás miatt kifizetetlen számláik, de azok darabszámára és összegére nem tudtak adatot szolgáltatni.

Az ismertetett negatív hatások ellenére 2011 és 2014 között a kormányzat minden évben végrehajtott évközi úgynevezett egyenlegjavító intézkedéseket. 2011 februárjában a kormány az 1025/2011. (II. 11.) kormányhatározatában az államháztartási egyensúly megőrzéséhez szükséges intézkedésekről döntött. Ez mintegy 250 milliárd forint nagyságú megtakarítási intézkedést foglalt magában. A kormány további, összesen 100 milliárd forintot kitevő egyensúlyjavító intézkedésről döntött 2011 szeptemberében, köztük eszközbeszerzési tilalmat rendelt el, kiadási előirányzatokat zárolt 37,0 milliárd forint értékben. Mindeze-

ken felül a kormány az 1316/2011. (IX. 19.) határozatában 577 milliárd forintos maradványtartási kötelezettséget rendelt el, amelyet december végén, az 1505/2011. (XII. 29.) határozatában feloldott a tartozásállomány csökkentése érdekében.

2012-ben összesen 48,8 milliárd forint zárolására, illetve csökkentésére került sor. Mindez érintette a központi költségvetési szerveket és fejezeti kezelésű előirányzatokat, a rendkívüli kormányzati intézkedések fedezetére szolgáló általános tartalékot, valamint a PPP és az EU Önerő Alap előirányzatokat. További egyenlegjavító intézkedést jelentett a bizonyos kiadási előirányzatokra vonatkozó maradványtartási kötelezettség előírása.

2013-ban, a 2014 évihez hasonlóan a kiadási előirányzatok zárolására, illetve csökkentésére összesen 93 milliárd forint értékben került sor. A zárolás, illetve csökkentés érintette a költségvetési szerveket és a költségvetési fejezeteket is.

2014-ben a kiadási előirányzatok zárolására, illetve a későbbi időszakra történő átütemezésére vonatkozó kormányzati döntések együttesen 110 milliárd forintot tettek ki. Az év második felében, amikor már látható volt az egyenleg kedvező alakulása, sor került a zárolások feloldására.

2015-ben és 2016-ban nem került sor évközi szigorító intézkedésekre, mivel a hiánycélt ilyen intézkedések nélkül is el lehetett érni. Ehhez – a bevételek kedvező alakulásán túl – az is hozzájárult, hogy a költségvetési törvény egy többbelemű tartalékrendszer tartalmazott, amely évközi intézkedések nélkül is megfelelő mozgásteret adott a kormányzat számára a szükséges beavatkozásokhoz. A megfelelő költségvetési tartalékok ugyanis nemcsak a rendkívüli kiadásokra és a tervezettől elmaradó bevételekre nyújt fedezetet, hanem a maradványok keletkezése és felhasználása közötti különbözetre is, ha az nem nagyon nagymértékű. Következésképpen: a kockázat kezelésének

nagyon fontos módja a maradványok keletkezésének csökkentése a szükséges minimumra.

A maradványok keletkezésének csökkentésére számos lehetőség kínálkozik. Ezek feltárása érdekében célszerű végigvenni a maradványok keletkezésének okait, és megvizsgálni, hogy miként lehetne azok hatását mérsékelni. E cikkben ezek közül a legígéretesebbeket emeljük ki.

A maradványok keletkezésének egyik alapvető oka az, hogy a tárgyévi programok, beszerzések, illetve azok pénzügyi teljesítése áthúzódik a következő évre. Az áthúzó mértékét jelentősen mérsékelni lehet, ha a programok és a beszerzések előkészítése már a tárgyévvel megelőző évben elkezdődik. Ehhez kedvező feltételt teremt, hogy az országgyűlés már az első félévben elfogadja a következő évi költségvetést, ami után azonnal meg lehet kezdeni a jóváhagyott kiadási előirányzatok elköltésének előkészítését (például pályázatok, közbeszerzési felhívások kidolgozása és meghirdetése).

Az áthúzó mérséklésére egy másik lehetőség az, amikor a több évre szóló programok megvalósításának fedezetét nem az adott év költségvetésébe tervezik be, hanem több évre elosztják azt. Természetesen ez jelenleg is így van. Mégis tapasztalható a fejezetek részéről törekvés arra, hogy egy olyan program fedezetét is megteremtsék az adott év költségvetésében, amelynél nagyon valószínű, hogy a program egy év alatt nem valósítható meg. Ennek oka az, hogy a program fedezetét akkor tartják biztonságosnak, ha az megjelenik az adott év költségvetésében, azaz törvényi garanciát kap. Ezen érthető törekvést feleslegessé tehetné, ha a jelenleg is elkészített és kormányhatározattal jóváhagyott hároméves költségvetési keretterv tételesen tartalmazná az adott évben elfogadott többéves programok következő évekre vonatkozó előirányzatát, és megfelelő garancia lenne arra, hogy a kerettervben rögzített előirányzatok bekerülnek a következő évek költségvetésébe. Például a közép távú keretterven

belül meg lehetne jelölni a többéves programok fedezetét jelentő előirányzatokat, azzal, hogy ezen előirányzatokat a kormány kötelezően beépíti a vonatkozó évek költségvetési törvényjavaslataiba.

Az előirányzat felhasználása következő évre történő áthúzó hatásának a kockázata a jelentős összegű beruházásoknál a legnagyobb, mivel itt számottevő a veszélye annak, hogy az előkészítés problémái (például kisajátítások, környezetvédelmi többletfeladatok, múzeumi feltárások), illetve a közbeszerzési eljárások elhúzódása miatt a beruházás a tervezettnél később indul el. A kockázatokat mérsékli, ha a jelentősebb beruházásokat 'poolként'<sup>8</sup> kezelik, azaz több beruházásra együttesen határoznak meg tárgyévi költségvetési előirányzatot. Ebben az esetben ugyanis az egyes beruházások késedelmes megkezdését kompenzálni lehet más beruházások megvalósításának felgyorsításával, amit a következő években vissza lehet majd kompenzálni. Ugyan más céllal hozták létre a magyar költségvetésben a Beruházási Alapot, az mégis alkalmas volt a beruházások időbeni kockázatának részleges kezelésére is. Ezt mutatja, hogy 2016-ban az Alap 150 milliárd forint kiadásából mintegy 50 milliárd forint nem az eredeti előirányzat szerinti mértékben került felhasználásra a nemzetgazdasági miniszter döntése alapján (A minisztert az átcsoportosításokra a költségvetési törvény felhatalmazta). Ennek a gyakorlatnak a folytatása javasolható.

## A KÖLTSÉGVETÉS MARADVÁNY FOGALMÁNAK ÚJRAÉRTELMEZÉSE

Célszerű a költségvetési maradvány fogalmának az újraértelmezése is. A költségvetési szerveknek keletkezett előirányzat-maradvány ugyanis – az áthúzó hatás kiküszöbölését követően – a gazdálkodás eredményének tekinthető, mivel azt fejezi ki, hogy a szervezet az előirányzotthoz képest kevesebb kiadással és/

vagy több bevétellel teljesítette a feladatait. Az így keletkező maradvány az államháztartás szintjén tartós megtakarítás, ami az államadósságot mérsékli, azaz hozzájárul az államadósság-mutató csökkentése Alaptörvényben előírt kötelezettségének teljesítéséhez. A maradványnak ez az értelmezése a költségvetési szervek feladatellátásának mérhetőségét feltételezi, mivel csak így lehet megállapítani, hogy a költségvetési maradvány a feladat áthúzódása, elmaradása miatt vagy a hatékony gazdálkodás eredményeként keletkezett.

A pénzforgalmi maradványok közgazdasági tartalmának értékeléséhez nagyban hozzájárulhat az, hogy az államháztartási számvitelben a hagyományos pénzforgalmi szemlélet (költségvetési számvitel) mellett eredményszemléletű kimutatásokat is kell készíteni (Simon, 2012). Az eredményszemléletben ugyanis az évek közötti áthúzóadó hatások mint passzív vagy aktív időbeli elszámolások jelennek meg, azaz egészen pontosan megmondható, hogy egy év végi pénzügyi megtakarítás valódi eredmény-e vagy pedig csak a bevételek és kiadások évek közötti különbségét tükrözi (Harsányi et al., 2016). Hasonlóképpen nem eredményként, hanem kötelezettségként tünteti fel az eredményszemléletű számvitel azt, ha a maradvány az aktuális számlák ki nem fizetésének köszönhetően vagy az értékcsökkenés visszapótlásának elmulasztása miatt keletkezett. Következésképpen a pénzforgalmi szemléletben képződött maradványok tényleges tartalmát az eredményszemléletű kimutatások segítségével lehetne minősíteni. E minősítés eredményeként lehetne jutalmazni – például a kötelezettségvállalással nem terhelt maradvány egy részének visszahagyásával – a valódi megtakarítást elérő költségvetési szerveket és fejezeteket.

A leírtak arra is rávilágítanak, hogy a maradványokkal kapcsolatos kockázat megszüntetésének a legdrasztikusabb eszköze a pénzforgalmi szemléletű helyett az eredményszemléletű számviteli módszertan alkalmazása

lenne. E módszertan használatával jellemzően kiküszöbölhető a pénzforgalmi szemléletű költségvetési gazdálkodás hátrányai, beleértve a maradványokkal kapcsolatban a jelen összeállításban bemutatott kockázatokat is.

Ennek indoka, hogy az eredményszemlélet megkülönbözteti a kiadás és költség, valamint a bevétel és hozam számviteli kategóriákat. Az elhatárolásalapú szemlélet minden, a gazdálkodást érintő tranzakciót rögzít és tartalmának megfelelően számolja el. Az eredményszemléletű elszámolás szerint nem az számít elsődlegesen, hogy pénzügyileg teljesült-e az adott tranzakció, hanem az, hogy melyik költségvetési évhez kapcsolódik. Ezáltal egy adott évben pénzforgalmi szempontból el nem költött kiadási tétel (maradvány) az eredményszemlélet logikája alapján a megfelelő költségvetési évben kerül költségként elszámolásra. Ily módon a költségvetésben képződött maradvány elszámolása nem rontja a tisztánlátást a költségvetési folyamatoknál. Ebből következően egyértelműen mérhetővé válnak az adott évi költségvetési folyamatok, és bemutatható ezek teljesülésének jellemzői.

Ugyanakkor az eredményszemléletre nem tekinthetünk önmagában „csodafegyverként”. E módszertan alkalmazása a nemzetközi tapasztalatok szerint csak akkor lehet sikeres, ha a költségvetési gazdálkodás különböző területein egyaránt alkalmazásra kerül. Ezek közé tartozik a költségvetés tervezése, a végrehajtás nyomon követése és a költségvetési folyamatokról szóló beszámoló készítése.

Amennyiben például csak a beszámoló-készítés során kerül alkalmazásra az eredményszemlélet, a különböző pénzforgalmi típusú adatok konszolidálásához használt bonyolult és összetett módszerek alkalmazása szükséges, amely jelentős ráfordításigénnyel bír és magában hordozza a hiba lehetőségét.

Továbbá az sem jelent optimális megoldást, ha mindössze a költségvetési szervek szintjén kerül alkalmazásra az eredményszemlélet. Eb-

ben az esetben az éves költségvetési beszámoló nem képes bemutatni a költségvetés gazdálkodásának jellemzőit, a pénzforgalmi típusú bevétel és kiadás kategóriák mellett. Ily módon több olyan fontos adat nem kerül bemutatásra (jellemzően a vagyongazdálkodásra és jövedelmezőségre vonatkozó információk), amelyek alapvető fontosságúak lennének a gazdálkodás minőségének megítéléséhez és a következő évek költségvetésének tervezéséhez.

A költségvetési gazdálkodásnak nemcsak a pénzügyi, hanem a vagyoni és sok esetben a jövedelmezőségi szempontjai is értelmezhetők és legalább annyira fontosak, mint a bevételek és kiadások tervezése és elköltése. A maradványok aktuális elszámolási és az ezekről szóló beszámolási gyakorlata éppen a költségvetési gazdálkodás e sajátosságára irányítja rá a figyelmet. Az eredményszemlélet alkalmazása hozzájárulhat a gazdálkodás aspektusainak szélesebb körű méréséhez, illetve a különböző gazdálkodási döntések megalapozásához. Ugyanakkor a több és szélesebb körű információ előállítás, a nemzetközi tapasztalatok alapján, az aktuális szinthez képest az államszámvitelre fordított költségvetési kiadások növelését igényli.

## KÖVETKEZTETÉSEK

Cikkünkben bemutattuk, hogy a pénzforgalmi szemléletű költségvetési gazdálkodás sajátja az év végi maradványok keletkezése, majd a kötelezettségvállalással terhelt részének a

következő évi felhasználása. A maradványok keletkezése és felhasználása azonban az egyes években eltérő mértékű. A költségvetés pénzforgalmi egyenlegét rontja, ha a felhasznált maradvány meghaladja a képződött maradvány mértékét. Ebből adódóan két költségvetési kockázatot azonosítottunk. Az első az, hogy a maradványok felhasználása egy adott évben meghaladja a keletkező maradvány mértékét és ezáltal növeli a hiányt. A másik, hogy az évek során nagyon jelentős maradvány halmozódik fel, amelynek gyors felhasználása súlyosan veszélyeztetné az adott évi költségvetési hiánycél teljesítését.

A 2007–2016 közötti magyar zárszámadási adatok alapján bemutattuk, hogy ezek a kockázatok a gyakorlatban is léteznek, és irányát tekintve szoros kapcsolat figyelhető meg a központi költségvetés egyenlege és a maradványegyenleg alakulása között. A kockázatot súlyosbítja, hogy egyes fejezeteknél egyes években a fejezet összkiadásaihoz képest kimagasló értékű volt a maradványegyenleg változása.

A kormányzatnak számos eszköz áll rendelkezésére a maradványokkal kapcsolatos kockázatok kezelésére. Ezek egy részével a magyar kormányzat rendszeresen élt is, de még vannak további kockázatmérséklési eszközök, amelyeket a cikkben bemutattunk. A maradványokkal kapcsolatos kockázat végső megszűnését az jelentené, ha a magyar államszámvitel teljesen eredményszemléletűvé válna. Addig is célszerű a keletkező maradványokat az eredményszemléletű kimutatások segítségével értékelni.

## JEGYZETEK

<sup>1</sup> Az Áht. 1. § 17. pontja.

<sup>2</sup> Az Áht. 24. § (4) bekezdés *d*) pontja szerinti három éves tervezési módszertan a témánk szempontjából nem releváns, mert a zárszámadás keretében az

adott évi költségvetés folyamatai kerülnek bemutatásra.

<sup>3</sup> Itt csak a főszabályokat ismertetjük, a részletes szabályozást jelenleg az Áht. 86. §-a, illetve az Áht.

végrehajtási rendeletének 149–155. paragrafusai állapítják meg. A maradvány felhasználásának részletszabályai a vizsgált időszakban is folyamatosan változtak. Ezért sem célunk a jogi szabályozás részletes bemutatása.

<sup>4</sup> Az Áht. 6. § (7) bekezdés *ac*) pontja.

<sup>5</sup> ÁSZ (2017/a) 26. oldal

<sup>6</sup> Állami Számvevőszék (2015) 45–46. oldal

<sup>7</sup> Állami Számvevőszék (2015) 50. oldal

<sup>8</sup> A pool a kockázatkezelésnek egy jól ismert, bevált és olcsó eszköze a gazdasági élet számos más területén.

## IRODALOM

BELLANCA, S. – VANDERNOOT, J. (2014): *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Implementation in the European Union (EU) Member States* <http://www.davidpublishing.com/davidpublishing/Upfile/4/2/2014/2014040269633729.pdf> (letöltve 2017. 06. 22.)

CHRISTIAENS, J. – ORTMANN, G. (2015): *IPSAS vs. ESA 2010. Analysis of conceptual differences*. [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ipsas-vs-esa-2010-analysis-of-conceptual-differences/\\$FILE/IPSAS-vs-ESA-2010-Analysis-of-conceptual-differences.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ipsas-vs-esa-2010-analysis-of-conceptual-differences/$FILE/IPSAS-vs-ESA-2010-Analysis-of-conceptual-differences.pdf) (letöltve 2017. 06. 22.)

HARSÁNYI G. – LUKÁCS L. I. – ORMOS M. – SISA K. – SZEDLÁK K. – VERESS A. (2016): EPSAS: befektetés a jövőbe. *Pénzügyi Szemle*, 2016/4, 493–511. oldal

MAKKAI M. – SIMON J. – MAGYARI A. – KÖLLÖDNÉ GÁTAI M. – NAÁR E. (2017/a): *Elemzés a 2016. évi költségvetési folyamatok makrogazdasági összefüggéseiről, a zárszámadás ellenőrzése kapcsán*. Állami Számvevőszék. [https://asz.hu/storage/files/files/Publikaciok/Elemzesek\\_tanulmanyok/2017/ktgvetesi\\_elemzes.pdf?ctid=1126](https://asz.hu/storage/files/files/Publikaciok/Elemzesek_tanulmanyok/2017/ktgvetesi_elemzes.pdf?ctid=1126) Letöltve: 2017. november 25.

PULAY Gy. (2013): A költségvetési gazdálkodás és tervezés (költségvetési adótervezés) nemzetközi gyakorlata – OECD költségvetési alapelvei, az EU költségvetési irányelvei, az EU kis tagállamainak költségvetési gazdálkodási gyakorlata In. Lentner, Cs. (szerk.): *Közpénzügyek és államháztartástan II.*, Nemzeti Közszerkesztő, Budapest

PULAY Gy. Z. – SIMON J. – SZILAS I. – KIS É. (2017/b): *Elemzés – a maradványok keletkezésének és felhasználásának, valamint az uniós források hatása a költségvetés szerkezetére*. Állami Számvevőszék. [https://www.asz.hu/storage/files/files/Publikaciok/Elemzesek\\_tanulmanyok/2017/mufk\\_20170712.pdf?ctid=1126](https://www.asz.hu/storage/files/files/Publikaciok/Elemzesek_tanulmanyok/2017/mufk_20170712.pdf?ctid=1126) Letöltve: 2017. szeptember 15.

SIMON J. (2012): *Az államháztartási számvitel alapjai és a közpénzügyi információs rendszer*. CompLex Kiadó, Budapest

Állami Számvevőszék (2015): 15031. számú jelentés „Az egyensúlyjavító intézkedések ellenőrzése – Az egyes egyensúlyjavító intézkedések és azok hatása a költségvetés végrehajtására” című ellenőrzésről

Magyarország központi költségvetéséről szóló törvényjavaslat. 2007–2016, <http://kfib.hu/hu/torvenyek-zarszamadatok>, Letöltve: 2017. november 17.

Magyarország központi költségvetésének végrehajtásáról szóló törvény. 2007–2016. <http://kfib.hu/hu/torvenyek-zarszamadatok> Letöltve: 2017. november 17.

PricewaterhouseCoopers (2013): *Towards a new era in government accounting and reporting*. <https://www.pwc.com/gx/en/psrc/publications/assets/pwc-global--ipsas-survey-government-accounting-and-reporting-pdf>. (letöltve 2017. 09. 22.)