

SZENT ISTVÁN EGYETEM

GÖDÖLLŐ

DOKTORI (Ph.D) ÉRTEKEZÉS

**A KÖZPÉNZÜGYEK TÖRVÉNYI SZABÁLYOZÁSA,
A KÖZPÉNZEK KÜLSŐ ELLENŐRZÉSÉNEK GAZDASÁGTANA**

Készítette

Dr. Csapodi Pál

GÖDÖLLŐ

2009.

A doktori iskola

megnevezése: Gazdálkodás és Szervezéstudományi Doktori Iskola

tudományága: Gazdálkodás- és Szervezéstudományok

vezetője: **Dr. Szűcs István**

egyetemi tanár, intézetigazgató, a Magyar Tudományos Akadémia
doktora

Szent István Egyetem, Gazdaság- és Társadalomtudományi Kar
Gazdaságelemzési és Módszertani Intézet

témavezető: **Dr. habil Borszéki Éva**

egyetemi docens
a közgazdaságtudomány kandidátusa,
SZIE Pénzügyi és Számviteli Intézet

.....
Az iskolavezető jóváhagyása

.....
A témavezető jóváhagyása

TARTALOMJEGYZÉK

RÖVIDÍTÉSEK JEGYZÉKE.....	7
A/ BEVEZETÉS.....	9
A TÉMA AKTUALITÁSA ÉS JELENTŐSÉGE.....	10
B/ CÉLKITŰZÉSEK.....	19
1. KITŰZÖTT CÉLOK.....	19
2. HIPOTÉZISEK.....	20
C/ IRODALMI ÁTTEKINTÉS.....	23
1. A KÖZSEKTOR ÉS A KÖZPÉNZEK FOGALMI MEGKÖZELÍTÉSE.....	23
2. AZ ELLENŐRZÉS TARTALMI CÉLJA ÉS TECHNIKÁJA ÁLTALÁNOSÁGBAN....	25
2. 1. <i>A pénzügyi ellenőrzés.....</i>	<i>26</i>
2. 2. <i>Követelmények a közpénzek kezelőivel szemben.....</i>	<i>28</i>
3. A PÉNZÜGYI ELLENŐRZÉSI RENDSZER KOMPLEXITÁSA, A KÜLSŐ ÉS BELSŐ ELLENŐRZÉS KAPCSOLATA, ILLETVE ÖSSZHANGJA.....	29
D/ ANYAG ÉS MÓDSZER.....	33
I. RÉSZ. A KÖZPÉNZÜGYEK TÖRVÉNYI SZABÁLYOZÁSA.....	37
1. A KÖZPÉNZÜGYEK ÚJRASZABÁLYOZÁSÁNAK SZÜKSÉGESSÉGE.....	37
1. 1. <i>A jelenlegi szabályozás kritikája.....</i>	<i>38</i>
1. 2. <i>A közpénz-menedzsment t szolgáló új törvény.....</i>	<i>40</i>
1. 3. <i>A közpénzekkel való gazdálkodás alapelvei.....</i>	<i>41</i>
1. 3. 1. <i>A népképviselői felhatalmazás elve.....</i>	<i>43</i>
1. 3. 2. <i>A korlátozott felhatalmazás elve.....</i>	<i>43</i>
1. 3. 3. <i>Az átláthatóság elve.....</i>	<i>43</i>
1. 3. 4. <i>A nyilvánosság elve.....</i>	<i>44</i>
1. 3. 5. <i>Az ellenőrizhetőség elve.....</i>	<i>44</i>
1. 3. 6. <i>A pénzügyi megalapozottság elve.....</i>	<i>45</i>
1. 3. 7. <i>A teljesítményorientáltság elve.....</i>	<i>45</i>
1. 3. 8. <i>Az előrelátás elve.....</i>	<i>45</i>
1. 3. 9. <i>A fenntarthatóság és egyensúly elve.....</i>	<i>45</i>
1. 3. 10. <i>A teljesség elve.....</i>	<i>46</i>
1. 3. 11. <i>A részletesség elve.....</i>	<i>47</i>
1. 3. 12. <i>A valódiság elve.....</i>	<i>47</i>
1. 4. <i>A közpénzek ellenőrzése.....</i>	<i>47</i>
2. A KÖZPÉNZÜGYEK ÚJRASZABÁLYOZÁSÁNAK „TÉZISEI”.....	49
2. 1. <i>A közpénzügyi „tézisek” legfontosabb üzenetei.....</i>	<i>49</i>

2. 2. Fokozatosság a közpénzügyi szabályozás megújításában	50
2. 3. A „tézisek”	50
2. 3. 1. A közszeaktor reformja sikerének kulcskérdése a közpénzügyek korszerű szabályozása	52
2. 3. 2. A közpénzügyek szabályozásának lényeges korszerűsítésére van szükség	53
2. 3. 3. A közpénzügyek szabályozását a nemzetközileg elfogadott, hazai politikai konszenzussal megerősített elvekre kell alapozni	53
2. 3. 4. A közpénzügyek szabályozásának sarokköve a közfeladatok pontos meghatározása	54
2. 3. 5. Az új közpénzügyi szabályozás az államháztartás két szintjét különítse el	55
2. 3. 6. Olyan közpénzügyi szabályozásra van szükség, amely átfogja a közpénzekkel gazdálkodók, valamint a közpénzügyi gazdálkodás teljes körét.	56
2. 3. 7. Az új szabályozás biztosítsa az Országgyűlés és a képviselőtestületek költségvetési jogának gyakorlását és a végrehajtó hatalom felelősségét.	56
2. 3. 8. A hosszú távú államháztartási egyensúly a fenntartható fejlődés egyik alapkövetelménye	57
2. 3. 9. A szabályozás biztosítsa a közpénzek beszedésének és felhasználásának átláthatóságát, függetlenül attól, hogy ezt milyen gazdasági szereplő végzi.	58
2. 3. 10. A közpénzek tervezése és felhasználása során az „értéket pénzért” elv érvényre juttatását kell biztosítani.	58
2. 3. 11. Megfelelő gazdálkodási szabályokkal és információrendszerekkel biztosítani kell az ésszerű és takarékos intézményi szintű gazdálkodási feltételeket	59
2. 3. 12. A gazdálkodás szabályszerűségének és eredményességének fontos intézménye a belső irányítás rendszere	60
2. 3. 13. A közpénzek ellenőrzési rendszerének az új követelményekhez történő igazítása megkerülhetetlen	60
2. 3. 14. A közpénzügyi szabályozásnak kiszámíthatónak és viszonylag stabilnak kell lennie	61
2. 3. 15. A közpénzügyi rendszer kiszámíthatóságához, a közbizalom megteremtéséhez szükséges az alapvető szabályok Alkotmányba foglalása	62
2. 4. A költségvetés tervezési, gazdálkodási és beszámolási folyamatának korszerűsítése	63
2. 4. 1. Hogyan tovább?	67
2. 4. 2. Miért merülhet fel az igény a koncepcióban foglaltaknál könnyebben megvalósítható alternatíva megtalálására?	67

2. 4. 3. Lehetőség a költségvetési fegyelem egyszerűbb eszközökkel történő megszilárdítására.....	70
2. 4. 4. Költségvetés-politikai szabályok	71
2. 4. 5. Intézményi és egyéb garanciák	73
2. 4. 6. Az önkormányzatok túlzott eladósodásának megakadályozását célzó szabályok.....	77
2. 4. 7. A jogi megvalósítási lehetőségek.....	78
2. 4. 8. Új szemléletű információrendszer kialakítása	79
2. 4. 9. Kezdeti lépések „öszvér” megoldással: Költségvetési Tanács és státusz törvény	81

II. RÉSZ: A KÖZPÉNZEK KÜLSŐ ELLENŐRZÉSÉNEK INTÉZMÉNYI GAZDASÁGTANA..... 85

1. AZ ÁLLAMI SZÁMVEVŐSZÉK LÉTREHOZATALA ÉS TÖRVÉNYI FELADATAI .. 85	
1. 1. <i>Az Állami Számvevőszék létrehozatala</i>	85
1. 2. <i>Az Állami Számvevőszék hatásköre és feladatai</i>	86
1. 3. <i>Az Állami Számvevőszék stratégiája</i>	88
1. 3. 1. <i>Az új stratégia kiinduló pontja.....</i>	88
1. 3. 2. <i>Stratégia a 2006-2010. évekre.....</i>	89
1. 3. 3. <i>Az Állami Számvevőszék küldetése és jövőképe</i>	89
1. 3. 4. <i>Elvek és értékek</i>	90
1. 3. 5. <i>Stratégiai irányok, célok, feladatok</i>	90
1. 3. 6. <i>Az ellenőrzési tevékenység fejlesztése</i>	91
1. 3. 7. <i>Programalapú költségvetés az Állami Számvevőszéknél</i>	92
2. ELLENŐRZÉSI KAPACITÁSOK	94
2. 1. <i>A rendelkezésre álló kapacitások felmérése, tervezése.....</i>	94
2. 1. 1. <i>Az ellenőri létszám meghatározása.....</i>	94
2. 1. 2. <i>Az ellenőri napok</i>	98
2. 1. 3. <i>A kapacitások mérése, nyomon-követése</i>	99
2. 1. 4. <i>A kapacitások felhasználásának tervezése és utókalkulációja.....</i>	100
2. 2. <i>Lehetőségek a kapacitás növelésére</i>	100
2. 2. 1. <i>Költségvetési többletforrás</i>	101
2. 2. 2. <i>Meglévő kapacitások hatékonyabb kihasználása.....</i>	102
2. 2. 3. <i>Szolgáltatás kihelyezés (outsourcing).....</i>	103
3. ELLENŐRZÉSI TERV	104
3. 1. <i>Pénzügyi ellenőrző szervezetek tevékenységének összehangolása</i>	104
3. 1. 1. <i>Együttműködés a vizsgálati programok összeállításában</i>	105
3. 1. 2. <i>Együttműködés a vizsgálati programok végrehajtásában</i>	105
3. 1. 3. <i>Együttműködés a vizsgálati eredmények tájékoztatásában</i>	106
3. 1. 4. <i>Együttműködés az egyes országok számvevőszékeivel, párhuzamos vizsgálatok</i>	106
3. 2. <i>Az Állami Számvevőszék ellenőrzési tevékenységének tervezése.....</i>	107

3. 2. 1. A tervezés célja	107
3. 2. 2. Stratégiai tervezés	107
3. 2. 3. Ellenőrzési irányelvek.....	109
3. 2. 4. Az éves ellenőrzési terv	111
3. 2. 5. A SZEKRETER vizsgálat nyilvántartó és nyomon követő rendszer	113
4. A KÜLSŐ ELLENŐRZÉS ÖNKÖLTSÉGÉNEK SZÁMÍTÁSA.....	114
4. 1. <i>A külső ellenőrzések bevételei.....</i>	<i>115</i>
4. 2. <i>A külső ellenőrzések költségei.....</i>	<i>115</i>
4. 3. <i>A külső ellenőrzés önköltsége</i>	<i>116</i>
4. 4. <i>A külső ellenőrzések haszna és hasznosítása.....</i>	<i>117</i>
E/ EREDMÉNYEK ÉS JAVASLATOK.....	123
1. A DOLGOZAT CÉLKITŰZÉSEINEK TELJESÜLÉSE, ÚJ ÉS ÚJSZERŰ TUDOMÁNYOS EREDMÉNYEK.....	123
2. JAVASLATOK A KUTATÁSI EREDMÉNYEK ALAPJÁN	127
F/ ÖSSZEFOGLALÁS	129
SUMMARY	131
MELLÉKLETEK	134

Rövidítések jegyzéke

Áht.	Államháztartási törvény
APEH	Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal
ÁSZ	Állami Számvevőszék
EU	Európai Unió
FB	Felügyelő Bizottság
FEUVE	Folyamatba épített előzetes és utólagos vezetői ellenőrzés
GDP	Gross Domestic Product – Bruttó hazai termék
GFS	Government Financial Statistics – Kormányzati statisztikai rendszer
IA	Internal Audit – belső ellenőrzés
IFAC	International Federation of Accountants – Könyvvizsgálók Nemzetközi Szervezete
IIA	Institute of Internal Auditors – Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezete
IMF	International Monetary Fund - Valutaalap
INTOSAI	International Organisation of Supreme Audit Institutions - Számvevőszékek nemzetközi szervezete
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards - nemzetközi számviteli standardok
KEHI	Kormányzati Ellenőrzési Hivatal
MFB Zrt.	Magyar Fejlesztési Bank Zártkörűen működő részvénytársaság
MKVK	Magyar Könyvvizsgálói Kamara
MNB	Magyar Nemzeti Bank

MNV Zrt.	Magyar Nemzeti Vagyonkezelő Zártkörűen működő részvénytársaság
MT hat.	Minisztertanácsi határozat
NA Zrt.	Nemzeti Autópálya Zártkörűen működő részvénytársaság
NATO	North Atlantic Treaty Organization – Észak Atlalnti Szerződés Szervezete
NPFM	New Public Financial Management
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
OKH	Országgyűlés Költségvetési Hivatala
PFM	Public Financial Management – Közpénzügyi menedzsment
PM	Pénzügyminisztérium
PPP	Public Private Partnership – Közfeladatok megoldása a közszféra és a magántőke együttműködésével
Ptk.	Polgári törvénykönyv
SAI	Supreme Audit Institution - számvevőszék
Szt.	Számviteli törvény
VPOP	Vám- és Pénzügyőrség Országos Parancsnoksága

„Az állami pénzügyek rendezése a jelenkor legfontosabb és legsűrűbben emlegetett feladatai közé tartozik.....Az általános politikai helyzetet a legtöbb államban a pénzügyi kérdések uralják.”

Mariska Vilmos - 1875

A/ Bevezetés

A XX. Században **az állam növekvő mértékű gazdaság- és társadalompolitikai szerepvállalása** volt tapasztalható. A tendencia kiteljesedésére a második világháború jóléti államaiban került sor. (A „jóléti állam” kifejezés eredetét a történészek általában Temple, yorki érsekkel hozzák kapcsolatba, aki a második világháború idején megjelent írásaiban a náci „hatalmi államot” a jóléti állam megvalósításának lehetőségével állította szembe **(Pierson, 1994)**.) Ez az állami szerepvállalás a folyamatos technikai fejlődésen és a gazdasági növekedésen alapult, amelyből következően az ellátandó állami feladatok, szolgáltatások köre és színvonala folyamatosan növekedett. E szerepnövekedés mellett természetesen annak tartalma is megváltozott, illetve kiszélesedett **(Barr, 1987, Hayek, 1996)**. Az állami szerepvállalásra vonatkozó elmélet és gyakorlat rendkívül sokszínű és ellentmondásokkal teli **(Wagner, 1958, Coase, 1960, Friedman, 1962)**.

Mivel a jóléti állam több évtizedes kibontakozást követően a hetvenes évek második felétől válságtünetekkel terhes szakaszba érkezett, megtört a gazdasági növekedés üteme, bizonytalanná váltak a fejlesztések alapjai, nyilvánvalóvá vált, hogy a gazdaság teljesítőképességében visszaesések jelentkeztek, **a jóléti állam működésében súlyos funkciózavarok jelentek meg**. Ez a stagnáló, esetenként már visszaeső gazdasági teljesítmény az állami szolgáltatások visszaeséséhez, csökkenéséhez, és egyben az állami beavatkozás kudarcokkal terhes fokozódásához vezetett. (A kormányzati kudarcokkal kapcsolatos irodalomról Le Grand és Lindbeck írásaiból kaphatunk jó képet **(Le Grand, 1984, Lindbeck, 1985)**).

Hazánkban is megjelent a jóléti állam víziója, amelyet a kormányzat célul tűzött ki, de a hazai gazdaság teljesítőképessége nem tudta biztosítani az állami szerepvállaláshoz szükséges forrásokat. Az idő előre haladásával ez **az egyensúly egyre**

inkább megbomlott és egyre nagyobb zavarok keletkeztek. Így vált az utóbbi évtizedben egyre sürgetőbbé, hogy az egyensúly helyreállításához reformokra van szükség, és megkezdődtek a reformok kidolgozásával, illetve bevezetésével kapcsolatos ténykedések. Egyre gyakrabban foglalkoztak az „olcsóbb” állam, államigazgatás kérdésével, amely kérdéssel való foglalkozás az egyes kormányváltások idején mindig felerősödött (Nyikos, 2002).

A téma aktualitása és jelentősége

A **2008. év második felében** világgazdasági szinten mind a reálgazdaságban, mind pedig a pénzügyi rendszerben **80 éve nem látott zsugorodás** jelent meg. A jelentős vagyonszűkítéssel, csődhullámmal és munkanélküliséggel járó folyamat hatása alól hazánk sem tudta kivonni magát, azonban Magyarország gazdaságának sérülékenységét és annak okait nem csak az országon kívül kell keresni. **Magyarországon a válság valójában nem 2008 őszén következett be**, a társadalmi-gazdasági teljesítmény és az államháztartás költségei közötti szakadék, mint azt az eladósodás trendje mutatja, már jóval korábban keletkezett. Csak legfeljebb nem akarunk róla tudomást venni, és erőnk, az is kevés, csak a kiadások sokszor öncsonkító, kényszerű megnyirbálásáig terjedt.

Az elmúlt évtizedekben folytatott laza költségvetési politika és a gazdasági visszaesés következtében az államadósság jóval a nemzetközileg még elfogadott szint fölé – a GDP 66 százalékára - növekedett. A helyzet akut finanszírozási problémát korábban csak azért nem jelentett, mert a világgazdaság ekkor még „úszott” az olcsó pénzben és nem győzte kihelyezni a jelentős mennyiségben rendelkezésre álló „fölös” pénzforrásokat. A magyar állampapírok kockázati felára már ekkor meghaladta a szomszédos országok kamatfelár szintjeit, de az államkötvények eladása az adott magas árakon egyelőre komolyabb problémát nem okozott, az adott kamatkiadási többlettől eltekintve. A bőséges likviditás időszaka azonban gyorsan elmúlt, az ország pedig magára maradt a magas adósságrátával (Kopits, 2009).

Ilyen kilátások mellett, tekintettel a kiélezett finanszírozási helyzetre – amely a forrásokhoz való hozzáférésben és az egyre magasabb elvárt hozamokban is megmutatkozik – rendkívül **nagy szükség mutatkozik a fiskális politika hitelességének helyreállítására**. A rövid távú költségvetési kiigazításra irányuló intézkedéseken túlmenően szükség lenne egy olyan jól kiszámítható döntéshozatali keretre, amely szigorú költségvetési fegyelemre ösztönzi a gazdaság szereplőit, valamint a mindenkori kormányzatot.

A kérdések megoldására már korábban is születtek megoldási javaslatok, az egyensúly helyreállítására irányuló kísérletek, de ezek többnyire sohasem a valós gazdasági döntésekre, hanem inkább a (politikai) népszerűség keresésére irányultak, vagy éppen irányítástechnikai kérdések játszottak igazán szerepet (Verebélyi,

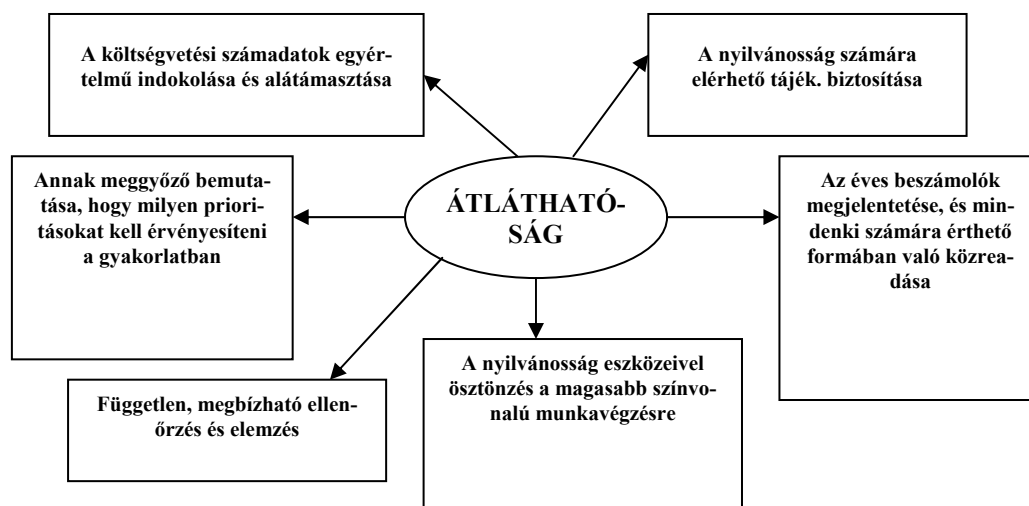
2006). A rendszerváltást követően eltelt közel két évtized során a költségvetési gazdálkodást, az államháztartási hiány alakulását jelentős mértékben befolyásolták a politikai ciklusok. Valamennyi kormány időszakára jellemző volt, hogy a választások közeledtével kevesebb figyelmet fordítottak az egyensúlyi kérdésekre, tovább veszélyeztetve az ország jövőjét, felzárkózását, növelve ezzel a gazdaság szereplőinek elbizonytalanodását (Szakolczai, 2009).

Az egyensúlyi kérdéseken túlmenően napjainkban **egyre inkább középpontba kerülnek** a közpénzek felhasználásának **átláthatóságával** (transzparencia), **elszámoltathatóságával** (accountability), a **korrupció elleni harc** fokozásával kapcsolatos kérdések. Az átláthatóság annak az egyértelmű meghatározását jelenti, hogy miként kell a forrásokat felhasználni, és ezeket ténylegesen miként hasznosították.

Az átláthatóság és az elszámoltathatóság összefüggéseit Kovács Árpád szerkesztésében (1. és 2. sz. ábra) az alábbiak szerint mutatom be (Kovács, 2004).

1. sz. ábra

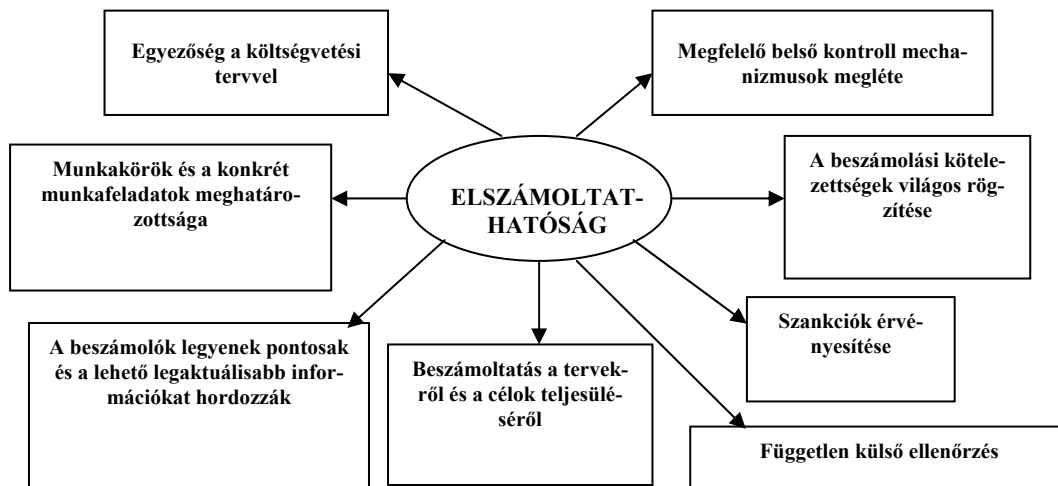
Átláthatóság



Forrás: Kovács, 2004

Az elszámoltathatóság pedig annak biztosítása, hogy a kiadások egyezzenek meg a tervszámokkal és a jelentkező eredmények (outcomes) járuljanak hozzá a kormányzati célkitűzésekhez.

Elszámoltathatóság



Forrás: Kovács, 2004.

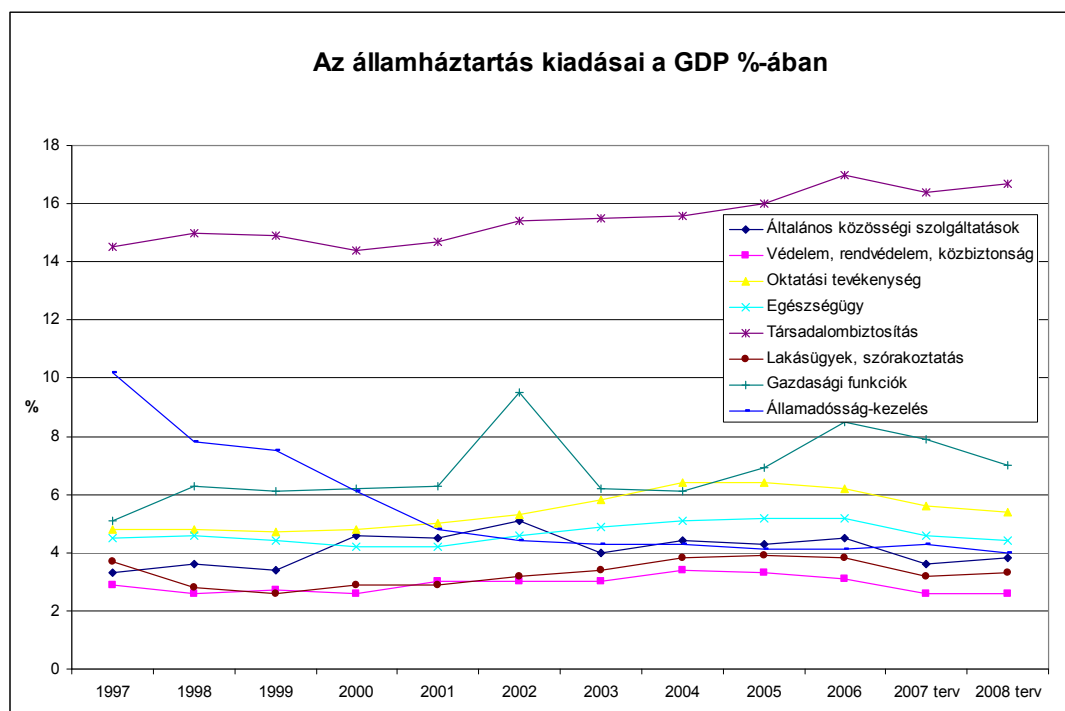
A közpénzek menedzsmentje és a korrupció közötti összefüggéseket Dorotinsky és Pradhan részletesen elemzik könyvükben (**Dorotinsky – Pradhan, 2007**).

Ilyen és más hasonló kérdések miatt merül fel, hogy foglalkozzák egyrészt a közpénzügyek törvényi szabályozottságával, másrészt az ellenőrzésének „gazdaságtanával”, így különösen a közpénzek külső ellenőrzésének gazdasági kérdéseivel. Megéri-e ellenőrizni, mennyibe kerül az ellenőrzés, „mit hoz a konyhára”, mennyire hatékony maga az ellenőrzési tevékenység? Megjegyezni kívánom, hogy bár a közpénzek belső ellenőrzésével kapcsolatosan gazdag szakirodalom létezik, a gyakorlatban - általában a pénzeszközök elégtelensége miatt – mindig ez az a terület, amelyen igyekeznek spórolni, és leépítések, vagy kapacitások felszabadítása, megteremtése céljából próbálnak visszaszorítani, netán megszüntetni.

Abból a megfontolásból indulhatunk ki, hogy általánosságban valamely (állami) feladat – legyen az egészségügyi ellátás, az oktatás teljes vertikuma, vagy akár a közpénzek ellenőrzésének törvényekkel előírt módon való meghatározása, ellátása, a feladatok konkrét, vagy jól körülhatárolt meghatározásán túlmenően szükség van a tervezett feladat ellátásához szükséges anyagi-technikai és humán erőforrások feltételeinek biztosítására (**ÁSZ, 2004**). Tehát mielőtt egy törvény által meghatározott feladat előírására sor kerül(ne), vagy azzal egy időben, szükség van az ellátandó feladatok és a feladatok ellátásához szükséges eszközök és kapacitások összehan-

golására. Ez az összehangolás sajnos általában elmarad. Részleteiben az eszközök és a források összehangolását kísérlik meg minden évben az éves költségvetés összeállításánál, de anélkül, hogy valójában érintenék a strukturális kérdéseket, hiszen a struktúra nagyjából, egészében változatlan marad, legfeljebb bázis alapon változik. Ennek alátámasztásául szeretném bemutatni, hogy az államháztartás kiadásai, illetőleg annak arányai az elmúlt tíz esztendőben gyakorlatilag nem változtak (3. sz. ábra, adatok a 3. sz. mellékletben) (Benedek, 2006). Lényegében a 2010. évi költségvetés is régi és rugalmatlan struktúrákat fog finanszírozni alig változó feltételekkel és követelményekkel (Kovács, 2009).

3. sz. ábra



Forrás: PM zárszámadási törvényjavaslatok kötetei

Az első, a korábbiaktól eltérő és a program alapú költségvetés kialakításának csíráit tartalmazó költségvetés a 2007. évi volt. A program alapú költségvetés azt jelenti, hogy nem intézményeket, hanem tevékenységeket (előírányzatokat) támogatnak az adott tevékenységhez tartozó előírányzatokkal, ezáltal kísérelvén meg a teljesítményfinanszírozás rendjének kialakítását (Veress, 2006).

Az első és legfontosabb kiinduló pont az kell (vagy kellene) hogy legyen, hogy **mit kell, illetve mit lehet állami feladatnak tekinteni**. Az állami feladatok, funkciók meghatározása, ismerete nélkül valójában nem lehet tervezni, nem lehet a közpénzek elköltéséről felelős döntést hozni. Ez bizony ma hazánkban nem egy-

szzerű kérdés és erre gyakran bizonytalan válaszokat kapunk. Számos olyan kiválóan működő állam van a világon (Egyesült Királyság, Izrael), ahol tételes szabályok nélkül is jól működő államszervezet van, és ahol e kérdés megválaszolása nem okoz problémát (**Pulay, 2009**).

Vizsgálódásaim során abból a kérdésből indultam ki, hogyan tudunk ma egy állami feladatot optimálisan ellátni, ha nem tudjuk pontosan, hogy mi az állami feladat, továbbá, ha a feladatok ellátásához rendelkezésre álló források elégtelenek vagy rendkívül szűkösek. (Ma már az erőforrások bősége egyetlen területre sem jellemző.)

Egyes vélemények szerint állami feladat az, amit jogszabályok határoznak meg, írnak elő, míg mások úgy vélekednek, hogy állami feladat az a feladat, amelynek ellátására az állami költségvetés (pénz) forrást biztosít. Kis cinizmussal azt is mondhatnánk, hogy állami feladat az, amelyet az Országgyűlés legalább 50%+1 szavazattal annak minősít. A nyilvánvaló ellentmondás feloldása érdekében felmerül annak a szükségessége, hogy az Állam határozza meg, hogy melyek az állami feladatok és a feladatok ellátásához összehangoltan biztosítsa a szükséges erőforrásokat. E kérdés megoldásának szükségességére az Állami Számvevőszék minden évben felhívja a figyelmet, de a feladat megoldására sajnos a mai napig nem került sor. Legutóbb a Magyar Köztársaság 2008. évi költségvetési javaslatáról szóló ÁSZ vélemény (**ÁSZ, 2009**) fogalmazta meg e kifogásokat. A Miniszterelnöki Hivatal 2005 augusztusában 54 oldalas szakmai módszertani útmutatót készített az állami szerepvállalás felülvizsgálatához. A Kormány 2006. júniusában államreform bizottságot hozott létre (1061/2006. VI.15. Korm. Határozat), amely működését csak 2006 őszén kezdte meg, amely bizottság munkatervét valójában nem tudta tartani, sok esetben csak lényegtelen ügyekkel foglalkozott. Egyéves működés után a bizottságot (az 1047/2007. VII. 1. Korm. Határozattal) megszüntették és a irányításáért felelős kormánybiztost e megbízatása alól felmentették (**Miniszterelnöki Hivatal, 2005**).

Most, amikor a költségvetési deficit még mindig magas, szükség lenne az új egyensúly megteremtése érdekében mindenekelőtt **a kiváltó okokon változtatni (Kovács, 2009)**. Az állami költségvetés évről évre növekvő hiánya alapvetően a rendelkezésre álló eszközök és az ellátandó feladatok közötti összhang hiányára vezethető vissza. A pénzügyi kormányzat, de maga az Országgyűlés is évek óta próbálkozik a helyzeten javítani, inkább kevesebb, mint több sikerrel. Ma már az Európai Unióhoz való tartozás, továbbá az a kíváncsi, hogy Magyarország az EURO zóna tagja legyen, **egyenesen kiköveteli a gazdaság rendbetételét**. Ma Magyarország számára alapvető feladat az államháztartás rövid- és hosszú távú egyensúlyának megteremtése, illetve fenntartása, az államadósság megfelelő szintre csökkentése. Ezzel kapcsolatban, az Országgyűlésben helyet foglaló mind a kormánypártok, mind pedig az ellenzéki pártok részéről egyetértés mutatkozik abban,

hogyan a magyar gazdaságot újjá kell építeni, és ennek érdekében a jelenlegi költségvetési szabályozást (makro- és mikro szinten egyaránt) új szemléletű, tervezési követelményeket és intézményi garanciákat egyaránt tartalmazó szabályrendszerrel kell felváltani. Az elvi egyetértés ellenére a rendszerváltást követően eltelt közel két évtized során azt tapasztalhattuk, hogy a költségvetési gazdálkodást, az államháztartási hiány alakulását a politikai ciklusok (ún. "váltógazdálkodás") nagymértékben befolyásolják. Így a választások közeledtével és a választások során nem elsősorban a gazdaság egyensúlyi kérdései kerülnek előtérbe, hanem inkább a politikai ígéretések a választások megnyerése érdekében, majd a megnyert választások után a felelőtlen ígéret megvalósítása, illetve teljesítési kényszere rontja a helyzetet (Polidano, 2001). Tehát a hosszú távú érdekeket rendszeresen megelőzik a rövidtávra szóló intézkedések, a **közérdek szolgálatát rendszeresen megelőzik a politikai hatalom megtartását szolgáló döntések**. Ez a gyakorlat pedig igen nagymértékben növeli a gazdasági élet szereplőinek bizonytalanságát és veszélyezteti az ország felzárkózását, illetve jövőjét (Wonnacott, 1990, Báger – Vígvári, 2007).

Mindenekelőtt tisztázni kell, hogy az államnak **az ellátandó feladatokhoz milyen erőforrásokat** (létszám, dologi kiadások, eszközök stb.) **kell biztosítani** a takarékos, de hatékony államháztartás és közigazgatás kialakításához és működéséhez. Ebben az esetben a kiadás-csökkentés nem cél, hanem eredmény lesz, hiszen az adóforintokból csak akkor és ott finanszíroznak közfeladatokat, amikor azokra valóban szükség van. Tartósan csak ilyen módon érhető el a kiadások mérséklése és csak egy ilyen reformértékű lépés eredményeként javulhat a költségvetési egyensúly, amely megalapozhatja a versenyképesség javítását szolgáló források növelését (Parragh, 2005). Magyarország csak abban az esetben tarthat lépést a fejlett államokkal, ha **közigazgatása, közpénzügyeinek kezelése mind szervezetrendszerében, munkamódszereiben, jogi szabályozásában és személyi állományát tekintve versenyképessé válik** (Somogyvári, 2006). E megállapításból rögtön az is következik, hogy nem halasztható tovább magának a közigazgatás szervezeti és intézményi rendszerének az átfogó és értékelt reformja, de ez már egy másik dolgozat témája lehetne (Sántha-Vígvári, 2006; Jenei, 2009).

A költségvetési egyensúly javításának igényekor hajlamosak vagyunk reformokról, vagy átfogó reformokról beszélni. Látnunk kell azonban, hogy ezek a próbálkozások mindig csak az egyensúlyi helyzet pénzügyi helyreállításával kísérleteznek, és nem foglalkoznak a valódi strukturális kérdésekkel, csupán csak az „**olcsóbb állam**” eszméjénél maradnak meg. Ezt pedig a megszorításokkal, a kisebb állammal, a kisebb közigazgatással megoldani nem lehet. Sárközy Tamás is, aki a kormányzati szervezeti decentralizációs-deregulációs program induló alapkoncepciójának a kidolgozója volt, fejlesztési koncepciójának már az elején a struktúra átfogó felülvizsgálatáról ír, hangsúlyozza, hogy a kormányzati struktúra átalakítását nem a közjogi alapelvek, nem az alkotmányosság, hanem a teljesítőképesség oldaláról

kell elvégezni. A koncepció – véleményem szerint – a továbbiakban nem a feladatok és az ezek ellátásához szükséges eszközrendszer összhangjának megteremtéséről szól, hanem a minél kisebb kiadással járó szervezetek kialakításával foglalkozik **(Sárközy, 2006)**. Különösen igaz ez a kormányzatok átszervezésekor bekövetkező szervezeti változtatásokra, amikor a személyek kiválasztása rendszeresen fontosabbnak bizonyul, mint a szervezetek kialakításával, feladatainak elhatárolásával, hatástanulmányok készítésével kapcsolatos kérdések **(Wright, 2000)**.

A 2015-ig kitekintő, intézményi reformokkal foglalkozó "Fehér könyv" részletes, a kormányzati ciklusokon átívelő reformcsomagról és a szükséges alapvető változásokról írt összefoglalója is részletesen foglalkozik a közigazgatás és közpénzügyek átalakításának szükségességével, irányával és lehetséges megoldásaival, de még ez a dokumentum sem foglalkozik az állami feladatok meghatározásának szükségességével, tehát az alapokkal **(Ágh, 2006)**.

Az évközi törvényalkotás során, amikor az újabb és újabb előírások születnek, hiányzik az új feladatok ellátásához szükséges többlet kapacitások, erőforrások biztosítására, vagy netán a felesleges kapacitások elvonására vonatkozó döntés. A jogalkotási törvény már évek óta előírja, hogy minden jogszabály előkészítésekor **hatásvizsgálatot** kell készíteni. A hatásvizsgálatnak fel kell tárnia - egyebek között -, hogy az új, vagy módosítandó jogszabály révén milyen közkiadások takaríthatók meg, illetve milyen ráfordításokat igényel az új szabályozás bevezetése. Megjegyzendő, hogy a költségvetés hiányának növekedése elsősorban abból adódik, hogy a kiadásokat rendszeresen alul-, a bevételeket pedig felültervezik.

Ugyancsak hatást gyakorolnak a költségvetésre a politikai ciklusok. A választásoknak a költségvetési egyensúlyra gyakorolt hatását tekintve enyhe szabályszerűség tapasztalható, miszerint a választásokat megelőző évben kimutathatóan romlik, a választások évében javul a költségvetés egyenlege **(Kotosz, 2006)**.

A jelenlegi magyar gyakorlat tehát alapvetően nem a feladatok és a feladatok ellátásához szükséges erőforrásoknak az összehangolását szolgálja, hanem azt mondhatjuk, hogy a rendelkezésre álló, vagy éppen hiányzó erőforrásoknak a visszatervezéséből indul ki, azaz azt keresi, hogy a rendelkezésre álló erőforrásokból mely feladatok és azok milyen mértékig valósíthatók meg. (Ez különösen a helyi önkormányzatok esetében valósul meg.) Az erőforrások nagymértékű hiányának csökkentése sem az átgondolt feladatok elhagyásából, újragondolásából indul ki, hanem egyszerűen az un. „fünyíró elv” alapján próbálják az egyensúlyt megteremteni. Ugyan a Kormány keresi azokat a megoldásokat is, hogy az egyre kevesebb pénzből hogyan lehet növelni a szolgáltatások hatékonyságát és a szűkös állami források mellett, hogyan lehetne a közszolgáltatások ellátásához külső forrásokat bevonni **(Báger, 2006)**.

A túlzott deficit megakadályozását szolgáló konvergencia program is alapvetően csak a kiadások csökkentésében, a bevételek növelésében gondolkozik, azaz az államháztartási hiány gyors és számottevő csökkentésére irányul. Emellett a közszféra működésének reformértékű korszerűsítését is célul tűzte ki a Kormány. A változásokat négy fő területre vonatkozóan tervezték, mégpedig a tágabban értelmezett közigazgatás és annak részeként a közpénzügyek, továbbá az egészségügy, az oktatás és a nyugdíjrendszer körében. A Kormány ismétlődően erőfeszítéseket, kísérleteket, különböző ésszerűsítő, racionalizáló jellegű intézkedéseket tett. Így több szalon is megindított esetenként szervezeti átalakulással járó változásokat. **Nem készült azonban önálló, átfogó és teljes körű program, fejlesztési stratégia. A rövidebb távú, a stabilizációt és a konszolidációt előmozdító, bevételnövelő és kiadásmérséklő intézkedések nemritkán összekeveredtek a reformjellegű intézkedésekkel.** A közszféra kiadásainak visszafogása sem részletes, számításokon alapuló, a feladatok és azok költségeinek összehangolt megteremtésére törekszik alapvetően. A közszférában megvalósítandó létszámcsökkentési elgondolások sem támaszkodnak teljesítménykövetelményekre (a konvergencia program még csak kiállításba helyezi ezek megvalósítását), de nem találkozhatunk a program összefüggésében kiterjedtebb funkció- és feladatelemzésekkel, továbbá az erőforrások konkrét összerendezésével (Kovács, 2006). A konszolidáción túlmutató előrelépést, a fenntartható növekedési pályára állást nem könnyíti meg, hogy **még mindig nem történt meg az egyik legfontosabb alapkérdés rendező elveinek tisztázása, így az állam által vállalható közfeladatok tartalmának és terjedelmének körülhatárolása.**

A közszféra reformlépéseinek törekvése a közszolgáltató rendszerek, szervezetek **olyan átalakítására kell**, hogy irányuljon, **amely jelentősen megnöveli** azok eredményességét, hatékonyságát, ez pedig feltételezi az állam szabályozó (finanszírozó) és ellenőrzési tevékenységének lényeges átalakítását (Jenei, 2005, Bösch, 2008).

Gyakorlatilag olyan hatékonysági problémáról beszélhetünk, amelynek megoldására, illetve megoldatlanságára engednek következtetni a fejlett országokban (Egyesült Királyság, Franciaország, Norvégia, Svájc) kibontakozott költségvetési reformok. **A reformok keretében kibontakozott a közszolgáltatások reformja, az intézményi gazdálkodás korszerűsítése, a fenntartható közpénzügyi menedzsment (PFM = Public Financial Management) létrehozása, a feladatok rangsorolása, a teljesítménymérés, az output-finanszírozás** (feladat finanszírozás) korszerű módszerei alkalmazásának igénye. E kérdések folyamatosan fontos helyet foglalnak el a - többnyire ma is a megvalósítandó - feladatok között, és amelyek szerepelnek a pénzügyi kormányzatok reform-erőfeszítései, kezdeményezései sorában (Stiglitz, 2000, OECD, 2007). Érdekes könyv jelent meg e témában az Egyesült Államokban, melyet magyar fordításban is közreadtak, amely a hatéko-

nyabb közszolgáltatások megvalósításának kérdéskörét járja körbe, természetesen az adott ország viszonylatában **(Osborn-Hutchinson, 2006)**.

Az államháztartás pénzügyi ellenőrzéséről, az államháztartásról szóló 1992. évi XXXVIII. Törvény rendelkezik. E szerint az államháztartási pénzügyi ellenőrzés alapvető célja számot adni arról, hogy az államháztartási pénzeszközökkel, vagyonnal szabályszerűen, szabályozottan, gazdaságosan, hatékonyan és eredményesen gazdálkodnak-e. Az államháztartás pénzügyi ellenőrzése – amely kiterjed az államháztartás valamennyi alrendszerére – külső pénzügyi ellenőrzés és államháztartási belső ellenőrzés keretében történik. Az államháztartás külső ellenőrzésével kapcsolatos feladatokat az Állami Számvevőszék látja el, melynek feladatait, hatáskörét és szervezetét külön törvény állapítja meg. Az Országgyűlés a külső ellenőrzés ellátására jelentős összeget, 2010-re mintegy 6,6 milliárd forintot fordít **(Törvényjavaslat, 2009)**. Az államháztartáson belül is jelentős összegű pénzösszeg hatékony felhasználása nem lehet számunkra lényegtelen kérdés.

B/ Célkitűzések

1. Kitűzött célok

Ha a bevezetőben említett kérdéseket a téma fent említett aktualitásának megfelelően vizsgáljuk, teljesen nyilvánvaló, hogy **mennyire időszerű az állami feladatrendszer, ezen belül a közpénzek külső ellenőrzésének gazdaságtanával való foglalkozás, annak hatékonyabbá tételével kapcsolatos lehetőségek vizsgálata, az ország versenyképességének fokozása.** A sikerorientáltság, az eredményesség az államháztartás egészére nézve igen magas szintű harmonizációs készséget, alkalmazkodási képességet követel. A külső (számvevőszéki) ellenőrzés minden elemében ennek a harmonizációs és alkalmazkodási követelménynek a szolgálatában áll, és fejlesztését ennek megfelelő igényességgel igyekszik saját tevékenységében is megvalósítani (**Kovács, 2001**). A témafelvetés - az időszerűségeen túlmutatva - újszerűnek is mondható, hiszen az ellenőrzés az ellenőrzöttek tevékenységének gazdaságosságával, hatékonyságával rendszeresen foglalkozik, de saját magával az ellenőrzési tevékenység hatékonyságával és gazdaságosságával, kapcsolatos témákkal, azok részelemeivel csak igen ritkán találkozhatunk a közpénzek felhasználásával, illetve azok ellenőrzésével foglalkozó szakirodalomban.

A leírtakból következően célkitűzésem egyrészt az volt, hogy – mivel munka- és feladatkörömből adódóan - az állami pénzügyi ellenőrzés terén gazdag tapasztalatokat szereztem – makroszinten **folyamatos résztvevője és alakítója lehessen egy új típusú korszerű szabályozás megteremtésének**, melynek során rögzítsem azokat az alapelveket, amelyek ennek megalapozását elősegítik, valamint egy olyan tézisyűjtemény kialakítását kívántam felállítani, amely megalapozhatja a közpénzügyek korszerű szabályozását. Ugyanakkor nem tekintettem célomnak az alapelveken és téziseken túlmenően javaslatot tenni a kodifikációra, mert ahhoz speciális jogi ismereteket igénylő szakemberek munkájára van szükség, továbbá az elvek elsődlegességét követően kerülhet csak sor magára a jogszabályalkotásra.

További célom volt, hogy a szabályozási kérdéseken túl, **hozzájáruljak mikro szinten a programalapú költségvetés kialakításához szükséges információrendszer megalapozásához**, felhasználva az eddig általam már kialakított és alkalmazott megoldásokat. Kutatásaim során támaszkodtam arra, hogy a legfelsőbb nemzeti ellenőrző intézmények világszervezete, az INTOSAI egyes tagországaiban működő számvevőszékek ellenőrzéseik során hogyan alkalmazzák az un. legjobb gyakorlat elvét.

2. Hipotézisek

Dolgozatom témaválasztásakor abból a hipotézisből indultam ki, hogy az ország gazdaságában bekövetkező **egyre súlyosabb zavarok** kialakulása – a reálszféra csökkenése, a költségvetési hiány és a munkanélküliség növekedése - **csak részben magyarázható a külső környezet hatásaival**, a külső okokra való hivatkozás jobbra a gazdaság irányításáért felelős személyek, illetve szervezetek részéről inkább csak a felelősség elhárításának, illetve áthárításának az eszközei. Szilárd meggyőződésem, hogy **a közpénzügyek szabályozásának újragondolása, korszerűsítése, valamint a közpénzekkel való intézményi gazdálkodás új alapokra helyezése nagymértékben képes hozzájárulni az ország konszolidált gazdasági helyzetének megteremtéséhez**. Vizsgálódásaim arra irányultak, hogy megtaláljam azokat az utakat, lehetőségeket, amelyek hozzásegítenek ahhoz, hogy a külső (világ gazdasági szinten jelentkező) negatív hatások kiküszöbölésére, csökkentésére milyen belső eszközök és lehetőségek lennének alkalmasak. Ennek érdekében szükség van a kérdés rendszerszemléletű áttekintésére, amelynek konklúziójaként javaslatokat kívánok tenni arra, hogy milyen irányban és milyen eszközökkel lehetne az állam gazdaságirányítási, szabályozási és ellenőrzési szerepét erősíteni. Dolgozatomban kritika alá vetem a jelenlegi szabályozás és szervezeti rendszer helyzetét és vizsgálom azokat a lehetőségeket, amelyek az ellenőrzés szemszögéből nézve makro- és mikro szinten hozzájárulhatnak egy korszerű, új, átlátható és fegyelmezett közpénzügyi rendszer kialakításához, az előírások betartásához, betartatásához és az ehhez szükséges irányítási rendszer korszerűsítéséhez.

Vizsgálódásom során **két irányból – makro- és mikro szinten - közelítem meg a közpénzügyek teljes rendszerének megújítására irányuló törekvéseimet. A két irány egy és ugyanazon cél elérését szolgálja**. Makro szinten a közpénzügyek törvényi szabályozásának kérdéseivel foglalkozom, mikro szinten pedig a „Közpénzek külső ellenőrzésének intézményi gazdaságtana” című részben bemutatok egy olyan megoldást, amely az elérendő cél megvalósítását intézményi oldalról teszi lehetővé.

Hipotézisem alátámasztására a következő négy kérdéskört kívántam megvizsgálni:

- 1. kérdéskör:** Milyen külső és belső okok miatt következtek be hazánk gazdasági működésében fellépő súlyos gondok és problémák? A gazdaságban bekövetkezett visszaesés hogyan hat az ország fiskális és monetáris politikai hitelességére, mind hazai, mind nemzetközi szinten? Milyen belső és külső-eszközökkel lehetne az ország gazdasági hitelességét és működését erősíteni?
- 2. kérdéskör:** Milyen szerepe van hazánkban a közpénzügyek jogi szabályozásának? Hogyan működik, és mennyiben felel meg a jelenlegi szabályozás

egy korszerű közpénzügyi menedzsment követelményeinek? Milyen az állami feladatok meghatározásának és finanszírozásának rendszere? Alkalmaznak-e és hogyan, a jogszabályalkotás során hatásvizsgálatokat?

3. **kérdéskör:** Hogyan követhető nyomon a közpénzügyekkel kapcsolatos tevékenység a tervezéstől a gazdasági folyamat végrehajtásán keresztül a beszámoltatásig? Mennyiben szolgálja az intézményi és az információs rendszer a közpénzügyek ellenőrzésével kapcsolatos tevékenységet?
4. **kérdéskör:** Milyen eszközökkel lehet erősíteni a közpénzügyekkel kapcsolatos tevékenység során a teljesítményorientáltságot, az erőforrások hatékony és gazdaságos felhasználását?

C/ Irodalmi áttekintés

1. A közszektor és a közpénzek fogalmi megközelítése

Közszektornak a mai modern világban a gazdaság kollektív javak (az irodalomban leggyakrabban **közjavak** megnevezést alkalmazzák) biztosítására, illetve előállítására vonatkozó alrendszerét nevezzük, amelynek funkciói szoros kapcsolatban állnak a közpolitika mindenkori cél- és eszközrendszerével. A közszektoron belül többféle rendező elv szerint állíthatunk fel csoportosításokat. Így például gazdálkodási forma szerint, beszélhetünk államháztartási, közüzemi, non-profit és együttműködő piaci rendszerekről. Jelen vizsgálódásaim középpontjába elsősorban az államháztartás különböző pénzalapjainak összessége, valamint a túlnyomó részben közfeladat ellátását szolgáló állami (kincstári) és önkormányzati vagyonelemek tartoznak. Hazánkban a társadalombiztosítás is az államháztartás kizárólagos része.

Napjaink megjelenő irodalmaiban a közjavakkal, a közvagyonnal, a közpénzekkel és az ehhez hasonló fogalmakkal kapcsolatban igen sokféle megfogalmazással, illetve megközelítéssel találkozhatunk. Ezért úgy gondolom, hogy mielőtt a dolgozat témájaként megfogalmazott közpénzek ellenőrzésével kapcsolatos mélyebb elemzésekbe merülnék, szükség lenne egyes fogalmak tisztázására, a fogalmak közötti összefüggések felvázolására. **A fogalmak elemzését** nem egyfajta etimológiai megközelítés érdekében, hanem a dolgozat témájának **az ellenőrzés szempontjainak alapul vételével kívánom körülírni.**

A „javak” kifejezés fogalmi eredete valamiféle anyagi (materiális) értékre, tulajdonra utal, amelynek alapja a „jószág”, amely mint tudjuk alapvetően az állatra (marhára, birkára), az adott állatban megtestesülő értékre, tulajdonra utaló kifejezés volt. A tízparancsolat, mint alapvető emberi, erkölcsi szabályokat magában foglaló előírás tizedik parancsolatát is gyakran idézték úgy, hogy „ne kívánjad felebarátod se házát, se mezejét, semmiféle jószágát”. A jószág kifejezést - a magyar értelmező szótár megfogalmazása szerint - a javak egyes számú megfelelőjeként használjuk és a mai értelmezés szerint a tulajdont értjük alatta. **(Juhász, 2008)**. Ebből kiindulva mai értelemben a javak közé nemcsak kézzel fogható eszközöket, épületeket, pénzben és értékpapírban megtestesülő értékeket sorolunk, hanem az azt meghaladó, „szellemi, erkölcsi” és egyéb, nem anyagi (immateriális) dolgokban megtestesülő értékeket is beleértjük, úgy, mint például az ország szellemi tőkéje, az egyes személyek szellemi tudása, képzettségi szintje, vagy akár az ország lakosainak egészségügyi állapota.

A közjavak fogalmának meghatározásával sok neves kutató foglalkozott. Knut Wicksell 19. században élt svéd közgazdász az állami döntéshozatal folyamatára próbálta kiterjeszteni a közgazdasági elemzést. Érvelése szerint a többség, döntésé-

vel könnyedén keresztül tudja vinni a számára előnyös közkiadási törvényeket, a kiadáshoz szükséges adókat viszont a kisebbségre terhelik **(Wicksell, 1896)**. Wicksell munkásságával nagy hatást gyakorolt a Nobel-díjas James Buchananre, aki a közösségi döntések elméletének kidolgozásában alkotott jelentőset **(Buchanan, 1975)**. A közjavak elmélete további fejlődésének megalapozója Eric Lindahl volt. A huszadik század közepén Samuelson kidolgozta és formalizálta Lindahl közjavakról alkotott elképzelését és megalkotta a közjavak technikai definícióját **(Johnson, 1999., Samuelson, 1954)**.

A továbbiakban kísérletet teszek a közszektor és a közpénzek fogalmának egyfajta, az ellenőrzési tevékenység szempontjából történő értelmezésére.

Amikor a javakat, azok tárgyasulásának szempontjából vizsgáljuk, meg kell különböztetnünk, azokat a javakat, amelyeknek egyfajta anyagi (materiális) értéket tulajdonítunk, illetve azokat, amelyeknek nem anyagi (immateriális) értéket tulajdonítunk. Meg kell jegyezni, hogy ez utóbbi csoportnál az immateriális javak elnevezést nem a számvitelben használatos értelemben említem, ezért használom inkább a nem anyagi javak kifejezést.

A javak fogalmának a tulajdonos oldaláról történő megközelítése esetére maga az Alkotmány ad eligazítást, miszerint „Magyarország gazdasága olyan piacgazdaság, amelyben a köztulajdon és a magántulajdon egyenjogú, és egyenlő védelemben részesül”. Hazánkban vannak magánjavak (private goods), köztulajdonban (public goods) és együttesen lévő vegyes tulajdonú javak (mixed goods) is, ezek azonban az ellenőrzés szempontjából csak olyan mértékben érintenek bennünket, amennyiben azok köztulajdont tartalmaznak **(Stiglitz, 2000)**.

A „közszektornak” (public sector) a mai gazdaság kollektív javak biztosítására, illetve előállítására vonatkozó alrendszerét nevezzük, amelynek funkciói szoros kapcsolatban állnak a közpolitika mindenkorai cél- és eszközrendszerével **(Cullis-Jones, 2003)**. A közszektoron belül többféle rendező elv szerint állíthatunk fel csoportokat. Így például gazdálkodási forma szerint beszélhetünk államháztartási, közüzemi, nonprofit és együttműködő piaci rendszerekről. Vizsgálódásaim középpontjába elsősorban az államháztartás különböző pénzalapjainak összessége, valamint a túlnyomó részben közfeladat ellátást szolgáló állami (kincstári) és önkormányzati vagyonelemek tartoznak. Hazánkban a társadalombiztosítás is az államháztartás ki zárólagos része.

A közszektor működése szempontjából megkülönböztethetjük a közpénzt és a közvagyonot. A közpénzek, mint fogalom, magában foglalja a közbevételeket és a közkiadásokat egyaránt, mondhatni annak egyik és másik oldalát jelenti. A gazdaságban a „köz” és a „magán” elhatárolása valójában túlmutat a kormányzati szektoron, mivel a közpénz és közvagyon fogalmába bele kell értenünk mindazokat a vállalkozási formában működő állami (önkormányzati) szervezeteket is, amelyekben az

állam (önkormányzat) tulajdonosi helytállása és szerepvállalása, azaz az adófizetők pénzének ilyen célú felhasználása rendszeresen függ az adott szervezet teljesítményétől, vagyoni és jövedelmi helyzetétől (Csonka – Lehmann, 2000).

Közpénznek a különböző szintű kormányzatok által, állami kényszer (törvényi felhatalmazás) alapján a gazdaság szereplőitől elvont jövedelmet, a gazdasági szereplők által a közjavak javak használatáért, igénybevételeért fizetett használati díjakat, a kizárólagos és részleges állami/önkormányzati tulajdon hasznosításából, adományokból és a közszektorhoz tartozó szereplők által felvett kölcsönökből származó pénzt tekinthetjük. A közpénzek ellenőrzése szorosan értelmezve a közbevételek és a közkiadások törvényes, célszerű és hatékony behajtásának, illetve felhasználásának ellenőrzésére irányul, de tágabb értelmezésben része a köztulajdonra vonatkozó ellenőrzés is, amely a köztulajdon hatékony működtetésének, megtartásának, az azzal való gazdálkodás és gyarapítására vonatkozó kérdések vizsgálatára irányul (Vígvári, 2005).

A **köztulajdon** alatt ellenőrzési szempontjából történő megfogalmazás szerint azokat a nem pénzben, értékpapírban, vagy azt megtestesítő eszközben megjelenő, tárgyasult eszközöket (telek, épület, gépkocsi stb.) érthetjük, amelyek kizárólagos tulajdona, használata a közösséget (államot, önkormányzatot) illeti, de az ellenőrzés teljesítményellenőrzések esetén kitérhet a kézzel meg nem fogható, nem anyagi értékek vizsgálatára is.

2. Az ellenőrzés tartalmi célja és technikája általánosságban

A közpénzek külső ellenőrzésének intézményi gazdaságtanával kapcsolatos kérdések körülményeit - amelyek alapvetően az intézményi közgazdaságtan fogalomkörébe tartoznak - megelőzően célszerűnek látszik, hogy néhány, a pénzügyi ellenőrzést általában és ezen belül kiemelten a külső (számvevőszéki) ellenőrzési munkát körülhatároló, annak az államszervezetben elfoglalt helyét megmagyarázó fogalommal, kérdéssel foglalkozzunk. Ezt úgy vélem, az is indokolja, hogy a továbbiakban e kritériumokhoz kapcsolódva a feltételek tükrében lehet viszonyítani az általam tapasztalt valóságot a lehetőségekhez, illetve elvekhez (Hyman, 1992).

Az ellenőrzés – általánosságban értelmezve - valakinek, vagy valamely szervezetnek, tevékenységnek a megítélése céljából történő megvizsgálása, illetve figyelemmel kísérése. **Elméleti oldalról megközelítve** azt mondhatjuk, hogy az ellenőrzési funkció problémáinak tárgyalásakor az egyik kiinduló pontot a modern **mikroökonómia** egyik markáns irányzata, az **intézményi közgazdaságtan** jelentheti. Gondoljunk csak az ellenőrzés különböző funkcióira, amelyekből látható, hogy az ellenőrzés a maga sajátos eszközein keresztül egyfelől az egyes gazdasági eredményekben rejlő bizonytalanságokat, másfelől a gazdasági élet különböző szereplői közötti információs asszimetriát kívánja a megfigyelés eszközeivel kezelni. A mikroökonómia gondolati rendszerében a két követelmény egy harmadikkal is

kiegészül, miszerint a felvázolt céloknak úgy kell megvalósulniuk, hogy az ellenőrzés költségei ne haladják meg annak valamilyen módon értelmezett „hozamát” (Stiglitz, 1993, Vígvári, 2002).

Az ellenőrzési folyamatnak, tevékenységnek **három fő mozzanatát** különböztethetjük meg. Az első mozzanat a **tények megállapítása**. A második mozzanat a megismert **tények viszonyítása valamely normatív mércéhez**. Meg kell jegyezni, hogy pusztán a tények tisztázása, leírása önmagában még nem tekinthető ellenőrzési megállapításnak, ahhoz további összetevőkre, mint a tények megítélésére is szükség van. A mérce felállítása történhet az ellenőrzést végző hatáskörön kívül (törvény, szabály, cél, terv, etikai norma stb. formájában), illetve azon belül (hatékony mutatók felállításával és azokhoz való viszonyítással, ismétlődésekhez, átlagokhoz való hasonlítással) (Bulla – Buruzs, 2008). Míg a harmadik mozzanat az **értékelés**, illetve a következtetések levonása.

Az állami ellenőrzés szerkezetének meghatározásánál a kiinduló pontot az államnak az ellenőrzésben betöltött szerepe határozza meg, ahol az állam gazdálkodóként, szabályozóként, illetve az általa alkotott normák őreként, mint „hatóság” jelenik meg. Ebből kiindulva beszélhetünk államháztartási, törvényességi felügyeleti és hatósági ellenőrzésről, melynek működtetési felelőssége a demokratikus államokban megoszlik az egyes hatalmi ágak között.

Valamennyi ellenőrzésnek közvetlen célja kell, hogy legyen a megelőzés, a szankció és a hiba kijavítása. Tartalmi végső szándékában az ellenőrzésnek a társadalom működési biztonságát kell szolgálnia. Nem lehet tehát közömbös senki számára sem, hogy ez a szolgálat kinek az érdekében, milyen területeken, milyen formális és informális csatornákon keresztül, milyen hatásfokkal valósul meg. Úgy is lehetne fogalmazni, hogy a társadalom biztosítani szeretné önmagát a különböző kockázatok, illetőleg károk ellen. Az ellenőrzés éppen ezt a társadalmi érdeket igyekszik szolgálni, és ha ennek ellenkezőjét, vagy kockázatát tapasztalja, beavatkozást kezdeményez (Roóz – Sztanó, 2000).

2. 1. A pénzügyi ellenőrzés

A pénzügyi ellenőrzés fogalmkörének általam helyesnek vált értelmezése céljából szükségesnek látom, hogy röviden szó essék az állami pénzügyi ellenőrzés fogalmköréről. A legfelsőbb szintű (állami) pénzügyi ellenőrzés az egyes országok számvevőszékeinek a feladatkörébe tartozik. Ezek legfelsőbb szintű állami pénzügyi ellenőrző szervezetek, a „supreme audit institution”-ok (SAI-k) (Caldeira, 2009). Meg kell jegyezni, hogy a „legfelsőbb szintű” megnevezésnek nem egyszerűen csak formai, hanem igen fontos tartalmi jelentősége van. Ez ugyanis azt fejezi ki, hogy az adott állam ellenőrzési rendszerén belül más, azonos hatáskörrel vagy funkcióval rendelkező szervezet nem hozható létre, és ennek alkotmányos garanci-

ának is kell lennie, mint ahogyan ez ma Magyarországon is így van. A számvevőszékek tehát általános értelemben használják a nemzetközi szakirodalomban is elfogadott elnevezést. Az elnevezésben foglalt „audit” szó latin eredetű, melynek jelentése: hallgat, meghallgat. A szó arra utal, hogy a vizsgálatba bevont személyt, a vizsgálatot végző „auditor” meghallgatta. A szó mai szinte kizárólagos értelme „hivatalos vizsgálatot” jelent.

A pénzügyi ellenőrzés fogalmának ma Magyarországon nincs egységesen elfogadott meghatározása. Az egyes jogszabályok e fogalomkörben különböző terminológiákat használnak, úgymint államháztartási ellenőrzés, költségvetési ellenőrzés, számvevőszéki ellenőrzés, felügyeleti ellenőrzés vagy éppen könyvvizsgálat. Ez a terminológiai sokféleség sok probléma forrása lehetett. A pénzügyi ellenőrzés tartalmi céljaként a közfinanszírozás biztonságának szolgálatát, erősítését tekinthetjük **(Bíró, 2005)**.

A pénzügyi ellenőrzés fogalmának pontosabb megközelítését kétféle módon is megtehetjük. Egyrészt pénzügyi ellenőrzés alatt érthetjük azt a „technikát”, vagy „eljárást”, amellyel az adott vizsgálat az ellenőrzött szervezet elszámolásainak, könyvvezetésének törvényességét, szabályszerűségét állapítja meg, és/vagy a vizsgálat alá vont feladat, tevékenység, funkció ellátásának hatékonyságát (eredményességét) minősíti. A számvevőszékről szóló törvény is e három szempontot említi: „Az Állami Számvevőszék az ellenőrzéseit célszerűségi, eredményességi és törvényességi szempontok szerint végzi.” A pénzügyi ellenőrzés fogalma úgy is megközelíthető, hogy az eljárás tartalmi, általános céljaiból kiindulva azt rögzítjük, hogy mely tevékenységeket nem tekintünk a pénzügyi ellenőrzés részének **(Kovács, 2005)**.

A pénzügyi ellenőrzés kereteit és természetesen magát a pénzügyi ellenőrzést is az államháztartás működésének sokoldalú kontrollja szemszögéből célszerű megközelíteni. E megközelítésből kiindulva, a továbbiakban csak azon szervezetek munkája tekinthető pénzügyi ellenőrzésnek, amelyek e tevékenységüket az ellenőrzött szervezettől függetlenül látják el. A **pénzügyi ellenőrzés** tehát semmilyen körülmények között **nem vállalhat át sem döntési kompetenciákat, sem felelősséget**.

A terminológiai sokféleség megszüntetése, csökkentése terén nagy előrelépést hozott Magyarországon is az államháztartási törvény 2002. évi módosítása, amely világosan megkülönbözteti a **külső és belső pénzügyi ellenőrzés fogalmát**. A külső és belső ellenőrzés közötti kapcsolattal gazdag nemzetközi irodalom foglalkozik. **(Huff, 1990)**.

Külső ellenőrzéskor – ezek az ellenőrzések közpénzek területén jellemzően a számvevőszéki ellenőrzések körébe tartoznak - egy szervezet gazdasági tevékenységét (pl. az államháztartás gazdálkodását) külső felhatalmazás alapján, meghatározott szempontok alapján ellenőrizhetik az állami (pl. számvevőszék) és nem ál-

lami (könyvvizsgáló) ellenőrző szervezetek, megállapításaikat a törvényekben meghatározott szabályok, normák szerint összehasonlítást téve, nevezetesen a jogrend által meghatározottak szerint ellenőrizhetnek.

A belső ellenőrzés a gazdálkodó szervezet közvetlen, operatív működéséhez kapcsolódó, illetve kötődő érdekek mentén végzi ellenőrző tevékenységét. A magán szektor belső ellenőrzése például a tulajdonosok által delegált irányító szervezetek, testületek (igazgatótanács, felügyelő bizottság, kuratórium stb.) és a menedzsment, a kormányzat, a köztisztviselők számára ellenőriz mindent, amit a jog nem tilt **(Vígvári, 2002)**.

2. 2. Követelmények a közpénzek kezelőivel szemben

A pénzügyi ellenőrzés, így a közpénzek ellenőrzésének hatékonysága is, az ellenőrzést végző személyek felkészültségén, technikai alkalmasságán, valamint teljesítőképeségén túlmenően egy sor további tényezőtől függ. A hatékonyságot nagymértékben befolyásolja, hogy az ellenőrzést végző személynek milyen a valóságos társadalmi, szakmai elismertsége, milyen tekintélyt vívott ki ő, illetve az a szervezet, amelynek nevében végzi ellenőrző tevékenységét. Az ellenőrzés hatékonysága függ továbbá azokról a törvényi, illetve formalizált szabályokról, amelyek az ellenőrzést végző intézmények államszervezetbe történő betagozódását, vagy az ehhez a rendszerhez tartozó ellenőrzési jogosultsággal rendelkező intézményekkel, szervezetekkel kialakított szerződéses kapcsolaton nyugvó jogviszonyt tükrözik, és amelyek a szerzett tapasztalatok, a megállapítások, javaslatok, ajánlások hasznosítási lehetőségeinek alapját jelentik **(Vígvári, 2002)**.

A közpénzek kezelőivel szemben elvárható, hogy azok a közpénzeket a törvények előírásainak megfelelően, a szabályoknak megfelelően szedjék be, kezeljék, illetve használják fel, megfelelő elszámolási kötelezettség mellett. Ennek megfelelően az ellenőrzésnek számon kell kérnie a számviteli szabályok következetes érvényesítését, az előirányzatok célok szerinti teljesítését, továbbá a megbízható beszámolást és a megfelelő belső irányítást, szabályozást (a belső kontroll mechanizmusok megfelelő működését).

A közpénzek törvényes és szabályszerű kezelésén túlmenően a közpénzek ellenőrzésének sajátossága, hogy vizsgálnia kell a közpénzek célszerű és hatékony kezelését, illetve felhasználását. E viszonylatban merül fel a közpénzek felhasználásának eredményessége, gazdaságossága, illetőleg hatékonysága. Nem hanyagolható el a vezetés felelősségének vizsgálata, elemzése sem.

3. A pénzügyi ellenőrzési rendszer komplexitása, a külső és belső ellenőrzés kapcsolata, illetve összhangja

A külső ellenőrzés természetéből adódóan nem tud, és nem is tudhat mindenbe kívülről belelátni, és a helyi szinten felmerülő problémákat orvosolni. Ezért mind a közszférában, mind pedig a versenyszférában elengedhetetlen a belső ellenőrzés erősítése, színvonalának emelése, s mindenek előtt funkcionális függetlenségének biztosítása.

Ez a felismerés, és ennek nyomán a korszerű belső irányítás és ellenőrzés rendszer-szemléletű működésének erősítése, fejlesztése a nemzetközi ellenőrző szervezetek, az egyes országok számvevőszékei, s nem kevésbé a versenyszféra jelentősebb „szereplői” gyakorlatában egyaránt érvényre jutnak **(Corporate Governance, 2000)**.

Évek óta vissza-visszatérő számvevőszéki tapasztalat Magyarországon is, hogy **a folyamatba épített és belső ellenőrzés gyengeségei miatt bekövetkezett hibákat nem lehet megelőzni a külső, a számvevőszéki ellenőrzés mintavételének és mélységének bővítésével**, ami egyébként jelentős többletráfordítást is igényel. Még kevésbé lehetnek a hibák és mulasztások megelőzésének és újratermelődésének elhárítását szolgáló hatékony eszközök az utólag életre hívott eseti ellenőrző testületek, ad hoc bizottságok **(INTOSAI, 2000)**.

A külső és belső ellenőrzés (IA = Internal Audit) kapcsán ki kell emelni a felügyelő bizottságok ellenőrző szerepét. Korábban mind a bizottsági elnököket, mind pedig az FB tagokat párt-hovatartozás szerint jelölték ki, és ez a megoldás igencsak kétes működési kockázatokat hordozott magában, még akkor is, ha köztük igen sok értékes szakember volt. A gyakorlat arra is figyelmeztetett, hogy a felügyelő bizottságok munkáját nem pótolhatja a színvonalas és szakszerű tulajdonosi belső ellenőrzés. A felügyelő bizottságok a tulajdonos megbízásából dolgoznak. Azokban az esetekben azonban, amikor a felügyelő bizottság politikai alapon szerveződik, s így természetesen többnyire nem szakemberekből áll, különösen fontos, hogy a tényleges vizsgálatokat vagy külön arra hivatott szervezet vagy független könyvvizsgáló lássa el **(Barkóczy – Csapodi 2004)**.

Ma már a 2003. évi un. „Üvegseb” törvény előírásainak megfelelően a többségi állami tulajdonban lévő gazdálkodó szervek esetében az Állami Számvevőszék teljesen nyílt eljárás keretében jelöli ezen szervezetek felügyelő bizottságainak elnökeit. E feladat ellátása során némi ellentmondást jelent, hogy az nem tartozik a tipikus számvevőszéki ellenőrzési feladatok közé **(Lukács, 2006)**. Megjegyzendő, hogy a törvény vonatkozó részét beépítették az államháztartási törvénybe.

A felelős, szakszerű és etikus vezetői magatartást, valamint a belső ellenőrzést nem helyettesíthetik tehát a külső ellenőrzések. Ezt az elmúlt évek tapasztalatai és vezető váltásait követő ügyek is bizonyítják. Azon túl, hogy a belső kontroll gyengeségei az ellenőrzési rendszer egészének hatásosságát visszavetik, akarva-akaratlanul önmaguk is korrupciós lehetőségeket is teremthetnek.

A számvevőszék ellenőrzései rámutattak arra is, hogy az ország méreteihez képest túltagolt önkormányzati rendszerben sok helyen nem biztosítható a szakmai ügyek intézéséhez a kellő hozzáértés, ami minden bizonnyal közrejátszik a működés és gazdálkodás hibáiban, hiányosságaiban (**Lóránt – Berényi, 2000**).

Az ellenőrzés többnyire utólagos és ennyiben a múlttól beszél. Valójában elsősorban mégis a jövőhöz szól, hiszen legfőbb rendeltetése nem a szankció, hanem a visszaélések megelőzéséhez való hozzájárulás.

A külső és belső biztonság együttes megjelenésének fokozott igénye miatt az átalakulásban kulcsfontosságú kérdéssé válik a pénzügyi ellenőrzési rendszer komplexitása és rendszerszerű működése. Ezért felértékelődik a koordináció, a partnerség. Az elemeiben összehangolt pénzügyi ellenőrzési rendszer elengedhetetlen feltétele a korrupció visszaszorításának. Magyarországon alakulóban van, de még nem teljesen kiépült az ilyen követelményeknek megfelelő, rendszerszerűen működő pénzügyi ellenőrzés. Az Európai Unióhoz való csatlakozás során az úgy nevezett átvilágítási tárgyalások során elismerték, hogy a hazai pénzügyi ellenőrzés egészében véve megfelel a legfontosabb európai normáknak.

Az államháztartás belső irányítási, szabályozási és ellenőrzési rendszerének (belső kontrollrendszerének) és a számvevőszéki külső ellenőrzésnek együttesen kell biztosítania a törvényesség, az elfogadott normák – elszámoltathatóság, átláthatóság – a gazdaságosság, a hatékonyság és eredményesség követelményeinek érvényesítését. **Ezáltal biztosítható a közpénzek felhasználásának, elszámoltatásának hézagmentes rendszere és eredményes működése (Diamond, 2002).**

Emiatt kell továbbgondolnunk pénzügyi ellenőrzési rendszerünk egészének összehangolt megújításáról. Az ellenőrzések során szerzett tapasztalatok összegzése, elemzése, a közös elemek alapján olyan szintig kell belátható időben eljutnunk, hogy az ellenőrzéseknek a hibák megelőzését szolgáló általános rendeltetése alapján a legfelsőbb, az országgyűlést szolgáló számvevőszéki szintje képes legyen a kockázatokat, az államháztartási tendenciákat, az állami gazdaság szervezés előrevetíthető folyamatait kellő időben átfogó elemzések közreadására is. Egyre inkább elkerülhetetlen követelmény az, hogy a költségvetési intézmények működésük körében valós teljesítményeknek, teljesítménykövetelményeknek feleljenek meg (**OECD, 2008**). Ennek az összetett hatékonysági problémának szakmai, érdekelt-ségi, szociológiai nehézségeire, megoldatlanságára enged következtetni, hogy a fejlett országokban kibontakozó költségvetési reformok keretében az egyes tevékeny-

ségek átvilágításának, a feladatok rangsorolásának során fontos helyet foglalnak el a teljesítmények mérésének problémái, az output-finanszírozás korszerű elméletei és gyakorlata többnyire fontos megvalósítandó szempontként szerepelnek a pénzügyi kormányzatok reform-erőfeszítései, kezdeményezései sorában (**Kovács - Lévai, 2001**). Magyarországon a közpénzügyi törvény koncepciójának és kidolgozásának szükségességére mind az Állami Számvevőszék, mind pedig a Pénzügyminisztérium több ízben is rámutatott, legutóbb a 2008. évi költségvetési vita során az Országgyűlésben.

D/ Anyag és módszer

A kutatás háttérét egyrészt kiinduló alapinformációs bázisaként a hatályos jogszabályi rendelkezéseket és az azok alkalmazásával kapcsolatos korábbi és jelenlegi tapasztalatok, a hazai és a nemzetközi „legjobb” gyakorlatok (**best practice**) tanulmányozása képezte. Az elméleti és gyakorlati szakirodalom elemzésének tanulságait a saját kutatásom és az e téren szerzett több évtizedes tapasztalatom rendszeresítésével tekintetem át, melynek során kerestem azokat az utakat és lehetőségeket, amelyek mind makro- (nemzetgazdasági szinten), mind pedig mikro (intézményi) szinten lehetővé teszik a közpénzek gazdaságos és hatékony felhasználását, a felhasználás nyomon követését és ellenőrzését.

Megvizsgáltam azt a kérdést, hogy a közpénzek felhasználásával és ellenőrzésével kapcsolatos jogszabályi környezet mennyire felel meg a mai követelményeknek, és indokolt-e egy korszerű, a mai követelményeknek megfelelő új jogszabályi környezetet létrehozni. Természetesen azt is megvizsgáltam, hogy egy új, korszerű feltételrendszernek milyen követelményeknek kellene megfelelnie.

Új jogszabály megalkotása nem volt és nem is lehet a célom. Célként tűztem ki azonban, hogy munkatársaimmal összegyűjtsük és meghatározzuk azokat az elveket, amelyek megtartása feltétlenül szükséges egy új szabályozás megalkotásához, és amelyek figyelembevételére lehetővé teszi egy olyan feltételrendszer felállítását, tézis gyűjtemény megalkotását, amely megalapozhatja egy új jogszabályi környezet megteremtését.

Kutatásaim során tehát **két irányból próbáltam megközelíteni** ugyanazt a kérdéskört, nevezetesen a **jogszabályi környezet korszerűsítésével és költségvetési fegyelm megszigorításával valamint a hatékonyabb eljárások bevezetésével**, hogyan lehetne a gazdasági válságon is túlmutató eredményeket elérni és **csökkenteni a költségvetés terén fennálló kockázatokat**. A két megközelítési irányt két külön részben elemeztem, és a megközelítésekkel levont következtetéseket a „kutatás eredményei” című részben megpróbáltam közös nevezőre hozni.

A közpénzügyek törvényi szabályozásával kapcsolatos részben először áttekintettem, hogy a jelenlegi jogszabályi környezet mennyire felel meg napjaink korszerű követelményeinek, és mennyire indokolt új szabályozási környezet kialakítása. E kérdéskör vizsgálatát a jelenlegi szabályozás kritikai elemzésével kezdtem meg. A vizsgálat során kerestem, hogy milyen feltételek mellett működik megfelelően a jelenlegi szabályozás, nem megfelelő működés esetén a jogi szabályozásban milyen változtatásokra lenne szükség.

Nem elégedhettem meg azonban azzal, hogy felvettem a változtatások szükségességét, fontosnak találtam, hogy keressem az utakat, irányokat, amelyek mentén meg kellene kezdeni a korszerűsítést. Ennek egyik első lépéseként **összegyűjtöttem azokat az alapelveket**, amelyeket – véleményem szerint - figyelembe kell venni a közpénzekkel való gazdálkodás során, és amely elvekre építve lehetne létrehozni az új jogi szabályozást, részletesen kifejtve az egyes alapelvek mögötti tartalmat.

Az elvek meghatározásán túlmenően külön részt szenteltem a közpénzek ellenőrzésével kapcsolatos kérdéseknek és szempontoknak.

Kerestem egy új szabályozás legfontosabb kitörési pontjait. Szükségesnek tartottam, hogy összegyűjtssem azokat a legfontosabb kérdéseket, módszereket, amelyeket azután „**tézisekbe**” **foglalva** figyelembe vehetők a jogi szabályozás korszerűsítése érdekében.

A költségvetés tervezési, gazdálkodási és beszámolási folyamatának korszerűsítése során kiemelt kezelést igényel a **teljesítményorientáltság** elvének alkalmazása, amelynek alkalmazása már a tervezés során jelentősen meghatározza a gazdálkodás további folyamatait. A teljesítményorientáltságot a programalapú költségvetés gyakorlatának meghatározott kiadási területekre történő bevezetése teszi lehetővé, ezért ennek megfelelően foglalkozom a **programköltségvetés** lényegével és alkalmazásának lehetőségeivel a költségvetési tervezés kapcsán.

Az elvek és a tézisek felállításán túlmenően kerestem az utakat, hogy hogyan lehetne a kitűzött célokat a legegyszerűbben megvalósítani, alternatívákat állítottam fel a különböző megoldási változatokra és ennek kapcsán felvázoltam egy újszemléletű információrendszer kialakításának lehetőségét.

Elemeztem, hogy az Országgyűlés által kezdeti lépésként felállított Költségvetési Tanács milyen lehetőségekkel rendelkezik a költségvetési fegyelem megszilárdítása terén.

Dolgozatom második részében vizsgálom a külső ellenőrzéseket megalapozó tényezőket, melynek során a stratégiai összefüggésekre koncentrálni elemezem az ellenőrzésekkel kapcsolatos stratégiai elveket, valamint az ellenőrzési tevékenység vitelét és fejlesztését meghatározó stratégiai irányokat.

Az ellenőrzési kapacitások meghatározásán, tervezésén keresztül vizsgáltam azokat a módszereket, eszközöket és lehetőségeket, amelyek a gyakorlat során lehetővé teszi a kapacitások mérését, kalkulációját, illetve lehetővé teszi a kapacitások hatékonyabb kihasználását. E módszeren **keresztül modelleztem a kapacitások hatékony felhasználásának lehetőségét, a program alapú intézményi költségvetés kialakítását** és ennek konkrét alkalmazási lehetőségeit, az alkalmazás metodikáját

az Állami Számvevőszék tevékenységében. A modell megalkotása lehetővé teszi, hogy annak analógiájára a közigazgatás további területére vonatkozóan hasonló rendszereket alakítsanak ki, kiterjesztve ezzel az alkalmazási területeket.

A hatékony ellenőrzési rendszer kialakítása során vizsgáltam az egyes ellenőrző szervezetek tevékenységének összehangolásával kapcsolatos kérdéseket, illetve a pénzügyi ellenőrzést végző szervezetek közötti együttműködés lehetőségeit és az abból származó előnyöket.

A külső ellenőrzések bevételeinek és kiadásainak elemzésén keresztül szándékoztam meghatározni az **ellenőrzés önköltségszámításának módszerét**, és ezen az összefüggésen keresztül kívántam értelmezni az ellenőrzések hasznosulásának és hasznának a fogalmát.

I. rész. A közpénzügyek törvényi szabályozása

1. A közpénzügyek újraszabályozásának szükségessége

Ha a magyar közszektor jogi szabályozását vizsgáljuk, azt kell mondanunk, hogy az nem felel meg valójában sem egy korszerű közszektor menedzsment követelményeinek, és csak formailag felel meg az elvárható európai normáknak. Egyértelmű jogi szabályozás nélkül el sem képzelhető a közpénzek elszámoltathatóságának, illetve átláthatóságának a megvalósítása. A magyar Alkotmány meglehetősen nagyvonalúan szabályozza a közpénzek és a közösségi vagyon használatával kapcsolatos kérdéseket, ezért szükség lenne arra, hogy az Alkotmányban kerüljenek rögzítésre a közteherviselés elvei és a költségvetési jogok gyakorlásának főbb szabályai. Ezáltal alkotmányos biztosítékok erősíthetnék a feladatok és források elosztásának összhangját. (Az Európai Unió tagállamaiban szinte kivétel nélkül találunk részletes közpénzügyi szabályozást. Magyarországon az elmúlt másfél évtizedben elkészült alkotmánykonceptiók, tervezetek, kormányprogramok mindegyike tartalmazott vonatkozó alkotmányos fejezetet, de ezek egyelőre nem valósultak meg (Nyikos, 2006)).

Szakmai berkekben az új törvény megalkotásának szükségességével kapcsolatban konszenzus mutatkozik, nincs azonban abban teljes egyetértés, hogy mikor szülessen meg az új törvényi szabályozás. Egy optimális államháztartási szerkezet kialakítása egyrészt hatékonysági megfontolások, másrészt politikai értékválasztások függvénye (Lindbeck, 1985). Az állami bevételek és kiadások gazdasági és társadalmi hatásaival közösen hosszútávon a közgazdasági elméletek és gyakorlat gyakran ellentmondó következtetésekhez vezetnek és a reform szükségességét általában a hatékonyság oldaláról próbálják alátámasztani, a társadalmi igazságosság kérdései pedig rendre elmaradnak (Csillag, 2001).

Mint ahogyan a gazdaság szabályozás területén – és ez fokozottan igaz a közpénzügyekre is – nincsenek örökérvényű megoldások. Az új szabályozásnak két súlyponti kérdést kell megoldania. Egyrésztől vissza kell állítani a választott politikai testületeknek a költségvetésért viselt jogát és felelősségét, másrésztől biztosítani kell a költségvetés pénzügyi fenntarthatóságának intézményi garanciáit. Akár tagadjuk, akár nem, a két követelmény bizonyos pontokon ütközhet egymással. Mindenesetre a beépített kontrollok, fékek, ha úgy tetszik ellensúlyok jól összehangolt rendszere, az átláthatóság követelményeinek következetes érvényesítése képes arra, hogy a fenti kívánalmaknak kielégítő szabályrendszert alkosson. Egy új pénzügyi szabályozás feltételezi egy **új, korszerű pénzügyi menedzsment** (New Public Financial Management – NPFM) létrehozását is (Olson – Guthrie – Humphrey, 1998).

A hosszabb távra kiterjedő, távlatokban is gondolkodó költségvetési tervezés feltételezi és igényli a piacgazdaság természetéhez igazodó, de a jelenleginél teljesebben kiépített makrogazdasági pénzügyi tervezési rendszer működését. Az egyértelmű feladat meghatározás, az átlátható tervezés, a cél és teljesítménykövetelmények alapján jóváhagyott költségvetés, az etikus következetesség mérhetőbbé teszi a teljesítményeket, melyek által javul(hat)nak az elszámoltatás, az elemzés és értékelés, a korrekció - és nem utolsósorban - az ellenőrzés lehetőségei is. A "köz" számára is átláthatóbbá válik az állam működése, ami egyben a hitelesség (visszaállításának) feltétele.

Az Állami Számvevőszék 2006-2010. évekre szóló stratégiájában egyik fő irányként határozta meg a közszféra átlátható, szabályszerű működésének, a költségvetési felelősség erősítésének támogatását, a szükséges változtatások kezdeményezését. Ezt a célt szolgálja, hogy tanácsadói szerepkörében kezdeményezi és támogatja az államháztartás működési, tervezési, beszámolási és ellenőrzési rendjének megújítását, s ahhoz kapcsolódóan a közvagyonnal való gazdálkodás teljes körű és konzisztens újraszabályozását (ÁSZ, 2006).

1. 1. A jelenlegi szabályozás kritikája

A közszektor működését meghatározó jogszabályok – ha úgy tetszik a közpénzügyi törvény jogszabályi környezete – értelmezésem szerint az alábbi főbb csoportokba sorolhatók be:

- „bevételi” törvények;
- szakmai, vagy ágazati törvények;
- kormányzati szintek közötti feladatmegosztást és annak feltételeit szabályozó törvények;
- a költségvetési gazdálkodás különböző vonatkozásaival és a közpénzek felhasználásával kapcsolatos törvények;
- az éves költségvetési és zárszámadási törvények.

Az államháztartás a felsorolt valamennyi jogszabálycsoport által együttesen működik. A szükségesnek vélt közpénzügyi törvény a negyedik csoportba tartozik, annak mintegy a **fundamentumának** tekinthető. A jogszabályi környezet egészének korszerűsítésében a minőségi áttörést éppen egy új, közpénzügyi törvény teremthetné meg.

A jelenleg érvényes – többször módosított - szabályozás az államháztartásról szóló 1992. évi XXXVIII. Törvény - ma már mind tartalmilag, mind pedig formailag

korszerűtlen, az évek során bekövetkező számtalan módosítás miatt szerkezete a törvény alkalmazóinak részéről is áttekinthetetlen, illetve nehezen kezelhető. A már tizenöt éve megalkotott törvény a mindenkori kormányok részére indokolatlanul nagy szabadságot biztosít a költségvetési törvényben elfogadott különböző irányzatok közötti átcsoportosítások vonatkozásában, miközben a beterjesztett és elfogadott költségvetési törvények túlzottan részletesek.

Törvényi, illetőleg rendeleti szinten egy sor fontos kérdés – a könyvvezetés, a költségvetési beszámoltatás és a belső irányítási, illetőleg ellenőrzési rend - szabályozottnak tekinthető. Így ma az államháztartási törvény és a hozzá kapcsolódó kormányrendeletek (melyek közül a legfontosabbak az államháztartás működési rendjéről szóló és már többször módosított 217/1998. (XII. 30.) Korm. Rendelet, az államháztartás szervezeti, beszámolási és könyvvezetési sajátosságairól szóló 249/2000. (XII. 24.) Korm. Rendelet, a költségvetési szervek belső ellenőrzéséről szóló 193/2003. (XI. 26.) Korm. Rendelet) **bár egymástól eltérő időben hozták, mégis együtt alkotnak egységet.** Ebből következően látható, hogy **egy sor alapkérdésben olyan módon lehet a szabályozást megváltoztatni, hogy az nem is kerül az Országgyűlés elé.** Egy új törvénynek – a jelenleg hatályos államháztartási törvényhez képest – tartalmilag mélyebbnek és a szabályozásnak mélységében bővebbnek kellene lennie, annak érdekében, hogy az Országgyűlésnek nagyobb legyen a rálátása a hiányolt kérdésekben.

Az államháztartási **törvény szelleme, fogalomkészlete nem mondható korszerűnek**, azt a hazai fejlődés és a nemzetközi gyakorlat is túlhaladta. A törvény nem tartalmaz hivatkozásokat a nemzetközi standardokra vonatkozóan (IMF GFS Standards, IFAC Public Sector Standards, INTOSAI Standards, nemzetközi belső ellenőrzési standardok stb.), ugyanakkor számos olyan kérdést is szabályoz, amelyeknek nem ebben a törvényben lenne a helye. Így például a vagyongazdálkodással kapcsolatos kérdéseket – a vagyonyilvántartás számviteli kérdéseinek szabályozását kivéve – külön törvényben lenne célszerű meghatározni **(IMF, 2009; IFAC, 2005; INTOSAI 2004.)**

Újragondolást érdemel a közpénzek ellenőrzésével kapcsolatos szabályozás is. Nyilvánvalóan szükség van az Állami Számvevőszékről szóló törvénynek az Alkotmányhoz kapcsolódó módosítására. Ugyanakkor mind a belső, mind pedig a külső ellenőrzés számos kérdését (magánkönyvvizsgálat a közszektorban, a FEUVE - folyamatba épített belső és külső vezetői ellenőrző rendszer -, a felügyeleti ellenőrzés, valamint a belső ellenőrzés kérdései) a mai tartalomtól eltérő módon szükséges szabályozni. Ezeket egy leendő közpénzügyi törvényben szükséges megoldani.

A jelenlegi szabályozás kritikája során külön említést igényelnek **az információgazdálkodás terén felmerülő hiányosságok.** Ezek közül talán a legnagyobb hiányosság lehet az, hogy a közszektorban keletkező számviteli és statisztikai infor-

mációkat, továbbá az informatikai rendszereket **nem rendszerszemléletben** szabályozzák. Jelen esetben az információgazdálkodás éppen a közpénzekkel való elszámoltatást, a közpénzekkel gazdálkodó egységek vagyoni helyzetéről történő beszámoltatást, és a közpénzek felhasználásával kapcsolatos gazdasági döntések megalapozását szolgálja.

1. 2. A közpénz-menedzsmentet szolgáló új törvény

A jelenlegi szabályozás kritikájából adódóan nyilvánvaló, **hogy a közszektor működésének jogi feltételeit korszerűsítendő első feladatok közé kell, hogy tartozzon egy szemléletében új közpénzügyi törvény megalkotása.** Az új elnevezés utal arra, hogy a közpénzügyek szabályozása tárgyában szűkebbé, szemléletében pedig jelentősen korszerűbbé válna. Bizvást elmondhatjuk, hogy a közszolgáltatás nem megfelelő működése jelentősen rontja a közszféra működésének hatékonyságát. Ebből a megállapításból kiindulva állítható, hogy **a „működési adminisztráció” rendbetétele** nélkül érdemi reform egyetlen szakmai területen sem képzelhető el.

Mint a bevezetőben, itt is elmondható, hogy a reformoknak, így a változtatásoknak is, fontos része kell, hogy legyen **az állami feladatok újragondolása**, melynek eredményeit egyrészt az Alkotmányon, másrészt az ágazati törvények felülvizsgálatán keresztül el kell végezni. **Nem lehet** továbbá hatékony közpénzügyi reformot megteremteni az **intézményi rendszer reformjától függetlenül.** Az új közpénzügyi törvényben a következő kérdésekre kell szabályozási megoldást találni:

- Meg kell határozni a közszektor (államháztartás, közüzemi szféra, non profit szektor, együttműködő magánszektor) szereplőinek a közpénzek felhasználásával kapcsolatos jogait és kötelezettségeit, meg kell teremteni azt a szabályrendszert, amely a különböző típusú feladatokat ellátó költségvetési szervek gazdálkodási feltételeit határozza meg. Ez az ún. státus törvény. (Meg kell jegyezni, hogy az Országgyűlés 2008. decemberében megalkotta a közpénzek felhasználásának, a közfeladatok ellátásának átláthatóbbá tétele és a költségvetési gazdálkodás modernizálásának céljából a költségvetési szervek jogállásáról és gazdálkodásáról szóló törvényt, amellyel szemben a legfőbb kifogás az lehet, hogy egy új rendszerű közpénzügyi szabályozást csak az egész rendszer újragondolásával, nem pedig a rendszer egyes elemeinek toldozásával, feldozásával újítható meg.)
- Mivel a hagyományos tervezési gyakorlat nem alkalmas a szükséges szerkezeti változások levezénylésére, korszerű költségvetési tervezési technikák kidolgozására és bevezetésére van szükség. Ezzel kapcsolatban átlátható prezentációs és elfogadási gyakorlatot kell kialakítani.

- Mivel a költségvetési törvények az Országgyűlés és a kormány számára egyszerre adnak kis és túl nagy önállóságot, a költségvetési jog gyakorlóira számára olyan „szavazati egységeket” kellene előterjeszteni, amelyekben érdemi döntés hozható, és amelyek teljesítése számon is kérhető. Például ma a költségvetési hiány jelentősen nőhet pótköltségvetés készítésének kötelezettsége nélkül.
- Ki kell dolgozni, és meg kell teremteni a mai „**bázis alapú**” költségvetés helyett a **programköltségvetés alkalmazásának** szakmai és jogi feltételrendszerét. Ez egyben új követelményt jelent a költségvetési információs rendszerrel szemben is, és az eddig alkalmazott egyoldalú fejezeti renddel is szakítani kell (Báger, 2006).
- A jelenleg használatos pénzforgalmi szemléletű könyvvizelési gyakorlat helyett a „részleges” eredményszemlélet bevezetésére lenne szükség. Az elszámolás, illetve elszámoltatás vonatkozásában a részleges eredményszemléletű könyvvizelés bázisán, nyomon követhetők lennének a közszektorban lezajló vagyonszerzési folyamatok.
- Részletes szabályozást igényelne a költségvetés végrehajtásáról szóló jelentések köre és tartalma.
- Megjegyzem, hogy a támogatás kifejezés helyett, az állami finanszírozás (vagy feladat finanszírozás) fogalom használata a célszerűbb.

A törvény új megnevezése tehát nem csak egyszerűen más, hanem **alapvetően tartalmi kérdés**. Egyfelől a hatályos államháztartási törvényben az államháztartás fogalma nem korlátozódik csupán a pénzek felhasználására, magában kell foglalnia a **feladatellátáshoz szükséges vagyont** is, továbbá a közpénzekkel kapcsolatos szabályozás nem korlátozódhat kizárólag **a költségvetési rend szerint gazdálkodókra**. Ezáltal közpénznek tekinthető minden közjogi bevétel, közszolgáltatáshoz díjfizetés formájában történő hozzájárulás, az állami vagyon pénzeszközeiben megtestesülő része és minden vagyonhasznosításból származó bevételt. A közpénzügyi törvénynek tehát egyrészt vonatkoznia kell minden költségvetési rend szerint gazdálkodóra, **a költségvetési eljárásokban résztvevőkre**, másrészt egyes szabályainak vonatkoznia kell minden közfeladatot ellátó, un. „közpénz felhasználóra” (MNV Zrt., MFB Zrt., NA Zrt.).

1. 3. A közpénzekkel való gazdálkodás alapelvei

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvényben megfogalmazottakhoz hasonlóan szükség van arra, hogy a leendő új közpénzügyi törvény szabályozási koncepciójában világossá kell tenni azokat a szakmai értékválasztási szempontokat, amelyek

érvényesítésére általánosságban szükség lenne. (Ilyen alapelvek léteznek a nemzetközi szakirodalomban is (**OECD, 2005; Syquia, 2007**)). Ezt a követelményt a közpénzügyi rendszer működtetésének (menedzsmentjének) alapelveiként is összefoglalható, melyeknek a konkrét szabályozás megoldásaiban vissza kell tükröződniük. Ezek **az alapelvek a következők** lehetnének:

1. A népképviselési felhatalmazás elve.
2. A korlátozott felhatalmazás elve.
3. Az átláthatóság elve.
4. A nyilvánosság elve.
5. Az ellenőrizhetőség elve.
6. A pénzügyi megalapozottság elve.
7. A teljesítményorientáltság elve.
8. Az előrelátás elve.
9. A fenntarthatóság elve.
10. A teljesség elve.
11. A megfelelő részletesség elve.

A fenti elvek tartalmát az adott felsorolásnak megfelelően kívánom részletezni, illetve magyarázni.

1. 3. 1. A népképviselési felhatalmazás elve

A népképviselési felhatalmazás elve azt jelenti, hogy a közpénzek felhasználásáról azok döntenek, akik erre politikai felhatalmazást kaptak, és akik ezért **felelősséggel tartoznak** választóiknak. Ennek az elvnek az érvényesítése azt feltételeznél, hogy e jogokat a választott képviselők érdemben gyakorolják is, valamint e jogok gyakorlása elsősorban a választásokon keresztül **számon is kérhető legyen** rajtuk. Az alapelv érvényesüléséhez elsősorban a költségvetés készítés eljárásában (prezentáció, elfogadási procedúra), a tervezési, beszámolási és elszámolási rendszerben biztosítékokat kell kiépíteni.

Világossá kell tenni azt is, hogy az aktuális politikai döntés (költségvetés) milyen valóságos döntéseket tesz lehetővé. A korábbi évek során már eldöntött, és ezáltal automatikusan jelentkező kiadások éppúgy csökkenthetik a politikai felelősséget, mint a döntés előkészítő anyagok áttekinthetlensége. Ahhoz hogy ez az alapelv megfelelően érvényesülhessen, szükség van arra, hogy a költségvetés készítésének, annak elfogadásának, valamint a végrehajtásnak szabályai megfelelő biztosítékokat teremtsenek arra, hogy az előirányzatok parlamenti kontroll nélkül kerülhessenek felhasználásra, megszüntetve a szinte korlátlan átcsoportosítási lehetőségeket.

1. 3. 2. A korlátozott felhatalmazás elve

A korlátozott felhatalmazás elve három mozzanatot tartalmaz. Ennek megfelelően azt jelenti, hogy a végrehajtó hatalmat az elfogadott költségvetésnek megfelelő végrehajtási kötelezettség terheli, és ez a felhatalmazás előzetes. A végrehajtó hatalom felhatalmazása **időben behatárolt**, jellemzően egy évre szól. A harmadik elem pedig az, hogy a tárgyévben felmerülő bevételek és kiadások vonatkozásában jelentős hatásai lehetnek a korábbi években meghozott döntéseknek és egyéb determinációknak. Az államháztartás keretein belüli gazdálkodás sok folyamata nem köthető a költségvetési év lezárulásához.

A korlátozott felhatalmazás elve igazi konfliktusok forrása lehet, amennyiben a gazdálkodás folyamatossága, a környezet és más tényezőkből adódó korrekciók érvényesítése nehézkes. A költségvetésen belül lényeges előirányzat változtatást is csak a választott politikai testület hajthat végre, de a mindenkori döntéshozó nemcsak az időben, de a bevételek és kiadások vonatkozásában is korlátozott döntési joggal rendelkezik.

1. 3. 3. Az átláthatóság elve

Az átláthatóság, ma gyakran emlegetett idegen szóval a transzparencia a mai gyakorlatban olyan érték, amelyet a közpénzekkel való gazdálkodásról szóló törvény-

ben elérendő szabályozási célként feltétlenül meg kell említeni. Az államháztartással kapcsolatba kerülő minden szereplő joggal várja el ennek az elvnek az érvényesülését. A transzparencia és a döntéshozók politikai felelőssége összefügg, ha úgy tetszik, egymást feltételezik. Fontos igény lehet ezzel kapcsolatban, hogy e követelmény gyakorlati érvényesülését a költségvetésnek és a költségvetési beszámolóknak azonos szerkezete biztosítsa.

Az átláthatóság elve érvényesülésének kiinduló feltétele a szabályrendszer, a jogi környezet áttekinthetősége. A javasolt új közpénzügyi szabályozás megalkotása fontos előrelépés lenne e téren. A világos és követhető szabályozás alapján érvényesíthető a közpénzek beszedésének és felhasználásának átláthatósága, attól függetlenül, hogy ezt milyen gazdasági szereplő végzi. Különösen fontos ennek érvényesülése akkor, amikor – a nemzetközi tenderekkel összhangban – hazánkban is növekszik a különböző partnerségi kapcsolatokon alapuló közfeladat-ellátás jelentősége.

A költségvetési folyamat és a dokumentum átláthatósága biztosítja a kormányzó erők elszámoltathatóságát, a politikai pártok közötti méltányos verseny alapfeltételét. Az elv akkor érvényesül maradéktalanul, ha az elfogadott költségvetések megvalósulnak. A költségvetésektől érdemben bármilyen irányban jelentősen eltérő folyamatok a kormányok hitelességét vonják kétségbe.

1. 3. 4. A nyilvánosság elve

Köztudomású, hogy a közpénzek esetében a tulajdonosi ellenőrzés nem érvényesül közvetlenül, a fogyasztói és piaci kontroll érvényesülése is csak áttételes. A választásokon felhatalmazott politikai testületek mellett a nyilvánosság jelenti a legnagyobb visszatartó erőt minden felelőtlen gazdálkodás, politikai manipuláció és bűncselekmény (a korrupciót is beleértve) elkerülése szempontjából. **A nyilvánosság egyben biztosítéka is annak, hogy a választásokon keresztül érvényesülhessen az elszámoltathatóság.** Ennek az elvnek kellene érvényesülnie az információgazdálkodás egész rendszerében. A közfeladatot ellátó, nem költségvetési gazdálkodás szerint működő szervezetek számára is kötelezővé kellene tenni a nyilvánosság „elviselését”. Ebből az is következne, hogy a közvagyonnal való gazdálkodás adatainak nyilvánosságra hozatalát az üzleti titok védelme nem korlátozhatná.

1. 3. 5. Az ellenőrizhetőség elve

Az ellenőrizhetőség elvének, értelmezésem szerint azt kell jelentenie, hogy a feladat-meghatározás, a pénzek allokálása és a felhasználással kapcsolatos **beszámolás és elszámolás valamennyi szakaszában jelen legyenek azok a kontroll mechanizmusok**, amelyek elejét veszik a közpénzek rendeltetéstől eltérő, célszerűtlen és gazdaságtalan elköltését. Ezzel kapcsolatosan a szervezeti feltételrendszeren

túlmenően olyan teljesítmény mutatószám-rendszerek kidolgozására lenne szükség, amelyek a tervezéstől a végrehajtáson keresztül egészen a beszámolásokig követni tudják a közpénzek felhasználását.

1. 3. 6. A pénzügyi megalapozottság elve

Ez az elv azt fejezi ki, hogy a politikai preferenciák hogyan tudnának érvényesülni a megfelelő szakmai szabályok keretein belül, valamint azt, hogy ezeket egyben jogilag is számon lehessen kérni. Ennek az elvnek azt is kell jelentenie, hogy szükség lenne arra, hogy a gazdasági vonatkozású politikai döntések – meghozataluk előtt – **„megvalósíthatósági” szűrőn** menjenek keresztül. Ennek az elvnek a teljesülését az elfogadott költségvetéseknek az elfogadásuk szerint történő megvalósulása igazolhatja. Megjegyzendő, hogy az elfogadott költségvetéstől való jelentős pozitív vagy negatív eltérés az adott kormány hitelességét vonhatja kétségbe.

1. 3. 7. A teljesítményorientáltság elve

A teljesítményorientáltság elve az **„értéket pénzért” elv** érvényesítésén keresztül valósítható meg. Ennek az elvnek elsősorban a költségvetési tervezés során kell érvényesülnie, amikor az előirányzatok tervezése során be kellene mutatni a javasolt kiadások célját, az adott cél elérésének módját és az ahhoz szükséges erőforrások és eszközök indoklását. A teljesítményorientáltságot biztosítaná a programalapú („program költségvetés”) költségvetés gyakorlatának meghatározott kiadási területekre történő előírása, a költségvetés végrehajtásának monitoringja, illetőleg a teljesítményellenőrzés intézményesítése.

1. 3. 8. Az előrelátás elve

A jelenlegi költségvetési folyamatban a tervezés korszerű technikái még nem érvényesülnek eléggé. A hagyományos, a teljesítmény alapú tervezési gyakorlatot figyelmen kívül hagyó gyakorlat nem alkalmas érdemi változtatások meghozására, a szükséges szerkezeti változtatások megalapozására, az új feladatok megfelelő finanszírozására, **a hosszú időszakra kiható és terhet jelentő kiadások jövőbeni hatásainak előrejelzésére.** Az elv érvényesítése valamennyi közpolitikai területen stratégiai szemléletet követel meg. Az elv érvényesítése azt is megköveteli, hogy a jogszabályalkotás esetén kötelező legyen szakmailag kontrollált pénzügyi hatástanulmány benyújtása.

1. 3. 9. A fenntarthatóság és egyensúly elve

Ez az elv azt fejezi ki, hogy **a közpénzügyi rendszer és gyakorlat sem bevételi, sem kiadási oldalról nem veszélyezteti a magánszektor működését, a gazdaság**

versenyképességét, a lakosság jóléti ellátását, ellenkezőleg, éppen ezek erősödésének a szolgálatában áll. Ezt az elvet akkor lehet megtartani, ha a költségvetés méltányos és kiszámítható, valamint ezeket szűken vett, napi politikai érdekek nem befolyásolják. Nagyon fontos, hogy a gazdaság különböző szereplői (munkáltatók, munkavállalók), a különböző generációk közötti megállapodások is biztosítsák a kiszámíthatóságot. Ennek érdekében a közpénzügyi rendszer egészére és az egyes alrendszerekre külön-külön is szükséges költségvetési szabályokat alkotni. Hasonlóan fontos szabály, hogy az új törvényekhez, vagy a törvények lényeges módosításához kötelező legyen a hatástanulmány készítés, vagy az az elv, hogy új költségvetési kötelezettség elvállalására csak más kötelezettség csökkentésével, vagy megfelelő bevételek biztosítása mellett kerülhessen sor. A fenntarthatóságnak további biztosítéka lehet az, hogy a gazdaság szereplői betartják a közteherviselés írott és íratlan szabályait, továbbá üzleti érdekeik érvényesítésében is önmérsékletet tanúsítanak (Csapodi, 2007).

1. 3. 10. A teljesség elve

Az elv azt kívánja kifejezni, hogy a közpénzek felhasználásában részt vevő valamennyi szereplőnek kötelessége a legapróbb részletekig a közpénzekkel elszámolni. A kimutatásokat, elszámolásokat a **bruttó elszámolás** elveinek alapján kell elkészíteni. A támogatások mellett a közszolgáltatásokra kifizetett használati díjak is közpénzek, tehát ezek felhasználásáról ugyanúgy el kell számolni, mint az állami vagyon hasznosításából származó bevételekről. Be kell mutatni a be nem szedett közpénzeket (adómentességek, kedvezmények) és a követeléseket. A teljesség elvének hangsúlyozását az is indokolja, hogy a közpénzek vonatkozásában jelentősen nőnek a költségvetési gazdálkodáson kívüli (off budget) kötelezettségek, valamint a költségvetési gazdálkodás terén jelentkező mérlegen kívüli (off balance sheet items), döntően a jövőben jelentkező kötelezettségek. Van javítani való a könyvvizetés terén is (szakfeladati besorolás, számlarend), de igen fontos kérdés a mérlegtételek értékelésének a kérdése, különösen arra való tekintettel, hogy mely tételek azok, amelyeket folyamatosan újra kell értékelni. Ki kell még emelni a PPP konstrukciók szerződési kötelezettségeiből adódó követelések és kötelezettségek kérdését. A jövőbeni kötelezettségek szempontjából a kezesség- és a garanciavállalások mellett fontos lehet az ellátórendszerek és a munkajogi szabályok megjelenítése is.

A teljesség elvének érvényesítése során fontos lehet a **közvagyon változásának nyomon követése és bemutatása**. Egy korrekt vagyonszármazéki mérleg, amelynek ma híján vagyunk, amelynek karbantartásával lehetőség nyílna a közvagyon változásának teljesebb kimutatására. A teljesség elvének érvényesülését fokozná egy olyan szabály, miszerint az egyes költségvetési jelentésekhez előírná a pénzügyminiszter teljességi nyilatkozatának szükségességét.

1. 3. 11. A részletesség elve

A kellő részletesség azt jelenti, hogy a közpénzfelhasználásnak, beszámolásnak, elszámolásnak olyan részletességűnek kell lennie, hogy abból mind a döntéshozók, mind pedig az adófizető polgárok számára **a pénzügyi helyzet, a felhasználások megismerhetőek legyenek**. A mai helyzet bonyolult és átláthatatlan, egyrésztől sok az adat, másrésztől kevés. Ezért a részletesség elvét akár a kellő részletesség elvének is nevezhetnénk.

1. 3. 12. A valódiság elve

A valódiság elvéből következően arra van szükség, hogy a költségvetési bevételek és kiadások **tényleges tételei kerüljenek kimutatásra** mind tervezés, mind pedig az elszámolás során. A hazai gyakorlatban fontos jelentősége van annak, hogy a közkiadásokban milyen mértékkel szerepel a köztehertartalom. Az aktuális elszámolási szabályok mellett például számos támogatás a fogadó fél számára – a támogatásokhoz kapcsolódó adóterhek miatt – kisebb tényleges forrást, az államháztartás számára pedig nem valódi kiadást jelent. A helyi önkormányzatoknak nyújtott állami hozzájárulások valódi értékét az ÁFA kulcsok emelése jelentősen csökkentheti. Ugyanúgy adott támogatási keret (például EU-s támogatások) tényleges nagysága függ a felhasználási szabályoktól, például attól, hogy ezekre milyen és mekkora közterhek rakódnak.

A követni javasolt, fentebb részletezett elvek következetes érvényesítése nélkül korszerű közpénzügyi szabályozást alkotni nem lehetséges. Ezek alapján egy új szabályozás, szabályozási rendszer kidolgozása, kipróbálása, hatálybaléptetése időigényes, hosszabb folyamat. Valójában az igazi kérdés nem is az, hogy az új szabályozás hány törvényben jelenik meg, hanem az, hogy az elkészítendő új szabályrendszer a felsorolt alapelveket a lehető legteljesebb mértékben és a legkövetkezetesebben érvényesítse. Megteremtve a végrehajtási folyamat fontos előfeltételeit.

1. 4. A közpénzek ellenőrzése

A közpénzügyek újraszabályozásának igen sok részletével kell az új törvény kidolgozóinak szembenézniük. Így lehetne foglalkozni a tervezés technikáival, mint például:

- a költségvetés tervezési technikáival;
- a költségvetés prezentációjával;
- a költségvetés elfogadásának folyamatával;

- a helyi önkormányzatok költségvetési ciklusával;
- a költségvetés végrehajtásával kapcsolatos szabályozással;
- a költségvetési hiány finanszírozásával és a konszolidált államadósság menedzselésével;
- az államháztartás információgazdálkodási kérdéseivel;
- a beszámolás, a zárszámadás és a felmentvény szabályaival;
- az államháztartás belső irányítási és kontroll mechanizmusai, valamint
- a közpénzek ellenőrzésének kérdéseivel.

Dolgozatom keretében itt csak ez utóbbi területre térek ki. Mindenekelőtt újrászabályozni szükséges a kormányzati szektor külső és belső ellenőrzésének elveit, feladatait, hatáskörét. Fontos meghatározni a különböző közpénzek ellenőrzését végző szervezeteket. A különböző funkciók kapcsán jelezni kell, hogy a hagyományos törvényességi, szabályszerűségi ellenőrzéseken túlmenően, illetve azt helyettesítve az ellenőrzések súlypontja a tervek és a zárszámadások szakmai követelményeinek teljesülésére és az egyes szakterületek teljesítményeinek értékelésére kell, hogy összpontosuljon. Utalni szükséges továbbá arra, hogy a közpénzek ellenőrzése során, azt kiegészítve fontos szerep kell, hogy háruljon a szakmai ellenőrzésre is, amely során szükség van a pénzügyi és a szakmai ellenőrző szervezetek együttműködésére. A tradicionális ellenőrzési típusokat napjainkban egyre több helyen egészítik ki olyan ellenőrzések, amelyek már-már a közpolitika határát is súrolják, mint például a közpénzek felhasználásával kapcsolatos **kockázatelemzés**, valamint az államháztartás vezetését is érintően a **közpénzek ügyének optimalizálása**. Ezek a típusú ellenőrzések szervezett kutatói háttérrel igényelnek, és olyan a közpolitikát is érintő feltételek felállításához is vezethet, amely a Kormány tevékenységének is kemény határokat szabhat.

Megkérdőjelezhető a helyi önkormányzatok vonatkozásában a magánkönyvvizsgálat mai szerepe. Azt helyettesítve, úgymond kiváltva törvényi felhatalmazás alapján - az Állam Számvevőszék és a Magyar Könyvvizsgálói Kamara által közösen kidolgozott standardok alapján, megfelelő kötelezettségekkel, költségvetési forrásból finanszírozva, - minden helyi önkormányzatnál kötelezően alkalmazni kellene egy új ellenőrzési rendszert. Ez a megoldás válthatná ki az Állami Számvevőszék ma meglévő hitelesítési tevékenységét. A feladat pedig az önkormányzatok pénzügyi beszámolóinak és zárszámadási rendeletének évenkénti hitelesítése lenne. A helyi önkormányzatok esetében a Magyar Államkincstár területi igazgatóságai az állami hozzájárulások és az EU források vonatkozásában ex-ante ellenőrzést végeznek, míg az Állami Számvevőszék az önkormányzatok meghatározott nagyság-

rendje esetén komplex teljesítményellenőrzést végezne. Külön szükséges foglalkozni a helyi önkormányzatokra vonatkozó specifikumokkal, melyek során a belső kontrollok és a függetlenített belső ellenőrök irányítását az önkormányzatok Pénzügyi Bizottságaira kellene bízni.

Hangsúlyozni kell végül, hogy a külső és belső ellenőrzés kapcsolatait, egymásra épülését az INTOSAI standardok alapján kellene szabályozni (Csapodi – Lévai 2005.).

2. A közpénzügyek újraszabályozásának „tézisei”

A fentiekben már vázoltam azokat az indokokat, amelyek szükségessé teszik a közpénzügyek újraszabályozását, továbbá részleteztem azokat az alapelveket, amelyeket egy új szabályozási rendszer kialakítása során figyelembe kell venni. Ezeket túlmenően a közpénzügyek szabályozásának megújítása kettős célt szolgál. Közvetlen **célja olyan szabályrendszer kialakítása, intézményrendszer létrehozása, technikai megoldások megtalálása, amelyek mind a nemzetgazdaság, mind az önkormányzatok, mind pedig az intézmények szintjén átláthatóbbá, kiszámíthatóbbá és hatékonyabbá teszik a közpénzekkel való gazdálkodást, valamint figyelembe veszi a felmerülő kockázatokat. (Báger – Pulay, 2008). Végző cél azonban az, hogy a közpénzügyi rendszer jobb működésén, a pénzügyi egyensúly, illetve az abba vetett bizalmon keresztül a versenyképesség és a fenntartható fejlődés külső és belső feltételei jelentősen javuljanak.**

Természetesen az új szabályozás megteremtése egy sor részletszabály jogi formába történő megjelenítését igényli, amelyre dolgozatom keretein belül nem is vállalkozhatom, de a jogalkotást segítő, a javasolt szabályozás legfontosabb kitérésit, módszereit tézisekbe foglalva mutatom be. A „Tézisek” tudatosan nem az államháztartási törvény megújításáról, hanem a közpénzügyek szabályozásáról szólnak. Az állam és a közszféra modern szemlélete ugyanis megköveteli a közpénzügyi szabályozás hatályának kiterjesztését a közpénzekkel gazdálkodó, államháztartáson kívüli szervezetekre is. A közfeladatok ellátásában Magyarországon is egyre jobban érvényesül az a világviszonylatban is jelentkező tendencia, amely szerint abban **egyre nagyobb súllyal vesznek részt államháztartáson kívüli szervezetek.** A közpénzek elfolyásának a veszélye pedig éppen a köz- és a magán-szektor érintkezési pontjainál a legnagyobb (Csapodi, 2007, Nemeč, 2000).

2. 1. A közpénzügyi „tézisek” legfontosabb üzenetei

A „tézisek” három fontos üzenettel rendelkeznek. A legfontosabb üzenet talán abban foglalható össze, hogy a közpénzekkel való gazdálkodás szabályozását (szabályozási rendszerét) szilárd elvi alapokon kell megvalósítani, úgy, hogy ezek az elvek a szabályozás egész rendszerében érvényre juthassanak. **A „tézisek” rögzítik a**

legfontosabb elveket, és felvázolják azokat a szabályozási irányokat, amelyek mentén ezeknek érvényt lehet szerezni. Fontos szempont, hogy az elveket illetően szakmai, politikai és társadalmi konszenzus alakuljon ki.

A „tézisek” második hangsúlyos meg gondolása **a költségvetési fegyelem megszi-
lárdításának fontossága.** Természetesen ez sem megy ráolvasással. Olyan szabá-
lyok bevezetésére van szükség, amelyek már eleve megakadályozzák a költségve-
tési keretek túllépését (szabályalapú költségvetés). Emellett összehangoltabbá kell
tenni a külső és a belső ellenőrzést.

A modernizáció a közpénzügyeket sem hagyta érintetlenül, és ebből ered a
„tézisek” harmadik hangsúlyos meg gondolása. Így az információtechnológia fejlő-
dése megköveteli, hogy törvényi szinten is megfogalmazásra kerüljenek a köz-
pénzügyi információrendszer fő szabályai. Az Európai Unióhoz és más nemzetközi
szervezetekhez való csatlakozásunk indokoltá teszi, hogy e szervezetek **által a
közsféra területére kidolgozott standardok a hazai szabályozásban is érvé-
nyesüljenek.** Fejlődésen ment keresztül a költségvetési tervezés, gazdálkodás és
beszámolás technikája, melynek alkalmazásának lehetőséget kell teremteni a ma-
gyar gyakorlatban (Csapodi, 2007).

2. 2. Fokozatosság a közpénzügyi szabályozás megújításában

A közpénzügyi szabályozás, annak egész rendszere nem egyszerűen egyetlen tör-
vény megalkotásával hozható létre. A „Tézisek” a törvényi szabályozás rendszeré-
nek megújítására vonatkozik, és a közpénzekkel való gazdálkodás egyes blokkjai-
nak rendszerszerű újraszabályozására tesznek javaslatot. Elengedhetetlen követel-
mény azonban, hogy a központi és helyi szint pénzügyi kapcsolatainak szabályozá-
sa a jelenleginél stabilabb és átláthatóbb legyen. A korszerűsítési reform akkor len-
ne teljes, ha annak során az Alkotmány is kibővülne egy, a közpénzügyek szabá-
lyozásának kereteit megadó fejezettel, de végső soron az Alkotmány módosítása
nélkül is elképzelhető a modernizáció.

2. 3. A „tézisek”

Melyek tehát azok a „tézisek”, amelyek mentén a korszerűsítési munkának el kel-
lene indulni. Vita kérdése lehet a tézisek fontossági sorrendje is, mely téziseket
kellene inkább figyelembe venni, és melyek lehetnek esetleg kevésbé lényegesek.
A „téziseket” tizenöt pontba foglalva az alábbiak szerint sorolom fel:

- I. tézis: A közszektor reformja sikerének kulcskérdése a közpénzügyek kor-
szerű szabályozása.

- II. tézis: A közpénzügyek szabályozásának lényeges korszerűsítésére van szükség.
- III. tézis: A közpénzügyek szabályozását a nemzetközileg elfogadott, hazai politikai konszenzussal megerősített elvekre kell alapozni.
- IV. tézis: A közpénzügyek szabályozásának sarokköve a közfeladatok pontos meghatározása.
- V. tézis: Az új közpénzügyi szabályozás az államháztartás két szintjét különítse el.
- VI. tézis: Olyan közpénzügyi szabályozásra van szükség, amely átfogja a közpénzekkel gazdálkodók, valamint a közpénzügyi gazdálkodás teljes körét.
- VII. tézis: Az új szabályozás biztosítsa az Országgyűlés és a képviselőtestületek költségvetési jogának gyakorlását és a végrehajtó hatalom felelősségét.
- VIII. tézis: A hosszú távú államháztartási egyensúly a fenntartható fejlődés egyik alapkövetelménye.
- IX. tézis: A szabályozás biztosítsa a közpénzek beszedésének és felhasználásának átláthatóságát, függetlenül attól, hogy ezt milyen gazdasági szereplő végzi.
- X. tézis: A közpénzek tervezése és felhasználása során az „értéket pénzért” elv érvényre juttatását kell biztosítani.
- XI. tézis: Megfelelő gazdálkodási szabályokkal és információrendszerekkel biztosítani kell az ésszerű és takarékos intézményi szintű gazdálkodás feltételeit.
- XII. tézis: A gazdálkodás szabályszerűségének és eredményességének fontos intézménye a belső irányítás rendszere.
- XIII. tézis: A közpénzek ellenőrzési rendszerének az új követelményekhez történő igazítása megkerülhetetlen.
- XIV. tézis: A közpénzügyi szabályozásnak kiszámíthatónak és viszonylag stabilnak kell lennie.

XV. tézis: A közpénzügyi rendszer kiszámíthatóságához, a közbizalom megteremtéséhez szükséges az alapvető szabályok Alkotmányba foglalása.

Az egyes tézisek tartalmi kifejtését az alábbi alfejezetekben foglalom össze.

2. 3. 1. A közszektor reformja sikerének kulcskérdése a közpénzügyek korszerű szabályozása

Magyarország versenyképességét nagymértékben befolyásolja a közintézmények kapacitása és működésük minősége. Ebből következően e közpénzügyi reform alapvető célja, hogy olyan viszonyok alakuljanak ki, amelyek között a döntéshozók felelősen tudnak dönteni a közpénzekről, egyértelműek a felhasználók jogai és kötelességei, világosak a közszektor működésének és átalakításának költségei, hasznai és eredményei. Ahhoz, hogy az intézményi reformok sikeresek lehessenek, szükséges, de nem elégséges feltétel, hogy korszerű gazdálkodási feltételek jöjjenek létre. Természetesen **olyan megoldásokra van szükség, amelyek helyreállítják a mára megrendült közbizalmat**, biztosítják az alapintézmények működésének, illetve működtetésének kiszámíthatóságát, a társadalmi szolidaritást, valamint a méltányos közteherviselést, kikényszerítik a törvényhozás és a helyi képviselőtestületek költségvetési jogának felelős gyakorlását, megteremtik mind a kormányzati szintek, mind a közpolitikai területek feladatainak és az ahhoz szükséges forrásoknak az összhangját, nem utolsósorban felelős és átlátható gazdálkodásra kötelezik a közpénzek kezelőit és felhasználóit (Jenny, 2009).

Az **intézményi reformoknak** mindenekelőtt a jogalkotásban kell megjelenniük, mivel csakis a világos jogi szabályozás lehet minden minőségi változásnak az alapja. A hazai és nemzetközi téren megrendült bizalom visszaszerzésében is jelentős szerepe lehet a kiszámítható és számon kérhető közpénzügyi szabályozásnak. A legjobb nemzetközi gyakorlatot tükröző törvények kidolgozása és elfogadása azt mutatná, hogy az országon belül a közpénzek szabályozásának legfontosabb kérdéseiben konszenzus, a szükséges reformok végrehajtására pedig megfelelő elszántság van.

Igen szembeötlő napjainkban a **jogbiztonság hiánya, melynek előidézője gyakran az Állam, nemcsak mint jogalkotó, hanem mint piaci szereplő is.** A közszektor működését érintő jogszabályokat sok esetben maguk az állami szervek sem tartják be. A jogkövető magatartás hiánya a jogszabályok áttekinthetlenségére, a szakmai törvények esetében a megfogalmazott követelmények finansziális háttérének hiányára és a jogszabályok folyamatos változásaira vezethető vissza. A közpénzekkel kapcsolatos új jogszabályoknak biztosítaniuk kell a közszektor működésének jogbiztonságát, a magyar gazdaságpolitika hitelességét.

2. 3. 2. A közpénzügyek szabályozásának lényeges korszerűsítésére van szükség

Az 1990-es évek elején elfogadott, a közszektor működését, nevezetesen a közpénzek tervezését, beszedését, felhasználását meghatározó törvények alapos felülvizsgálatra szorulnak, azok átfogó korszerűsítésére van szükség. A törvényi és a rendeleti szintű szabályozás elvei tisztázatlanok, a közszférára vonatkozó szabályok között is sok ellentmondás lelhető fel. A közfeladatokat ellátó szervezetek jogi szabályozása vonatkozásában az alapvető jogszabályok (Áht, Ptk és az úgynevezett ágazati törvények) „elbeszélnek” egymás mellett, ezzel jelentős joghézagokat teremtenek a szabályozásban. A jogalkotók és a jogszabályok előkészítői a törvények és végrehajtási rendeleteinek folyamatos módosításával próbáltak alkalmazkodni a változó követelményekhez, de a számtalan módosítás miatt azok a jogalkalmazók számára is egyre áttekinthetlenebbé váltak. Sok esetben még az sem tisztázott, hogy mely kérdéseket kellene törvényben, és mely kérdéseket kellene rendeletben szabályozni. Nem tartható, hogy a költségvetési szervekre vonatkozó, a számviteli törvénytől eltérő számviteli megoldások ne törvényben fogalmazódjanak meg. A közpénzekkel történő elszámolásra, a közpénzek felhasználására vonatkozó gazdasági döntések megalapozásával kapcsolatos alapvető rendelkezések törvényi szintű szabályozást igényelnének.

A törvényi szabályozást a jelenleg hatályos törvényekhez képest **tartalmilag és mélységében bővíteni szükséges**, ugyanakkor gyakran találkozunk olyan, törvényben rögzített eljárási jellegű rendelkezésekkel, amelyeket elegendő lenne rendeletekben szabályozni. Időszerű lehet ma már a szabályozási rendszer deregulációs jellegű felülvizsgálata is.

Elavultnak tekinthető a jelenlegi közpénzügyi szabályozás fogalomkészlete, esetenként megközelítési módja. A nemzetközi szervezetek számos olyan irányelvet, standardot (INTOSAI, IFAC, IMF) fogadtak el, amelyeknek a hazai szabályozásba történő beépítése feltétlenül indokolt lenne. Természetesen a hazai szabályozás bevált elemeit továbbra is célszerű alkalmazni.

A közpénzügyi szabályozás szerkezetét átláthatóbbá kellene tenni, továbbá szükség lenne arra, hogy törvény rögzítse a közpénzekkel való gazdálkodás elveit.

2. 3. 3. A közpénzügyek szabályozását a nemzetközileg elfogadott, hazai politikai konszenzussal megerősített elvekre kell alapozni

A közpénzügyek szabályozásának néhány elve az állam demokratikus jellegéből következik. Más elvek megfogalmazásakor a nemzetközi szervezetek dokumentumait is alapnak lehet tekinteni, mivel e szervezetek az elmúlt időszakban az ún. „jó kormányzás” számos elvét deklarálták, szembesítették azokat az egyes országok

gyakorlatával. Ilyenek például a statisztika területén a Nemzetközi Valutaalap által kidolgozott kormányzati statisztikai rendszer (GFS), a számvitel területén a Könyvvizsgálók Nemzetközi Szervezete (IFAC) által a közszférára alkalmazott elvek, illetve a nemzetközi számviteli standardok (IPSAS), vagy a közszeaktor külső ellenőrzése vonatkozásában a **Számvevőszékek Nemzetközi Szervezete (INTOSAI) iránymutatásai, standardjai**. Az államháztartás körében alkalmazott tervezési, beszámolási, működtetési és ellenőrzési szabályok (Áht., Sztv, valamint az ellenőrzésekre vonatkozó nemzetközi sztenderdek) szerves egységet alkotnak (Fekete, 2006).

A közszféra egészét, de ezen belül a közpénzek szabályozási rendszerét át kell hatniuk a fejlett demokratikus államokban, valamint a nemzetközi szervezetekben elfogadott **legjobbnaak tartott elveknek és gyakorlatoknak**. Valóban jótékony hatást a nemzetközi ajánlások is csak akkor tudnak kifejteni, ha azokat a hazai szakmai, politikai és társadalmi konszenzus megerősíti. Az új szabályozás kialakítása során érdemben kell alkalmazni a népképviselőti és korlátozott felhatalmazás elvét, melynek során alapvető elv kell, hogy legyen a nyilvánosság által támogatott átláthatóság széleskörű biztosítása és az ellenőrizhetőség elvének maradéktalan betartása. A költségvetési tervezésben és gazdálkodásban is érvényesíteni kell a teljesség és részletesség elvének valóságos alkalmazását.

A nyilvánosság elvének érvényesülése a jogállami keretek fontos működési sajátossága. A választásokon a választók által felhatalmazott politikai testületek mellett a nyilvánosság teremti meg a legnagyobb visszatartó erőt minden felelőtlen gazdálkodással, politikai manipulációval szemben, és ad segítséget ahhoz, hogy a bűncselekményeket elkerüljük.

2. 3. 4. A közpénzügyek szabályozásának sarokköve a közfeladatok pontos meghatározása

Amennyiben az állam nem dönt egyértelműen arról, hogy konkrétan mely javakról, szolgáltatásokról kíván gondoskodni, a közfinanszírozás átláthatatlanná és parttatlanná válik. Ezért szükség van arra, hogy **világosan elkülönüljenek a feladatellátás kormányzati szintjei**. A közfeladattá (állami, illetve önkormányzati) nyilvánításnak jogi aktusnak kell lennie, ugyanakkor a feladatok meghatározásának rendjének igen körültekintőnek kell lennie.

Egy új törvényi szabályozás kialakításakor indokolt megvizsgálni, hogy lehet-e és célszerű-e törvényi szinten rögzíteni a közfeladatokat: E felvetés mellett és ellene is számos érvet sorakoztathatunk fel. Mellette az szól, hogy ennek ismerete mind a gazdasági, mind pedig a társadalmi stabilitást nagymértékben segítené, ellene pedig a nagyfokú változékonyság hozható fel, ezért legfeljebb csak középtávú időszakra képzelhető el áttekintésük, tisztázásuk.

A költségvetési gazdálkodás mai rendszere a költségvetés tervezése alapvetően a meglévő bevételi és kiadási előirányzatokon alapul, és ebből következően a finanszírozás is erre épül. A folyamat és annak végeredménye jól mutatja, hogy a finanszírozási struktúra mennyire merev. Annak ellenére, hogy a prioritások fontosságát rendszeresen hangsúlyozzák, jól látható, hogy a főbb területek előirányzatai, illetve azok változásai gyakorlatilag csak az infláció változását követik.

2. 3. 5. Az új közpénzügyi szabályozás az államháztartás két szintjét különítse el.

Az államháztartás mai szabályozása által meghatározott két szintje és négy alrendszere túl tagolt, közöttük nem egyértelműen tisztázottak a felelősségi viszonyok, ezért e helyett az új közpénzügyi szabályozásban elegendő lenne **a központi és a helyi szint elkülönítése**. A mai szabályozás szerint a központi szint része a Nyugdíj- és Egészségbiztosítási Alap, valamint az elkülönített állami pénzalapok. Ez utóbbiakra a jövőben is sajátos szabályok vonatkozhatnak, de emiatt nem indokolt, hogy önálló alrendszerként kezeljük ezeket.

A két szint elkülönítése lehetővé tenné, hogy a mai helyzetnél következetesebben lennének alkalmazhatóak az államháztartás szereplőire, illetve a szintekre külön-külön érvényes szabályozások. A különös szabályok fontos elemét képezik a helyi önkormányzatok alkotmányos helyzetéből, illetve a központi szinthez történő kapcsolódásokból következő megoldások. A helyi önkormányzatok alkotmányos önállóságát a valóságban jelentősen korlátozzák a maximalista, esetenként teljesíthetetlen követelményeket támasztó ágazati-szakmai törvények, továbbá az önkormányzatok alkotmányos önállóságát sérti, racionális gazdálkodását pedig akadályozza, hogy a kötelező feladatokhoz kapcsolódó állami hozzájárulások jogcímei, allokációs mechanizmusai és reálértéke a mindenkori fiskális céloknak alárendelten változik. Ebben a helyzetben az állam maga ad „de facto” felmentést a helyi szintű felelős gazdálkodás követelményének betartása alól.

A mainál tehát kiszámíthatóbb és áttekinthetőbb módon kell szabályozni a központi és a helyi szint közötti pénzügyi kapcsolatokat, melynek különféle technikái lehetségesek. Mindenek előtt az állami hozzájárulások jogcímeit lényegesen csökkenteni kell, és meg kell akadályozni ezek ágazati elvű részekre bontását. Alkalmazni kell továbbá az állami támogatások valamilyen makroökonómiai változásokhoz történő rögzítését (fixing), biztosítva ezzel a kiszámíthatóságot és a fiskális politikai mozgásteret.

2. 3. 6. Olyan közpénzügyi szabályozásra van szükség, amely átfogja a közpénzekkel gazdálkodók, valamint a közpénzügyi gazdálkodás teljes körét.

Az új törvényi szabályozás elvi jellegű általános szabályai (átláthatóság, ellenőrizhetőség stb.) és általános szabályai szervezeti formától és tulajdonviszonyoktól függetlenül **terjedjenek ki valamennyi közpénzzel gazdálkodóra**. A szabályok egy bizonyos szűkebb köre csak a közszektor szereplőire (a költségvetési rend szerint gazdálkodó és a nem költségvetési rendben gazdálkodó, de az alapítás és finanszírozás szempontjából közvetlenül az államhoz kapcsolódó szervezetekre) lesz érvényes.

A jogszabályi környezet egészében a minőségi áttörést az új közpénzügyi szabályozás teremtheti meg. Jóllehet, nem a közpénzügyi szabályozás feladata, hogy a közfeladatok körét definiálja, de fontos elvi alapvetésként meg kell különböztetni a közfeladatot és ehhez kapcsolódóan az állami felelősség fogalmát a feladatellátás konkrét megvalósulásától.

A közpénzügyi szabályozás általában a közpénzekkel való gazdálkodást, különösen az államháztartás (kormányzati szektor) gazdálkodási szabályait, a közszektorban működő szereplők jogállását rendezi. Jellemzően fogva olyan szerkezetűnek és tartalmúnak kell lennie, hogy ne kelljen gyakran módosítani, pontosítani. Az új szemléletű szabályozásnak a közpénzekkel való gazdálkodás minden mozzanatát azonos elvek alapján kell átfognia (Aradi, 2009.).

2. 3. 7. Az új szabályozás biztosítsa az Országgyűlés és a képviselőtestületek költségvetési jogának gyakorlását és a végrehajtó hatalom felelősségét.

A ma érvényes szabályozás indokolatlanul nagy szabadságot biztosít a Kormány, a fejezetek és az intézmények számára (lásd: pótköltségvetés készítés, előirányzatok közötti átcsoportosítási lehetőség), miközben a törvényhozókat sok és általuk kezelhetetlen információval halmozza el, amelyek nem alkalmasak arra, hogy a politikai testületek érdemi döntésekkel alakítsák a fiskális folyamatokat. Sok esetben formális és nem átjárható a költségvetési tételek adminisztratív, közgazdasági és funkcionális osztályozású bemutatása. Esetlegesen a költségvetésen kívül megjelenő, de közvetlenül vagy áttételesen az államháztartást érintő kockázati tényezők számviteli megjelenítése.

Az új szabályozás célja, hogy **a beszámolás és az elszámolás rendszerébe olyan biztosítékok épüljenek be, amelyek garantálják, hogy a közpénzek elosztásával kapcsolatos alapvető döntéseket az Országgyűlés, illetve az önkormányzati képviselő testület hozza meg**. A szabályozásban biztosítani szükséges a költségvetés ésszerű végrehajtásához szükséges nélkülözhetetlen rugalmasságot, de meg kell

szüntetni az előirányzatok átcsoportosításának parlamenti kontroll nélküli szinte korlátlan lehetőségét. A költségvetés rugalmasabb, de az Országgyűlés kontrolljával történő módosítása új feltételeinek megteremtése a jobb végrehajtást is elősegítené.

A végrehajtó hatalom országgyűlési ellenőrzésének fontos eszköze a zárszámadás elfogadása. Az Országgyűlés e jogkörét csak akkor tudja érdemben gyakorolni, ha a költségvetési beszámoló szerkezete összehasonlítható, vagy netán megegyező a már korábban elfogadott költségvetés szerkezetével. Amennyiben a zárszámadást az Országgyűlés nem fogadná el, megfontolandó lenne jogkövetkezményeket meghatározni.

A jogkövetkezmények kérdése – amely ma nincs szabályozva – általában is felvetheti a végrehajtó hatalom felelősségét.

2. 3. 8. A hosszú távú államháztartási egyensúly a fenntartható fejlődés egyik alapkövetelménye

Magyarország államháztartásának jelenlegi helyzetében kiemelt helyzetük van a költségvetési egyensúly és a pénzügyi stabilitás kérdéseinek. A külföldi tapasztalatok szerint megfelelő politikai szándék esetén eredményes megoldást hozhat az ún. szabály alapú költségvetés bevezetése és/vagy a független intézmények közreműködése. A konvergencia program, illetve az euró-övezetre vonatkozó előírások a közszektor egészére határoznak meg egyensúlyi követelményeket. Az egyensúlyt veszélyeztető kockázatok kezelésére a tervezés során megfelelő tartalékokat kell képezni, illetve az előirányzatok túllépése esetén szankciók alkalmazására kell sort keríteni.

A fenntartható fejlődésnek azonban az államháztartási egyensúly csak a szükséges, de nem elégséges feltétele. A költségvetési egyensúlyt már középtávon sem lehetséges túladóztatással, vagy az alapvető állami feladatok ellátását veszélyeztető elvonásokkal biztosítani. A gazdaság versenyképességét, sem kiadási, sem bevételi oldalon nem veszélyeztetheti a költségvetési egyensúlyra való törekvés.

A költségvetési szabályok gyakran nem önmagukban, hanem egy átfogó gazdasági csomag részeként fogalmazódnak meg, melynek formája igen változatos lehet. Látványosan a költségvetési szabályok akkor a leghatásosabbak, ha azokat magas szintű jogszabályok rögzítik. A tapasztalat szerint azonban azt mutatja, hogy az Alkotmányban, illetve törvényekben rögzített szabályok túlságosan leegyszerűsítettek, merevek, nehezen változtathatóak.

2. 3. 9. A szabályozás biztosítsa a közpénzek beszedésének és felhasználásának átláthatóságát, függetlenül attól, hogy ezt milyen gazdasági szereplő végzi.

A közpénzügyi rendszerek kiemelten fontos értéke az átláthatóság. Ennek megvalósulása a közbizalom megteremtésének fontos eszköze, amely hozzájárul a különböző szabálytalanságokból adódó veszteségek csökkentéséhez, javítja a pénzügyi fegyelmet. Az átláthatóság követelményének megteremtése jelentős mértékben csökkentheti az államadósság kezelési költségeit (pl. alacsonyabb kamatfeltételek mellett nyújtott hitel). **Az állami feladatellátásban napjainkban növekvő szerepet kapnak a nem kormányzati szektorhoz tartozó szervezetek.** Ahhoz, hogy a köz- és a magánszektor partnersége gyümölcsöző lehessen a „köz” javára, elengedhetetlen feltétel, hogy a közpénzek valamennyi felhasználója elszámoltatható legyen. Az átláthatóság megfelelő biztosításához szükség van megfelelően szervezett információrendszerre, valamint a folyamatok és döntések nyilvánosak legyenek. Az információknak megfelelő mennyiségben, mélységben, a nemzetközi szabványokban megjelölt tartalommal kell rendelkezésre állniuk.

Az átláthatóságból következik, hogy az államháztartás egészében ismertté kell válniuk a rendszerben rejlő kockázatoknak. A kockázatok megjelenítésének fontos feltétele, hogy az államszámvitel mutassa be a szektor vagyoni helyzetének változásait, az úgynevezett mérlegen kívüli feladatellátás kockázatait is. Fontos követelmény a pénzügyi jogrendszer átláthatósága is, amelyhez szükség van arra, hogy mind a bevételi, mind a kiadási oldalt befolyásoló jogszabályok stabilak legyenek, illetve ha azokban változtatásra kerül sor, a változások világosan nyomon követhetők legyenek.

A nyilvánosság egyben annak biztosítója, hogy a választásokon érdemben érvényesülhessen a politikai verseny. A közvagyonnal való gazdálkodásról szóló adatok nyilvánosságra hozatalát az üzleti titok védelme nem korlátozhatja, ugyanakkor érdemben át kell tekinteni, hogy mit kell és mit indokolt nyilvánosságra hozni annak érdekében, hogy az adatok idő előtti nyilvánosságra kerülése (pl. közbeszerzés esetén) ne gyengítse az állam üzleti pozícióját.

2. 3. 10. A közpénzek tervezése és felhasználása során az „értéket pénzért” elv érvényre juttatását kell biztosítani.

A közpénzügyi szabályozás a teljesítményorientáltság elvét akkor képes érvényesíteni, ha a gazdálkodás során kikényszeríti, hogy érvényesüljön az „értéket pénzért” elv. Ebből az következik, hogy **a költségvetés pénzeszközeinek minden egyes forintját hatékonyan használja fel.** A teljesítményorientáció valójában nem érvényesül a mai költségvetési gyakorlatban, a tervezés nem a tényleges erőforrás szük-

ségletből indul ki valójában, hanem a rendelkezésre álló pénzforrásokból. Ezen a megoldáson képes változtatni a program alapú költségvetés.

A kiadások jelentős és egyre növekvő részét kellene program alapon megtervezni. A nemzetközi gyakorlatban, ahol érvényesül a program alapú tervezés, az ország központi költségvetése mintegy 30-40 főprogramot tartalmaz, melyeken belül meghatározott programok képezik a költségvetésről szóló döntések szavazati egységeit. A költségvetési kiadások fennmaradó része továbbra is intézményi centrikus módon, a szükségesnek látszó kapacitások fenntartásának erőforrásigényéből kiindulva tervezhető, amely megoldás nem feltétlenül azonos a jelenlegi ún. bázis alapú tervezéssel.

A programalapú költségvetési tervezés alkalmazásának jó területe az önkormányzati rendszer, ahol már az 1990-es évek közepétől voltak már kísérleti projektek. Ugyanakkor az új tervezési módszerek bevezetése az önkormányzatok esetében is differenciált megközelítést és esetenként hosszabb időt igényel.

A tervezést követően a gazdálkodás során a teljesítményorientáció úgy érvényesíthető, hogy az egyes költségvetési előirányzatok felhasználásához **teljesítmény indikátorokat rendelnek**, és azok teljesülését szervezeti, ágazati és kormányzati szinten egyaránt figyelemmel kísérik.

2. 3. 11. Megfelelő gazdálkodási szabályokkal és információrendszerekkel biztosítani kell az ésszerű és takarékos intézményi szintű gazdálkodási feltételeket

Az egyes költségvetési szervek ésszerű és takarékos gazdálkodásának kereteit alapvetően ezen intézmények jogállásáról szóló szabályozás határozza meg. A **költségvetési gazdálkodást folytató szervezetek jogi státusának** általános – a közpénzügyi rendszer keretein belül történő – szabályozása és a közfeladatot ellátó szervezetek speciális szabályozása az egyik olyan kérdés, ahol több lehetőséget végig gondoló megoldás jöhet szóba. Fontos, hogy a közpénzek felhasználásának során érvényesüljenek az elszámoltathatósági, az átláthatósági és a teljesítmény követelmények.

A **hatékony gazdálkodás további feltétele a megfelelő információrendszer**, amelyet mindig meghatározott döntési szempontoknak megfelelően kell kialakítani. A szabályozásban szükséges, hogy az információs rendszer makro, mezo és mikro vonatkozásait világosan meg lehessen különböztetni és meg kell határozni ezen szintek összefüggéseit és kapcsolatait. Meg kell jegyezni, hogy az információkkal való gazdálkodás szervezése szorosan összefügg az egyes gazdálkodó egységek jogi és gazdálkodási státuszának konkrét szabályozásával.

Az információgazdálkodás fontos területe a **számvitel**, amely magában foglalja a könyvvézetés szabályait, a beszámolási rendszert, a számviteli politikát. A számviteli információk a mikro szinten keletkeznek, míg a mezo és a makroszinten alkalmazható információk konszolidálással jönnek létre. **Valójában egy olyan államszámviteli rendszer kialakítására lenne szükség, amely az államháztartási működés és gazdálkodás teljes vertikumát átfogja**, és nem korlátozódik a szűken értelmezett számviteli tartalomra.

2. 3. 12. A gazdálkodás szabályszerűségének és eredményességének fontos intézménye a belső irányítás rendszere

Az államháztartás belső irányítási rendszere magában foglalja a szervezet vezetése által kialakított célkitűzéseket, iránymutatásokat, működési eljárásokat és szabályokat. **E kontroll mechanizmus működése** szükséges ahhoz, hogy a szervezet biztosítsa küldetésének és különböző törekvéseinek gazdaságos, hatékony és eredményes teljesülését, a jogszabályoknak és a belső szabályoknak megfelelő működését, a szervezet vagyonának és információinak védelmét, a számviteli rendszer megfelelő minőségét, az éves pénzügyi beszámolók megbízható és időben történő elkészítését, a hibák és csalások elkerülését, felderítését.

A megújítandó szabályozás fontos feladata, hogy e területet, amelyet a mai szabályozás szintén elhanyagol, jelentőségének és a nemzetközi standardoknak megfelelően rendezze. Az új szabályozásnak tartalmaznia kell a belső irányítási mechanizmusok fogalmát, jelentőségét. Deklarálni kell, hogy az intézményi szinten kialakítandó belső irányítási rendszerek elemei és szerkezete feleljen meg a nemzetközi standardoknak. A belső irányítási rendszer részét képező függetlenített belső ellenőrzési funkcióval kapcsolatos alapvető követelményeket törvényi szinten indokolt rögzíteni, és meg kell szüntetni a jelenleg rendeleti szinten megvalósuló szabályozást.

Az ellenőrizhetőség már tárgyalt elvének érvényesülése első lépésben nem a külső és a belső ellenőrzés megerősítését jelenti, hanem azt, hogy a feladat meghatározás, a pénzek elosztása és a felhasználásról történő be- és elszámolás minden fázisában jelen legyenek azok a kontroll mechanizmusok, amelyeknek célja, hogy megakadályozzák a közpénzek nem rendeltetésszerű, nem gazdaságos és nem hatékony elköltését.

2. 3. 13. A közpénzek ellenőrzési rendszerének az új követelményekhez történő igazítása megkerülhetetlen

A közpénzekkel való gazdálkodás kitüntetett funkciója az ellenőrzés, ezért újra kell gondolni a **közpénzek ellenőrzésével kapcsolatos szabályozást** is. Az új szabályozás során szükség van magának az ellenőrzés rendszerének a felülvizs-

gálatára is. Egységes és világos szerkezetben kell megállapítani az ellenőrzési funkciókat ellátó szervezetek közötti munkamegosztást. Különösen fontos, hogy az ellenőrzési rendszer egészében **érvényesüljön az eredményesség, a hatékonyság és a gazdaságosság elve**. A hagyományos szabályszerűségi ellenőrzéseken túlmenően egyre nagyobb súlyt kell helyezni arra, hogy a tervek szakmai követelményei hogyan teljesülnek, továbbá egyre nagyobb súly helyeződik egyes szakterületek teljesítményeinek értékelésére.

Nemzetközi tendenciát vélhetünk felfedezni a külső ellenőrzések szerepének változásában. Ez nem jelenti feltétlenül a számvevőszéki jogosítványok bővítését, de a közpénzügyekre vonatkozó szabályozás egészének változása indokoltá teheti ezek pontosítását.

Az INTOSAI különböző dokumentumainak alapulvételével szabályozni szükséges a kormányzati szektor külső ellenőrzésének elveit. A külső ellenőrzés szerepének változása, feladatkörének kiszélesedése nemzetközi tendencia. Ennek kapcsán az Állami Számvevőszék ellenőrzési jogosítványait nem szükséges bővíteni, de a közpénzügyi szabályozás egészének változása indokoltá teheti ezek pontosítását. A számvevőszéki ellenőrzés egyre inkább az államháztartás pénzügyi kockázatainak feltárására koncentrálna, tevékenységében növekszik a törvényhozás számára végzett tanácsadói szerepe.

A belső ellenőrzés vonatkozásában a Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezetének (IIA) standardjait indokolt alkalmazni. A független belső ellenőrzés és a külső ellenőrzés kapcsolatait, egymásra épülését az INTOSAI standardoknak megfelelően kell szabályozni.

2. 3. 14. A közpénzügyi szabályozásnak kiszámíthatónak és viszonylag stabilnak kell lennie

A közpénzügyek szabályozása során kiemelt jelentőségű a stabilitás követelménye. Szükség van arra, hogy a gazdasági élet szereplői számára az **állam magatartása hosszútávra kiszámítható legyen**, a társadalom által elfogadottá váljon, és közbizalom öveze az új megoldásokat. A stabilitás azt is jelenti, hogy a közpénzügyi rendszerben kerülik a jogszabályok gyakori módosítását, ellentétben a mai gyakorlattal.

A kiszámíthatósághoz és stabilitáshoz a jogszabályok pontos alapos és körültekintő előkészítése is hozzátartozik (hatástanulmányok készítése, társadalmi egyeztetés, önkormányzati sajátosságok figyelembevétele), az egyes törvényi blokkok összhangjának megteremtése, a jogszabályok hatálybaléptetése időpontjának olyan meghatározása, amely kellő időt enged az alkalmazáshoz történő felkészülésre. A javasolt közpénzügyi szabályozás létrehozásához, a hazai gyakorlathoz képest teljesen új szemléletre, módszerekre, technikákra van szükség mind a tervezés, mind

a beszámolás, mind pedig a számvitel, az ellenőrzés és a pénzügyi irányítási rendszerben. Mindez igényli, hogy az új szabályok bevezetésére, életbe léptetésére fokozatosan kerüljön sor. Az, hogy mennyi időre van szükség valamely jogszabály alkalmazásával kapcsolatos felkészüléshez, törvényben nincs és nem is lehet meghatározva, azt minden egyes jogszabály megalkotásánál, a jogszabályba foglalt rendelkezések jellegének, mennyiségének és minőségének alapulvételével kell megállapítani.

2. 3. 15. A közpénzügyi rendszer kiszámíthatóságához, a közbizalom megteremtéséhez szükséges az alapvető szabályok Alkotmányba foglalása

A hatályos magyar Alkotmány nem tartalmazza a közpénzügyek rendszerszemléletű szabályozását. **A közpénzügyek Alkotmányban történő szabályozása** csak a parlamenti többség egyetértése mellett képzelhető el. A szabályozást azonban csak úgy lehet igazán teljessé tenni, és az akkor szolgálná legjobban az állampolgárok pénzügyi biztonságát, valamint a pénzügyi szereplők bizalmának növekedését, ha a legfontosabb közpénzügyi elvek érvényesítéséhez megteremthetők lennének az alkotmányos garanciák (Kiss, 1988).

Alkotmányos garancia lehetne például annak előírása, hogy a költségvetést minden naptári évre vonatkozóan el kell készíteni, és az Alkotmányban meghatározott időn belül annak teljesítéséről a zárszámadás keretében kell számot adni. Továbbá ilyen előírás lehetne az, hogy biztosítani kell a költségvetés kiadási és bevételi oldala közötti egyensúlyt. Az Alkotmányban a zárszámadás funkcióját illetően rögzíteni kellene, hogy az nem más, mint a kormány elszámolásának betérjesztése, országgyűlés által történő elfogadása pedig a kormány számára adott felmentvény a további kötelezettségek alól. Az ún. „salátatörvények”-kel ellentétben a költségvetési és zárszámadási törvények más törvények módosítását nem tartalmazhatják.

A központi költségvetés jelentőségét tekintve kiemelkedik az államháztartás rendszeréből, ezért néhány speciális szabály vonatkozna rá. Így mindenekelőtt az a követelmény, amely szerint az Alkotmányban és a törvényekben foglalt állami feladatok és egyéb kötelezettségek fedezetét a költségvetésben biztosítani kell. A költségvetést olyan részletezettséggel kell összeállítani, hogy e rendelkezés megvalósulása megállapítható legyen.

Az államháztartás egyensúlya fenntarthatóságának biztosítása az állam eladósodása növekedésének megakadályozása érdekében fontos. Ettől az elvtől csak rendkívüli helyzetben lehet eltérni. A részletes szabályokat pedig törvényben kell előírni (Borsa, 2008).

Egy új alkotmány közpénzügyi fejezetének továbbra is tartalmaznia kell az Alkotmányban jelenleg is megtalálható, az Állami Számvevőszékre, a Magyar Nemzeti

Bankra vonatkozó szabályokat, bár az új közpénzügyi szabályozás törvényi megalapozásához e tárgyköröket az Alkotmányban nem feltétlenül szükséges újraszabályozni.

2. 4. A költségvetés tervezési, gazdálkodási és beszámolási folyamatának korszerűsítése

Az előttünk járó országok közül sokan bebizonyították, hogy a közszektor egészével, ágazataival és az egyes szereplőivel szembeni teljesítménykövetelmények jóléti többletet eredményeznek. Különösen fontos a teljesítményorientáltság elvének már a tervezés során történő érvényesítése, hiszen a gazdálkodás eme mozzanata döntően determinálja a gazdálkodás többi folyamatát. Az előirányzatok tervezésekor be kell mutatni a javasolt kiadás célját, a cél elérésének módját, a javasolt erőforrások és kiadási összeg indoklását. A célok megjelöléséhez és számonkéréséhez széles körben alkalmazni kell a **teljesítményindikátorokat**. Előirányzatváltoztatás esetén ugyanezt a követelményt kell érvényesíteni.

A hazai költségvetési tervezési gyakorlat átfogóan és részleteiben is megújítandó. A jelenlegi **bázisalapú tervezés alkalmatlan mind a teljesítménykövetelmények érvényesítésére**, mind a szükséges szerkezeti változások megalapozására. A maradványtervezés jelenlegi gyakorlata egyoldalú fiskális szempontokat közvetít a szektor szereplői felé, akik megfelelő technikákkal formálisan alkalmazkodnak ezekhez a megszorításokhoz, de gazdálkodásuk lényegi megújítására nem képesek. A pénzügyi egyensúlyi célok megkövetésének nincs alternatívája, azonban mélyreható változások nélkül az egyensúlyi problémák újratermelődése törvényszerű.

A teljesítményorientáltságot biztosítja a **programalapú költségvetés** gyakorlatának meghatározott kiadási területekre történő bevezetése, illetve előírása, a költségvetés végrehajtásának monitoringja, illetve a teljesítmény-mérés, a teljesítményellenőrzés intézményesítése.

A kiadási oldal tervezését két nagy csoportban kell végezni. A kiadások egy része továbbra is intézmény-centrikus módon, a szükségesnek látszó kapacitások fenntartásának erőforrás igényéből szükséges tervezni. Az új közpénzügyi szabályozásban ezt a rész „intézményi költségvetési rend” megnevezéssel lehetne illetni. (Meg kell jegyezni, hogy e megfogalmazás szerint az intézmény alatt nem szervezetet kell érteni. Egy intézmény – például a rendőrség – állhat több önállóan gazdálkodó költségvetési intézményből, szervezetből.) Jellemzően ez az elv a közhatalmi szervezetekre, vagyis az államhatalmi, igazgatási, igazságszolgáltatási, védelmi és rendvédelmi területekre vonatkozhat. E területen a feladatellátás csak kivételként lehet nem költségvetési rendben gazdálkodó szerv feladata. A szavazati egység ebben az esetben az intézmény. Az intézmény vonatkozásában néhány jellemző természetes inputadat (létszám, irodai terület, berendezések száma stb.) is alapja az előirányzatnak. A

költségvetési döntésnek itt a tervezett erőforrások jogosságának elismerésére kell vonatkoznia. E kapacitások tervezése nem feltétlenül jelenti a bázisból történő tervezést. Lehetséges, hogy különböző átvilágításokkal az adott kapacitás más erőforrás-kombinációval is biztosítható, és az is elképzelhető, hogy új feladat esetében nullbázisú tervezéssel állítható elő a kiadási tétel. A lényeg ebben az esetben az, hogy konkrét szolgáltatásmennyiség (például elítéltek száma) és hatás (például rablások számának csökkenése) nem kérhető számon. Szakmai törvények módosításakor – például, ha változtatni kívánnak a börtönökkel kapcsolatos szakmai paramétereken – a pénzügyi hatástanulmányt az adott erőforrás-paraméterek kivetítésére lehet alapozni.

A teljesítményorientáció fokozása érdekében kívánatos lenne, hogy a kiadások jelentős része programalapon kerüljön megtervezésre, és ez az arány – a felkészültség javulásának köszönhetően – az évek során egyre növekedjen. Programalapú költségvetésnél még az is döntési kérdés, hogy a feladatot milyen jogállású szerv lássa el, mivel közpénzekből finanszírozott programok eredményes lebonyolítására költségvetésen kívüli szervek is alkalmasak lehetnek.

A programok lehetnek állandó és időleges programok. Az állandó programok esetében vannak olyan kiadási előirányzatok, amelyek korábbi döntések alapján determináltak, ezekről újabb, vagy külön szavazás nincs. A tervezési dokumentumban tehát egyrészt tájékoztató jellegű, másrészt a korábbi determinációból adódóan kötelezően végrehajtandó, valamint a tényleges döntés tárgyát képező (szabad) előirányzatok lesznek. Itt van jelentősége azon követelmény érvényesítésének, hogy a különböző szakmai-szolgáltatási törvények elfogadásához pénzügyi hatástanulmány tartozzon. Ennek birtokában tudja a politikai testület költségvetési jogát gyakorolni. A programköltségvetés vázlatos felépítését a 4. sz. ábra mutatja be.

A programköltségvetés felépítése

	Főprogram	Program	Alprogram
Jelleg	Kormányzati funkció	Szavazati egység	Intézkedés
Döntéshozó	Országgyűlés	Országgyűlés/vagy helyi önkormányzat képviselőtestülete	Kormány/helyi önkormányzat képviselőtestülete
Felelős	Tárcavezető vagy megbízottja	Szakállamtitkár vagy megbízottja	Intézményvezető vagy megbízottja
Hozzávetőleges darabszám	30-40	200-300	1500-2000
Példa 1.	Oktatás	Felsőoktatás	Képzési területenként felvételi keretszám meghatározása
Példa 2.	Környezetvédelem	Szennyvíztisztítás	Szennyvíztisztító megépítése
			Bírságok emelése
Példa 3.	Oktatás	Közoktatás	Normatív állami hozzájárulás pedagógus álláshely szerinti finanszírozása
			Önkormányzati szerepvállalás kidolgozása

Forrás: saját szerkesztés

A költségvetés teljesítményalapokra helyezése a végrehajtásról történő beszámolásban is új megközelítést igényel. A beszámolásnak nem csak az elszámoltatás, hanem a teljesítmények alakulásának a bemutatása is fontos funkciója. A programalapú költségvetés gyakorlata alá tartozó egységeknél az időszakos jelentéseken és a zárszámadásban való beszámolás mellett szükség van a program (beruházás, kormányzati akció) életciklusához igazodó, vagyis annak eredményei bemutatására irányuló jelentésekre is. Az intézményi költségvetési rendben működő területeken csak a monitoringra épülő jelentés és zárszámadás szükséges. A zárszámadási do-

kumentum számszaki pénzügyi beszámolóból és a végrehajtásról szóló jelentésből kell, hogy álljon.

Személyes meggyőződésem, hogy nem halogatható tovább az új tervezési metodikára történő átállás, mivel azt minél később kezdik el, annál kisebb az esélye annak, hogy a párhuzamosan folyó közpolitikai reformok elérhetik tényleges céljukat.

A teljesítményorientáltság elvének gyakorlati érvényesítése a tervezés korszerűsége mellett legfőképpen a belső irányítási rendszer minőségétől függ. Ez alatt értem azt a rendszert, amelynek révén a Kormány (önkormányzat), a minisztériumok a hozzájuk tartozó intézmények (előirányzatok, alapok) gazdálkodását irányítják, illetve az egyes költségvetési intézményeken belüli irányítási rendszereket. Az utóbbi években a belső irányítási rendszerek fejlesztése több nemzetközi szervezet számára kulcsfontosságú témává vált. Ennek során meghatározták a belső irányítási rendszerekkel kapcsolatos legfontosabb követelményeket és e témakörben számos standardot alkottak. Egyes nemzetközi szervezetek a támogatások, hitelek folyósítását ahhoz a feltételhez kötik, hogy a pénzfelhasználásában közreműködő szervezetek megfelelő belső irányítási rendszerrel rendelkezzenek. Az EU közös költségvetéséből származó forrás igénybevételenek a minimális feltétele is az, hogy a pénzeket fogadó hazai szervezetek belső irányítási rendszere feleljen meg az EU által meghatározott kívánalmaknak. E nemzetközi tendenciák ellenére a hazai szabályozás nem súlyának megfelelően kezeli e kérdéskört: a kormányzati, illetve önkormányzati szintű belső irányításra szinte alig vannak előírások, és az egyes intézmények is túlzott önállósággal, központi követelmények részletes megfogalmazása nélkül alakíthatják ki belső irányítási rendszerüket. Az elmúlt években néhány szakmai kérdésben (például kockázatelemzés) történt előbbre lépés. A belső irányítási rendszer általános alulszabályozottsága miatt túl nagy hangsúly helyeződik a belső ellenőrzési rendszerre, amelynek esetében viszont megítélésem szerint túlszabályozás érvényesül.

Mind a költségvetési tervezés, mind a folyamatos teljesítményértékelés feltételezne egy olyan vezetői információs rendszert, amely megalapozott és az elszámolás, beszámolás információiból közvetlenül levezethető adatokon alapul, de ezeknél nyilván több. A programalapú költségvetési gyakorlat követésének előírása jelentős előrelépést jelenthetne e téren. A lehetséges megoldások eldöntése előtt szükséges a nemzetközi legjobb gyakorlatok, ezek rendszerbeli beágyazottságának és jogszabályi környezetének tanulmányozása. A vezetői információs rendszerrel kapcsolatosan csak ennek létét szükséges előírni oly módon, hogy a törvényalkotó felhatalmazza az érintett kormányzati szervet, illetve helyi önkormányzatot ennek rendeleti úton történő kialakítására.

2. 4. 1. Hogyan tovább?

A közpénzügyek szabályozását szolgáló tézisek megfogalmazása a konszenzushoz szükséges közös nevező megtalálását szolgálhatja, amelyek a közpénzügyi szabályozás korszerűsítését elősegítendő munkák katalizálására irányulnak. A cél tehát nem a részletes szakmai kodifikáció azonnali megkezdése, mivel ebben az esetben is – a jogalkotási törvény előírásaival összhangban – a szabályok megalkotását megelőzően szükség lenne részletes hatástanulmányok kidolgozására. Ennek során a korszerűbb, de szigorúbb szabályozás általános felmérése mellett különös figyelmet kell fordítani az új feladatok ellátásához szükséges intézményi strukturális változtatásokra, a bevezetés feltételeinek megteremtésére, valamint arra, hogy az államháztartás központi és helyi szintjeire vonatkozó szabályok kellően differenciáltak, de ugyanakkor összehangoltak legyenek.

Az Állami Számvevőszék által elkészített tézisek javaslatokat tartalmaznak a feladat elvégzésének előmozdítása érdekében. Az Országgyűlés egyetértve a kidolgozott tézisekkel, felkérte a Kormányt, hogy az elvégzendő jogalkotási munka során azokat megfelelően hasznosítsa. A Pénzügyminisztérium ennek érdekében első lépésként kidolgozta a költségvetési rendszer megújításának egyes kérdéseiről szóló koncepciót, amelyet az öt parlamenti párttal történő egyeztetést kezdeményezve nyilvánosságra hozott. **(Pénzügyminisztérium, 2007)**. A koncepció egyeztetése kapcsán merült fel az igény annak megvizsgálására, hogy a kitűzött célok megvalósítását hogyan lehetne technikailag egyszerűbben, és a kétharmados többséget igénylő törvények elfogadása, illetve módosítása nélkül is megközelíteni, amennyiben a koncepcióban foglaltakra vonatkozóan nem sikerül politikai konszenzust kialakítani. Fontos lenne ugyanis, hogy mindenképpen megtörténjen az áttérés a szabályalapú költségvetési tervezésre, és annak törvényi formába öntése jelzés lehetne a külső pénzügyi-gazdasági világ felé is.

2. 4. 2. Miért merülhet fel az igény a koncepcióban foglaltaknál könnyebben megvalósítható alternatíva megtalálására?

A címben megfogalmazott kérdés megválaszolásához a koncepcióban megfogalmazott elemeket lenne célszerű kiemelni.

1./ Stabil költségvetés-politikai szabályrend és ezt biztosító intézményrendszer létrehozása érdekében módosítani szükséges az Alkotmányt, az Országgyűlés Házszabályát, az Állami Számvevőszékről szóló törvényt és a helyi önkormányzatokról szóló törvényt, továbbá az Alkotmány alapján minősített többséggel elfogadandó, a közpénzügyi felelősségről és az Országgyűlés Költségvetési Hivataláról szóló új törvényt.

2./ Az új törvény a költségvetés-politikai szabályok körében meghatározná az adósságszintet, a költségvetés elsődleges egyenlegét és az önkormányzati adósság mértékét. A költségvetési eljárási szabályok előírnák a középtávú költségvetési terv készítését, azt, hogy az Országgyűlés által már elfogadott törvények nem eredményezhetik a költségvetési egyenleg romlását, továbbá a törvény új elveket határozna meg a költségvetési előirányzatok túllépése esetén szükséges lépésekre, illetve biztonsági tartalék képzésére kötelezné a Kormányt. Az új költségvetési metódus azt eredményezné, hogy a Parlament csak azokról a tételekről dönt az éves költségvetési törvény keretében, amelyek a makrogazdasági vagy demográfiai folyamatok által, illetőleg az egyes szaktörvények által nem eleve determináltak. Az új tárgyalási rend miatt módosítani szükséges a Hárszabálynak a költségvetési törvényjavaslat tárgyalására vonatkozó szabályait, továbbá – a költségvetési egyensúly biztosítása céljából – a törvényjavaslatok tárgyalásának általános szabályait.

3./ A koncepció szerint létre kellene hozni az Országgyűlés szerveként az Országgyűlés Költségvetési Hivatalát (a továbbiakban OKH), amely a Kormánytól függetlenül, párt-semleges intézményként prognózisokat és becsléseket készít a költségvetési törvényjavaslatról és a tárgyalandó egyéb törvényjavaslatok költségvetési hatásáról. Az új szabályozás értelmében az Állami Számvevőszék nem vizsgálná a jövőben a törvényjavaslat makrogazdasági megalapozottságát. A törvényjavaslat előzetes vizsgálata az OKH feladata lenne, természetesen megfelelő jogosítványokkal felruházva, az ÁSZ csak a költségvetés végrehajtását ellenőrizné.

4./ Az Alkotmány-módosítás tartalmazná

- a fenntartható és átlátható gazdaság- és költségvetés-politika követelményét;
- a költségvetési és zárszámadási törvény tárgyát, alapvető tartalmát;
- az átmeneti gazdálkodásra vonatkozó szabályokat, amennyiben az Országgyűlés nem alkotta meg a költségvetési év kezdetéig a szükséges törvényt;
- az OKH státuszára, feladatára, elnökének kétharmados megválasztására vonatkozó szabályokat;
- az ÁSZ feladatainak módosulását (melyet át kell vezetni az ÁSZ-ról szóló törvényen is);
- a közpénzügyi felelősségről és az OKH-ról szóló törvény kétharmados többséggel való elfogadásának követelményét.

5./ A helyi önkormányzatokról szóló törvény módosításának tárgya az önkormányzatok hitelfelvételét korlátozó szabály hatályon kívül helyezése, mert az eladósó-

dást, vagyonfelélést megakadályozó új rendelkezések az új törvénybe épülnének be.

6./ A koncepció alapján a törvényt 2007. év őszén fogadta volna el az Országgyűlés, az új típusú költségvetési rendszer – fokozatos bevezetés után – 2012-től működött volna teljes terjedelemben.

A koncepcióban foglaltak megvalósíthatóságával kapcsolatban viszonylag egyöntetűen az alábbi vélemények fogalmazódtak meg:

1. Az elemzők egyetértettek abban, hogy a javasolt költségvetés-politikai főszabály (az adósságállomány reálértéke nem nőhet) a GDP dinamikus növekedésnek az időszakában jól szolgálja az adósságállomány GDP-hez mért arányának gyors csökkenését. Ugyanakkor a javaslatot véleményező külföldi és hazai szakemberek – akik között kiemelendő az IMF delegáció, amely e kérdéskört hazánkban a helyszínen is behatóan vizsgálta és véleményezte – szinte egységesen azon az állásponton voltak, hogy e szabály nem eléggé transzparens, nehezen indokolható, mivel az egyensúlyi követelményt elszakítja a gazdaság teljesítményétől. Ráadásul az ehhez kapcsolt költségvetési döntési rendszer szinte áttekinthetetlenül bonyolult. Nem véletlen, hogy az ilyen szabályt egyetlen országban sem vezettek be. A javasolt szabály elvetését senki sem indítványozta, viszont alternatív, a nemzetközi gyakorlatban már kipróbált megoldások keresésére bíztattak.

2/ Az átláthatóságot szolgáló szabályokat, a független költségvetési véleményező szervezet bekapcsolását a költségvetési egyensúly megőrzésének intézményrendszerébe pozitív fejleményként értékelték, annak megjegyzése mellett, hogy az OKH létrehozásán kívül más – egyszerűbben kiépíthető és működtethető – javaslatok is megfogalmazódtak (Költségvetési Tanács, ÁSZ).

3/ Igen komoly aggályok merültek fel viszont az önkormányzati adósság szabályozására vonatkozó elgondolással szemben, amelyet általános vélemény szerint nem lehet kiforrott javaslatnak tekinteni. A Koncepcióban nincs utalás a forrásszabályozás átalakítására, a differenciálatlan feladat- és hatáskör telepítéséből fakadó hatékonysági problémák megszüntetésére, az állami feladatok konkrét tartalmának meghatározására. Ez akkor is hiányosság, ha nem minden elemet kell ezek közül a javasolt törvényben szabályozni.

4/ A jogalkotásról szóló törvény értelmében a jogszabály megalkotása előtt – a tudomány eredményeire támaszkodva – elemezni kell a szabályozni kívánt társadalmi-gazdasági viszonyokat, meg kell vizsgálni a szabályozás várható hatását és a végrehajtás feltételeit. Erről a jogalkotót tájékoztatni kell. A Kormány ügyrendjének 2007. júliusában történt módosítása erősítette e követelményt, és e szerint a jövőben elvileg nem kerülhet a Kormány elé törvényjavaslat döntésre hatásvizsgálat nélkül. A Koncepció teljesülése esetén alapvetően változna meg a költségvetési

tervezés módszere, a költségvetés-politikai főszabály 2/3-os többséggel történő elfogadása hosszú időre meghatározná a mindenkori kormányok mozgásterét, új szervezet (szervezeti egység) jönne létre a költségvetési tervezés vizsgálatára, meglévő szervezetek (PM, ÁSZ, Országgyűlés költségvetési ügyekkel foglalkozó bizottsága) feladatai változnának meg, az önkormányzatokra vonatkozó egyensúlyi szabályok új követelményeket támasztanának gazdálkodásukkal szemben. Részletes hatásvizsgálatokat kell ezért elvégezni a szabályozás minden elemére külön is, továbbá fel kell mérni e szabályok egymásra hatásának lehetséges következményeit. Nem ismert, hogy elkészültek-e a szükséges hatásvizsgálatok.

5/ Felmerült az a kérdés is, hogy szükséges-e a mindenkori parlamenti többség költségvetéssel kapcsolatos jogkörét 2/3-os többséggel elfogadott törvényekben korlátozni. Meg lehet-e akadályozni az Országgyűlést - a legfőbb szuverént – abban, hogy például választási években az éves költségvetési törvény elfogadása során az államháztartási egyensúlyt szándékosan a tisztán közgazdasági szempontból, a kívánatosnál kevésbé javítsa? Ez a törekvés elvileg korlátozható lenne, ha az egyensúlyi szabályt 2/3-os többséggel kellene megszavazni, és ettől az éves költségvetés készítése során is csak 2/3-os többséggel lehetne eltérni. Egy ilyen megoldás célszerűsége szakmailag nem egyértelmű. A szigorú költségvetés-politikai szabályok pozitív jelzésként szolgálhatnak ugyanakkor a nemzetközi szervezeteknek és a tőkepiacok számára. A megoldás azt mutatná, hogy Magyarországon a pénzügyi stabilitás a választási ciklusoktól független. A növekvő külső hitelesség pedig a kamatlábak további mérséklődését segíthetné elő. Következésképpen, ha megteremthető a 2/3-os többség az államháztartási egyensúlyt stabilizáló költségvetés-politikai szabályok elfogadásához, illetve az Alkotmány, annak szükséges módosításához, hogy ezt a tárgykört is 2/3-os törvény szabályozza, akkor célszerű élni ezzel a lehetőséggel. (Természetesen ehhez a politikai kultúrának is változnia kellene.)

2. 4. 3. Lehetőség a költségvetési fegyelem egyszerűbb eszközökkel történő megszilárdítására

A politikai pártok közötti megegyezés nehézségeit látva felmerül az a kérdés, hogy lehet-e a költségvetési fegyelmet egyszerűbb eszközökkel megszilárdítani. A Pénzügyminisztérium koncepciójában (PM, 2007) olyan alternatívát próbál találni, amely szerényebb kiinduló keretben ugyan, de jól szolgálhatná a költségvetési fegyelem megszilárdítását, a szabályok nem túl bonyolultak, nem igényelnek kétharmados többséggel elfogadható törvényeket, és már rövid időn belül éreztetik hatásukat. A javaslatnak elsősorban a középtávú tervezés megerősítésére, illetve a költségvetési elszámolási szabályoknak a legjobb nemzetközi gyakorlatokhoz való közelítésére vonatkozó elemeit lehetne a lehető leghamarabb bevezetni, kiegészítve az OECD, az IMF, az MNB szakértőinek és több hazai szakembernek az ide illeszthető javaslataival. E javaslatok, valamint a „Tézisekben” már megfogalmazott

elvek alapján megpróbálok felvázolni egy olyan költségvetési szabályrendszert, amelynek mentén remélhetően megteremthető lenne a szakmai és politikai konszenzus, és így a költségvetési tervezésre, gazdálkodásra már viszonylag hamar jelentős pozitív hatást gyakorolhatna.

2. 4. 4. Költségvetés-politikai szabályok

Mindenek előtt szükséges számolni egyes költségvetés-politikai szabályokkal, amelyeket mindenképpen figyelembe kell vennünk.

1. Az Európai Unióhoz való csatlakozáskor Magyarország kötelezettséget vállalt az EURO bevezetésére, melynek előfeltétele az ún. maastrichti kritériumoknak való megfelelés. E kritériumok a költségvetési deficit és az államadósság GDP arányos mértékére felső korlátot állapítanak meg. A hazai költségvetési-politikai szabályok kialakításakor e kritérium teljesítését minimumkövetelménynek kell tekinteni (bár e kritérium megfelelő voltát egyre többen megkérdőjelezzik).
2. A maastrichti kritériumok önmagukban nem elegendőek ahhoz, hogy Magyarország számára költségvetés-politikai szabályként szolgáljanak, mivel
 - A túl aggregált mutatószámok a költségvetési tervezés során közvetlenül nem alkalmazhatóak,
 - nem tartalmazznak explicit preferenciát a tekintetben, hogy a tagországok az államháztartási egyensúlyt elsősorban az állami kiadások csökkentésével ériék el,
 - nem fejtenek ki anticiklusos hatást,
 - számos tényező miatt Magyarország számára a kritériumokban foglaltaknál szigorúbb szabályok alkalmazására lenne szükség.
3. A fentiekből következően a jelenlegi helyzetben szükséges tehát, hogy a magyar költségvetés-politikai szabályrendszer
 - a maastrichti deficit- és államadósság-szabály minimumkövetelményeinél szigorúbb feltételeket állapítson meg,
 - tartalmazzon olyan elemeket, amelyek nemcsak hogy garantálják, de ki is kényszerítik e feltételek biztonságos teljesülését,

- az egyensúly megteremtésének eszközeként az állami túlköltekezés mérséklését, majd megszüntetését, és ezen keresztül a gazdasági növekedés gyorsítását preferálja.

A jelzett kritériumok alapján tehát egy átfogó költségvetés-politikai szabály kialakítása helyett egy olyan tervezési, tartalékképzési és kiadáskorlátozási keretrendszer kialakítására lenne szükség, amely biztonságosan teljesíti a szigorúbb kritériumokat.

4. A keretrendszernek a középtávú tervezésre kell épülnie, melynek jogi alapja az, hogy az Országgyűlés minden év elején önállóan a tárgyévén túl további három esztendőre kitekintő költségvetési kerettörvényről döntsön, tehát ne az éves költségvetési törvény részeként hagyja ezt jóvá, mivel az éves költségvetés tervezési és döntési mechanizmusában a középtávú kérdések óhatatlanul háttérbe szorulnak a rövid-távú érdekekkel szemben. A középtávú tervezést a gördülő tervezés elvére kell építeni. Az egyensúlyi cél szem előtt tartásával a törvénynek valamennyi év tekintetében meg kell határoznia

- az éves deficit mértékét, majd ebből levezetve
- az elsődleges egyenlegre vonatkozó követelményt,
- az elvonások tervezett szintjét (az adóbevételek/GDP kívánatos mértékét), majd ebből és a GDP várható növekedéséből kiindulva előrejelzést ad a várható bevételekre,
- az egyensúlyi követelmények biztonságos teljesítéséhez szükséges tartalékokat,
- az összes kiadást, és ezen belül az összevont kiadási (támogatási) plafonokat.

A törvénynek a Kormányt köteleznie kell arra, hogy a következő évek költségvetési törvényjavaslatát, illetve az azt megalapozó szakmai törvényjavaslatokat a szóban forgó törvényben foglaltaknak megfelelően készítse el és nyújtsa be az Országgyűlésnek.

5. Az egyensúlyi célok biztonságos teljesítését három tartaléktípus biztosíthatná:

- a bevételi tartalék, amely abban az esetben használható fel, ha a gazdasági növekedés visszaesése, előrejelzési hiba vagy más ok miatt az államháztartás bevételei nem teljesülnek;

- a kiadási tartalék, amely akkor használható fel, ha a törvényben meghatározott ún. kötelező kiadási tételek túllépik a tervezett mértéket, vagy rendkívüli kiadások válnak szükségessé;

- vagy az árfolyamkockázattal kapcsolatos speciális tartalék, amely biztosítja, hogy a forint leértékelődése esetén se növekedjék az államadósság reálértéke.

6. Az egyensúlyteremtés, illetve –őrzés érdekében az a szemlélet, illetve szabály is érvényesítendő, hogy a tervezett felülmúló bevételek, valamint az előirányzattól elmaradó kiadások esetén a bevételi többlet, illetve a kiadási megtakarítás kizárólag a hiány csökkentésére, azaz az egyensúly javítására legyen felhasználható.

7. A kiadási plafonok tekintetében el kell dönteni, hogy az egyes évekre meghatározott kiadási plafonok a költségvetési kiadások valamennyi tételét átfogják-e, vagy pedig inkább azzal célszerű számolni, hogy bizonyos kiadási tételek esetén a vonatkozó szaktörvényekben kell eldönteni a korlátozásokat. Itt elsősorban olyan kiadásokról lehet szó, amelyeknek a törvényben (illetve a tervben) foglaltaktól eltérő alakulását jobbra makrogazdasági és/vagy demográfiai tényezők, hatásmechanizmusok okozzák. Kívánatos, hogy a költségvetés készítésében a programalapú tervezés is megjelenjen. Ebben az esetben az egyes főprogramok kiadási tételeire is önálló plafonokat kell majd megállapítani.

Az éves kiadási plafonok azt jelentik, hogy az adott éves költségvetési törvényjavaslatban a vonatkozó kiadási előirányzatok nem haladhatják meg a plafonokat. A kormány a különböző kiadási plafonokhoz tartozó előirányzatok között csak korlátozott mértékben átcsoportosításokat hajthat végre. A kormány mozgásterének bővítése érdekében az Országgyűlés a fel nem osztott kiadásokra is megállapíthat egy kiadási plafont, amelynek erejéig a kormány szabadon megnövelheti az éves költségvetési törvényjavaslat előirányzatait.

A kiadásokat teljes körűen kell értelmezni, azaz ide kell sorolni az adókedvezményeket, valamint azokat az ún. költségvetésen kívüli tételeket is, amelyek közvetlenül nem jelennek meg kiadási előirányzatként az éves költségvetési törvényben, de ha ilyen kötelezettségek keletkeznek, azok rontják az államháztartás egyenlegét. A kiadási plafonok felvázolt rendszerének a legfontosabb célja az, hogy a Kormány és az Országgyűlés elsősorban az állami kiadások tervszerű csökkentésével javítsa az államháztartási egyensúlyt. Emellett e rendszer anticiklusos hatású is, mivel az egyes kiadáscsoportok felsőkorlátját függetleníti az éves GDP alakulásától.

2. 4. 5. Intézményi és egyéb garanciák

A költségvetési tervezés javasolt új rendszere elvileg azt feltételezi, hogy a kitzűzött egyensúlyi célok teljesülnek. A célok teljesülését azonban több dolog is veszélyeztetheti. **A főbb veszélyforrások a következők lehetnek:**

- a várható kiadásokat a költségvetési törvényjavaslat nem veszi teljes körűen figyelembe,
- a kiadások és a bevételek tervezésénél szándékos alul-, vagy felültervezés történik, vagy súlyos szakmai hibákat vétének,
- a tervezett tartalékok nem elégségesek a kockázatok kiküszöbölésére,
- az Országgyűlés nem a hároméves kerettörvényben rögzített egyensúlyi céloknak megfelelő éves költségvetést fogad el,
- az önkormányzatok túllépik a rendelkezésükre álló előirányzatokat (kereteket).

A továbbiakban érdemes végig gondolni, hogy a jelzett veszélyforrások mérséklése érdekében milyen garanciális szabályokra lenne szükség.

1. A korábbi kötelezettségvállalásokból adódó problémák eltitkolásának elkerülése érdekében törvényben kell rögzíteni, hogy a költségvetési tervezés során teljes körűen számba kell venni mindazokat a tételeket, amelyek hatással lehetnek a költségvetési egyenleg alakulására. E tételekre is kiadási plafonokat kell megállapítani. A költségvetés hitelességébe vetett bizalmat nagymértékben erősítené, ha a pénzügyminiszternek, illetve az egyes minisztériumok költségvetési tervezéssel foglalkozó vezető beosztású munkatársainak – a gazdálkodás más területeiről már ismert módon – „teljességi nyilatkozatot” kellene tenniük, amelyben kijelentik, hogy semmilyen adatot nem titkoltak el, és a költségvetést legjobb szakmai tudásuk alapján állították össze. Így adatok szándékos eltitkolása, meghamisítása esetén lehetővé válna a személyes felelősség megállapítása.
2. Erősíteni kell a költségvetési tervezés ellenőrizhetőségének és ellenőrzésének intézményi feltételeit. Az ellenőrizhetőség elősegítése érdekében meg kell határozni, és nyilvánosságra kell hozni a bevételek és a kiadások tervezésénél alkalmazandó kockázatelemzések és hatászámítások elveit és módszereit. Javítani kell a költségvetési prezentáció átláthatóságát. A számításokat és az azokat megalapozó valamennyi információt időben át kell adni az ellenőrzést végző szervezeteknek, biztosítva a folyamatos konzultáció lehetőségét. A költségvetési tervezés ellenőrzését egy kormánytól független szervezetnek kell végeznie, amelyhez megfelelő szakmai tekintéllyel és kapacitásokkal rendelkezik.
3. Az egyes tartaléktípusok minimális mértékét törvényben szükséges rögzíteni, valamint meg kell tiltani azoknak a céltól eltérő felhasználását. A költségvetést ellenőrző független ellenőrző szervezetnek előzetesen vélemény-

nyeznie kell a tervezett tartalékok elégségességét, szükség esetén javaslatot kell tennie azok megváltoztatására, emelésére.

4. Fennállhat annak a veszélye is, hogy az Országgyűlés szakmai tévedésből fogad el az egyensúlyi célokkal ellentétes költségvetési törvényt. Ez leginkább kétféle módon történhet meg:

- olyan módosító indítványokat fogad el, amelynek tényleges költségvetési kihatása lényegesen nagyobb az előterjesztő által becsült hatásnál;
- olyan módosító indítványokat fogad el, amelyek együttesen nagyobb egyensúlyromlást idéznek elő, vagy a következő évekre növelik meg a determinált kiadásokat.

Az első probléma megoldása érdekében meg kell teremteni a tényleges feltételeit annak, hogy az Országgyűlés költségvetési ügyekkel foglalkozó bizottsága a módosító indítványok hatáselemzését ellenőrizni tudja. A második probléma megoldása érdekében alkalmazni lehet a „költségvetési inkoherencia” intézményét. Ez azt jelenti, hogy az elfogadott módosító indítványok alapján adódó egyenleg nem koherens az egyensúlyi célokkal, akkor az Országgyűlés költségvetési ügyekkel foglalkozó bizottsága – megfelelő konzultációkat követően – az egyensúly helyreállítását célzó módosító indítványt tehet, amit az Országgyűlés egyszerű többséggel elfogad.

5. A költségvetési egyensúly biztosítása, az állam eladósodásának elkerülése, a megalapozott költségvetési tervezés érdekében hazánkban is indokolt, hogy a szabályalapú költségvetési rendszer bevezetésén túl egy, a Kormánytól független, megfelelő szaktudással rendelkező szervezet, vagy intézmény ellenőrizze a költségvetés megalapozottságát, végezze el a kockázatelemzést és készítse el a hatástanulmányokat. Ez a szervezet természetesen nem vonhatja el sem a Kormánytól, sem pedig az Országgyűléstől a döntési jogkört. Szerepe az előzetes kontroll, mintegy szakmai tanácsadás a döntéshozók számára, akik ezen ismeretek birtokában dönthetnek a költségvetés elfogadásáról.

- a független elemző, ellenőrző szervezet feladatának mind a 3 éves költségvetési kerettörvény-javaslat, mind az éves központi költségvetésről szóló törvény-javaslat megvizsgálására és előzetes értékelésére ki kellene terjednie. Az ellátandó feladatok: a költségvetési tervezés szakmai módszertani megalapozásában való közreműködés, a kormányzat által nyilvánossá tett módszertan alapján készített előrejelzések kontrollja, valamint a költségvetési pozíció éven belüli rendszeres értékelése.
- A független szervezet számára elegendő időt kell biztosítani vizsgálataira, hogy megalapozott, alapos véleményt tudjon kialakítani, és a szabályoknak

azt is tartalmazniuk kell, hogy az Országgyűlés csak az ellenőrző szervezet jelentésének benyújtását követően kezdheti meg az említett törvényjavaslatok tárgyalását.

- Az, hogy milyen megoldás szolgáljon a független ellenőrző szervezet létrehozására, többféle megoldás is látszik. A legfontosabb szempont azonban nem a szervezet, vagy szervezeti forma kell, hogy legyen, hanem a szervezet által ellátandó feladatok alapos és részletes meghatározása. A feladatok ismeretében lehet igazán csak a szervezeti formát meghatározni. Míden esetre a szervezeti forma megoldására három változat szerepelt az elképzelésekben. A felmerült változatok: Országgyűlési Költségvetési Hivatal (OKH), Költségvetési Tanács, Állami Számvevőszék. **Mindhárom lehetőség megoldás mellett is és ellene is szólnak érvek.**
 - a) Az OKH egy új intézmény létrehozását tenné szükségessé, megfelelő szervezet kialakításával, létszámmal, elhelyezéssel, amely egy viszonylag drágább megoldást jelentene. Tevékenységét csak több év múlva tudná teljes körűen ellátni, tekintélyét is csak fokozatosan tudná kivívni. Az intézmény függetlenségének biztosításához szükséges, hogy vezetőjét (vezetőit) kétharmados többséggel válassza meg az Országgyűlés.
 - b) A Költségvetési Tanács az Országgyűlés által kétharmados többséggel megválasztott tekintéllyel rendelkező, független személyekből állhatna, melynek "hivatalból" tagja lehetne az Állami Számvevőszék és a Magyar Nemzeti Bank elnöke. Ez a megoldás is csak akkor lehet életképes, ha a Tanács mögött egy olyan szakapparátus állna, amely képes elvégezni a szükséges számításokat és elemzéseket. Megoldás lehet az, ha a Tanács titkársági feladatait és a szakmai feladatokat az ÁSZ-on belüli szervezeti egység látná el. Ezáltal nem lenne szükség új intézmény létrehozására, annak adminisztratív és működtetési feladatainak ellátását szolgáló további apparátusra.
 - c) A legkézenfekvőbb megoldásként e feladatokat – megfelelő törvényi megerősítést követően – az Állami Számvevőszék is elláthatná, hiszen ma is véleményezi a költségvetési törvényjavaslat megalapozottságát, tekintélye vitán felül áll és nem igényel új intézményt, ezáltal a legolcsóbb megoldás is lehetne, nem beszélve arról, hogy működését az Alkotmány és 2/3-os törvény biztosítja.

2. 4. 6. Az önkormányzatok túlzott eladósodásának megakadályozását célzó szabályok

Az államháztartási szinten meghatározott deficit túllépése az önkormányzatok eladósodásának eredményeként is bekövetkezhet. Ez indokolja, hogy az önkormányzatok eladósodásának korlátozásával kapcsolatos rendelkezéseket célszerű lenne szigorítani. Az ellenőrzési tapasztalatok szerint az önkormányzatok egyre nagyobb mértékben választják az eladósodásnak azokat a burkolt formáit, amelyek nem esnek az önkormányzati törvényben szabályozott korlátozás alá. Ebből következően legalább a korlátozása alá eső eladósodási formák körét (pl. kötvénykibocsátás) kellene a gyakorlati élethez igazítani. Értem ez alatt azt, hogy kötvénykibocsátás csak a fejlesztésekhez szükséges források megelőlegezése legyen lehetséges, a folyó működés finanszírozására ne legyen lehetőség.

Az önkormányzati eladósodás korlátozása ugyanakkor csak a probléma felszíni kezelését jelenti. Az eladósodás csak részben függ össze az önkormányzati gazdálkodás belső problémáival. A tényezők között legalább ilyen súllyal szerepel az, hogy az önkormányzatok működtetési feladatainak támogatása nem tart lépést feladataik bővülésével, illetve az árak emelkedésével. Ezért az önkormányzati szektorra vonatkozó szigorú költségvetési szabály megalkotásával párhuzamosan indokolt lenne egy olyan törvényben rögzített szabályra is, amely megakadályozhatná azt, hogy a költségvetési megszorítások az önkormányzati szektort aránytalanul magas mértékben sújtsák.

Alapproblémát jelent a magyar önkormányzati rendszerben, hogy egyszintű, hiányzik annak differenciáltsága (jogilag nincs különbség a különböző településtípusok jogaiban és felelősségében), hiányzik a kötelező és az önként vállalt önkormányzati feladatok közötti határ egyértelmű szabályozása, a kötelező feladatok között a helyi érdekű (pl. településüzemeltetési) és az állam által átruházott (szociális ellátás, alap- és középfokú oktatás, kórházi ellátás, stb.) feladatok összemosódnak.

Az utóbbi években egyre inkább növekszik az önkormányzatok adósságállománya - amely döntő mértékben néhány nagyváros kötvénykibocsátásaként valósul meg, és ma még összességében kevésbé jelentős tétel – szintén politikai jellegű ciklikus-ságot mutat: a választási években ugranak meg az önkormányzatok beruházási kiadásai és az ezekkel összefüggő hitelfelvételek, kötvénykibocsátások. E problémára megoldást kínálna olyan szabály rögzítése, amely szerint a helyi önkormányzatok fejlesztést csak a működési költségvetés többlete esetén valósíthatnának meg.

2. 4. 7. A jogi megvalósítási lehetőségek

A költségvetési felelősség (a költségvetési tervezés) szigorítása, annak szabályozása – ha az azzal kapcsolatos egyezség hiánya nem tenné lehetővé a minősített többség elérését - végső esetben az alkotmány módosítása és a minősített törvényben való rendezés megghiúsulása miatt feles törvénnyel is megoldható lenne. A költségvetési törvények parlamenti tárgyalására sor kerülhet továbbra is – új, minősített többséget igénylő törvény elfogadása nélküli - a jelenlegi rend szerint, mivel a költségvetési ügyekkel foglalkozó országgyűlési bizottság rendelkezik mindazokkal a jogosítványokkal, amelyek az egyes törvények tárgyalása során a költségvetési feyelem betartásához szükségesek.

A költségvetési véleményezést végző független szervezet létrehozása is megtörténhet egy egyszerű többséggel elfogadandó új törvényben, akár OKH, akár Költségvetési Tanács formájában jönne létre. Ez a feles törvény tartalmazhatja az OKH elnökének, illetve a Költségvetési Tanácstagjainak kétharmados többséggel való megválasztásának követelményét, valamint a szervezet működésére, feladataira, státuszára vonatkozó szabályokat. Amennyiben a jelzett feladatokat az Állami Számvevőszék látná el, az önmagában nem igényelné feltétlenül a róla szóló törvény megváltoztatását, belsőszabályozással megoldható lenne, hogy a költségvetési törvényjavaslatokkal kapcsolatos véleményezést a többi ellenőrzési tevékenységet végző szervezeti egységektől elkülönítetten gyakorolja. Az ÁSZ-nak a költségvetési törvényjavaslat előzetes ellenőrzésével kapcsolatos részletes feladatait pedig a mai szabályozás szerint elegendő feles törvényben szabályozni.

A helyi önkormányzatokról szóló törvény is csak annyi változtatást igényelne, hogy a hitelfelvételüket korlátozó és esetlegesen más gazdálkodási szabályok átkerülhetnének a javasolt új törvénybe. Ha a jelzett megoldásról bebizonyosodna, hogy nem eléggé hatékony, csak konszenzus esetén lehetne esély arra, hogy a törvényeket kétharmados megoldással módosítsák.

Összefoglalva, az elmondottak alapján az egyszerű többséggel elfogadható törvényben a következő költségvetés-politikaiszabályok meghozatalára lenne szükség:

- hároméves költségvetési kerettörvény készítésének kötelezettsége,
- az adósságállomány fokozatos csökkentésének kötelezettsége, amíg az a GDP arányában kifejezve egy bizonyos (50% alatti) szintet el nem ér,
- a kiadási plafonok rendszerének szabályozása,
- tartalékolási kötelezettségek előírása (a tartalékok típusai és minimális mértékei, a tartalékok felhasználásának szigorú szabályai),

- a rendkívüli (nem, tervezett) bevételek felhasználását korlátozó szabályok,
- a "teljességi nyilatkozattal" kapcsolatos szabályok,
- az önkormányzatok eladósodását korlátozó – a mainál szigorúbb – szabályok,
- annak előírása, hogy az önkormányzati támogatásoknak arányosaknak kell lenniük kötelező feladataikkal, és a költségvetési megszorítások e támogatások értékét csak arányosan csökkenthetik,
- a költségvetési tervezés elveinek, módszertanának és információbázisának transzparenszé tételét szolgáló előírások,
- a költségvetés független ellenőrzését végző szervvel való együttműködés szabályai,
- a független ellenőrzésre vonatkozó szabályok.

2. 4. 8. Új szemléletű információrendszer kialakítása

A jogi és intézményrendszerbeli korszerűsítés mellett kiemelt szerepet kell biztosítanunk az információ rendszer korszerűsítésének területén. Az átláthatóság, az elemezhetőség, a folyamatokon belüli változtatási lehetőség megteremtése és az ellenőrizhetőség érdekében jelentős változtatásokra lenne szükség az információk nyilvántartása, szerkezete és feldolgozása során. Ez egyben a számviteli rendszerben is jelentős változtatásokat igényelne.

A költségvetés jelenlegi információrendszere alapvetően intézményi, fejezeti szemléletű. Ez azt jelenti, hogy a rendszerben rögzített és feldolgozott adatok egy adott struktúrájának megfelelően minden intézménynél azonos, így országosan jogcímenként, jogcímcsoportonként lehet összesíteni az intézményi ráfordításokat (személyi ráfordításokat, munkáltatói terheket, felhalmozási kiadásokat stb.). Ez a rendszer azonban nem teszi lehetővé, hogy ágazati, vagy tevékenységi szinten ismerhessük meg a tervezett, illetve tényleges ráfordításokat. Nem tudjuk megmondani például azt, hogy mennyibe került az országban az utak karbantartása, mennyit költöttünk rendvédelemre stb. Az utóbbi években a gazdasági helyzet romlásával párhuzamosan egyre gyakoribbá váló megszorító intézkedések során a kormányzat mindig az ún. „főnyíró elv” szerinti előirányzat csökkentéssel élt és nem játszott valójában szerepet az, hogy melyik tevékenység preferálását, vagy visszaszorítását kívánják elérni. Erre, mint már jeleztem nincs is meg a megfelelő információs bázis. Az azonos arányú (százalékos), elvonások tehát egyforma mértékben csökkentik a rendelkezésre álló forrásokat és a meglévő, - esetenként már torz – struktúrák további megmerevítését eredményezik. Ezáltal a társadalmi diszharmónia csak tovább fokozódik.

A jelenlegi rendszer, tehát mint látjuk, magában rejti a többcsatornás feladatellátás és a párhuzamos finanszírozás lehetőségét, hiszen többé-kevésbé az adott fejezet vezetőjére van bízva, hogy milyen területeken használja fel a költségvetés pénzeszközeit, illetve mely kiadásokat tart feleslegesnek.

Be kell látnunk tehát, hogy valójában mindnyájiunk érdeke az lenne, hogy az intézményi, jogcímenkénti nyilvántartás mellett egy más síkon is, azaz a tevékenységek oldaláról is rendelkezésre álljanak az adatok. Ma nem tudjuk megmondani például azt, hogy mennyit költünk ellenőrzésre, vagy éppen egészség-megőrzésre. Példaként álljon itt egy egyszerű kérdés, hogy amikor az Állami Számvevőszék dolgozóinak éves egészségügyi szűrésére kerül sor, az erre fordított kiadás az egészségügyi kiadások részét képezi-e, vagy az ellenőrzés költségei közé tartozik. A jelenlegi előírások szerint e költségeket az ÁSZ dologi kiadásaiként kell lekönyvelni. A példából tehát az is kitűnik, hogy meg kellene indítani egy alapos kutatómunkát, amely alapján meghatározhatóak lennének azok a tevékenységek, csoportosítások, amelyek a költségvetés tervezését, végrehajtását és ellenőrzését segíthetik, és fontos eszköze lehetne a gazdaságirányítási rendszernek.

A megfelelően kialakított új tevékenységi osztályozás mellett a számviteli rendszerben olyan változtatásokat kell végrehajtani, amely az intézményi ráfordítások nyilvántartása mellett a tevékenységi nyilvántartást is lehetővé teszi. Ebben az esetben a mai korszerű számítástechnikai rendszerek talaján nem lehet probléma egy mátrix rendszerű nyilvántartás alapján az irányításhoz szükséges információ bázis megteremtése, illetve használata (lásd: 5. ábra)

Az információ rendszer felvázolt rendszere lehetővé tenné, hogy a tervezés során megfelelő súlypontokat lehessen képezni, a tevékenységek közötti kapcsolatokat, kapcsolati struktúrát ennek alapján lehetne kialakítani, illetve megváltoztatni. A támogatások növelését, vagy csökkentését, az arányok megváltoztatását egy ilyen típusú rendszeren keresztül célzottan lehetne megvalósítani. Ha egy tevékenység pl. a rendvédelem esetében a támogatások csökkentése a cél, vagy egy másik terület esetében pl. egészségügyi ellátás a támogatások növelése a cél a gazdaságpolitikai elgondolásokban, akkor csak az adott tevékenység finanszírozására rendelkezésre álló előirányzatokat kell megváltoztatni, nem pedig egyszerűen rábízni az adott intézmény/fejezet vezetőjére, hogy mely területen csökkenti a vagy növeli a költségvetést.

A költségvetési információrendszer szerkezete

intézmény	tevékenység	1. tevékenység szoc. ellátás	2. tevékenység rendvédelem	n. tevékenység	intézmény összesen
1. intézmény	működési Ktsgvetés					
2. intézmény	működési Ktsgvetés					
.....						
n. intézmény	működési Ktsgvetés					
	tevékenység összesen					

Forrás: saját szerkesztés

2. 4. 9. Kezdeti lépések „öszvér” megoldással: Költségvetési Tanács és státusz törvény

Az Országgyűlés kezdeti lépésként időközben meghozta a takarékos állami gazdálkodásról és a költségvetési felelősségről szóló 2008. évi LXXV. Törvényt, valamint a költségvetési szervek jogállásáról és gazdálkodásáról szóló 2008. évi CV. Törvényt.

A takarékos állami gazdálkodásról szóló törvény a költségvetési fegyelmet és átláthatóságot biztosító szabályok mellett rendelkezik a Költségvetési Tanács felállításáról, a tanács feladatairól és hatásköréről. A Költségvetési Tanács 3 vezetőjét az Országgyűlés 2009. február 19-én megválasztotta, és jelenleg is folyik az új hivatal felállítása. A korábban javasolt három megoldás helyett tehát az első két javaslat ötvözetét szavazták meg. A szabályokat az Országgyűlés nem a kétharmados szabályoknak megfelelően hozta meg, hanem az egyszerű többség szabályai szerint.

A felelős költségvetési gazdálkodásról szóló „kiadási plafontörvény” a korábbiakhoz képest lényeges elmozdulást tartalmaz, miszerint a tervezhető kiadások alakulását nem a GDP-től teszi függővé, hanem kötött, visszafogott pályát jelöl ki. Ezt akár sikernek is lehet tekinteni. A Költségvetési Tanácsról szóló törvény meghozatala tükrözta a valós alkotmányos lehetőségeket is, hiszen a politikai felelősség sem az Országgyűléstől, sem pedig a kormánytól nem vonható el. Egy szakmai szervezet, így sem a Költségvetési Tanács, sem az Állami Számvevőszék nem csorbíthatja a legfőbb szuverénnek, az Országgyűlésnek a döntési kompetenciáját, illetve a

kormány felelősségét. E szervezetnek tehát csak olyan tanácsadó, korrekcióra felhívó szerepe lehet, amely a költségvetés és a lehetőségek harmóniájának megteremtését segítheti. Bár ez sem kevés. Az új hivatal – gyakorlatilag 2009. július 1-el – létrejött, a 2010. évi költségvetésre nézve – az ÁSZ jelentésével együtt – kitűnő dokumentum szolgált a képviselők és a Kormányt számára, hogy az esetleges makrogazdasági egyenetlenségeket, hibákat, tévedéseket korrigálják.

Nem változik meg az Állami Számvevőszéknek az a feladata az új szabályok alapján sem, hogy jelentést készítsen a költségvetési irányelvek, valamint a bevételi és kiadási előirányzatok megalapozottságával, hiszen erről a szabályok szerint továbbra is jelentést kell készítenie. Korábban az ÁSZ az ellenőrzés terén szerzett tapasztalatainak hasznosítása céljából, kifejezetten kutatási jelleggel – tanácsadói szerepkörében - készített makrogazdasági prognózisokat. Ezt a feladatot a jövőben az új törvény értelmében a Költségvetési Tanács látja el.

A Költségvetési Tanács 2010-től ellátandó feladata, hogy véleményezze az egyes szakmai törvények megvalósíthatóságával kapcsolatos pénzügyi feltételeket. Mint azt már dolgozatomban bevezetésében is jeleztem, ilyen törvényes kötelezettsége ma is van a szabályok előkészítőinek, de nem élnek a lehetőséggel és nem követelik meg tőlük a szabályokat meghozók. Csak bízhatunk abban, hogy a létrehozott új szervezet képes lesz e dokumentumok elkészítését kikényszeríteni.

Az újonnan felállított Költségvetési Tanács minden bizonnyal önmagában nem lesz képes arra, hogy megoldja a túlköltekezés problémáját, ehhez semmiféle kikényszerítő eszközzel nem rendelkezik. A Költségvetési Tanács legszakszerűbb elemzései így könnyen hasonló sorsra juthatnak, mint az Állami Számvevőszék és az MNB költségvetéssel kapcsolatos figyelmeztetései (**Gyórfy, 2009**).

A másik új eszköz a státusz törvény mindenek előtt a költségvetési szervek működésének és gazdálkodásának új, törvényi szintű szabályozása az államháztartás működésében hozott új szabályokat, keretet ad a közszféra működéséhez, lehetővé teszi a közfeladat ellátás különböző formái közötti választást.

Meg kell tehát állapítanom, hogy az államháztartási rendszer, a közfeladat ellátás, a közpénzügyek törvényi szabályozása terén történtek bizonyos – inkább csak tűzoltó jellegű – részintézkedések, és bár az átfogó módosítás szükségességét konszenzus övezi, valójában **még mindig nem valósult meg a közpénzügyek rendszerelméletű megalapozása, és annak megfelelő törvényi szabályozása**. Ilyen körülmények között hiába várjuk, hogy a változó külső és belső körülmények között biztosítva legyenek azok a feltételek és keretek, amelyek alapján teljesíthetők lennének a tartós egyensúly megteremtéséhez szükséges feltételek (**Vincze, 2009**).

A fentiekben megadtam a közpénzügyek kritikáját, és javaslatokat fogalmaztam meg egy új közpénzügyi törvény megalkotására. A fennálló problémák kezeléséhez

megoldásához intézményi (mikro) szinten is sok lehetőség áll rendelkezésre a költségvetési fegyelem és gazdálkodás megszilárdításának érdekében, amelyet az Állami Számvevőszék, azaz az állami pénzek külső ellenőrzését végző szervezet feladatán keresztül, a külső ellenőrzés intézményi gazdaságtana megjelöléssel illetem. Dolgozatom második részében tehát ennek a kérdésnek a vizsgálatával kívánok foglalkozni.

II. rész: A közpénzek külső ellenőrzésének intézményi gazdaságtana

A II. részt korábban a külső ellenőrzés gazdaságtana címmel illetttem. Úgy gondoltam azonban – nem utolsó sorban kritikusaim véleményére is hallgatva –, hogy az ellenőrzési tevékenység speciális jogi, szervezeti és hatékonysági sajátosságai is indokolják, az „intézményi gazdaságtan” megfogalmazás a pontosabb.

1. Az Állami Számvevőszék létrehozatala és törvényi feladatai

1. 1. Az Állami Számvevőszék létrehozatala

Elsőként ismerkedjünk meg a vizsgálat alá vont tevékenységgel. Magyarországon először 1870-ben hozták létre az Állami Számvevőszéket (1870. évi XVIII. Törvénycikk), amelyet 1949-ben megszüntettek. A demokratikus jogállamok kialakulása során az egyik fontos szervezeti célkitűzés az Állami Számvevőszék létrehozatala volt. Így történt ez Magyarországon is. Már az 1988-89-es alkotmányozási folyamat első fontos dokumentumában, 1988 augusztusában felmerült a Számvevőszék ismételt felállításának gondolata. „Megvizsgálandó a Legfőbb Állami Számvevőszék létesítése és felállítása. E szervezet elnökének és tagjainak megválasztása is az Országgyűlés feladata.” A számvevőszéki ellenőrzés tulajdonképpen a végrehajtó hatalom ellenőrzését jelenti. Ezáltal szemléletváltozás és alkalmazkodás következett be a magyar gazdaság intézményrendszerében **(Báger - Bod 2008)**.

Az új alkotmányszabályozási koncepció egyebek mellett kimondta, hogy az Állami Számvevőszék, mint az Országgyűlésnek alárendelt, a végrehajtó hatalomtól független szerv, az állami kiadások gazdaságosságának, hatékonyságának és eredményességének vizsgálata során a Kormány pénzgazdálkodását is elemezné és ellenőrizné, erről és egyéb vizsgálatainak eredményéről pedig az Országgyűlést folyamatosan tájékoztatná. Ettől kezdve a Számvevőszék problematikája egyik fontos tárgykörévé vált az alkotmányozási dokumentumoknak, amelyekből jól nyomon követhetők azok a szervezeti modellek is, amelyek a létrehozatalát kísérték **(Kilényi, 1999)**. A számvevőszéki ellenőrzés tehát tulajdonképpen a végrehajtó hatalom ellenőrzését jelenti. Így a Számvevőszék egyedüli olyan szervezet, amely a közpénzek külső ellenőrzését végzi. Tehát amikor a külső ellenőrzések gazdaságtanával foglalkozom, leegyszerűsítve, az Állami Számvevőszék ellenőrzési tevékenységéről beszélek a továbbiakban.

Magyarországon angol mintára, az un. westminster típusú számvevőszéket hozták létre, melynek jogállását alapvetően a függetlenség és a pártatlanság határozza meg.

Az alkotmányozási dokumentumok a politika világát átlépve megteremtették a Számvevőszék létrehozatalával kapcsolatos szakmán belüli gondolkodási folyamat megindulását, és így az Alkotmány módosításáról szóló 1989. évi XXXII. törvény elfogadását követően az Országgyűlés elfogadta az Állami Számvevőszékről szóló 1989. évi XXXVIII. Törvényt, amely így jutott be az ország legfontosabb közjogi törvényei közé.

Az ÁSZ 1990. január 1. napján kezdte megvalósítani a róla szóló törvényben foglalt feladatokat. A törvény szerint az Állami Számvevőszék az állam legfőbb pénzügyi ellenőrző szerve, amely csak az Országgyűlésnek és a törvényeknek van alávetve. Ez egyben azt is jelenti, hogy más hasonló hatáskörrel és feladattal rendelkező szervezetet nem lehet létrehozni. A törvény 2004. évi, kiterjedt, mintegy 60 paragrafust érintő módosításából következően az Országgyűlés 35/2003. (IV.9.) számú határozatában szükségesnek tartotta az ÁSZ-ról szóló törvény módosítását a szervezet függetlenségének erősítése és az idejét múlt rendelkezések kiiktatása érdekében. Ekkor intézkedett például a törvény a főtitkár feladatairól, a jogi realizálás feltételeinek javításáról, továbbá arról, hogy az ÁSZ – hasonlóan az Alkotmánybírósághoz, a bíróságokhoz és az ügyészséghez – maga állítja össze a költségvetésére vonatkozó javaslatát. (Megjegyzendő, hogy ennek a törvényi előírásnak a végrehajtása már a 2010. évi költségvetési törvény benyújtása során csorbát szenvedett.)

1. 2. Az Állami Számvevőszék hatásköre és feladatai

Az Állami Számvevőszék törvényben meghatározott feladatkörében a róla szóló törvényben meghatározott kivételekkel – általános hatáskörrel – végzi az államháztartás ellenőrzését.

Az Állami Számvevőszék róla szóló – kétharmados - törvényben meghatározott feladatai:

- ellenőrzi az államháztartás gazdálkodását, ennek keretében a központi költségvetési javaslat (pótköltségvetési javaslat) megalapozottságát, a bevételi előirányzatok teljesíthetőségét, az állami kötelezettségvállalással járó beruházási előirányzatok felhasználásának törvényességét és célszerűségét, a költségvetés hitelfelvételeit, azok felhasználását és törlesztését, ellenőrzi a központi költségvetés végrehajtásáról szóló zárszámadást;
- ellenjegyzzi a költségvetés hitelfelvételeire vonatkozó szerződéseket;

- ellenőrzi a fejezetek működését, a társadalombiztosítás pénzügyi alapjának és az elkülönített állami pénzalapok felhasználását, valamint a helyi önkormányzatok és a kisebbségi önkormányzatok gazdálkodását;
- ellenőrzi az APEH és a helyi önkormányzatok adóztatási tevékenységét, valamint a VPOP és az Illetékhivatalok tevékenységét;
- ellenőrzi az állami költségvetésből gazdálkodó szerveket, valamint az állami költségvetésből nyújtott támogatás vagy az állam által meghatározott célra ingyenesen juttatott vagyon felhasználását a helyi önkormányzatoknál, az országos és helyi kisebbségi önkormányzatoknál, a közalapítványoknál, a köztestületeknél, a közhasznú szervezeteknél, a gazdálkodó szervezeteknél, a társadalmi szervezeteknél, az alapítványoknál és az egyéb kedvezményezett szervezeteknél;
- ellenőrzi az államháztartás alrendszerének körébe tartozó vagyon kezelését, a vagyonnal való gazdálkodást, az állami tulajdonban lévő gazdálkodó szervezetek vagyoneérték-megőrző és vagyongyarapító tevékenységét, az államháztartás körébe tartozó vagyon elidegenítésére, illetve megterhelésére vonatkozó szabályok betartását;
- figyelemmel kíséri az államháztartás számviteli rendjének betartását, az államháztartás belső pénzügyi ellenőrzési rendszerének működését, véleményezi a továbbfejlesztésükre vonatkozó javaslatokat, illetőleg ilyen javaslatot tesz;
- feladataival összefüggésben vizsgálhatja az államháztartás alrendszereiből finanszírozott beszerzéseket és az államháztartás alrendszereinek vagyonát érintő szerződéseket a megrendelőnél, a megrendelő nevében eljáró természetes és jogi személyeknél, valamint azoknál, akik, illetve amelyek a szerződés teljesítéséért felelősek, továbbá a szerződés teljesítésében közreműködő valamennyi gazdálkodó szervezetnél;
- ellenőrzi a Magyar Nemzeti Bank tevékenységét;
- külön törvény rendelkezéseinek megfelelően ellenőrzi a pártok gazdálkodását;
- ellenőrzést végezhet a NATO, az EU, illetve olyan nemzetközi szervezet felkérésére, amelynek a magyar állam a tagja.

Az Állami Számvevőszék részére további – feles – törvények határoznak feladatokat. A törvények közül 23 határoz meg ellenőrzési feladatot, melyeket a 4. sz. melléklet tartalmaz.

Az Állami Számvevőszék részére további javaslattevési, véleményezési, ellenjegyzési és kezdeményezési, indítványozási és felhívási feladatokat, illetve jogosultságokat határoznak meg jogszabályok.

Az igazán nagymennyiségű feladat számbavételekor joggal merülhet fel bennünk, hogy egy kétharmados többséggel létrehozott intézménynek miért nem az összes feladatát határozzák meg kétharmados szinten, és miért kell ellátnia feles törvényekkel előírt feladatokat. Jogos lehet ez a felvetés, de a számvevőszék létrehozatalakor a jogalkotó úgy rendelkezett, hogy az Állami Számvevőszék „a törvényeknek” van alávetve, tehát függetlenül attól, hogy milyen törvény határoz meg feladatot a számára. A törvény ilyen értelmű módosítását csak kétharmados törvénnyel lehet érní.

1. 3. Az Állami Számvevőszék stratégiája

Az Állami Számvevőszék kormányzati ciklusonként készít új stratégiát. Az Országgyűlés pénzügyi-gazdasági ellenőrző szerve – 1998 óta harmadszor adta közre stratégiáját 2006-ban (**ÁSZ, 2006**). Az ezt megelőző számvevőszéki stratégia (2002-2006) alapvető célként tűzte ki a nemzetközi standardoknak és az Európai Unió követelményeinek megfelelő módszertani fejlesztést, a zárszámadás megbízhatósági ellenőrzésének teljesebbé tételét, a helyi önkormányzatok ellenőrzésének korszerűsítését, valamint a közpénzek és a közvagyon felhasználásáról értékelő véleményformáló tanácsadói tevékenység kibontakoztatását.

1. 3. 1. Az új stratégia kiinduló pontja

Az új stratégia az előző stratégiában megfogalmazott célok és feladatok teljesítéséből indult ki. Ennek megfelelően az Állami Számvevőszék stratégiájában megteremtette annak a feltételeit, hogy az egyre bővülő ellenőrzési feladatait a nemzetközi standardoknak és a legjobb nemzetközi gyakorlatnak megfelelő módszertan alkalmazásával végezze. Elkészült a számvevőszéki szakmai szabályozás rendszere (melynek főbb elemei a „Magatartásszabály-gyűjtemény”, az „Ellenőrzési elvek és standardok”, valamint az „Ellenőrzési kézikönyv”) és kialakult az ahhoz szorosan kapcsolódó ellenőrzési minőségirányítási rendszer. Kiteljesedett a zárszámadás megbízhatósági ellenőrzése, és számottevően növekedett az így lefedett költségvetési bevételek és kiadások összege. Megvalósult a jelentős pénzösszegekkel és vagyonnal gazdálkodó önkormányzatok rendszeres átfogó ellenőrzése, és az elmúlt négy évben minden helyi önkormányzatot érintett a számvevőszéki ellenőrzés. Több – az országgyűlési bizottságok napirendjén is szerepelt – tanulmány elemezte az államháztartás fontos problémáit.

1. 3. 2. Stratégia a 2006-2010. évekre

A szervezet új stratégiájában a folyamatosság jegyében továbbviszi, erősíti az elmúlt négy év fő cselekvési irányait. Emellett az Állami Számvevőszék a stratégiai célok kialakításánál a külső környezet változásait is figyelembe vette, mindenekelőtt azt, hogy az államháztartással szemben megkerülhetetlen kihívásokat támaszt az uniós tagság előnyeinek kiaknázása és az európai követelményeknek való megfelelés. A maastrichti konvergencia-követelmények teljesítése mellett a versenyképesség javításához elengedhetetlen fejlesztésekről és a demográfiai változásokból adódó szociális problémák megoldásáról is gondoskodni kell, reformléptékű átalakításokat igényel az állami szerepvállalás szükségyszerű változása. Előtérbe kerül a központi közigazgatás és az önkormányzati rendszer korszerűsítése, a regionalitás, valamint az európai uniós források felhasználása. Ehhez vitathatatlanul fontos a hiteltel gazdaság- és költségvetés-politika, a pénzügyi rendszer megújítása, s mindezekhez a közpénzügyi folyamatok, az államháztartás kiszámíthatósága és elszámoltathatósága is.

A jelzett körülmények között az állam legfőbb pénzügyi ellenőrző szervének alapvető stratégiai törekvése, hogy ellenőrzéseivel, javaslataival még inkább segítőtje legyen a közszféra, az államháztartás szabályszerű, hatékony és kiegyensúlyozott működésének, s lehetőség szerint a szükségyszerű átalakítási folyamatoknak **(Csapodi, 2009)**.

A 2006-2010. évek stratégiájában a számvevőszék meghatározza a tevékenységében érvényesülő fontos elveket, értékeket, három fő csoportba rendezve a középtávú célokat, hozzájuk rendelve az azok elérését szolgáló megoldandó feladatokat és a szakmai háttértevékenységek (humánpolitika, kommunikáció, módszertan és informatika) fejlesztési irányait is. A szakmai véleményformálás, tanácsadás szükségessége és lehetősége egyenesen következik azokból a súlyponti stratégiai célokból, feladatokból, amelyeket - törvényi kötelezettségeihez igazodóan s küldetésének is megfelelően – az ÁSZ a 2006-2010. évi stratégia részeként meghatározott. Ennek lényege, hogy az ellenőrzések és a tanácsadás minden lehetséges módon és közelítéssel segítse elő a közpénzügyi rendszer megújítását és ezzel a nemzetgazdaságnak fenntartható és finanszírozható fejlődési és növekedési pályára állítását.

1. 3. 3. Az Állami Számvevőszék küldetése és jövőképe

Az Állami Számvevőszék küldetése az államháztartás biztonságos, kiegyensúlyozott, hatékony működésének szolgálata és fejlesztésének támogatása, a közpénzügyi folyamatok átláthatóságának, a közpénzek és a közvagyonnal való gazdálkodás elszámoltathatóságának erősítése.

Az Állami Számvevőszék tevékenységével hozzájárul ahhoz, hogy általános normává váljon a szabályok betartása, eredményesebbé és hatékonyabbá a közpénzekkel, közvagyonnal való gazdálkodás.

1. 3. 4. Elvek és értékek

A demokratikus jogállamban elfoglalt helyéből, törvényi kötelezettségeiből és jogosultságaiból adódóan az Állami Számvevőszék fő feladata, hogy elősegítse az Országgyűlés költségvetési jogainak gyakorlását, törvényhozó és ellenőrző funkciójának teljesítését. Ezt a következő elvekre és értékekre építve valósítja meg.

Az Állami Számvevőszék

- csaknem két évtizedes tevékenységének alapértékeire, a szervezet stabilitására, egységére és szakmai potenciáljára támaszkodva kész a folyamatos megújulásra, tudatosan alkalmazkodik a társadalmi-gazdasági, valamint a közvetlen ellenőrzési környezet változásaihoz;
- ellenőrzései, javaslati és tanácsadó tevékenysége segítő szándékúak, ellenőrzési eredményeivel a hibák, hiányosságok, szabálytalanságok megelőzésére törekszik, ösztönözve ezzel is az államháztartás működésének megújulását;
- elkötelezett híve a minőségközpontú irányításnak és működésnek, melyet tevékenysége valamennyi területén következetesen érvényesít;
- működésében ugyanazokat a hatékonysági és átláthatósági követelményeket érvényesíti, amelyeket ellenőrzései során számon kér;
- tevékenyen közreműködik az ellenőrzési kultúra, valamint a közszféra pénzügyi ellenőrzési rendszerének fejlesztésében, hasznosítva ellenőrzési tapasztalatait és tudományos kutatási eredményeit.

Az elvek és értékek érvényesülésének garanciális feltételeit adja az Állami Számvevőszék alkotmányos jogállása, a politikától való teljes függetlensége, jelentésének nyilvánossága és szabad hozzáférhetősége, szakmai megbízhatósága, a vezetés és a munkatársak elkötelezettsége.

1. 3. 5. Stratégiai irányok, célok, feladatok

Az Állami Számvevőszék tevékenységi alapelve, hogy a megállapításokra és következtetésekre támaszkodó jobbitó szándékú ajánlások kimunkálására helyezi a hangsúlyt. Így elsősorban nem a hiba, a felelős keresésére, a szankcionálás szorgalmazására, hanem a vezetést, a döntés-előkészítést támogató tevékenységeire és

magatartására koncentrál. A számvevőszéki ellenőrzésnek az államháztartás ki-egyensúlyozott és biztonságos működésének erősítését célozva végeredményben az állam gazdálkodására, a legfontosabb pénzfolyamatokra és a mögöttes reálfolyama-
tokra is hatást kell gyakorolnia.

A modern ellenőrzés alapértéke az eljárás-technikai, metodikai és információtech-
nológiai felkészültség. A számvevőszéki tevékenység hatásossága azonban a vizs-
gálat területéhez, tárgyához való viszonytól és a tapasztalat-hasznosítási pályáktól
függ, miközben a technikai, szervezeti és humánkapacitásbeli adottságok, lehető-
ségek visszahatnak az ellenőrzésre (**Moser, 2007**).

Mindezek figyelembevételével az ellenőrzési tevékenység fejlesztésének fő irányá-
it, valamint a szervezetirányítás, a szakmai munka és a kapcsolati rendszerek fej-
lesztési céljait úgy határozza meg az Állami Számvevőszék, hogy megvalósításuk-
kal a számvevőszéki ellenőrzés az új évezred kihívásainak megfelelően teljesítse
sajátos garanciális szerepét (**Csapodi – Sántha 2009**).

Az Állami Számvevőszék stratégiájának irányai:

- a közsféra átlátható, szabályszerű működésének, a költségvetésért viselt fele-
lősség erősítésének támogatása, a szükséges változtatások kezdeményezése;
- az állami feladatok hatékony ellátásának elősegítése;
- korszerű belső szervezetirányítás és munkamegosztás;
- az ellenőrzés-szakmai szabályozási rendszer minőségközpontú fejlesztése;
- a kommunikációs tevékenység korszerűsítése;
- hozzájárulás az ellenőrzési kultúra színvonalának emeléséhez.

1. 3. 6. Az ellenőrzési tevékenység fejlesztése

Az ellenőrzési tevékenység fejlesztésének a közsféra és annak részeként az állam-
háztartás átlátható, szabályszerű és elszámoltatható működését kell szolgálnia, ez-
által erősítve a költségvetési biztonságot és az azért viselt felelősséget. Ehhez szük-
ség van a szakmai, módszertani tevékenységek erősítésére. E téren az Állami
Számvevőszék a korábbi stratégiai ciklusokban jelentős eredményeket ért el az el-
lenőrzési munka, az ellenőrzési eljárások fejlesztése terén. Kialakult az ellenőrzé-
sek szakmai szabályozási rendszere, melynek hierarchikusan egymásra épülő alap-
vető elemei meghatározzák az ellenőrzési munkára vonatkozó általános követel-
ményeket, valamint ezek teljesítésének módját. E munkát nagymértékben segítették

a saját ellenőrzési tapasztalatok, a nemzetközi ellenőrzési standardok valamint az élenjáró nemzetközi ellenőrzési gyakorlatból szerzett tapasztalatok (ÁSZ, 2004).

A szakmai szabályozási rendszerhez szorosan kapcsolódik az ellenőrzésekkel kapcsolatos minőségbiztosítási rendszer, amely biztosítja az ellenőrzési tevékenység eredményeinek megbízhatóságát.

A szakmai fejlesztés főbb irányai:

- a központi költségvetés zárszámadásának megbízhatóságáról készítendő minősítő vélemény szakmai módszertani megalapozása;
- az önkormányzati gazdálkodás ellenőrzésének megújítása, kiegészítve azt teljesítmény-ellenőrzési elemekkel, valamint az európai uniós források igénylési és felhasználási rendjének értékelésével;
- az államháztartás működési, tervezési és ellenőrzési rendjének megújítása, ehhez kapcsolódóan a közjavakkal való teljes körű és konzisztens újraszabályozása;
- az ellenőrzési források hatékony felhasználásának, az államháztartás külső és belső ellenőrzési rendszerének egységes szakmai követelményrendszer alapján történő egymásra épülésének elősegítése;
- a korrupció okainak és a fokozott kockázattal járó területek, illetve folyamatok vizsgálata;
- a nagy ellátórendszerek hatékony működését szolgáló teljesítmény-ellenőrzések elősegítése;
- az uniós források igénybevételének és azok cél szerinti hasznosításának vizsgálata.

A főbb fejlesztési tevékenységek megvalósításához szükség van a szervezet-irányítási és a szakmai munka, valamint a kapcsolati rendszerek (kommunikációs kapcsolatok) fejlesztésére is.

1. 3. 7. Programalapú költségvetés az Állami Számvevőszéknél

Programalapú költségvetésnek nevezzük az olyan teljesítmény- (output-) alapú költségvetés-tervezési, -végrehajtási és -ellenőrzési rendszert, illetve folyamatot, amely a költségvetési szervezet (esetünkben az Állami Számvevőszék) finanszírozását közvetlenül összekapcsolja az intézmény által elérni kívánt eredményekkel, az általa előállított termékkel (jelentésekkel), szolgáltatásokkal. Tehát a költségve-

tési szervezet feladatainak ellátásához szükséges költségvetési forrás igény összekapcsolódik azokkal a termékekkel és eredményekkel, amelyeket éppen az ahhoz rendelt forrás eredményeként elvárhatunk. A finanszírozás tehát kötődik a teljesítményhez, s az Országgyűlés az ehhez szükséges költségek ismeretében dönt a finanszírozás mértékéről (**Wildavszky, 1975**).

A korszerű programalapú költségvetés készítésének három szakaszát különböztethetjük meg.

1. Tervezési szakasz (planning): amely az átfogó, stratégiai, hosszú távú célok meghatározására szolgál (lásd: Ász stratégia készítés).

2. Programozási szakasz (programming): tervezési szakasz, melynek céljait programokba (ellenőrzési feladatokba) kell sorolni, amelyekről azután – az Országgyűlés megfelelő bizottságainak véleményének meghallgatásával – az illetékes döntéshozó – az Állami Számvevőszék elnöke dönt. Jó döntés csak megfelelő információs rendszer (SZEKRETER) megfelelő segítségével hozható.

3. Budgetin szakasz: a célként megjelölt feladatok előirányzatainak lebontása szervezeti egységekre, a feladatokhoz tartozó felelősséggel együtt.

A Számvevőszék ellenőrzési kapacitásainak felhasználását a már korábban jelzett törvények determinálják alapvetően. Ezek a jogszabályok a bennük előírt rendszerességgel ellenőrzési kötelezettségek teljesítését írja elő. A rendszeresen teljesítendő törvényi feladatok az ÁSZ éves ellenőrzési kapacitásainak mintegy 60 százalékát kötik le. A törvények által determinált feladatokon túlmenően – a kapacitáskorlátok figyelembe vétele mellett – egyre gyakrabban jelennek meg a gazdaságosságra, a hatékonyságra és eredményességre vonatkozó ellenőrzések, teljesítményvizsgálatok. Ezek az általában elnöki döntéssel alapuló ellenőrzések kötik le az ellenőrzési kapacitás fennmaradó 40 százalékát.

A számvevőszék tehát saját stratégiájára építve a vonatkozó törvényi feladat meghatározások mellett sok esetben saját maga határozhatja meg ellenőrzéseinek témáját, terjedelmét és ellenőrzési módszereit, dönthet ellenőrzéseinek jellegéről és annak időzítéséről, abban a helyzetben van, hogy munkájának outputjait és eredményeit saját maga azonosíthatja. Az ellenőrzési feladat eredményének megállapítása szempontjából a számvevőszék sajátos helyzetben van, hiszen annak igazi eredménye a megfelelő működés. Ebből következően az eredmények és a veszteségek, illetve a kapacitások nem megfelelő felhasználása számszerűsíthető, kalkulálható. Az ellenőrzési munka outputjai a számvevőszék jelentései, melyek tartalmi és formai jellemzőit belső szabályzatok rögzítik.

Az éves ellenőrzési terv összeállításakor – amelyet a későbbiekben részletezek – megtörténik a kapacitások feladatokra felosztása. A kapacitások felosztása során

fontos szerepet kapnak a várható eredmények előrejelzései, melynek során a kockázatalapú szempontok figyelembevétele a döntő. Megfelelő háttérelmzések segítségével feltárhatók az adott időszak legfontosabb pénzügyi kockázatai.

A programalapú költségvetés összeállítása során a fentiekén túlmenően azonosítani kell a szükséges ráfordításokat és erőforrásokat. Erre a megfelelő információs bázis felhasználása meg is adja a lehetőséget. A jelentésekhez kapcsolódó közvetlen költségek mérése megfelelően megoldott. Ennél már kissé több problémát okoz a közvetett költségek felosztása.

Az Állami Számvevőszék költségvetésének programalapra helyezésekor figyelemmel kellett lennie arra is, hogy az egyes előirányzott keretösszegek illeszkedjenek a költségvetési fejezeti rendszerbe, úgy, hogy a finanszírozás tényleges ütemezése teljesítmény-, illetve eredményalapon történjen.

2. Ellenőrzési kapacitások

A külső ellenőrzés kapacitásainak meghatározásakor tulajdonképpen a Központi Népi Ellenőrzési Bizottság megszüntetéséről szóló MT határozatból indulhatunk ki, miszerint egyrészt a népi ellenőrzés jogutód nélkül megszűnik, másrészt a népi ellenőrzés vagyona az Állami Számvevőszék szükségleteinek megfelelő mértékben a kezelésébe kerül. A további, az Állami Számvevőszék működéséhez, a külső ellenőrzést szolgáló kapacitások alapját az éves költségvetési törvényben meghatározott költségvetési támogatások, illetve jóváhagyott létszámok képezik. A külső ellenőrző szervezet tényleges, rendelkezésre álló kapacitásait a teljesített kiadások és a tényleges létszám alakulásán keresztül mutatom be, lásd 1. sz. táblázat.

2. 1. A rendelkezésre álló kapacitások felmérése, tervezése

A külső ellenőrzés rendelkezésre álló kapacitásainak felmérésekor, illetve tervezésekor az összes kapacitáson belül meg kell különböztetnünk a közvetlen ellenőrzési feladatra fordított ellenőrzési kapacitást és a közvetett ellenőrzési kapacitást. A kapacitások meghatározásánál többfajta megközelítéssel is élhetünk, mint ahogyan ebben a kérdésben az évek során több alkalommal is módszerbeli változás következett be. A kapacitások meghatározása során meg kell határozni az ellenőri létszámot, valamint a teljesíthető ellenőri napokat.

2. 1. 1. Az ellenőri létszám meghatározása

Mit is kell a külső ellenőrzés közvetlen ellenőrzési feladattal foglalkozók kapacitásának tekinteni és mit értünk a külső ellenőrzés közvetett kapacitása alatt? E kérdés megválaszolásánál az Állami Számvevőszék teljes létszámából kiindulva határoz-

hatjuk meg a rendelkezésre álló kapacitások mennyiségét. Az egyes munkafolyamatok, tevékenységek eltérő jellege alapján megkülönböztethető négy nagyobb csoport:

- Ellenőrzést teljes munkaidőben végzők,
- Ellenőrzést nem teljes munkaidőben végzők,
- Ellenőrzéssel összefüggő feladatot végzők,
- Szervezet irányítását, működtetését végzők.

1. sz. táblázat

Az ÁSZ teljesített kiadásainak és létszámának alakulása (1990-2009)

Év	Teljesített kiadások (1000 Ft)	Tényleges létszám (fő)	Egy főre jutó éves kiadás (Ft)	Ellenőrzési napok száma (tervezett)	Egy ellenőrzési nap költsége (Ft/nap)
1990	249 029	222	1 112 175	n.a.	n.a.
1991	355 753	253	1 406 138	30 502	12 000
1992	538 761	301	1 789 904	40 158	13 000
1993	582 430	336	1 733 423	40 850	13 400
1994	773 424	348	2 222 483	38 880	19 600
1995	842 824	353	2 387 603	38 880	21 600
1996	1 072 788	349	3 073 891	38 520	28 100
1997	1 462 904	360	4 063 622	43 020	34 600
1998	1 828 793	389	4 701 267	43 020	43 000
1999	2 217 390	401	5 529 651	40 860	56 000
2000	2 414 715	413	5 846 767	44 460	60 000
2001	3 655 700	440	8 308 409	52 920	71 000
2002	4 863 900	490	9 926 327	60 300	79 000
2003	5 951 777	530	11 229 767	63 880	82 500
2004	7 360 799	572	12 868 529	64 800	105 700
2005	7 533 468	585	12 877 141	65 283	115 000
2006	7 698 198	579	12 688 151	66 740	111 000
2007	8 040 437	559	14 383 608	66 928	111 000
2008	8 438 558	537	15 714 260	66 970	111 500
2009*	7 114 300	598	11 896 823	62 062	114 600

*Tervszám, forrás: saját összeállítás

Ellenőrzést teljes munkaidőben végzők azok munkavállalók, akiknek heti 40 órás munkaidőben munkaköri feladata az ellenőrzés. Ellenőrzést nem teljes munkaidőben végzők azok a munkavállalók, akiket vagy a teljes munkaidőben foglalkoztattaknál rövidebb időben, de munkakörük szerint csak ellenőrzéssel foglalkoztatnak, vagy munkakörük szerint nem csak ellenőrzési feladatot látnak el (pl. azok a

jogászok, akik az intézmény működtetését szolgáló jogi feladataik mellett ellenőrzésekkel kapcsolatos feladatokat látnak el, úgy, mint a feljelentések jogi előkészítése).

Ellenőrzéssel összefüggő feladatot látnak el a jelentések technikai előkészítésével, vagy az ellenőrzéseket támogató informatikai rendszer működtetésével foglalkoznak, míg a szervezet működtetését végzők közé tartoznak a felsővezetők, a számviteli és egyéb feladatot ellátó munkavállalók.

Az egyes csoportokba tartozók létszámát és annak megoszlását a 2. sz. táblázat mutatja be.

2. sz. táblázat

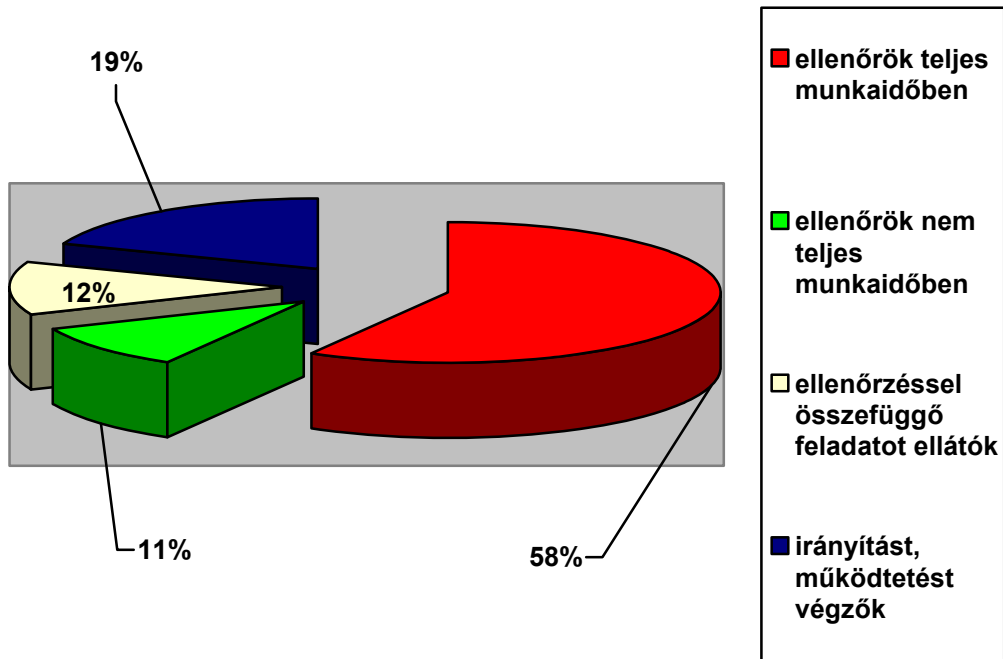
Az ÁSZ létszámának összetétele főbb tevékenységek szerint

2009. év

Tevékenységi csoportok	Fő	Megoszlás
		%
Ellenőrzéssel teljes munkaidőben foglalkozók	348	58,2
Ellenőrzéssel nem teljes munkaidőben foglalkozók	63	10,5
Ellenőrzéssel összefüggő feladatot végzők	72	12,1
Szervezet irányítását, működtetését végzők	115	19,2
Összes foglalkoztatott	598	100,0

Forrás: Saját számítás

Az ÁSZ létszámának összetétele



Forrás: saját szerkesztés

Az ellenőri kapacitás létszámának megállapításánál az első két kategóriába tartozókat vesszük figyelembe, de ezek számát korrigálnunk kell. Mivel az ellenőrzéssel nem teljes munkaidőben foglalkozók csak munkaidejük egy részében végeznek ellenőrzési tevékenységet, ezek számát korrigálnunk kell, azaz átszámítjuk létszámukat az ellenőrzéssel teljes munkaidőben foglalkoztatottak létszámára. Az előző években mért tapasztalati számok alapján az ellenőrzéssel nem teljes munkaidőben foglalkoztatottak munkaidejük 36 százalékában végeztek ténylegesen ellenőrzési feladatokat. Ebből kiindulva az ellenőrzéssel teljes munkaidőben foglalkoztatottakra átszámított létszámot a 3. számú táblázat tartalmazza.

A külső ellenőrzés ellenőrzésre fordítható teljes munkaidős kapacitás**2009. év**

	fő
Ellenőrzést teljes munkaidőben végzők száma	348
Korrekciónál felmentési idejét töltők éves átlagos létszáma	- 22
Ellenőrzést nem teljes munkaidőben végzők száma	63
Korrekciónál (63 fő x 0,76 %)	- 48

Teljes munkaidőre átszámított elméleti kapacitás összesen	341

Forrás: Saját számítás

2. 1. 2. Az ellenőri napok meghatározása

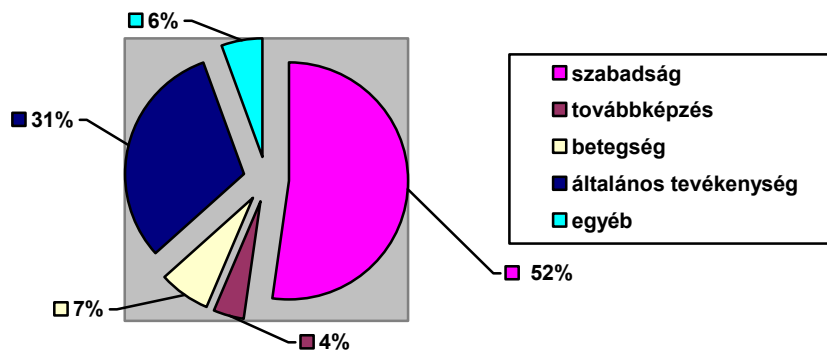
Az ellenőri napok meghatározásánál az év összes (365) napjából kiindulva kell meghatározni, hogy hány ellenőrzésben töltött nap az, ami egy ellenőrtől elvárható. Az év napjainak számát csökkenteni kell a munkaszüneti napok számával. A vasárnapok, szabad szombatok, illetőleg ünnepnapi napok száma 2009-ben 112, tehát az elméletileg lehetséges ellenőri napok száma 253. Az elméletileg lehetséges ellenőri napok számát azonban tovább csökkentik olyan ténylegesen felmerülő, illetőleg szükségese tevékenységek miatt kieső idők, amelyekkel korrigálnunk kell. Ilyen kiesések a valamennyi munkavállalónak járó szabadság, az oktatásban, továbbképzésben való részvétel, a betegség miatt felmerülő kapacitás kiesés, a sokféleségében felmerülő általános kiesés, amelyeknek a mértékét az előző évi tapasztalatok alapján tudunk meghatározni. A 2009. évi adatok meghatározását a 4. sz. táblázatban mutatom be.

Ellenőrzésre fordítható napok meghatározása**2009. év**

Megnevezés	Napok száma	Fő	Ellenőri napok száma
Elméletileg lehetséges munkanapok	253	341	86.273
Kieső munkanapok			
Szabadság	37	341	12.617
Továbbképzés	3	341	1.023
Betegség	5	341	1.705
Általános tevékenység	22	341	7.502
Egyéb kiesés	4	341	1.364
Kieső napok összesen	71	341	712
Ellenőrzéssel töltött napok összesen	182	341	62.062

Forrás: Saját számítás

7. sz. ábra

A kieső munkanapok megoszlása

Forrás: saját szerkesztés

2. 1. 3. A kapacitások mérése, nyomon-követése

A kapacitások mérésére, azok tervezett és tényleges felhasználására az Állami Számvevőszéken belül kialakított SZEKRETER fantázianevű vizsgálat nyilvántar-

tó rendszer szolgál. A rendszer végig kíséri az ellenőrzési folyamatok valamennyi fázisát, illetve az ellenőrzés teljes folyamatát, az éves ellenőrzési terv kialakításától, az egyes vizsgálatok kapacitás szükségletének meghatározásától az ellenőrzés lefolytatásáig, a realizáláson keresztül a vizsgálatokhoz ténylegesen felhasznált kapacitások meghatározásáig. A SZEKRETER rendszer részletesebb bemutatására a továbbiakban még sort kerítünk (ÁSZ, 2006).

2. 1. 4. A kapacitások felhasználásának tervezése és utókalkulációja

A meglévő, illetve a szükséges kapacitások és az elvégzendő, kötelező és vállalt feladatok összehangolása érdekében elengedhetetlen, hogy az éves feladat, valamint ellenőrzési terv összeállításához a szükséges kapacitások rendelkezésre álljanak. Ezért az egyes feladatok élőmunka szükségletének (ellenőri kapacitásának) és a szükséges többlet kapacitásoknak (az adott munkához szükséges, speciális szak tudással rendelkező külső szakértő igénybevételének, a felmerülő kiküldetési és egyéb költségeknek) természetben, illetve, költségben felmerülő igényét kell felmérni, valamint összehangolni a rendelkezésre álló kapacitással.

A kapacitásokkal való megfelelő gazdálkodás alátámasztására szükség van arra, hogy a valós, tényleges felhasználások elemzését is elvégezzük. Így lehetőség nyílik arra, hogy figyelemmel kísérjük, illetve alátámasszuk tervezésünk helyességét, az esetleges túltervezést, illetve alultervezést. A tényleges kapacitás felhasználások ismeretében menetközben korrigálni tudjuk az ellenőrzési tervet. Nagyobb mérvű alultervezés esetén korrigálni lehet az ellenőrzési tervet, illetve kapacitás megtakarítása esetén újabb feladatokra lehet fordítani a fennmaradó kapacitásokat. A tervezett és tényleges kapacitások összehasonlításával javítani lehet a további tervezések megalapozottságán.

2. 2. Lehetőségek a kapacitás növelésére

Akkor, amikor az ellátandó feladatok és a rendelkezésre álló kapacitások összhangja nem, vagy nem teljesen biztosított, mindig felmerül a kapacitások növelésének, illetve a kapacitások hatékonyabb felhasználásának a kérdése. Természetesen elméletben felmerülhet a feladatok csökkentésének a kérdése is, de láttuk, hogy amikor a feladatok meghatározása nem jár együtt egy olyan hatásvizsgálattal, amely a megfelelő szintű feladatellátáshoz meghatározza a szükséges erőforrások mértékét, és nem kerül sor a feladatellátáshoz szükséges erőforrások és kapacitások biztosítására, fel kell, hogy merüljön, hogyan lehet megteremteni az összhangot, milyen lehetőségek állhatnak rendelkezésre a meglévő kapacitások, illetve erőforrások jobb kihasználására.

A kapacitás növelésének kérdése az Állami Számvevőszéknél is rendszeresen felmerült, minthogy feladatai – megalakulása óta – újabb és újabb feladatokkal bővül-

tek. A Hivatal a feladatbővüléssel párhuzamosan igyekezett létszámát növelni, de a feladat nagysága, bonyolultsága, összetettsége és természete miatt úgy ítélte meg feladatait, hogy szükség lenne az ellenőrzések számának növelésére. Ezért kereste azokat a lehetőségeket, megoldásokat, amelyek ezt elősegítik. Volt olyan szélsőséges vélemény is, hogy a számvevőszéknél csak ellenőrökre van szükség, míg minden más ezzel összefüggő tevékenységet házon kívül kellene ellátni. Mint ahogyan az ismert görög mesében az emberi test egyes részei azon vitatkoztak, hogy melyikükre van inkább szükség, ott is de a számvevőszéknél is nyugalomra jutott a kérdés ilyen irányú felvetése, miszerint az ellenőrzési folyamatban minden résztvevőnek megvan a maga helye, szerepe és felelőssége (Csapodi, 2001).

A továbbiakban megvizsgálom, hogy melyek azok a lehetőségek, amelyek a kapacitás növelésére, illetve hatékonyabb kihasználására alkalmasak lehetnek, melyek e lehetőségek esetleges előnyei, illetve hátrányai, ténylegesen alkalmazhatóak-e ezek a megoldások. A továbbiakban nem részletezem, de a kapacitások hatékonyabb felhasználása során felmerülhet a feladatok felülvizsgálása, illetve annak alapján történő elhagyása is, lehetőséget teremtve más feladatok megvalósítására.

2. 2. 1. Költségvetési többletforrás

Az ellenőrzési kapacitásnövelés – a számvevőszék szempontjából - legegyszerűbb módja, ha az Országgyűlés a feladatok ellátásához többletforrást biztosít. Erre, mint láthattuk a számvevőszék működése során több alkalommal is sor került, általában akkor, amikor a számvevőszék új feladatot kapott, vagy amikor a meglévő feladatok ellátásához nem rendelkezett elegendő kapacitással (önkormányzatok ellenőrzése), vagy amikor az adott feladat jobb, magasabb szintű ellátásához új módszerek kerültek bevezetésre (financial audit).

A költségvetési többletforrás biztosítása általában a tényleges (ellenőri) kapacitásnövelést szolgálja, hiszen a meglévő infrastruktúra növelésére általában nem, vagy csak kis mértékben kerül sor, ezáltal az ellenőri kapacitás aránya az intézményen belül javul. A költségek egy részét ennek ellenére az infrastruktúra növelésére kell fordítani (elhelyezés, iroda, bútor, számítógép stb.).

A kapacitás növelés e módjának határt szab az ország teherbíró képessége, az Országgyűlés belátása, hogy elfogadják, ténylegesen szükség van a többletkapacitás biztosítására, a politikai akarat, hogy megszavazzák politikától mentesen a többletigényeket. Napjainkban úgy tűnik, hogy ez a megoldás egyelőre nem járható, sőt ennek éppen az ellenkezője van napirenden. Mivel az ország gazdasági nehézségei miatt megszorításokra kerül és került sor és abból a számvevőszéknek is ki kell vennie a részét, 2007-től kisebb mértékű kapacitáscsökkenésre került sor, melynek mértékét az Országgyűlés is jóváhagyta.

2. 2. 2. Meglévő kapacitások hatékonyabb kihasználása

Amin láttuk jelen helyzetben az ellenőrzési kapacitások intenzív növelése nem látszik járható útnak, más irányban kell keresnünk a hatékonyság javításának, fokozásának lehetőségeit. Mint tudjuk, a közpénzek ellenőrzésével kapcsolatos feladatok nem egyenletesen jelentkeznek. Az éves feladat teljesítése során két, rendkívüli munkacsúccsal jelentkező feladatot emelnék ki. Az egyik – a tárgyévet megelőző év költségvetése végrehajtásának (zárszámadásának) vizsgálata – viszonylag rövid idő alatt az ÁSZ ellenőrzési kapacitásának egyharmadát veszi igénybe, míg – a másik, a tárgyévet kövöző év költségvetéséről, annak megalapozottságáról készítendő vélemény – elkészítésére, mely feladat teljesítésére szinte csak hetek, illetve napok állnak rendelkezésre.

A rendkívüli munkacsúccsal járó feladatok ellátásához kézenfekvő lehet külső munkatársak bevonásáról gondoskodni. Erre a hatályos számvevőszéki törvény ad is lehetőséget, amikor az „Állami Számvevőszék megbízásából ellenőrző személy”-ről ír. Gyakorlatilag ezt a megoldást alkalmazza ma a Számvevőszék, amikor a munkacsúcsok kiegyenlítéséhez megbízási, vagy vállalkozási szerződéssel foglalkoztat külső vállalkozókat. Természetesen ebben az esetben is az eredményfelelősség a számvevőszéké, amelynek meg kell követelnie, hogy a külső személyek ellenőrzése során is ugyanazokat a módszereket és eljárásokat kell követni, mintha a számvevőszék saját ellenőrei végezték volna a feladatot.

A külső munkavállalók alkalmazása során igen fontos az, hogy a velük kötött szerződés hogyan tudja biztosítani a garanciális elemeket, hogyan tudja az esetleges felelősséget, kártérítési igényt továbbhárítani. A külső munkavállalók alkalmazása felveti a magánkönyvvizsgálat kérdését a közszférában. Ebben az esetben a magánkönyvvizsgálók függetlenségének kérdése új értelmezésre szorul, mivel a magánkönyvvizsgálók felelőssége a számvevőszékkel szemben áll fenn, míg az eredményfelelősség továbbra is a külső ellenőrzésért felelős számvevőszéket terheli (Nyikos, 2002).

A belső munkaerő megtakarítást szolgálhatná, ha az ÁSZ Budapesten dolgozó munkatársait egy közös épületben lehetne elhelyezni, a hat különböző épületben történő elhelyezés helyett. A munkaerő megtakarítás mellett ez a munkák szervezésében is jelentős könnyebbséget hozhatna. Felmerült, hogy azon dolgozókat, akik a jelentéseket leírják (gépelik), egy leíró irodában foglalkoztassuk, de mivel az e területen dolgozók bére igen alacsony az ebből adódó haszon csak igen kismértékű lett volna, továbbá nem találkozott az ellenőri területek vezetőinek egyetértésével, elvetettük ezt a megoldási lehetőséget.

2. 2. 3. Szolgáltatás kihelyezés (outsourcing)

Napjaink kedvelt eljárásává vált a szolgáltatás jellegű, vagy kiegészítő tevékenységek intézményen kívülre helyezése, (idegen szóval outsourcing-olása). Ez a megoldás esetenként még gazdaságos és ésszerű megoldás is lehet, amikor egy adott kiegészítő tevékenységet hatékonyabban, gyorsabban, vagy olcsóbban lehet megvalósítani és az ebből eredő megtakarítások a meglévő (ellenőrzési) kapacitások bővítésére lenne fordítható. Természetesen a kiszervezés nem látszik tökéletes megoldásnak, különösen akkor nem, ha ugyanazt a szolgáltatást az állam azután megveszi. Ez a megoldás általában akkor hoz új helyzetet, ha az állam azt a dolgot, vagy szolgáltatást többé nem rendeli meg (Csapodi, 2000).

A kiszervezett szolgáltatások és tevékenységek igen széles kört alkotnak a fejlett országokban és három, jól körülírható csoportba oszthatók. Első csoportba az általában fizikai dolgozók által ellátott tevékenységek tartoznak, elsőként ezek kiszervezésére kerül általában sor. Ilyen szolgáltatások például a középületek őrzés-védelme, takarítása és fenntartása. A második csoportba azok a magasabb hozzáadott értékű szolgáltatások tartoznak, amelyek az adott intézmény alaptevékenységével általában közvetlenül nem függenek össze, mint például a jogi és pénzügyi tevékenységek, emberi erőforrás-gazdálkodás területe, vagy éppen az információtechnológiához fűződő tevékenységek. A harmadik csoportot azok a szolgáltatások tartoznak, amelyet sokan továbbra is szinte teljes mértékben kormányzati jellegűnek tartanak, mint például a börtönök kiszervezése.

Amikor ezt a kérdést a számvevőszék szempontjából vizsgáltam meg, abból indultam ki, hogy melyek azok a tevékenységek, amelyeket feltétlenül a számvevőszékben belül kellene tartani és melyek azok a tevékenységek, amelyek működtetése más módon is megvalósítható lenne. A megoldási lehetőségek között felmerült egyes tevékenységeknek új költségvetési intézmény vagy közhasznú szervezet létrehozatalával történő feladatellátás. Szolgáltatás kihelyezésre csak egyetlen esetben, a központi épületek őrzés védelmével kapcsolatos feladatok ellátása esetén került sor, de itt sem a gazdasági, vagy gazdaságossági, hanem elsősorban biztonsági kérdések döntöttek.

A kérdés költség oldalát vizsgálva arra a következtetésre jutottam, hogy az egyes külső megoldások – részint az ÁFA fizetési kötelezettség, részint a nyereségorientáltságra törekvés miatt - költségesebbek lennének, a feladatellátásért viselt felelősség is csorbát szenvedne. Gondoljuk csak meg, ha a jelentéskészítés során a külső nyomda nem készül el határidőre, ezzel az esetenként igen rövid idő alatt elkészítendő jelentések esetén nem érvelhetünk. A kérdés, alapos körbejárása után a már jelzett indokok alapján lekerült a napirendről.

Az Állami Számvevőszék 2005-ben vizsgálta az államháztartáson kívüli állami feladatellátás rendszerét. Az erről készített jelentésében átfogó értékelést adott az Or-

szaggyűlés, a Kormány és a fejezetek által létrehozott szervezetekről. E szervezetek jelentős, évente 600 milliárd forintot is meghaladó állami (központi költségvetési) pénzeszközt kaptak – elsősorban a fejezeti kezelésű előirányzatokból – működésre, felhalmozásra, illetve tőkejuttatásra és apport formájában (ÁSZ, 2005).

Az ÁSZ korábbi ellenőrzéseinek tapasztalatai is egyértelműen bizonyították, hogy ezek az intézmények működésük során nem igazolták a hozzájuk fűzött reményeket. Az alapítás hátterében sokszor a kormány által előírt létszám- és feladatcsökkentés kényszerű teljesítése állt, így ez többnyire érdemi funkció-feladatelemlés, hatékonyságvizsgálat nélkül történt. Az átfogó vizsgálat megállapította, hogy annak ellenére, hogy az alapítás célja deklarálta a gazdaságosabb közfeladat ellátás volt, kimutatható megtakarítással ez nem járt, sőt a vizsgált szervezetek harmada a vizsgált időszakban veszteségesen, illetve forráshiányosan gazdálkodott. A kiszervezési döntésekből hiányzott a rendszerszemlélet, a követelmények és az egyes rendező elvek kimunkálása, a hatástanulmányok elkészítése (Csapodi, 2008).

3. Ellenőrzési terv

Az ellenőrzési terv az ellenőrzések tervszerű, költségtakarékos és hatékony, megfelelő módon ütemezett megvalósításának eszköze. Az ellenőrzési kapacitások párhuzamosságoktól mentes, ésszerű felhasználása érdekében szükség van arra, hogy a különböző, pénzügyi ellenőrzéssel foglalkozó szervezetek (KEHI, APEH, VPOP, stb.) ellenőrzései összehangoltan és egymásra épülve valósuljanak meg. Az ellenőrzési terv összeállításakor szempont kell, hogy legyen a munka eredményességének és a rendelkezésre álló erőforrások felhasználásának hatékonysága.

3. 1. Pénzügyi ellenőrző szervezetek tevékenységének összehangolása

A pénzügyi ellenőrzést végző szervezetek között már régóta egyetértés van abban, hogy fokozottabb együttműködésre lenne szükség közöttük az ellenőrzési feladatok ellátása terén. Az együttműködés az ellenőrzési kapacitások gazdaságosabb és ésszerűbb, hatékonyabb felhasználását tenné lehetővé. Minden ésszerűség és szükségszerűség ellenére a rendszeres és szabályozott ilyen jellegű munkakapcsolat – egyes kivételektől eltekintve - még nem alakult ki.

A Kormány Ellenőrző Hivatala (KEHI) általában előre tájékoztatja az ÁSZ-t, hogy az elkövetkező időszakban milyen ellenőrzéseket kíván végrehajtani, míg az ÁSZ is rendszeresen megküldi a következő évre vonatkozó ellenőrzési tervjavaslatát a KEHI részére. Ez az előzetes egyeztetés egyrészt a párhuzamosság elkerülését segíti, másrészt lehetőséget teremt arra, hogy a tervezett ellenőrzési tematikát más, azt kiegészítő, vagy más szempontú megközelítésben lehessen megvizsgálni akár a társ szervezet részéről, akár az adott tervezett ellenőrzést az ellenőrző szervezet ellenőrzése során figyelembe vegye. Az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal

(APEH) és a Magyar Könyvvizsgálói Kamara (MKVK), illetve az Állami Számvevőszék és az MKVK között létrejöttek ugyan már korábban is a szervezetek együtt működését szabályozó írásbeli megállapodások, ezek azonban nem az érdemi ellenőrzésben való konkrét együttműködés kérdéseit, hanem a szervezetek kölcsönös tájékoztatását, egymás oktatási munkájának támogatását, útmutatók, tájékoztatók kölcsönös cseréjét, a jogszabályok alkalmazásával, értelmezésével kapcsolatos egyeztetések kérdéseit tartalmazzák. Erre a „felső szintű” együttműködésre feltétlenül szükség van, de messze nem elégséges az ellenőrzési feladatok megvalósításának vonatkozásában.

3. 1. 1 Együttműködés a vizsgálati programok összeállításában

A kapacitások optimális kihasználásának, a párhuzamosságok elkerülésének fontos eszköze, a külső ellenőrző szervezetek vizsgálati programjainak összehangolása, együttműködés a programok összeállításán terén. Ezáltal az ellenőrzési kapacitásokat célszerűbben, a súlyponti feladatokra jobban koncentrálni, tehát hatékonyabban lehet felhasználni. Egymás programjainak ismerete a programok jobb összehangolását szolgálhatja a vizsgálati területek, azon belül a vizsgálati témák kiválasztása során.

3. 1. 2. Együttműködés a vizsgálati programok végrehajtásában

A vizsgálati programok (ellenőrzés) egyik legfontosabb együttműködési területe az ellenőrzött szervezettel való együttműködés, ezen belül is a legfontosabb terület az ellenőrzött szervezet belső ellenőrzése. A külső ellenőrző szervezet ellenőrzése során mindenek előtt áttekinti, hogy az ellenőrzött szervezetnél milyen belső ellenőrzési vizsgálatok folytak és ezek során milyen megállapításokra került sor. Természetesen ezen megállapításokat a külső ellenőrzés nem tekintheti megdönthetetlen és biztos eredményeknek, hiszen az érdekek sem feltétlenül esnek egybe, de támpontot adhatnak a külső ellenőrzés számára.

A más ellenőrző szervezetekkel történő közös vizsgálatok arra szolgálnak, hogy az ellenőrzött szervezetet komplex módon, több oldalról, egyidejűleg több téma figyelembevételével egy időben ellenőrizzék. Ez is szolgálhatja az ellenőrzési kapacitások jobb kihasználását. Esetenként az ellenőrzés során olyan kérdéseket is meg lehet vizsgálni, amelyre valamelyik ellenőrző szervezetnek nincs kompetenciája (pl. vámellenőrzés adóellenőrzéssel és számvevőszéki ellenőrzéssel összekapcsolt ellenőrzés).

3. 1. 3. Együttműködés a vizsgálati eredmények tájékoztatásában

A külső ellenőrzés sok esetben tár fel olyan hiányosságokat, szabálytalanságokat, esetenként szabálysértéseket és bűncselekményeket, amelyek során vagy további intézkedésre, vagy további vizsgálódásra van szükség. Szabálysértés, illetve bűncselekmény gyanúja esetén minden esetben vagy rendőrségi, vagy ügyészségi feljelentésre kerül sor, tehát a bűnüldöző szervezetekkel való együttműködés fontos eleme a külső ellenőrzésnek.

Az együttműködés a vizsgált szervezet vezetőivel fontos eleme a külső ellenőrzésnek, hiszen az ellenőrzés megállapításai, javaslati javarészt az ellenőrzött szervezet vezetése számára készül, lehetőséget teremtve számukra a hibák kijavítására, a működés magasabb szinten történő ellátására. Az együttműködés során lehetőséget kell teremteni az ellenőrzöttek számára, hogy az ellenőrző szervezet által készített javaslatokra, illetve megállapításokra észrevételt tegyenek, a hibák kijavítására pedig intézkedési tervet készítsenek. A további együttműködés az intézkedési terv végrehajtásának ellenőrzésére vonatkozik.

Az együttműködés egy következő területe (szintje) a kormányzat, illetve a törvényhozással való együttműködés. Az ellenőrzések során a külső ellenőrző szervezet sok esetben tesz jogszabályokat érintő módosításra javaslatot, ezzel egyben tájékoztatja a törvényhozó hatalmat arra, hogy milyen területeken milyen változtatásokra, vagy összhangot szolgáló módosításokra lenne szükség.

Igen fontos a külső szervezet együttműködése a széles nyilvánossággal, a sajtóval, a médiumokkal. A külső ellenőrzés egyik, talán a legfontosabb eszköze az adófizető állampolgárok tájékoztatása arról, hogy az állam hogyan sáfárkodik a közpénzekkel.

3. 1. 4. Együttműködés az egyes országok számvevőszékeivel, párhuzamos vizsgálatok

A társ számvevőszékekkel való együttműködés együtt működés elsődleges célja nem a teljesítmények fokozása, a kapacitások jobb kihasználása. A cél többféle is lehet. A szomszédos országok azon jelenségeinek, tevékenységeinek egységben kezelése, amelyek vagy egy közös beruházásnak a közös vizsgálata lehet, például a Magyarországot Szlovákiával összekötő Mária Valéria híd beruházásának vizsgálata, a Szlovéniát Magyarországgal összekötő Zalalövő-Bajánsenye-Hodoš-Murska Sobota vasútvonal építésének ellenőrzéséről készített közös vizsgálat (ÁSZ, 2003), vagy éppen az Ausztriával közös Fertő tó természetvédelmének ellenőrzéséről készített közös jelentés.

A közös jelentések, vagy inkább párhuzamos vizsgálatok alapvető célja az, hogy hogyan lehet a különböző országokban egy adott tematikát azonos módszerrel megvizsgálni. Ebben az esetben módszertani kérdésről van szó, arról, hogy más országok vizsgálati módszereit hogyan tudjuk összehangolni, vagy alkalmazni és az eredményeket hogyan tudjuk az adott országok azonos tevékenységeit összehasonlítani. Melyek azok a módszerek, amelyek a legjobb gyakorlatot képviselik. Ilyen ellenőrzés volt a svájci számvevőszékekkel közös vizsgálat, amely a nagy közlekedési infrastrukturális beruházások területét érintette.

3. 2. Az Állami Számvevőszék ellenőrzési tevékenységének tervezése

Az ÁSZ intézményi ellenőrzési tevékenységével foglalkozó részben összegzem a stratégiai és éves ellenőrzési terv kialakításával kapcsolatos főbb feladatokat és eljárásokat, továbbá a tervezéssel kapcsolatos számítógépes nyilvántartást, a tervek készítés során érvényesítendő szempontokat és követelményeket.

A tervezés olyan összetett folyamat, amely a stratégiai szempontok figyelembe vétele mellett magában foglalja az ellenőrzési feladatok végrehajtásához szükséges idő- és kapacitás figyelembevételét.

3. 2. 1. A tervezés célja

A közpénzek külső ellenőrzésének célja

- a törvényekben előírt ellenőrzési kötelezettségek kiegyensúlyozott teljesítése;
- a stratégiában megfogalmazott céloknak megfelelő prioritások megvalósítása;
- az erőforrások és az ellenőrzési feladatok összehangolása, továbbá
- az ellenőrzési munkának és eredményeinek értékelése.

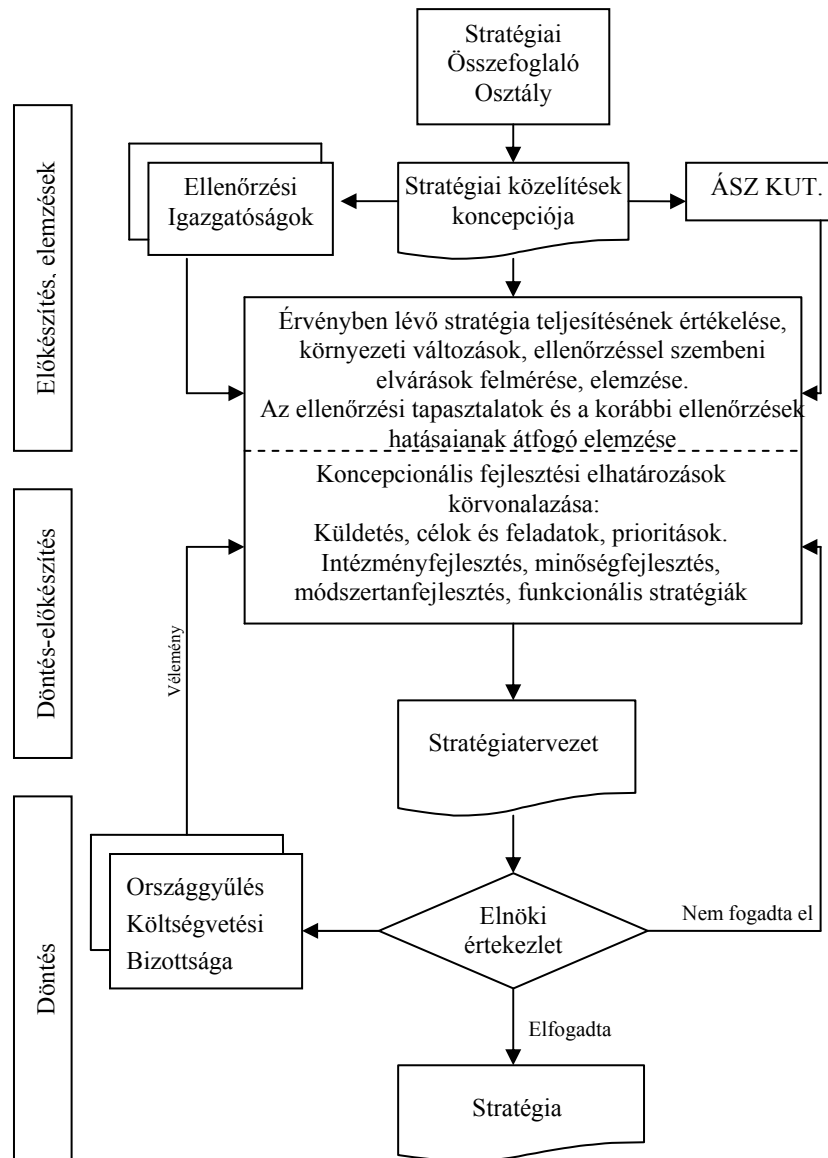
3. 2. 2. Stratégiai tervezés

A stratégiai tervezés célja, hogy hosszabb időszakra meghatározza az ellenőrzések jövőbeni irányultságát, a prioritásokat, felmérje az ellenőrzési feladatok végrehajtásához szükséges erőforrásokat. Az ellenőrző szervezet felelőssége és feladata, hogy a rendelkezésre álló erőforrások keretei között, eredményesen és kiegyensúlyozottan teljesítse az Alkotmányban és a törvényekben meghatározott kötelezettségeit. Emellett szükség van arra, hogy az ellenőrző szervezet képes legyen a gyorsan változó társadalmi feltétel- és követelményrendszerhez való rugalmas alkalmazkodásra. Az új igényeknek és elvárásoknak való megfeleléshez hosszabb távú

előrelátásra van szükség, ami a stratégiai tervezéssel valósul meg, és ami megjelenik az intézményi stratégiában is.

Az intézményi stratégia meghatározza a változó környezetből adódó elvárásokat, igényeket, az ezekre adandó válaszokat, elvégzendő feladatokat, melyekből következően összefoglalja az ellenőrzésekre, a módszertani- és intézményfejlesztésre, valamint a hazai és a nemzetközi kapcsolatépítésre vonatkozó rendező elveket, fejlesztési irányokat.

Az Állami Számvevőszék jellemzően az országgyűlési ciklusokhoz igazodóan négyévente készíti el, illetve újítja meg stratégiáját. A többlépcsős iterációs tervezési folyamat során a környezeti változások felméréséből, prognosztizálásából, a felhalmozódó ellenőrzési tapasztalatok és az intézménnyel szemben támasztott elvárások elemzéséből, fejlesztéséből kiindulva, többszörös egyeztetésen keresztül alakul ki a következő időszak stratégiája. A stratégia kialakításának folyamatát az 8. sz. ábra mutatja be.

ÁSZ stratégia kialakításának folyamata

Forrás: saját szerkesztés

3. 2. 3. Ellenőrzési irányelvek

Az ellenőrzési stratégia és az ellenőrzési tervek közötti kapcsolatot az éves ellenőrzési irányelvek teremtik meg. Az irányelvek funkciója, hogy közvetítsenek a stratégia és az ellenőrzési terv között, a stratégiai célok lebontásával olyan információ-

kat nyújtson az ellenőrzési terv összeállítói számára, amelyek elősegítik a konkrét ellenőrzési feladatok meghatározását.

Az ellenőrzési irányelvek az ÁSZ stratégiájára támaszkodva összefoglalják azokat a rendező elveket, kereteket, irányokat és ajánlott belső arányokat – figyelemmel a törvényekben meghatározott gyakoriságokat – amelyeket az éves ellenőrzési terv meghatározásakor, az ellenőrzési témák kiválasztásakor figyelembe kell venni. Ez egyben a kötelező és szabadon választott feladatokra fordítható kapacitás meghatározását is jelenti

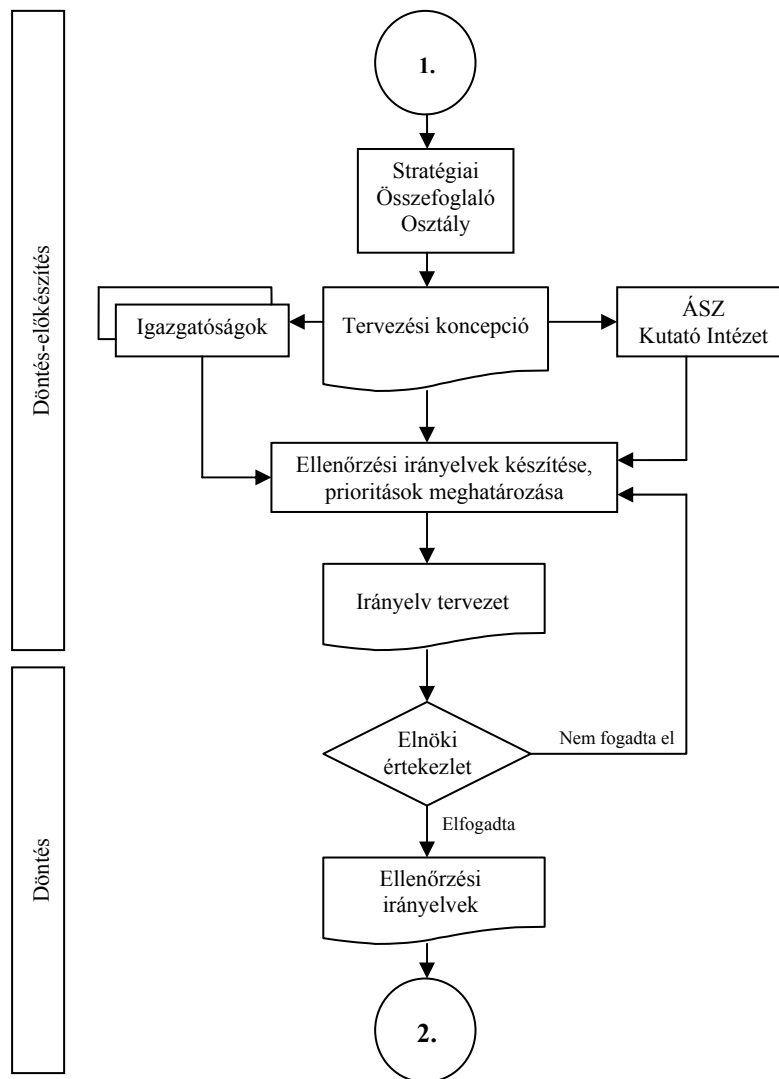
Az irányelvek hároméves kitekintéssel készülnek, melyeket évente aktualizálnak. A kiinduló cél az, hogy az irányelvek mindig a lényeges és időszerű problémákra, a legnagyobb kockázatot jelentő területekre összpontosítva segítsék elő az ÁSZ stratégiájának a megvalósítását.

Az éves – az Országgyűlés illetékes bizottsága által megtárgyalt – ellenőrzési tervet a szervezet elnöke hagyja jóvá. Az ÁSZ (elnöke) a vonatkozó törvényi előírások keretei között maga határozza meg a tervezett ellenőrzések tárgyát, célját, helyét és időszakát. Az Állami Számvevőszék ellenőrzési irányelvek készítésének folyamatát a 9. sz. ábra mutatja be.

Az ellenőrzési irányelvek tartalmazzák:

- a tervezés környezetének leírását, az ÁSZ feladatait esetlegesen módosító jogszabályi változásokat, a nemzetgazdaság működésében, az államháztartás egyes alrendszeiben, az állam vállalkozói vagyonában bekövetkezett változásokat, az ebből fakadó ellenőrzési feladatokat és kötelezettségeket;
- az ÁSZ ellenőrzési feladatainak áttekintését abból a szempontból, hogy milyen módosítások, átrendeződések szükségesek a stratégiában megfogalmazott célok teljesítéséhez;
- az adott terület ellenőrzési prioritásait, kiemelt területeit;
- általános irányelveket az ellenőrzések szervezésére és az ellenőrzött szervezetek sajátosságainak figyelembevételére;
- az ellenőrzési feladatokon túl vállalt egyéb feladatokra.

ÁSZ ellenőrzési irányelvek készítésének folyamata



Forrás: saját szerkesztés

3. 2. 4. Az éves ellenőrzési terv

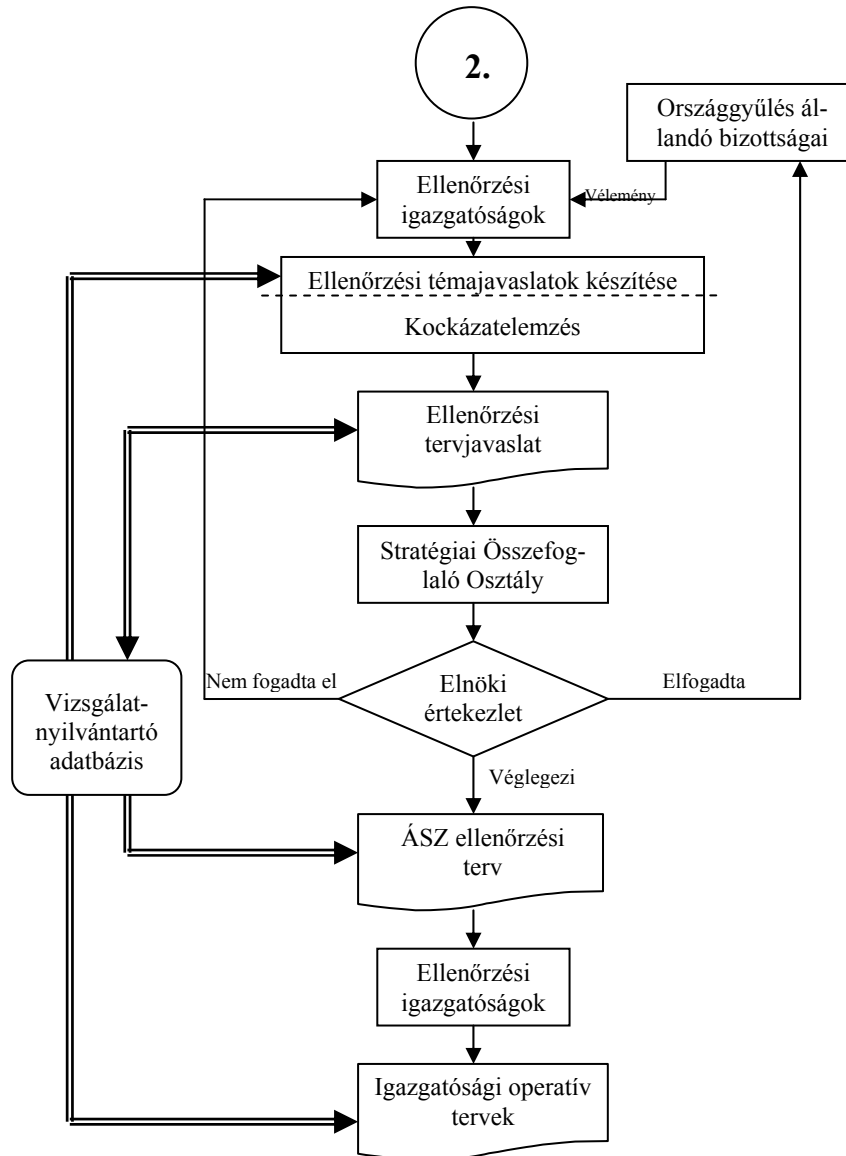
Az Állami Számvevőszék ellenőrzési tevékenységét középtávú stratégiájára építve, naptári évre vonatkozóan rendszerbe foglalja az ellenőrzési feladatait a tárgyévben esedékes kötelezettségeit, továbbá az ellenőrzési irányelvekben foglaltak, a kockázatelemzésre alapozott prioritások és a rendelkezésre álló ellenőrzési kapacitás mérlegelésével. Az ÁSZ éves ellenőrzési terve elkészítésének segédeszköze – a

kapacitásokról szóló részben már említett – SZEKTER fantázianevű - vizsgálatnyilvántartó informatikai rendszer. Az ÁSZ ellenőrzési terve a jóváhagyást követően nyilvános (ÁSZ, 2008).

A számvevőszéki ellenőrzések az éves ellenőrzési tervben foglaltak szerint történnek. Az ÁSZ ellenőrzési terve készítésének folyamatát a 10. sz. ábra tartalmazza.

10. sz. ábra

ÁSZ ellenőrzési terve készítésének folyamata



Forrás: saját szerkesztés

Az Állami Számvevőszék mindenkori ellenőrzési terve szorosan kapcsolódik a tárgyévet megelőző és a tárgyévet követő időszakhoz, mivel ellenőrzéseit folyamatosan végzi, és amely tevékenységnek nem szab határt az adott év. Az ellenőrzési terv összeállításakor tehát figyelembe kell venni a tárgyévet megelőző évről áthúzódó feladatok kapacitásait, a tárgyévi feladatok kapacitásait, valamint a tárgyévet követő időszakra áthúzódó, de a tárgyévre lekötött kapacitásait **(Csapodi – Lévai, 2004)**.

3. 2. 5. A SZEKRETER vizsgálat nyilvántartó és nyomon követő rendszer

A „Szekreter” rendszer az Állami Számvevőszékben kifejlesztett, annak ellenőrzési tervének kidolgozását, esetleges módosításainak nyomon követését, regisztrálását, illetve az egyes ellenőrzések részletes operatív tervezését, végrehajtásuk nyilvántartását és a jelentésekben tett javaslatok figyelemmel kísérését támogató informatikai rendszer. A rendszer lehetővé teszi mind a feladatok tervezésének, előkalkulációjának mérését, mind pedig a feladatok végrehajtásának figyelemmel kísérését, utókalkulációját, valamint a terv és a tényadatok összehasonlításán keresztül elemzések végzését.

A szekreter rendszer a program alapú költségvetés készítésének elengedhetetlen technikai eszköze. A rendszer első változata 1998 óta működik, majd a tapasztalatok, és a használat közben felmerülő igények alapján korszerűsített rendszer 2002 óta, folyamatosan üzemel **(Szomjas – Kricsfalusi – Völgyesi, 2001)**.

A rendszer tartalma:

- támogatja az ÁSZ éves ellenőrzési tervének elkészítését és rendszerezését, különböző szempontok szerinti lekérdezését. A tervévet megelőző évben megkezdett, áthúzódó ellenőrzések adatai automatikusan átkerülnek a tervbe;
- biztosítja az ellenőrzési terv aktualizálását, új, terven felüli vizsgálatok adatainak felvitelét, vizsgálatok törlését, módosítását;
- a jóváhagyott ellenőrzési tervből kiindulva rögzíti az ellenőrzési tervben szereplő új ellenőrzések részletes tervadatait (ellenőrzési szakasz határidőket, a vizsgálatot végző ellenőrök nevét, részvételét az ellenőrzés különböző szakaszaihoz szükséges munkanapok számát, az ellenőrzött szervezeteket);
- a vizsgálatok végrehajtása során a végrehajtók személyében, a határidőkben az operatív tervhez képest bekövetkező változások folyamatosan átvezethetők;
- az ellenőrzésekben közvetlenül, vagy közvetve résztvevő személyeknek a rendszerhez kapcsolódóan munkaidő elszámolást kell vezetniük. Ez teszi lehetővé, hogy az egyes ellenőrzésekre ténylegesen ráfordított összes munkaidő kimutatható

legyen. A kitöltésre kötelezetteknek a munkaidő elszámolást az adott munkahéten összesen ráfordított munkaórát az egyes vizsgálatok, illetve az általános tevékenység munkaszámaira, ezen belül tevékenységenként ellenőrzött szervezetenként kell megadni. A munkatársak által elszámolt munkaidőket a vizsgálatvezetők ellenőrzik és hagyják jóvá;

- az ellenőrzésekről készült számvevőszéki jelentésekből a rendszer automatikusan áttemeli a megtett javaslatokat és azok címzettjeit;

- realizálási űrlapon a jelentésekben tett javaslatokra a megtett, illetve visszajelzett intézkedéseket lehet rögzíteni, így azok tételesen, címzettenként nyomon követhetők;

- parlamenti űrlap segítségével nyomon követhető az egyes jelentések utóélete, a parlamenti bizottságok, illetve a plenáris ülésen történt tárgyalások során. A jelentések tárgyalásáról szóló jegyzőkönyvek közvetlenül elérhetők a rendszerből;

- személyi felelősségre vonás űrlapon kerülnek rögzítésre az ellenőrzések során feltárt hiányosságokhoz kapcsolódóan a megtett büntetőfeljelentések, valamint azok utóélete;

- a rendszerben alkalmazott űrlapok kitöltését központilag kezelt törzsadatok támogatják (költségvetési intézmények törzsadattára, dolgozók törzsadattára, parlamenti bizottságok, munkaügyi naptár stb.);

- az adathozzáféréseket jogosultsági rendszerszabályozza;

- a rendszerben tárolt valamennyi adatnak bármely igény szerinti csoportosítását, gyűjtését, statisztikai kimutatását, nézetekben illetve lekérdezésekben lehet elérni.

A számvevőszék 2008. évben befejezett ellenőrzéseinek tervezett és tényleges (ellenőrzési nap) kapacitás adatait a 5. számú mellékletben, a költség adatait a 6. számú mellékletben mutatom be.

4. A külső ellenőrzés önköltségének számítása

Az önköltségszámítás szokásos rendszere szerint először át kell tekintenünk az adott tevékenység bevételeit és kiadásait. Minthogy esetünkben a külső ellenőrzés önköltségét akarjuk meghatározni ezért kiindulásként meg kell állapítanunk melyek az adott tevékenység bevételei, illetve költségei.

4. 1. A külső ellenőrzések bevételei

Mint azt már korábban említettem, a számvevőszék ellenőrzési tevékenysége minősül külső ellenőrzésnek, így a külső ellenőrzés bevételeiként összességében azt az Országgyűlés által jóváhagyott éves költségvetési támogatást tekinthetjük, amelyet évről évre biztosít a számvevőszék működéséhez.

Az Állami Számvevőszék, mint költségvetési fejezet, illetve intézmény a költségvetési gazdálkodás szabályai szerint működik, így a selejtezés során értékesített tárgyakért, eszközökért kapott csekély, tehát elhanyagolható bevétellel rendelkezik. Ugyancsak a bevételek közé számítható az éves előirányzat maradvány következő évre jóváhagyott összege.

A vonatkozó törvényi előírás szerint 2001-től kezdődően az Állami Számvevőszék a NATO, az Európai Unió, illetve olyan nemzetközi szervezet felkérésére, amelynek a magyar állam tagja, továbbá az Országgyűlés vagy a Kormány által vállalt nemzetközi szerződésből eredő kötelezettség teljesítésére - díjazás ellenében is - ellenőrzést folytathat. Az e szabály alapján keletkező bevétel is része a külső ellenőrzés bevételeinek, bár meg kell jegyezni, hogy ilyen feladata, és ennek kapcsán ilyen bevétele eddig, még nem volt az Állami Számvevőszéknek.

4. 2. A külső ellenőrzések költségei

A külső ellenőrzések költségei, mint a költségek általában igen különfélék lehetnek. Dolgozatomnak nem célja a költségek különböző csoportosításának meghatározása, de az általában elmondható, hogy minél pontosabban, minél több költséget tudunk nyilvántartásainkból közvetlen költségként meghatározni, annál kisebb hányaddal fog rendelkezni a közvetett, vagy az ún. felosztott költségek nagysága, és annál pontosabb számításokat lehet végezni az önköltség meghatározására.

A külső ellenőrzés közvetlen költségeként vehető figyelembe az ellenőrzést végző személyek közvetlenül elszámolható személyi juttatásai, az ahhoz tartozó, a munkaadót terhelő juttatások munkaadót terhelő járuléka, a kiküldetéssel kapcsolatos utazási, étkezési és szállásköltség, az adott ellenőrzés kapcsán megbízott szakértő díjazása, míg a közvetett költségek közé az irányítás, az adminisztráció, a számítástechnikai háttérszolgáltatás, az épület felújítás és a beruházás költségei számíthatók.

A költségek pontos meghatározásához igen és részletes információrendszerre van szükség, amelynek alapján nemcsak a költségek, hanem az egyes feladatokra fordított munkamennyiség nyilvántartására is szükség van.

4. 3. A külső ellenőrzés önköltsége

Az önköltségszámítás általánosságban egy olyan tevékenység, amelynek során egy gazdálkodó egység – amely lehet egy vállalat, vagy akár egy költségvetési rend szerint gazdálkodó szervezet, mint pl. a külső ellenőrzést végző Állami Számvevőszék – meghatározza egy általa előállított termék vagy szolgáltatás egységére jutó költséget, a termék vagy szolgáltatás önköltségét. Az államháztartási törvény végrehajtására kiadott 249/2000. sz. Korm. Rend. Előírásai szerint a számviteli politika keretében a költségvetési szerveknek is rendszeresen végzett termékértékesítésük, vagy szolgáltatásnyújtási tevékenységük keretében el kell készíteniük az önköltségszámítás rendjére vonatkozó belső szabályzatot, figyelembe véve az államháztartás működési rendjéről szóló kormányrendelet részletes előírásait is.

Tehát mi következik a jogi szabályozásból? A költségvetési szervek általában nem végeznek termékértékesítést, szolgáltatásaikat pedig ingyenesen, a költségvetési támogatás felhasználásával végzik, e tevékenységekre vonatkozóan nem kötelesek önköltségszámítást készíteni, illetve e tevékenységükre vonatkozóan általában nem készítenek önköltségszámítást, és erre vonatkozóan számításokkal sem rendelkeznek. A költségvetési szervek önköltség-számítási szabályzatai a költségvetésük elenyésző részét érintően általában csak kisebb jelentőségű dolgokra vonatkoznak, mint például szabad kapacitásaik kihasználásával kapcsolatosan ideiglenes terem-bérletre, sokszorosításra, vagy gépkocsi nem hivatalos célú igénybevételére

Abból, hogy a költségvetési szervek alaptevékenységük vonatkozásában nem kötelesek önköltségszámítást végezni nem következik, hogy erre nem is lenne szükség. A programköltségvetés általános bevezetése, illetve alkalmazása pedig feltételeznél, hogy e vonatkozásban is ismerjük az egyes tevékenységek önköltségét.

A külső ellenőrzés vonatkozásában az előállított termék a jelentés, illetve a szolgáltatás (esetünkben az ellenőrzés) egységének az ellenőri napot tekinthetjük. A jelentés – mint a külső ellenőrzés produktuma – a vizsgálatok rendkívül eltérő voltából, eltérő munkaidő szükségletéből következően nem lehet alkalmas mérőszáma az önköltségnek, ezzel szemben az egy ellenőri nap költsége/önköltsége jól meghatározható. Az ellenőrzési terv készítésekor elő- és utókalkulációval meghatározható az adott ellenőrzési feladat munkaidő szükséglete, amelynek alapján már könnyen meghatározható, hogy mennyibe kerül, vagy került egy adott jelentés elkészítése. A tervszámok alapján tehát, egy adott vizsgálathoz szükséges munkaerő felhasználás alapján előre meghatározható a teljes ellenőri kapacitás ismeretében, hogy egy adott nagyságú költségvetési támogatás mennyi feladat elvégzésére elegendő. Ez persze fordítva is igaz. Ha az Országgyűlés több külső ellenőrzési feladat elvégzését várja a számvevőszéktől, az ahhoz szükséges többletköltség biztosításával lehet csak a feladatokat elvégezni. Ha kevesebb feladatot várnak el a számvevőszéktől, pl. egyes vizsgálatokra az Országgyűlés nem tart igényt, pontosan meghatározható,

hogy a csökkentett feladatmennyiség mennyivel kevesebb költségvetési támogatás felhasználásával valósítható meg.

A megfelelő önköltség számítási rendszer lehetővé teszi az év közben bekövetkező változásokra való gyors reagálást, a kieső feladatok helyett elvégzendő új feladatok munkaerő és költségigényének kiszámítását, a feladatokkal kapcsolatos kapacitások és költségek utókalkulációját, továbbá a szerzett tapasztalatok alapján az önköltség számítási rendszer finomítását.

Egy részletes önköltség számítási rendszer lehet az alapja annak, hogy a feladatok pontos ismeretében lehessen meghatározni a külső ellenőrzés - és ennek megfelelően minden más, költségvetési szerv – az ellátandó feladata alapján készített költségvetését (program költségvetés), szemben a már évtizedek óta alkalmazott bázis-alapú költségvetéssel.

4. 4. A külső ellenőrzések haszna és hasznosítása

Sokszor és sokféleképpen felmerül az a kérdés, hogy mit tekinthetünk a külső ellenőrzés hasznának. Mielőtt azonban a haszon kérdésébe belemerülnénk, meg kell vizsgálnunk, hogy mi is az ellenőrzés célja. Az ellenőrzés alapvető céljaként a hibák megelőzését (a prevenciót), meglévő hibák fennállása esetén a büntető intézkedés alkalmazását (a szankciót) szoktuk megjelölni. Az ellenőrzés végső céljaként a társadalmi működés biztonságának szolgálatát kell biztosítani a beavatkozás kezdeményezésével, ha felmerül ennek szükségessége, megjelölve azokat a lépéseket, amelyek szükségesek az alapvető érdekek érvényesítéséhez.

A fenti meghatározásból következően tehát az ellenőrzések haszna, alapvetően nem valamiféle közvetlen gazdaságossági számításokkal fejezhető ki. Áttételesen természetesen az ellenőrzésnek lehet gazdasági haszna, és ezzel kapcsolatosan lehet számszerű eredményt is kimutatni. Nagy csábítás lehet az ellenőrzés számára, hogy megmutassa, „mit is hozott a konyhára”. Lehet ezzel kapcsolatban néhány számot is bemutatni, például a helyi önkormányzatok mennyit fizettek vissza az ellenőrzés nyomán a költségvetésbe. Az ellenőrzés alapvető haszna kétségen kívül az lehet, az ellenőrzés akkor dolgozott jól, ha feltárja a hibák és az ellentmondások okait, és azok megelőzését szolgálják.

A külső ellenőrzések hasznával kapcsolatos kérdést a különböző országokban sokszor különböző módon értékelik. Érdekes okfejtést hallottam az egyik kelet európai ország számvevőszéki elnökétől, hogy náluk az ellenőrzés során igen sok büntetést róttak ki, tehát az ellenőrzés igen hatékony és hasznos volt. A hatékonyságot a kiszabott büntetések számával és mértékével mérték. Az hogy ez a számbavétel kissé „sántít”, azzal lehet alátámasztani, hogy az ellenőrzések a hibák megelőzését, csökkentését, vagy éppen megszüntetését kell, hogy elősegítsék, és ha csökken a hiba,

vagy a kirótt bírság összege, nem feltétlenül lesz kevésbé eredményes az ellenőrzés.

Sokszor mérik a külső ellenőrzés hatékonyságát azzal, hogy az ellenőrzések során milyen nagyságú pénzfelhasználás ellenőrzésére került sor és ezzel kapcsolatban milyen mértékű hiányt tártak fel, ezzel kapcsolatban végezhető olyan számítás is, hogy az ellenőrzési tevékenységre fordított összeg milyen mértékben térül meg. Nem állapítható meg viszont az, hogy ha egyáltalán nem végeztek volna ellenőrzést, akkor mekkora hiány keletkezhetett volna. Néhány számot erre is ki lehet mutatni, például azt, hogy az egyes helyi önkormányzatok az ellenőrzések megállapításai alapján milyen összegű összeget fizettek vissza a költségvetésbe. Az alapvető haszon kétségen kívül abban áll, hogy az ellenőrzés feltárja a hibák és az ellentmondások okait.

Mivel a külső ellenőrzési tevékenység jelentésekben realizálódik, az ellenőrzések haszna, illetve hasznosítása is a jelentéseken keresztül, illetve a jelentésekben megjelenő megállapítások és javaslatok alapján határozható meg. A jelentésekről általánosságban elmondható, hogy a benne szereplő megállapításoknak, javaslatoknak az ellenőrzöttek részéről történő elfogadása és hasznosítása – mind a politika, mind pedig a közvélemény részéről - az elmúlt két évtized során folyamatosan kedvező irányban változott. Az Alkotmány alapján az ÁSZ alapvető feladata az ellenőrzés, nem a felmerülő visszásság megoldása, hanem feltárása. E feladata azonban teljes körű: az ÁSZ „a közpénzek felhasználását, a közvagyon működtetését az államháztartás egészére, a végrehajtó hatalom minden ténykedésére nézve attól függetlenül, a maga teljességében (vizsgálhatja)” (Paczolay, 2009).

A külső ellenőrzési tevékenységnek, a jelentések hasznosulásának egyfajta mutatói lehetnek a közzétett jelentésekhez kapcsolódó – meghatározott szempontok szerint csoportosított – országgyűlési (bizottsági vagy plenáris) események. A jelentésekhez fűződő bizottsági események számában, az utóbbi években némileg emelkedő érdeklődés mutatkozik. Míg 2006-ban a számvevőszéki jelentések 46 bizottsági ülésen tárgyalta meg az Országgyűlés, addig 2008-ban már 56 bizottság napirendjén szerepelt a Számvevőszék jelentése, illetve tanulmánya.

Az ÁSZ mintegy két évtizedes munkája során folyamatosan kedvező irányban változott megállapításainak, javaslatainak elfogadása, hasznosítása. Az intézmény tevékenységének, a jelentések hasznosulásának egyfajta mutatói lehetnek a közzétett jelentésekhez kapcsolódó – meghatározott szempontok szerint csoportosított - országgyűlési (bizottsági vagy plenáris) események. Lásd: 5. sz. táblázat.

Adatok a jelentések bizottsági tárgyalásairól

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	össze- sen
Az évben megjelent összes jelentés	44	37	43	37	46	57	69	72	63	59	53	580
Bizottságok* által tárgyalt jelentések/tanulmányok	8	28	18	25	12	24	20	24	9	10	13	191
Tárgyévben készült és tárgyévben megtárgyalt jelentések	6	24	13	17	10	12	12	13	9	9	13	-
Az éves beszámolónkat megtárgyaló bizottságok száma	-	5	6	7	3	8	12	7	6	8	5	-
Bizottsági tárgyalási események **	48	88	69	62	62	84	82	80	46	51	56	728

* Az 1998-2002-es ciklus alatt 23, 2002-2006 között 25, 2006 óta 18 állandó bizottság működik. ** Bizottsági napirendek, amelyeken jelentés/tanulmány szerepelt.

Forrás: saját szerkesztés

A külső ellenőrzésről készített jelentések hasznosításának egy következő területe, hogyan érvényesülnek a számvevőszéki javaslatok. A javaslatok hasznosításának, illetve hasznosulásának három szintje különböztethető meg. Vizsgálható a kérdés az Országgyűlés, a kormányzat és az ellenőrzött szervezetek szintjén. A javaslatok realizálásának egy más szempontú elemzése lehet, hogy hogyan alakul a szabályszerűségi, illetve célszerűségi szempontokat érintő javaslatok aránya, vagy a javaslatok megvalósulása alapján, hogy hogyan alakul a teljesült javaslatok, a részben teljesült javaslatok, illetve a meg nem valósult javaslatok száma, aránya.

Az ellenőrzések egy sor olyan problémát is feltárnak, amelyek rámutatnak a különböző szabályozások, szabályok összehangolatlanságára, esetlegesen hiányára, vagy nem megfelelő voltára, ezáltal segíti a jogszabályalkotó tevékenység minőségének javítását.

A külső ellenőrzések hatékonyságának speciális mutatóját képezi az, hogy a közpénzek szabálytól eltérő, vagy szabállyal ellentétes felhasználása esetén hogyan alakul a kezdeményezett büntetőeljárások száma. A számvevőszéki törvényben és a büntetőeljárásról szóló törvényben előírt kötelezettség, hogy a külső ellenőrzések során feltárt bűncselekmény gyanúja esetén a nyomozó hatóság tudomására kell hozni a gyanúra vonatkozó megállapításokat.

Az Állami Számvevőszék megalakulása óta összesen 78 vizsgálat kapcsán kezdeményezett büntetőeljárást, a feljelentéssel érintett személyek száma 142 volt. Az évenkénti adatokat a 2. sz. táblázatban mutatom be.

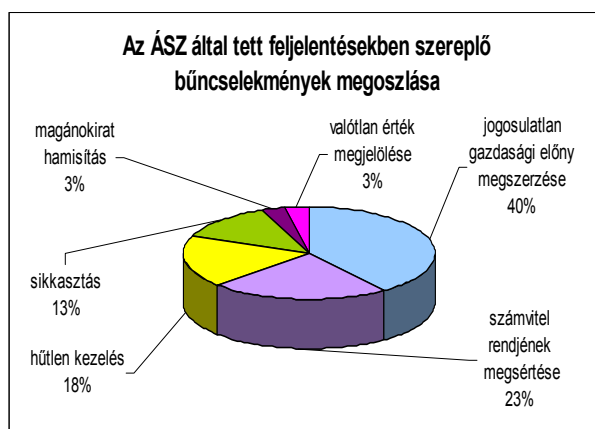
A feljelentések évenkénti megoszlása

Évek	Büntetőeljárás kezdeményezéssel érintett vizsgálatok száma	Feljelentéssel érintett személyek száma	
		Összesen	ebből ismeretlen
1993-2000	25	45	3
2001	3	3	1
2002	12	22	-
2003	8	8	6
2004	13	22	6
2005	5	7	2
2006	4	22	7
2007	7	12	-
2008	1	1	-
Összesen:	78	142	25

Forrás: saját szerkesztés

Az ÁSZ által 2002 és 2008 között kezdeményezett büntetőeljárásokban hat, tipikusan az ellenőrzési tevékenység által feltárható – bűncselekményi tényállás szerepelt. A bűncselekmények megoszlását a 11. sz. ábrán mutatom be.

11. sz. ábra



Forrás: saját adatgyűjtés

Amikor az ellenőrzés hasznáról beszélünk, mindig felmerül a kockázat kérdése. Az ellenőrzéseknek mindig megvan a maga „ára”, azaz költsége. Az ellenőrzések során a „zéró” kockázatra való törekvés rendkívül költséges lehet és gyakran nem is lehet reális feltétel. Nem lehet mindig, minden ellenőrzött területnek minden egyes

kiadását és bevételét ellenőrizni a dokumentumok nagy száma miatt. Ebből következik, hogy megfelelő egyensúlyt kell találni az ellenőrzés költsége és az ellenőrzésből származó haszon között. Ekkor merül fel, hogy az ellenőrzések során milyen hibahatárt célszerű alkalmazni, ezáltal ésszerű határok közé lehet szorítani az adott ellenőrzés folyamatát.

E/ Eredmények és javaslatok

1. A dolgozat célkitűzéseinek teljesülése, új és újszerű tudományos eredmények

1. A dolgozat bevezetőjében megfogalmazott hipotéziseimre visszatérve megállapítható, hogy az ország gazdaságában bekövetkezett egyre súlyosabb gazdasági és társadalmi zavarok csak részben magyarázhatóak a világgazdasági méretekben bekövetkezett válság következményeivel. A belső okok fokozzák a válság méretét és kiterjedését, de annak csökkentésére megfelelő eszközök alkalmazásával számos lehetőség áll rendelkezésre. Ebből következik, hogy Magyarország rövid és hosszú távú egyensúlyának megteremtése, illetve fenntartása, az államadósság megfelelő szintre csökkentése a válság okaitól függetlenül is megteremthető lenne makro és mikro szinten egyaránt. Ennek során **megállapítottam**, hogy:

- Gátolja a megoldást az a körülmény, hogy az ország hosszú távú gazdasági érdekeit rendszeresen megelőzik rövid távra szóló érdekek, illetve intézkedések, és ez a gyakorlat igen nagymértékben növeli a gazdasági élet szereplőinek bizonytalanságát, fékezi az ország felzárkózását.
- Nincs meghatározva, hogy melyek az állam által kötelezően ellátandó feladatok, így az állam nem képes megfelelő összhangot teremteni a feladatok és azok ellátásához szükséges források között. Az államháztartás, illetve a nemzetgazdaság súlyos problémái vélhetően messze nem lennének olyan súlyúak, ha ésszerűen, rövid időn belül, konszenzussal döntés születne az állam által vállalható és finanszírozandó közfeladatok körének, tartalmának, és terjedelmének meghatározásáról.
- Az állam feladatainak és a feladatok ellátásához szükséges erőforrásainak összehangolása nem megfelelő, amelyet csak tovább rontanak a politikai ciklusok, a „politikai váltógazdálkodás” rendszerint negatív hatásai.
- Nem halasztható tovább a közszféra egészének átalakítása, az intézményi gazdálkodás rendszerének és szabályozásának korszerűsítése, a feladatok rangsorolása, a teljesítménymérés bevezetése, az output-finanszírozás (feladat-finanszírozás) korszerű módszereinek alkalmazása.
- Az ország gazdasági helyzetének javításában kardinális szerepet kell kapnia a hitelesség kérdésének. Az elvesztett hitelesség visszaszerzésére sokkal nagyobb erőfeszítéseket kell kifejteni, mint a hitelesség megtartására, netán növelésére.

2. Helyesnek bizonyult az a feltételezésem is, hogy a helyzet javításához – az ország gazdasági szerkezetének átalakításán túl – mind makro-, mind pedig mikro szinten rendelkezünk lehetőségekkel, különösen a közpénzek felhasználása területén, beleértve a feladat meghatározás, a tervezés, a szabályozás, a gazdálkodás, az ellenőrzés és a nyilvántartás kérdéseit is.

Mivel a rendszer működésében számtalan hiányosság és probléma létezik, a jelenlegi rendszer sok területen már elavult, annak toldozásával, félmegoldásokkal valódi eredményeket nem lehet elérni, a rendszer megreformálása tovább nem halogatható. Megállapítható, hogy a közszektorral kapcsolatos jogi szabályozás ugyan összhangban van az Európai Unió jogrendjével, de valójában nem felel meg a korszerű közszektor-menedzsment követelményeinek. Csak formailag felel meg az várható európai normáknak. Ezáltal nem biztosítható a közpénzek megfelelő elszámoltathatósága és az azokkal való gazdálkodás megfelelő átláthatósága. **Megállapítottam**, hogy

- A magyar Alkotmány csak meglehetősen nagyvonalúan szabályozza a közpénzek és a közösségi vagyion használatával kapcsolatos kérdéseket.
- A jelenleg érvényes szabályozás lehetővé teszi, hogy egy sor kérdésben az Országgyűlés megkerülésével hozzanak döntést, csökkentve ezzel az Országgyűlés rálátását e kérdésekre.
- A szabályozás nincs teljesen összhangban a nemzetközi előírásokkal, nem tartalmaz hivatkozásokat a nemzetközi standardokra (GFS, IFAC, INTOSAI, stb.) vonatkozóan, a jogszabályok részint alulszabályozottak, míg más kérdésekben túlszabályozottak.
- A közszektorban keletkezett statisztikai és számviteli információk összhangja nem kellően biztosított, hiányzik e területen a rendszerszemlélet.

3. A helyzet elemzéséből, a jelenlegi szabályozás kritikájából adódóan nyilvánvalóvá vált, hogy a közszektor működésének jogi feltételeit biztosítandó, haladéktalanul meg kell kezdeni egy szemléletében és gyakorlatában új közpénzügyi szabályozás megalkotását, bár ennek a mai politikai és gazdasági helyzet nem kedvez. Tehát szükség van egy társadalmi közmegegyezésen alapuló és az Alkotmányból levezethető, új, a XXI. század kihívásainak és a nemzetközi követelményeknek is megfelelő megoldás kidolgozása és bevezetése. A megoldásnak ki kell terjednie mind a makro-, mind pedig a mikro-szintű szabályokra. A jogi szabályozás kritikáján keresztül **meghatároztam**, hogy milyen feltételeknek, illetve milyen kritériumoknak kell megfelelnie a közpénz-menedzsmentet szolgáló törvényeknek, felvázoltam azokat a kérdéseket, amelyekre szabályozási megoldást kell találni:

- Meghatároztam azokat az alapelveket, értékválasztási szempontokat, amelyek érvényesítésére szükség lenne, és amelyeknek a konkrét szabályozás megoldásában vissza kell tükröződniük. Részletesen meghatároztam ezen alapelvek általam fontosnak tartott tartalmát.
- Felvázoltam azokat a szempontokat, amelyeket a közpénzek ellenőrzésével kapcsolatos új szabályozásnak figyelembe kell vennie.
- Az általam javasolt új szabályozás legfontosabb kitörési pontjait tizenöt tézisben foglaltam össze, kifejtve az egyes tézisek általam értelmezett tartalmát.

4. Kutatómunkámnak az újszerűség szempontjából egyik legfontosabb eleme az új megközelítés, amely a **költségvetés teljesítményalapokra** helyezésével kapcsolatos és a végrehajtás oldaláról is új megközelítést igényel. A teljesítményorientált-ság elvének gyakorlati érvényesítésén keresztül vizsgáltam a **programalapú költségvetés bevezetésének lehetőségeit és az abból származó előnyöket**.

5. Meghatároztam azokat az **eljárásokat**, amelyek különböző feltételek mellett teszi lehetővé az új szabályozás kialakítását, bevezetését, akár az Alkotmány módosításával – kétharmados törvényi szabályozás megváltoztatásával – akár egyszerű többségi támogatással.

6. Újszerű a közpénzek **külső ellenőrzésének intézményi gazdaságtanával** kapcsolatos kutatásom, amelynek keretében azt vizsgáltam, hogyan lehet költségvetési intézményi szinten gazdasági kérdéseket értelmezni. Ezen keresztül:

- Intézményi szinten hogyan lehet programalapú költségvetést kialakítani, és ehhez milyen feltételekre van szükség. Ez egyben mintául szolgálhat más területeken a hasonló gondolkodáshoz, illetve megoldásokhoz.
- Kialakítottam az ellenőrzésekkel kapcsolatos kapacitások meghatározásának metodikáját, a kapacitások mérésének és nyomon követésének rendszerét, elő- és utókalkulációs rendszerét.
- Összefoglaltam azokat a lehetőségeket, amelyekkel az ellenőri kapacitások növelhetőek, illetve jobban összehangolhatóak.
- Kialakítottam a külső ellenőrzések önköltség számításának módszerét, értelmeztem az ellenőrzés bevételeivel és kiadásaival kapcsolatos fogalmakat.
- Értelmeztem az ellenőrzések hasznával és hasznosításával kapcsolatos fogalmak tartalmát.

7. Az elmúlt időszakban kezdeményezett ésszerűsítő jellegű, és a hatékonyság javítását célzó intézkedések, és az esetenként szervezeti átalakulásokkal is együtt járó

változtatások nem önálló, átfogó és teljes körű reformprogram, fejlesztési stratégia mentén történtek, így a rövidebb távú stabilizációt, a konszolidációt elősegítő bevétel-növelő és kiadás-mérséklő intézkedések kerültek előtérbe. Mindez nem csupán a költségvetés helyzetét, a közszféra kiegyensúlyozott működését, hanem a nemzetgazdaság egészének versenyképességét is meghatározóan befolyásolja.

8. A közpénzekkel való átlátható és következetes gazdálkodás, az elvi alapok tisztázásának és a szükséges döntéseknek hiányában nem valósulhat meg a feladatok és azok ellátásához szükséges források összehangolása. A legnagyobb hiányosság a tervezés és a stratégia-alkotás, az előzetes és utólagos hatásvizsgálat szabályozási és szervezeti kereteinek megteremtése terén van, ahol érdemi előrehaladás nem következett be.

9. Dolgozatomban a közpénzek ellenőrzése kapcsán kísérletet tettem a közszektor és a közpénzek egyfajta újraértelmezésére.

10. A finanszírozható állami feladatok meghatározásának hiányában költségvetési rendszerünk további fogyatékosága, hogy a nem megfelelően strukturált információs rendszer miatt ténylegesen nem állapítható meg az egyes feladatokra fordított pénzeszközök mennyisége, illetve a teljesítmény-mutatók hiánya miatt az sem, hogy a ráfordítások miképpen, milyen eredményességgel hasznosulnak.

11. A társadalmi összefüggésekkel is számoló, a távlatokat is figyelembe vevő költségvetési szabályozási rendszer feltételezi és igényli a jelenleginél szigorúbb és következetesebb szabályozási rendszer létrehozását és annak következetes alkalmazását és betartatását. Ez nemcsak hatékonysági és versenyképességi tényező, hanem következmény is. Így válhat átláthatóbbá, hitelesebbé az állam működése.

12. Szükség van egy olyan új, konszenzuson alapuló stratégiára épített nemzetgazdasági fejlesztéspolitika kialakítására, amely feltételezi és igényli a nemzetgazdasági tervezési rendszer felépítését, szabályozását, működtetését és ellenőrzését. Olyan rendszert szükséges kialakítani, amelynek legfontosabb sajátossága, hogy a reálfejlesztés (nemzeti fejlesztési koncepció és terv, a területfejlesztés, településfejlesztés, a gazdasági fejlesztés, a szociális és kulturális szféra fejlesztése) és a pénzügyi tervezés (konvergencia program és az éves költségvetések központi és helyi szinteken egyaránt) intézményes összhangja biztosított. A rendszerrel szemben támasztott további követelmény, hogy a fejlesztéspolitika és a gazdasági versenyképesség követelményeit szem előtt tartva illessze bele a strukturális reformokat a fejlesztési tervekbe.

13. Egy korszerű és megbízható nemzetgazdasági tervezési rendszer nem csak a nemzetgazdaság, benne az államháztartás működése és fejlesztése szempontjából előnyös, hanem abból a szempontból is, hogy hatására jobban követhetővé, átlátha-

többé és kiszámíthatóbbá válik az állami működés, ami a közbizalom megerősítésének egyik fontos eleme.

2. Javaslatok a kutatási eredmények alapján

Kutatásaim összefoglalásaként, annak eredményeiként a következő, általam általános érvényűnek tartott következtetéseket és javaslatokat teszem:

Hazánk a világgazdasági válság és a belső okok következtében súlyos helyzetbe jutott, ezért mind makro-, mind pedig mikro szinten haladéktalanul meg kell hozni mindazokat a döntéseket, intézkedéseket, reformokat, amelyek a lehető legrövidebb idő alatt képesek hozzájárulni az ország konszolidált helyzetének helyreállításához. Dolgozatom a helyzet javításához kíván hozzájárulni azáltal, hogy megkísérlem a közpénzügyi szabályozás rendszerszemléletű újragondolását, és javaslatokat teszek annak korszerűsítésére.

Dolgozotomban a közpénzügyek újraszabályozására többféle megoldási lehetőséget is felvázoltam. Következtetéseimben és javaslataimban az általam optimálisnak tekinthető és nem a körülményekkel megalkuvó lehetőségekre és megoldásokra teszek javaslatot. Kiindulásként elmondható, hogy a rész megoldások helyett, átfogó és rendszerszemléletű új szabályozásra van szükség. Az új szabályozás kialakítása során, annak valamennyi fázisában figyelembe kell venni a dolgozotomban összefoglalt alapelveket és téziseket.

Meg kell szüntetni azt a gyakorlatot, hogy a politikai ciklusok során a rövid távú érdekek megelőzhessek s hosszú távra szólókat, továbbá ki kell zárni a választások kapcsán alkalmazott, ún. választási költségvetés lehetőségét. (A 2010. évi költségvetési vita során is gyakran elhangzott az a kijelentés, hogy az nem tartalmaz választási elemeket, ettől függetlenül az sincs valójában megfelelően megalapozva, és alapvetően a restriktív elemek dominálnak, akár elismerik a döntéshozók, akár nem. A kisebb, illetve olcsóbb állam elve ugyan jól hangzik, de a költségvetés a struktúra átalakításának kérdésével valójában nem foglalkozott).

Elsősorban arra van szükség, hogy a magyar Alkotmányban kerüljenek rögzítésre a közteherviselés elvei és a költségvetési jogok gyakorlásának azon főbb szabályai, amelyek megteremthetik az állampolgárok pénzügyi biztonságához való jogát.

Az Alkotmányból kiindulva – az ország teherbíró képességének függvényében meg kell határozni az állami feladatok körét és tartalmát, összhangot kell teremteni a feladatok és azok ellátásához szükséges források között.

A felvázolt elvekből és tézisekből kiindulva létre kell hozni a közpénzügyekkel kapcsolatos új, korszerű jogi szabályozási környezetet, melynek bevezetése előtt hatástanulmányok készítésével meg kell vizsgálni az új szabályozási környezet

működését, majd ennek alapján el kell végezni a szabályozási környezet további finomítását.

Az új szabályozáshoz illeszkedően ki kell dolgozni a rendszer működtetéséhez szükséges szervezeti és személyi kereteket beleértve az ellenőrzési és az informatikai kérdéseket is.

A fiskális és monetáris politika eddigieknél sokkal jobb összehangolása szükséges ahhoz, hogy a nominális- és a reálkonvergencia előbb-utóbb együtt, párhuzamosan haladjon előre. A pénzügyi folyamatokat az ellenőrzések akkor tudják jól segíteni, ha valóban van közöttük valamilyen összhang és kölcsönhatás és e tekintetben – a világméretű pénzügyi és gazdasági válság nagy súllyal hívja fel erre a figyelmet – a pénzügyi közvetítő rendszer megfelelő kontrolljára, a bank, a biztosítás és a tőzsde világának korszerűbb és megbízhatóbb kontrollrendszerére van szükség.

A jelenlegi „bázis” alapú költségvetési tervezés, vagy akár a „fűnyíró elvű” elvonások helyett fel kell építeni a feladatalapú, ún. „programköltségvetés” rendszerét, amelynek megalapozásához olyan információrendszer kiépítésére, kötelező alkalmazására van szükség, amely lehetővé teszi a rövid-, közép-, és hosszú távú tervezést, végrehajtást, a beszámoltatást és az ellenőrzést. Az információrendszernek egy időben kell képesnek lennie arra, hogy adatot tudjon szolgáltatni az intézményi- és a tevékenységi szintű elemzésekhez, így a kétféle szempontú megközelítésből azonos eredményre kell hogy jussunk. Ez egyben az ellenőrzés hasznos eszköze is lehet.

Ki kell dolgozni, és be kell vezetni a költségvetési szervezetek által ellátandó feladatok önköltség számítási rendszerét és a feladatok tervezésén, ellátásán keresztül figyelemmel kell kísérni az egyes folyamatokat, meghatározva azt, hogy mi mibe kerül. Arra szolgált az Állami Számvevőszék feladataival kapcsolatos példa kidolgozása, hogy erre reális, megvalósítható lehetőség létezik.

Végül a költségvetés valamennyi folyamatának sokoldalú és rendszeres ellenőrzésére van szükség, amelynek képesnek kell lennie arra, hogy a nem kívánt jelenségek észlelése során azonnali beavatkozással a folyamatok helyes irányba történő korrekcióját el lehessen végezni.

F/ Összefoglalás

Napjaink gazdasági világválsága megtörte az államháztartás már-már kibontakozó konszolidációs folyamatát és ismételten felszínre hozta, hogy az elmúlt két évtized gazdaság- és költségvetési politikája nem volt eléggé következetes, nem tudta útját állni a költségvetés túlköltekezésének, de a kibontakozáshoz a hatékonysági és versenyképességi problémákat okozó strukturális gyengeségeket is fokozatosan ki kell küszöbölni, ami az államháztartás és azon belül a nagy közösségi ellátó rendszerek reformléptékű modernizálása nélkül elképzelhetetlen. Ilyen körülmények között különösen igaz, hogy Magyarország számára az utóbbi években igen megnehezült a fenntartható államháztartási pozíció elérése, illetve megteremtése. Ezért radikális változásra lenne szükség a közpénzügyekben, az évenkénti toldozás-foldozás helyett. A feladat nagyságrendjéből és sokrétűségéből kiindulva e feladatok megoldása, az átalakítás csak fokozatos, széleskörű és sokszintű lehet.

Látható, hogy ma országunk új alkalmazkodási feladatok előtt áll. A korábban csak célállapotokban és megszorításokban gondolkodó modelleket dinamikus, a változások befogadására képes modellekkel kell felváltani. Ennek során a gazdasági és társadalmi fejlődésnek sajátos tényezőivel kell számolnunk, mint például az együttműködés, az új partneri viszonyok, az állami szervezetrendszer teljesítménye, a jogalkalmazás következetessége, az állami feladatellátás és a költségvetés biztonsága. Ezek viszont társadalmi kérdéseket, összefüggéseket is érintenek és gyakorlatilag nem, vagy csak igen nehezen foglalhatók teljesítmény-mutatószámokba. Összhatásukban azonban igencsak kézzelfogható, haladást támogató, markáns előrelendítő vagy éppen ellenható, fékezőerőt jelenthetnek.

A közfeladatok forrását minden körülmények között a közpénzek adják. A közpénzügyek alatt a közteherviselés szabályozását, az államháztartás alrendszerének meghatározását, az alrendszerek költségvetése kidolgozásának, elfogadásának, végrehajtásának és ellenőrzésének szabályozását, továbbá az állami vagyonnal való gazdálkodás és a gazdálkodás ellenőrzésének szabályozását értem. Az állami költségvetés „matematikailag ” rendben lévő, de annak szabályozása, menedzselése sok kívánni valót hagy maga után. Ezért jelent nehézséget, hogy minderről a ma hatályos Alkotmány csak elvétve tartalmaz rendelkezéseket, és azokat is csak sommás definíciók formájában jelennek meg. Így az Országgyűlésről szóló fejezet rendelkezik az állami költségvetés és zárszámadás jóváhagyásának kötelezettségéről, valamint az ország társadalmi-gazdasági tervének meghatározásáról, az alapvető jogokról és kötelezettségekről szóló fejezetben találjuk a közteherviselési kötelezettséget, az általános rendelkezések mondják ki, hogy az állam tulajdona nemzeti vagyon és az állam tulajdonában álló vállalatok, gazdálkodó szervezetek hogyan kötelesek gazdálkodni. Hiányzik a költségvetés és zárszámadás főbb tartalmi ele-

meinek meghatározása, az előkészítésre, elfogadásra vonatkozó szabályozás, az állam által vállalt feladatok kérdését pedig úgy „oldja meg”, hogy azokat majd más törvények rendezik.

Indokolt tehát, hogy a közpénzügyekről az Alkotmány önálló fejezetben rendelkezzen. Ezt a követelményt a nemzetközi és hazai alkotmányjogi összefüggések is alátámasztják. Az Európai Unió tagállamainak alkotmányai szinte kivétel nélkül tartalmazznak ilyen, vagy ehhez hasonló fejezetet, részletes szabályokkal. Ebből a felismerésből kiindulva vállalta magára az Állami Számvevőszék, hogy a témában jártas szakemberek széles körének bevonásával elkészíti egy új közpénzügyi törvény koncepciójának alapjait, amely kiinduló pontja lehet a további munkának. A kezdeti biztató lépések, eredmények azonban – az idő múlásával –, sajnos, megtorpanni látszanak.

A közpénzügyek Alkotmányban való szabályozásának fontos tartalmi indokai is vannak. Az állampolgároknak joguk van a pénzügyi biztonsághoz, ezért alkotmányi szintű, stabil szabályozásra van szükség, hogy biztosítani lehessen az elkövetkező generációk jogainak, érdekeinek védelmét, meg lehessen akadályozni az állam túlzott mértékű eladósodását. Az Alkotmány szintjén is meg kellene jeleníteni a költségvetés legfontosabb elveit, mint az átláthatóság, az elszámoltathatóság, a kellő részletesség és a teljesség követelményrendszerét. Ki kellene mondani, hogy az Alkotmányban és a további törvényekben foglalt kötelezettségek, feladatok forrását biztosítani kell, melyhez mind az alapjogok és a ma látható kötelezettségek (tartalma, terjedelme, az igény kielégítés lehetősége), mind pedig ezek megtervezése és forrásuk garانتálása összefüggésében ki kellene alakítani a meghatározó jellegű ismeret és feltételrendszert.

A fenti feltételek megteremtése esetén az Alkotmány rögzíteni fogja, hogy az Alkotmányban és a törvényekben foglalt kötelezettségek, feladatok forrását biztosítani kell a költségvetésben, úgy e rendelkezés megvalósítását további új alkotmányi szabályok segíthetik elő, másfelől az alkotmányi rangra emelt előírás alkotmányosági védelemben fog részesülni, mely kialakult intézményrendszerrel rendelkezik.

Annak érdekében, hogy ellenőrizhető legyen, valóban ellátásra kerülnek a törvényekben előírt feladatok, alapfeltétele, hogy az intézményfinanszírozásról áttérjünk a feladat alapú finanszírozásra, az ún. program alapú költségvetésre. Ezt kell megvalósítani az új közpénzügyi törvénynek, amelynek alapján ellenőrizni lehet, hogy a rendelkezésre álló forrásokat ténylegesen arra a célra fordították, amelyre azokat megtervezték.

Summary

The worldwide economic crisis has shattered the slowly evolving consolidation process of the public finance system and has revealed again that the economic and budget policies followed in the course of the past two decades have not been coherent enough, thus could not stop the overspending of the budget, while the structural weaknesses resulting in efficiency and competitive problems had to be gradually eliminated to promote the unfolding that would be unimaginable without the reform scale modernization of the big community provision systems. Under these circumstances it is an especially valid statement that reaching sustainable public finance position, respectively its establishment has been considerable aggravated in the course of the past years. Thus, radical change would be necessary in matters of public finances instead of the annual mending. Starting from the magnitude and diversity of these tasks the solutions, the transformation can only be gradual, extensive and multi-layered.

It is obvious that today our nation is facing new adaptability tasks. The former models focusing on target statuses and restrictions have to give place to dynamic models that are able to adapt to changes. In the course of such transformation we have to consider some specific factors of the economic and social development, like cooperation, new partnerships, the output of the state organization system, the consistency of the jurisdiction, the security of public task provision and of the central budget. These factors however concern social issues, relations as well and in the practice cannot be summarized by performance indicator or if they can, it would be only with considerable difficulties. However, concerning their overall impact they might represent very tangible forwarding forces supporting progress, or just the opposite, i.e. a reactionary and curbing effect.

Under all circumstances it is public funds that serve as the resource for public task provision. By public funds I mean the regulation of the equal and proportionate taxation, the definition of the sub-systems of the public finances, the elaboration, the adoption, the execution and of the audit of the budget of the sub-systems, furthermore the regulation of the management and the audit of the management of state assets. In terms of “mathematics” the central budget is in order however, its regulation and management leave a lot to be desired. This is why the fact that the valid Constitution contains only sporadic ruling concerning the above, and even those rules are but summary definitions represents difficulties. Thus the National Assembly chapters regulate the obligation of the adoption of the central budget and of the final account, together with the determination of the social-economic plan of the country. The chapter dealing with the basic rights and obligations regulates the obligation of the equal and proportionate taxation while the general rules state that the property of the state constitutes the national assets and stipulates how state owned companies and economic organizations should manage. The determination of the major substantive elements of the central budget and of the final account, the regulation concerning the preparation and adoption are missing, while the issue of the tasks undertaken by the state are “solved” by stating that other rules will attend to them.

Thus it would be justified if the Constitution disposed of public funds under a separate chapter. Both international and domestic constitutional relations are supporting this requirement. The constitutions of the EU member states - practically without exception - include such, or similar chapters with detailed regulations. Starting from this recognition the State Audit Office of Hungary undertook to prepare the bases of a new act of public funds, by involving a wide range of experts in this field, to establish a starting point for the future work. However, with passing time the initial encouraging steps and results seem to have come to a halt.

The regulation related to public funds by the Constitution has important, substantive reasons as well. Citizens have the right to enjoy financial stability thus a Constitution-level, stable regulation is necessary to ensure the protection of the rights and interests of the next generations, by preventing the excessive overspending of the state.

The most important principles of the central budget, like transparency, accountability, due fullness of details and the requirement of completeness should also be visualized on constitutional level. It should be declared that the resources depicted by the Constitution and additional laws should be ensured. In relation of the basic rights and the obligations, that can be envisaged today (contents, extent, possibilities of meeting the demand), as well as the planning and the guaranteeing of the respective resources, a system of knowledge and conditions of decisive importance should also be elaborated.

In case of establishing the above outlined conditions the Constitution would record that the resources of the obligations and tasks listed in the Constitution and the laws should be ensured by the central budget; the implementation of such a regulation might be assisted by additional, new, constitutional rules. On the other hand, the regulation promoted to constitutional rank will enjoy constitutional protection that has a well-established institutional system.

The basic condition of being able to control if the tasks determined by the law are really provided, would be switching from institutional financing to task based financing, i.e. to the so-called program budget. This should be realized by the new act on public funds, based on what it would be possible to control if the available resources were de facto used for what they had been planned for.

Mellékletek

1. sz. melléklet: Irodalomjegyzék

- 1./ Aradi Zs. : A költségvetési szervek jogállásának és gazdálkodásának új rendje, Pénzügyi Szemle, 2009. évi 2-3. szám, 430-458. oldal.
- 2./ Ágh A. : Az intézményi reformok – 2015, az alapvető változások 2006 és 2015 között, MTA Szociológiai Kutatóintézet, Budapest, 2006. 195-249. oldal.
- 3./ Állami Számvevőszék: Jelentés a Zalalövő-Banjánsenye-Hodoš-Murska Sobota vasútvonal építésének ellenőrzéséről, (0321) 2003. 1-64. oldal.
- 4./ Állami Számvevőszék: A számvevőszéki ellenőrzés szakmai szabályai; 2004. 1-563. oldal.
- 5./ Állami Számvevőszék: Jelentés az államháztartáson kívüli állami feladatellátás rendszerének ellenőrzéséről (0467), 2004. 1-102 oldal.
- 6./ Állami Számvevőszék: Stratégia 2006-2010, 2006. 1-15 oldal.
- 7./ Állami Számvevőszék: Az Állami Számvevőszék 2009. évi ellenőrzési terve, Budapest, 2008. december, 1-118. oldal.
- 8./ Állami Számvevőszék: Jelentés a Magyar Köztársaság 2008. évi költségvetése végrehajtásának ellenőrzéséről (0824), 2009. augusztus.
- 9./ Állami Számvevőszék: Az Állami Számvevőszék IT stratégiája a 2009-2010. évekre; 2009. május; 1-156 oldal.
- 10/ Barkóczi, S. - Csapodi, P. – Lajos, B.: Az Állami Számvevőszék és a felügyelő bizottsági elnökjelölés, Pénzügyi Szemle IL. Évf. 2004. február 166-177. oldal.
- 11./ Barr, N. : The Economics of the Welfare State, Weinenfeld & Nicolson, London, 1987. 1-392 pp.
- 12./ Báger, G. : A köz- és a magánszféra együttműködése és a számvevőszéki ellenőrzés, Pénzügyi Szemle 2006/1. 57-78. oldal.
- 13/ Báger, G. : Programalapú költségvetés, Pénzügyi szemle, 2006. 3. sz. 281-301. oldal.
- 14./ Báger, G. – Bod, P. Á. : Gazdasági kormányzás: Változás és alkalmazkodás a magyar gazdaságirányítás intézményrendszerében, Aula, 2008. 1-314. oldal.

- 15./ Báger, G. – Pulay, Gy. : A költségvetési tervezés makrogazdasági kockázatainak elemzése, Pénzügyi Szemle. 2008. 3. szám 384-401. oldal.
- 16./ Báger, G., – Vígvári A. : Államreform, közpénzügyi reform, ÁSZ Fejlesztési és módszertani Intézet, 2007. április, 1-147. oldal.
- 17./ Bíró, T. : Könyvvizsgálat és ellenőrzés, Magyar Könyvvizsgálói Kamara, 2005. tankönyv. 1-176 oldal.
- 18./ Benedek, D., - Lelkes, O., - Scharle, Á. – Szabó, M. : A magyar államháztartási bevételek és kiadások szerkezete 1991-2004 között, Közgazdasági Szemle, 2006. február, 119-143. oldal.
- 19./ Borsa, D.: Önálló közpénzügyi fejezet létjogosultsága a hatályos magyar alkotmányban, Közjogi szemle, 2008/2. 46-51. oldal.
- 20./ Bösch, H. : Haushaltskontrollansschuss, Europäisches Parlament, 2008. Arbeitsdokumente, PE-404687v01-00.
- 21./ Buchanan, J. M. : The Limits to Liberty. Beetwen Anarchy and Leviathan. Chicago. University of Chicago Press, 1975.
- 22./ Bulla, M. – Buruzs A. : Regionális fejlesztések fenntarthatósági indikátorai az EU-ban, VIII. Környezettudományi Tanácskozás, Győr 2008. november 7. http://sz.hu/kornyezet/KTT8/Bulla_Buruzs.pdf.
- 23./ Caldeira, V. : Az Európai Számvevőszék szerepe az uniós támogatások felhasználásának ellenőrzésében, Ellenőrzési Figyelő, 2009. évi 1. szám 4-9. oldal.
- 24./ Coase, R. H. : The Problem of Social Cost. Journal of Law and Economics, 1960.
- 25./ Corporate Governance in Public Sector: a Governing Body Perspective, International Federation of Accountants (IFAC), New York, 2000.
- 26./ Cullis J. – Jones P. : Közpénzügyek és közösségi döntések, Aula Kiadó Kft. 2003. 1-658. oldal.
- 27./ Csapodi P. : Állami Számvevőszék kapacitásainak vizsgálata, különös tekintettel a hatékonyabb munkavégzés szempontjaira, a szolgáltatások kihelyezés (outsourcing) lehetőségeire, Budapest, 2000. június 28. 1-19. oldal (munkaanyag).
- 28./ Csapodi P. : Javaslat az Állami Számvevőszék új szervezeti egységeinek feladatkörére, szervezetére és létszámára, (munkaanyag) 2001. december, 1-37. oldal.

- 29./ Csapodi P. : A számvevőszék fokozódó feszültségeket, kockázatokat lát a költségvetésben, Ellenőrzési figyelő, 2007/1. 30-33. oldal.
- 30./ Csapodi P. : The key messages of the theses on the regulation of public finances, Public Finance Quarterly 2007/2. 330-340 p.
- 31./ Csapodi P. : Public Private Partnership in Hungary, OPTIMUM (Studia Ekonomiczne) 2008. Nr. 3. 229-234 p.
- 32./ Csapodi P. : A tanácsadás az Állami Számvevőszék tevékenységében, Pénzügyi Szemle, 2009. évi 1. szám, 136-150 oldal.
- 33./ Csapodi, P. : The Role of the State in the economy in our time, 2009. ,Krakow (megjelenés alatt).
- 34./ Csapodi, P. – Lévai, J. : Az Állami Számvevőszék 2004. évi ellenőrzései, Pénzügyi Szemle, 2004. évi 1. szám, 32-42. oldal.
- 35./ Csapodi, P. – Lévai, J. : Bővülő nemzetközi kapcsolatok segítik a hatékonyabb hazai ellenőrzést, aktív szerepvállalás az INTOSAI élén, Ellenőrzési Figyelő 2005. évi 3. sz. 27-30 oldal.
- 36./ Csapodi, P. – Sántha, Gy. : Újabb trendek a külső ellenőrző szervezetekre vonatkozó nemzetközi szakmai szabályozásban, Pénzügyi Szemle 2009. évi 4. szám 625-643. oldal.
- 37./ Csonka, G. – Lehmann, M. : A kormányzati szektor – új felfogásban. Pénzügyi Szemle, 2000. 4. szám, 354-374 oldal.
- 38./ Csillag, I. : Közpénzek, átláthatóság, pénzügyi fegyelem, Közgazdasági Szemle, 2001. október, 805-809 oldal.
- 39./ Diamond, J. : The Role of Internal Audit in Government Financial Management: An International Perspective (WP/02/94) Washington: IMF.
- <http://imf.org/external/pubs/ft/wp/2002/wp0294.pdf>
- 40./ Dorotinsky, W. – Pradhan, S.: Exploring Corruption in Public Financial Management, Washington, World Bank, 2007.
- 41./ Fekete, I. – Galambos, P. – Ákos, E. – Janza, P.: Integrált kockázatelemzés és -kezelés alkalmazási lehetőségei a közzsférában, ETK Szolgáltató Zrt., 2006. 1-188. oldal.

42./ Friedman, M. : Capitalism and Freedom, Chicago: University of Chicago Press, 1962.

43./ Györffy D. : Költségvetési Tanács Magyarországon, Fejlesztés és Finanszírozás 2009. évi 3. szám 52-59. oldal.

44./ Hayek, F. A.
: A szocializmus hanyatlása és a jóléti állam felemelkedése, In Bujalos – Nyilas, 1996. 40-58 oldal.

45./ Huff, A. S. : Mapping Strategic Thought. Chichester, UK: John Wiley & Sons. IFAC. 2003. Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements, New York.

46./ Hyman, D. N. : Government as a Regulator in Markets and as a Provider of Services, Economics McGraw-Hill Higher Education, 1996. August. 1-960 pp.

47./ IFAC. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) and Statistical Bases of Financial Reporting: An Analysis of Different Recommendations for Convergence. New York, IFAC 2005.

http://ifac.org/Members/Down-Loads/Research_Report_IPSASs_and_Statistical?Bases_of_Reporting.pdf

48./ IMF International Monetary Fund, 2009.

<http://www.org/external/ns/search.aspx?Newquery=gfs+standards&.col=&submit.x=17&submit.y=6>

49./ INTOSAI II. International Conference on Internal Control, May 8-11, 2000. Budapest, State Audit office of Hungary., Microeconomics, IV. part, 1992. 379-453 pp.

50./ INTOSAI. Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector. <http://intosai.connexcc-ostignet/blueline/upload/1guicspublsece.pdf>.

51./ Jenei, Gy.: Közigazgatás-menedzsment, Századvég Kiadó, Budapest, 2005. 1-226. oldal.

52./ Jenei, Gy. : A közintézményi menedzsment reformjának torz magyar folyamatai az EU-tagállamok mércéjén: hiányok, okok, megoldási javaslatok, Új Magyar Közigazgatás, 2009. 2. évfolyam 6-7. szám, 4-11. oldal.

53./ Jenny, F. : Gazdasági és pénzügyi válság, szabályozás és verseny, Külgazdaság, LIII. Évf., 2009. szeptember-október, 29-46 oldal.

- 54./ Johnson, D. B. : Községi döntések elmélete. Bevezetés az új politikai gazdaságban. Osiris Kiadó, Budapest, 1999. 1-268 oldal.
- 55./ Juhász J. : Magyar értelmező kéziszótár, 3. átdolg. Kiadás. Akadémiai Kiadó 2008. 1-1507 oldal.
- 56./ Kilényi, G. : Az Állami Számvevőszékről de lege ferende, 1999. 1-93. oldal (munkaanyag).
- 57./ Kiss, L. : A közpénzek alkotmányi szabályozásának néhány kérdéséről, Emlékkönyv Dr. Meznerics Iván születésének 80. évfordulójaára. Szegedi József Attila Tudományegyetem, 147-159. oldal.
- 58./ Kopits, Gy. : A Költségvetési Tanács tagjainak megválasztásáról szóló H/8829 országgyűlési határozati javaslat kapcsán elhangzott felszólalása 2009. február 16.
- 59./ Kotosz, B. : Megszorítások és lazítások a rendszerváltás fiskális politikájának szerkezetéről. Közgazdasági Szemle. 2006. február. 158-174. oldal.
- 60./ Kovács Á. : A pénzügyi ellenőrzés új kihívásairól, Pénzügyi Szemle, 2001. 89. sz. 737-748. oldal.
- 61./ Kovács Á. : Tasks of the Supreme Audit Institutions in the Service of the Central and Eastern European Countries – Transparency and independence in audit . Studies in honour of the 171 years of the Hellenic Court of Audit in Greek. Athen, CAG, 2004. 461-476 p.
- 62./ Kovács Á. : Gondolatok a konvergencia programról, Pénzügyi Szemle, 2006. 4. sz. 407-423. oldal.
- 63./ Kovács Á. – Lévai J. : A korrupció változásai és a pénzügyi ellenőrzés lehetőségei, Pénzügyi Szemle, 2001. 8. sz. 648-658. oldal.
- 64./ Kovács Á. : Tizenöt év az Ász életében, tizenöt év tapasztalata a magyar államháztartás működéséről, Állami Számvevőszék, 2005., <http://asz.hu>. 1-34. oldal.
- 65./ Kovács Á. : Az Állami Számvevőszék elnökének hozzászólása a 2009. évi költségvetési törvényjavaslatához (az Országgyűlésben elhangzott exposé).
- 66./ Kovács, Á. : Indokoltak az előirányzatok, Világgazdaság, interjú 2009. október 15. csütörtök, 19. oldal.
- 67./ Le Grand, J. : Equality as an Economic Objective, Journal of Applied Philosophy, 1984. 1. 39-51 pp.

68./ Lindbeck, A. : What is wrong with the European economies? The World Economics 1985. 28. 309-328 pp.

69./ Lóránt Z. – Berényi M. : 10 éves az önkormányzati rendszer (Az önkormányzat szerepe és feladatellátása a számvevőszéki vizsgálatok tükrében), Pénzügyi Szemle, 2000. 11-12. szám, 986-998. oldal

70./ Lukács, J. : Gondolatok a felügyelő bizottság ellentmondásos szerepéről, Társadalom és Gazdaság, 2006. 28. 137-141. oldal.

71./ Magyar Köztársaság Kormánya : T/10554 sz. törvényjavaslat a Magyar Köztársaság 2010. évi költségvetéséről, 2009.

72./ Mariska V. : Magyar pénzügyi törvényisme: törvények, szabályrendeletek, utasítások és egyéb hivatalos források alapján, 1875. Budapest, Franklin kiadó 1-308. oldal.

73./ Miniszterelnöki Hivatal : Módszertani útmutató az állami szerepvállalás felülvizsgálatához, Budapest, 2005. augusztus, 1-54 oldal.

74./ Moser, J. : Modell and strategi. Correct positioning as success factor for the Court of Audit, EUROSAI, 2007. No. 13. 48-50 p.

75./ Nemes, J. : A kormányzati szerepvállalás közösségi és társadalmi alapjai, Közösségi pénzügyek. Elmélet és gyakorlat a Középeurópai átmenetben. Aula Kiadó 2000. 63-101 oldal.

76./ Nyikos, L. : A közpénzek ellenőrzése I.-II. kötet Perfekt kiadó, Budapest, 2002. 1-315. oldal.

77./ Nyikos, L. : Konceptió a közpénzügyi törvény megalkotásához (harmadik tervezet), 2006. június. 1-51 oldal
<http://www.attentus.hu/Local%20folder/Tanulmányok/konceptio.pdf>

78./ OECD. : Baseline and Suggested Targes for the 12 indicators of Progress. Paris, 2005.

<http://www.oecd.org/dataoecd/45/46/35230756.pdf>

79./ OECD. : Use of Country Systems in Public Financial Management, Paris 2007.

[http://www.oilis.oecd.org.oilis/2007/doc.nsf/ENGDATCORPLOOK/NT000047/AE/\\$FILE/JT\(03236549\).pdf](http://www.oilis.oecd.org.oilis/2007/doc.nsf/ENGDATCORPLOOK/NT000047/AE/$FILE/JT(03236549).pdf)

80./ OECD. : Performance Budgeting. A User' Guide. Paris, 2008.
<http://www.oecd.org/dataoecd/32/0/40357919.pdf>

81./ Olson, O. - Gugherie, J. Humphrey, C. : Growing Accustomed to Other Faces: The Global Themes and Warnings of Our Project, Osaka: Second Asian Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference, 1998.
<http://www3.bus.osakacu.ac.jp/apira98/archives/pdfs/26.pdf>

82./ Osborne, D. - Hutchimson, P. : A kormányzás ára - hatékonyabb közszolgáltatások megszorítások idején, Alinea Kiadó, 2006. 1-397 oldal.

83./ Paczolay, P. : Az Állami Számvevőszék helye a hatalmi ágak rendszerében, Pénzügyi Szemle, 2009. 4. szám, 519-528. oldal

84./ Parragh L. : Miért fontos az államháztartás és a közszolgálat korszerűsítése? Pénzügyi Szemle, 2005. 15-24. oldal.

85./ Pénzügyminisztérium : A költségvetési rendszer megújításának egyes kérdéseiről szóló koncepció (munkaanyag), 2007. június, 1-75 oldal.

86./ Pierson, C. : Beyond the Welfare State? Polity Press, Cambridge, 1994. 1-356 pp.

87./ Polidano, C. : Why Civil Service Reforms Fail. Valetta, Malta Government, 2001.

<http://www.man.ac.uk/idpm/idpmdp.htm>

88./ Pulay, Gy. : Az állam célszerű gazdasági szerepvállalása a XXI. Század elejének globális gazdaságában, Állami Számvevőszék Kutató Intézete, 2009. szeptember, 1-89. oldal.

89./ Roóz, J. – Sztanó, I. : Ellenőrzési euro konform módszerek, Saldo Pénzügyi Tanácsadó és Informatikai Rt. 2000. 1-288. oldal.

90./ Samuelson, P. : The Pure Theory of Public Expenditure. Review of Economics and Statistics, 1954. november, 387-389 pp.; Diagramatic Exposition of a Theory of Public Expenditures. Review of Public Economics and Statistics, 1955. november, 350-356 pp.

91./ Sántha, Gy. – Vígvári, A. : A nemzetgazdasági tervezési rendszer szervezeti és intézményi rendszere. Vissza az alapokhoz. Tanulmányok a közpénzügyi rendszer reformjáról. Új Mandátum Kiadó, 2006. 191-209. oldal.

- 92./ Sárközy T. : Államszervezetünk potenciázavarai, HVGORAC, Budapest, 2006. 1-236. oldal.
- 93./ Somogyvári I. : Javaslat a központi kormányzat hatékony szervezeti felépítésére. A közigazgatási reform új perspektívái, Új mandátum kiadó, 2006. 30-54. oldal.
- 94./ Stiglitz, J. E. : The Public Sector. Principles of Microeconomics, 7. chapter, Norton and Company, 1993. 168-196 pp.
- 95./ Stiglitz J. E. : A kormányzati szektor gazdaságtana, KJK-Kerszöv Jogi és Üzleti Kiadó Kft, Budapest, 2000. 1-748 oldal (Fordítás, a mű eredeti címe: Economics of the public sector, W.W. Norton and Company Inc. New York).
- 96./ Syquia, J. : Reforming Public Procurement in Emerging Market Countries. Washington, USAID.
http://fiscalreform.net/images/Files/procurement_final_070601.pdf
- 97./ Szokolczai, Gy. : A magyar makrogazdasági egyensúly helyreállításának kísérlete, Pénzügyi Szemle, 2009. 2-3. szám 258-302. oldal.
- 98./ Szomjas E. - Kricsfalusi K. - Völgyesiné Sz. É. : Szekreter (az Állami Számvevőszék vizsgálat-nyilvántartó rendszere, logikai rendszerterv dokumentáció), 2001. június. 1-40 oldal.
- 99./ Verebélyi I. : Mennyi és milyen minisztérium legyen egy új kormányban, Magyar Közigazgatás, LVI. Évfolyam, 2006. 12. szám 754-765. oldal.
- 100./ Veress J. : Erőteljes egyensúlyjavítás, növekvő bizalom, egyensúlyórzó reformok, (előadás) VI. Ellenőrzési és felügyeleti konferencia, 2006. november 23-25. Siófok.
- 101./ Vincze A. : A takarékos vállalati gazdálkodásról szóló törvény – sok hűhó semmiért? Közjogi szemle, II. évfolyam, 2009. március, 31-38. oldal.
- 102./ Vígvári A. : Az ellenőrzési funkció felértékelődése és a modern gondolkodás kihívásai, Vezetéstudomány, XXXIII. Évfolyam, 2002. 10. szám, 45-48. oldal.
- 103./ Vígvári A. : Közpénzügyeink, Közgazdasági és Jogi Kiadó (KJK-Kerszöv), 2005. 1-388. oldal.
- 104/ Wagner, A. : The Exacts on Public Finance, In Musgrave R. – Peacock, A. : London, Macmillan 1958.

105./ Wicksell, K. : New Principle of Just Taxation, 1896. A munka újra megjelent az R.T. Husgrave és A.T. Peacock szerkesztette Classic sin the Theory of Public Finance kötetben. New York, 1967. St. Martin's Press.

106./ Wildavszky, A. : Budgeting. A Comparative Theory of Budgetary Process, Little and Company, Boston-Toronto, 1975. 1-340 p.

107./ Wright, G. : A kormányzat szerepe. Közösségi pénzügyek. Elmélet és gyakorlat a Közép-európai átmenetben, Aula Kiadó, 2000. 18-56 oldal.

108./ Wonnacott, P. – Wonnacott, R. : Difficulties in Controlling a Bureau's Performance and Cost, Microeconomics, 18. chapter, John Wiley & Sons, 1990.

2. sz. melléklet: A dolgozatban szereplő fontosabb jogszabályok

A Magyar Köztársaság Alkotmánya (1949. évi XX. Törvény)

A jogalkotásról szóló törvény (1987. évi XI. Törvény)

Államháztartási törvény (1992. évi XXXVIII. Törvény)

A közpénzek felhasználásával, a köztulajdon használatának nyilvánosságával, átláthatóbbá tételével és ellenőrzésének bővítésével összefüggő egyes törvények módosításáról szóló törvény (un. „Üvegseb” törvény, egyes részei beépültek más törvényekbe, 2003. évi XXIV. Törvény)

Az Állami Számvevőszékről szóló törvény (1989. évi XXXVIII. Törvény)

A költségvetési szervek jogállásáról és gazdálkodásáról szóló törvény (2008. évi CV. Törvény)

A számvitelről szóló törvény (2000. évi C. Törvény)

A takarékos állami gazdálkodásról és a költségvetési felelősségről szóló törvény (2008. évi LXXV. Törvény)

xxx

A népi ellenőrzés megszüntetése kapcsán felmerülő feladatokról szóló **1148/1989. évi MT határozat**

xxx

Az államháztartás működési rendjéről szóló kormányrendelet (**217/1998. Korm. Rend.**)

Az államháztartás szervezetei beszámolási és könyvvezetési kötelezettségének sajátosságairól szóló kormányrendelet (**249/2000. Korm. Rend.**)

A költségvetési szervek belső ellenőrzéséről szóló kormányrendelet (**193/2003. Korm. Rend.**)

xxx

Az államreform előkészítésével és megvalósításával összefüggő egyes szervezeti és személyi kérdésekről szóló **1061/2006. (VI.15) Kormány határozat**

Kormánybiztos felmentéséről szóló **1047/2007. (VII.1.) Kormány határozat.**

3. sz. melléklet: Az államháztartás kiadásai a GDP százalékában

	1999		2000		2001		2002		2003	
	GDP: 11 489,6 (Mrd Ft)		GDP: 13 150,8 (Mrd Ft)		GDP: 14 849,6 (Mrd Ft)		GDP: 16 751,0 (Mrd Ft)		GDP: 18 408,8 (Mrd Ft)	
	Kiadás	GDP	Kiadás	GDP	Kiadás	GDP	Kiadás	GDP	Kiadás	GDP
	Mrd Ft	%-ában	Mrd Ft	%-ában	Mrd Ft	%-ában	Mrd Ft	%-ában	Mrd Ft	%-ában
Közigazgatás (Ált. közösségi szolg.)	385,6	3,4	600,2	4,6	674,1	4,5	849,5	5,1	731,8	4,0
Védelem, rendvédelem, közbiztonság	304,8	2,7	354,9	2,6	431,2	3,0	515,1	3,0	555,3	3,0
Oktatási tevékenység	544,6	4,7	629,0	4,8	736,3	5,0	895,1	5,3	1 070,4	5,8
Egészségügy	503,2	4,4	551,7	4,2	622,7	4,2	762,7	4,6	909,7	4,9
Társadalombiztosítás	1 712,3	14,9	1 893,6	14,4	2 179,4	14,7	2 571,8	15,4	2 845,6	15,5
Lakásügyek, szórakoztatás	303,5	2,6	378,7	2,9	439,5	2,9	537,0	3,2	618,2	3,4
Gazdasági funkciók	701,0	6,1	813,2	6,2	932,8	6,3	1 592,8	9,5	1 147,5	6,2
Államadósság-kezelés	860,5	7,5	801,2	6,1	719,2	4,8	738,0	4,4	797,7	4,3
Funkcióba nem sorolható tételek	38,7	0,3	25,8	0,2	36,9	0,2	31,0	0,2	38,3	0,2
Mindösszesen	5 354,2	46,6	6 048,3	46,0	6 772,1	45,6	8 493,0	50,7	8 714,5	47,3

Az államháztartás kiadásai a GDP %-ában

	2004		2005		2006		2007*		2008*	
	GDP: 20 429,5 (Mrd Ft)		GDP: 22 026,8 (Mrd Ft)		GDP: 23 561,6 (Mrd Ft)		GDP: 25 700 (Mrd Ft)		GDP: 27 440 (Mrd Ft)	
	Kiadás	GDP	Kiadás	GDP	Kiadás	GDP	Kiadás	GDP	Kiadás	GDP
	Mrd Ft	%-ában	Mrd Ft	%-ában	Mrd Ft	%-ában	Mrd Ft	%-ában	Mrd Ft	%-ában
Közigazgatás (Ált. közösségi szolg.)	885,7	4,4	955,9	4,3	1 076,6	4,5	945,5	3,6	1 054,3	3,8
Védelem, rendvédelem, közbiztonság	691,5	3,4	728,7	3,3	739,5	3,1	682,0	2,6	709,3	2,6
Oktatási tevékenység	1 292,6	6,4	1 403,9	6,4	1 484,1	6,2	1 446,1	5,6	1 477,7	5,4
Egészségügy	1 046,9	5,1	1 148,3	5,2	1 231,7	5,2	1 194,2	4,6	1 203,4	4,4
Társadalombiztosítás	3 182,3	15,6	3 536,5	16,0	4 045,6	17,0	4 209,2	16,4	4 598,1	16,7
Lakásügyek, szórakoztatás	771,0	3,8	827,8	3,9	870,7	3,8	839,0	3,2	908,2	3,3
Gazdasági funkciók	1 236,4	6,1	1 516,4	6,9	2 008,6	8,5	2 029,4	7,9	1 911,5	7,0
Államadósság-kezelés	883,9	4,3	914,4	4,1	983,3	4,1	1 112,7	4,3	1 110,8	4,0
Funkcióba nem sorolható tételek	152,5	0,8	228,9	1,0	233,7	1,0	483,6	1,9	604,1	2,2
Mindösszesen	10 142,8	49,9	11 260,8	51,1	12 673,8	53,4	12 941,7	50,1	13 577,4	49,4

Forrás: A PM által készített költségvetési tervjavaslat kötetei

* előirányzat

4. sz. melléklet: Az Állami Számvevőszék részére – feles – törvénnyel meghatározott feladatok

- 2001. évi CXX. törvény a tőkepiacról;
- 2001. évi LVIII. törvény a Magyar Nemzeti Bankról;
- 2001. évi XL. törvény a hírközlésről;
- 1999. évi CXXI. törvény a gazdasági kamarákról;
- 1998. évi XC. törvény a Magyar Köztársaság 1999. évi költségvetéséről;
- 1997. évi CLVI. törvény a közhasznú szervezetekről;
- 1997. évi CXXIV. törvény az egyházak hitéleti és közcélú tevékenységének anyagi feltételeiről;
- 1997. évi C. törvény a választási eljárásról;
- 1997. évi LXXXII. törvény a magánnyugdíjról és a magán-nyugdíjpénztárakról;
- 1996. évi CXXVII. törvény a nemzeti hírügynökségről;
- 1996. évi CXII. törvény a hitelintézetekről és a pénzügyi vállalkozásokról;
- 1996. évi XXI. törvény a területfejlesztésről és a területrendezésről;
- 1996. évi I. törvény a rádiózásról és televíziózásról;
- 1995. évi XXXIX. törvény az állami tulajdonban lévő vállalkozói vagyontárgyak értékesítéséről;
- 1994. évi XL. törvény a Magyar Tudományos Akadémiáról;
- 1993. évi LXXX. törvény a felsőoktatásról;
- 1993. évi LXXVII. törvény a nemzeti és etnikai kisebbségek jogairól;
- 1993. évi LXII. törvény a frekvenciagazdálkodásról;
- 1992. évi XXXVIII. törvény az államháztartásról;
- 1992. évi XXXI. törvény a kárptárolási jegyek életjáradékra váltásáról;
- 1990. évi LXV. törvény a helyi önkormányzatokról;
- 1989. évi XXXIII. törvény a pártok működéséről és gazdálkodásáról;
- 1959. évi IV. törvény a Polgári törvénykönyvről.

5. sz. melléklet: 2008-ban befejezett ellenőrzések tervezett és tényleges kapacitás adatai

(ellenőrzési nap)

Az ellenőrzés címe	ÁSZ ell-i terv sze- rint	Op. terv sze- rint	Tény munkaidő (közvetlen tev.)	Kapcs. tev. (min.b izt., jogiinf. támoga- tás)	Közvetlen + kapcs.tev.
Költségvetés végrehajtása és a költségvetés előirányzatainak véleményezése					
1. Az állami költségvetés 2007. évi végrehajtásának ellenőrzése (ÁKSZEI)	15740	11309	13263	101	13364
2. A helyi önkormányzatokat a 2007. évben megillető normatív hozzájárulás és átengedett személyi jövedelemadó elszámolásának ellenőrzése (ÖTEI)	1750	1723	1591	17	1608
3. Kötött felhasználású támogatások 2007. évi felhasználásának ellenőrzése (ÖTEI)	1650	1481	1383	9	1392
4. A helyi önkormányzatok beruházásaihoz és rekonstrukcióihoz nyújtott 2007. évi felhalmozási célú támogatások ellenőrzése (ÖTEI)	1276	1289	1168	11	1179
5. A Magyar Köztársaság 2007. évi költségvetése végrehajtásának ellenőrzése (SZEMI)	250	244	224	4	228
6. Vélemény a Magyar Köztársaság 2009. évi költségvetéséről (ÁKSZEI)	2830	2432	3071	18	3089
7. Az államháztartás önkormányzati alrendszere 2009. évi költségvetésének véleményezése (ÖTEI)	264	300	162	3	165
8. Vélemény a Magyar Köztársaság 2009. évi költségvetéséről (SZEMI)	80	80	129	8	137
Összesen:	23840	18858	20991	171	21162
Központi költségvetés					
9. Az Oktatási és Kulturális Minisztérium fejezetnél a közoktatási feladatok finanszírozására fordított pénzeszközök hasznosulásának ellenőrzése	620	599	689	13	702

10.	A központi költségvetés intézményrendszerének ellenőrzése	1100	894	947	18	965
11.	A költségvetést megillető játékadó beszedési rendszerének ellenőrzése	960	882	685	12	697
12.	A Pénzügyminisztérium fejezet működésének ellenőrzése	760	670	701	22	723
13.	A fejezeti kezelésű előirányzatok rendszerének ellenőrzése	1080	786	886	21	907
14.	A Nemzeti Fejlesztési Ügynökség működésének ellenőrzése	1300	1033	1048	20	1068
	Összesen:	5820	4864	4956	106	5062
Helyi és kisebbségi önkormányzatok						
15.	A helyi önkormányzatok gazdálkodási rendszerének 2007. évi átfogó és egyéb szabályszerűségi ellenőrzése	8916	7237	8599	59	8658
16.	A szakiskolai fejlesztési programra fordított pénzeszközök felhasználásának eredményessége	1510	1672	1502	11	1513
17.	A települési önkormányzatok többcélú kistérségi társulásainak szerepe a közszolgáltatások és területfejlesztési feladatok ellátásában	1996	1894	2229	19	2248
18.	Kiemelt beruházások ellenőrzése a helyi önkormányzatoknál	1730	1520	1596	13	1609
19.	Az önkormányzati kórházak és a bentlakásos szociális intézmények ápolásra, gondozásra fordított pénzeszközei felhasználásának ellenőrzése	1810	1829	1782	9	1791
20.	A Bács-Kiskun Megyei Önkormányzat gazdálkodási rendszerének ellenőrzése	195	202	198	7	205
21.	A Szabolcs-Szatmár-Bereg Megyei Önkormányzat gazdálkodási rendszerének ellenőrzése	195	229	224	5	229
22.	Szekszárd Megyei Jogú Város Önkormányzata gazdálkodási rendszerének ellenőrzése	195	202	197	5	202
23.	Salgótarján Megyei Jogú Város Önkormányzata gazdálkodási rendszerének ellenőrzése	195	229	233	5	238
24.	A Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Önkormányzat gazdálkodási rendszerének ellenőrzése	135	163	155	6	161
25.	A Pest Megyei Önkormányzat gazdálkodási rendszerének ellenőrzése	195	227	213	8	221

26.	Debrecen Megyei Jogú Város Önkormányzata gazdálkodási rendszerének ellenőrzése	195	229	220	6	226
27.	A Csongrád Megyei Önkormányzat gazdálkodási rendszerének ellenőrzése	195	229	234	5	239
28.	Székesfehérvár Megyei Jogú Város Önkormányzata gazdálkodási rendszerének ellenőrzése	195	229	231	5	236
29.	Miskolc Megyei Jogú Város Önkormányzata gazdálkodási rendszerének ellenőrzése	195	202	199	5	204
30.	Zalaegerszeg Megyei Jogú Város Önkormányzata gazdálkodási rendszerének ellenőrzése	195	202	189	4	193
31.	Budapest Főváros V. kerület Önkormányzata gazdálkodási rendszerének ellenőrzése	195	238	235	10	245
32.	Budapest Főváros IV. kerület Önkormányzata gazdálkodási rendszerének ellenőrzése	195	215	221	4	225
33.	Budapest Főváros II. kerület Önkormányzata gazdálkodási rendszerének ellenőrzése	195	220	186	7	193
34.	Budapest Főváros X. kerület Önkormányzata gazdálkodási rendszerének ellenőrzése	195	217	203	7	210
35.	Budapest Főváros XIX. kerület Önkormányzata gazdálkodási rendszerének ellenőrzése	195	223	187	9	196
36.	Budapest Főváros XXII. kerület Önkormányzata gazdálkodási rendszerének ellenőrzése	195	222	197	4	201
37.	A fővárosi önkormányzatot és a kerületi önkormányzatokat osztottan megillető bevételek 2008. évi megosztásáról szóló önkormányzati rendelet felülvizsgálata.	340	321	163	22	185
	Összesen:	19557	18151	19393	235	19628
Elkülönített állami pénzalap						
38.	A Kutatási és Technológiai Innovációs Alap működésének ellenőrzése	890	781	731	15	746
	Összesen:	890	781	731	15	746
Társadalombiztosítási alapok						
39.	Az egyes onkológiai szűrési programokra fordított pénzeszközök hasznosulásának ellenőrzése	890	814	791	20	811
	Összesen:	890	814	791	20	811
Az állam vállalkozói és kincstári vagyona						

40.	A vasúti közlekedés korszerűsítésének ellenőrzése	770	814	943	30	973
41.	A Magyar Távirati Iroda Zrt. 2007. évi gazdálkodásának ellenőrzése	470	289	277	16	293
42.	Az Állami Privatizációs és Vagyongazdálkodási Zrt. 2007. évi működésének és a központi költségvetés végrehajtásához kapcsolódó tevékenységének ellenőrzése	800	602	630	14	644
	Összesen:	2040	1705	1850	60	1910
Külföldi támogatásokkal kapcsolatos ellenőrzések						
43.	Az INTERREG célú költségvetési előirányzatok hasznosulásának ellenőrzése	562	652	671	32	703
	Összesen:	562	652	671	32	703
Államháztartáson kívüli szervezetek						
44.	A Magyar Nemzeti Bank 2007. évi működésének ellenőrzése	530	385	421	11	432
45.	A 2007-ben befejeződő autópálya beruházások ellenőrzése	1000	903	872	22	894
46.	Az oktatási célú non-profit szervezetek költségvetési támogatása felhasználásának ellenőrzése	697	665	1053	24	1077
47.	A Tempus Közalapítványnak juttatott központi költségvetési támogatás felhasználásának ellenőrzése*	310	260	255	7	262
48.	A Diákhitel Zrt. ellenőrzése	481	415	337	15	352
49.	Az Országos Örmény Önkormányzat 2003-2006. évi pénzügyi-gazdasági tevékenységének ellenőrzése	132	84	94	17	111
50.	Az Országos Ukrán Önkormányzat 2003-2006. évi pénzügyi-gazdasági tevékenységének ellenőrzése	132	131	126	7	133
51.	A FIDESZ-Magyar Polgári Szövetség 2006-2007. évi gazdálkodása törvényességének ellenőrzése	213	213	198	5	203
52.	A Magyar Demokrata Fórum 2006-2007. évi gazdálkodása törvényességének ellenőrzése	184	184	191	7	198
53.	Az Antall József Alapítvány 2006-2007. évi gazdálkodása törvényességének ellenőrzése	165	204	146	6	152
54.	A Szövetség a Polgári Magyarorszáért Alapítvány 2006-2007. évi gazdálkodása törvényességének ellenőrzése	165	216	137	5	142
55.	Az Országos Betétbiztosítási Alap ellenőrzése	110	110	167	11	178

56.	A Befektetővédelmi Alap ellenőrzése	133	126	129	8	137
	Összesen:	4252	3636	4126	145	4271
Egyéb ellenőrzések						
57.	A gazdaságfejlesztés állami eszközürendszere működésének ellenőrzése	1670	1504	1481	28	1509
	Összesen:	1670	1504	1481	28	1509
Központi költségvetés és helyi önkormányzatok						
58.	A közbeszerzési rendszer működésének ellenőrzése(ÁKSZEI)	1420	1216	1565	17	1582
59.	A közbeszerzési rendszer működésének ellenőrzése (ÖTEI)	1160	516	1520	2	1522
60.	A közgyógyellátási rendszer működésének ellenőrzése	931	954	1036	27	1063
	Összesen:	3511	2686	4121	46	4167
	Mindösszesen:	63032	53911	59111	858	59969

6. sz. melléklet: 2008-ban befejezett ellenőrzések tervezett és tényleges költség adatai ellenőrzési területenként

Vizsgálat címe	Tervezett ellenőrzési költség (E Ft)					Tényleges ellenőrzési költség (E Ft)			
	ÁSZ állományban lévő	Megbízási szerződés	Külső szakértői szolgáltatás	Egyéb tervezett költség	Vizsgálat várható költsége	ÁSZ állományban lévő	Megbízási szerződés	Külső szakértői szolgáltatás	Összes költség
Költségvetés végrehajtása és a költségvetés előirányzatainak véleményezése									
Az állami költségvetés 2007. évi végrehajtásának ellenőrzése (ÁKSZEI)	1762880	240000			2002880	1496656		237700	1734356
A helyi önkormányzatokat a 2007. évben megillető normatív hozzájárulás és átengedett személyi jövedelemadó elszámolásának ellenőrzése (ÖTEI)	196000		7000		203000	180096		2940	183036
Kötött felhasználású támogatások 2007. évi felhasználásának ellenőrzése (ÖTEI)	184800				184800	155904			155904
A helyi önkormányzatok beruházásaihoz és rekonstrukcióihoz nyújtott 2007. évi felhalmozási célú támogatások ellenőrzése (ÖTEI)	142912				142912	132048			132048

A Magyar Köztársaság 2007. évi költségvetése végrehajtásának ellenőrzése (SZEMI)	28000				28000	25536			25536
Vélemény a Magyar Köztársaság 2009. évi költségvetéséről (ÁKSZEI)	316960				316960	345856			345856
Az államháztartás önkormányzati alrendszere 2009. évi költségvetésének véleményezése (ÖTEI)	29568				29568	18368			18368
Vélemény a Magyar Köztársaság 2009. évi költségvetéséről (SZEMI)	8960				8960	15232			15232
Összesen:	2670080	240000	7000		2917080	2369696		240640	2610336
Központi költségvetés									
Az Oktatási és Kulturális Minisztérium fejezetnél a közoktatási feladatok finanszírozására fordított pénzeszközök hasznosulásának ellenőrzése	75376				75376	78624			78624
A központi költségvetés intézményrendszerének ellenőrzése	112000				112000	108080			108080
A költségvetést megillető játékadó beszédési rendszerének ellenőrzése	107520				107520	77952			77952
A Pénzügyminisztérium fejezet működésének ellenőrzése	85120				85120	80864			80864
A fejezeti kezelésű előirányzatok rendszerének el-	120960				120960	101472			101472

ellenőrzése									
A Nemzeti Fejlesztési Ügy-nökség működésének ellenőrzése	145600				145600	119616			119616
Összesen:	646576				646576	566608			566608
Helyi és kisebbségi önkormányzatok									
A helyi önkormányzatok gazdálkodási rendszerének 2007. évi átfogó és egyéb szabályszerűségi ellenőrzése	998592		900		999492	969696	550	4850	975096
A szakiskolai fejlesztési programra fordított pénzeszközök felhasználásának eredményessége	173600		600		174200	169456		300	169756
A települési önkormányzatok többcélú kistérségi társulásainak szerepe a közszolgáltatások és területfejlesztési feladatok ellátásában	246960		1600		248560	251664			251664
Kiemelt beruházások ellenőrzése a helyi önkormányzatoknál	182000		600		182600	180096			180096
Az önkormányzati kórházak és a bentlakásos szociális intézmények ápolásra, gondozásra fordított pénzeszközei felhasználásának ellenőrzése	218176	1000			219176	200480			200480
A Bács-Kiskun Megyei Önkormányzat gazdálkodási rendszerének ellenőrzése	21840				21840	22848			22848

A Szabolcs-Szatmár-Bereg Megyei Önkormányzat gazdálkodási rendszerének ellenőrzése	21840				21840	25648			25648
Szekszárd Megyei Jogú Város Önkormányzata gazdálkodási rendszerének ellenőrzése	21840				21840	22624			22624
Salgótarján Megyei Jogú Város Önkormányzata gazdálkodási rendszerének ellenőrzése	21840				21840	26656			26656
A Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Önkormányzat gazdálkodási rendszerének ellenőrzése	15120		1200		16320	17920			17920
A Pest Megyei Önkormányzat gazdálkodási rendszerének ellenőrzése	21840				21840	24640			24640
Debrecen Megyei Jogú Város Önkormányzata gazdálkodási rendszerének ellenőrzése	21840				21840	25200			25200
A Csongrád Megyei Önkormányzat gazdálkodási rendszerének ellenőrzése	21840				21840	26656			26656
Székesfehérvár Megyei Jogú Város Önkormányzata gazdálkodási rendszerének ellenőrzése	21840				21840	26320			26320
Miskolc Megyei Jogú Város Önkormányzata gazdálkodási rendszerének ellenőrzése	21840				21840	22848			22848

zése									
Zalaegerszeg Megyei Jogú Város Önkormányzata gazdálkodási rendszerének ellenőrzése	21840				21840	21616			21616
Budapest Főváros V. kerület Önkormányzata gazdálkodási rendszerének ellenőrzése	21840				21840	27328			27328
Budapest Főváros IV. kerület Önkormányzata gazdálkodási rendszerének ellenőrzése	21840				21840	25088			25088
Budapest Főváros II. kerület Önkormányzata gazdálkodási rendszerének ellenőrzése	21840				21840	21504			21504
Budapest Főváros X. kerület Önkormányzata gazdálkodási rendszerének ellenőrzése	21840				21840	23408			23408
Budapest Főváros XIX. kerület Önkormányzata gazdálkodási rendszerének ellenőrzése	21840				21840	21952			21952
Budapest Főváros XXII. kerület Önkormányzata gazdálkodási rendszerének ellenőrzése	21840				21840	22512			22512
A fővárosi önkormányzatot és a kerületi önkormányzatokat osztottan megillető bevételek 2008. évi meg-	38080		5500		43580	20720			20720

osztásáról szóló önkormányzati rendelet felülvizsgálata.									
Összesen:	2221968	1000	10400		2233368	2196880	550	5150	2202580
Elkülönített állami pénzalap									
A Kutatási és Technológiai Innovációs Alap működésének ellenőrzése	86240				86240	83552			83552
Összesen:	86240				86240	83552			83552
Társadalombiztosítási alapok									
Az egyes onkológiai szűrési programokra fordított pénzeszközök hasznosulásának ellenőrzése	109200				109200	90720			90720
Összesen:	109200				109200	90720			90720
Az állam vállalkozói és kincstári vagyona									
A vasúti közlekedés korszerűsítésének ellenőrzése	89600		1000		90600	108976			108976
A Magyar Távirati Iroda Zrt. 2007. évi gazdálkodásának ellenőrzése	50400				50400	32704			32704
Az Állami Privatizációs és Vagyonkezelő Zrt. 2007. évi működésének és a központi költségvetés végrehajtásához kapcsolódó tevékenységének ellenőrzése	89600				89600	72128			72128
Összesen:	229600		1000		230600	213808			213808
Külföldi támogatásokkal kapcsolatos ellenőrzések									
Az INTERREG célú költségvetési előirányzatok hasznosulásának ellenőrzése	62944	450			63394	78624	450		79074

Összesen:	62944	450			63394	78624	450		79074
Allamháztartáson kívüli szervezetek									
A Magyar Nemzeti Bank 2007. évi működésének ellenőrzése	59360				59360	48272			48272
A 2007-ben befejeződő autópálya beruházások ellenőrzése	112000	1000	1000		114000	100016	1200		101216
Az oktatási célú non-profit szervezetek költségvetési támogatása felhasználásának ellenőrzése	120960		1938	610	123508	120624	380		121004
A Tempus Közalapítványnak juttatott központi költségvetési támogatás felhasználásának ellenőrzése	34720				34720	29232			29232
A Diákhitel Zrt. ellenőrzése	53872				53872	39424			39424
Az Országos Örmény Önkormányzat 2003-2006. évi pénzügyi-gazdasági tevékenységének ellenőrzése	14784				14784	12432	420		12852
Az Országos Ukrán Önkormányzat 2003-2006. évi pénzügyi-gazdasági tevékenységének ellenőrzése	14784				14784	14896			14896
A FIDESZ-Magyar Polgári Szövetség 2006-2007. évi gazdálkodása törvényességének ellenőrzése	23856				23856	22736			22736
A Magyar Demokrata Fórum 2006-2007. évi gazdálkodása törvényességének ellenőrzése	20608				20608	22064			22064

Az Antall József Alapítvány 2006-2007. évi gazdálkodása törvényességének ellenőrzése	18480				18480	16912			16912
A Szövetség a Polgári Magyarországért Alapítvány 2006-2007. évi gazdálkodása törvényességének ellenőrzése	18480				18480	15904			15904
Az Országos Betétbiztosítási Alap ellenőrzése	12320				12320	19824			19824
A Befektetővédelmi Alap ellenőrzése	14896				14896	15344			15344
Összesen:	519120	1000	2938	610	523668	477680	2000		479680

Egyéb ellenőrzések									
A gazdaságfejlesztés állami eszközrendszere működésének ellenőrzése	187040		400		187440	168896	400		169296
Összesen:	187040		400		187440	168896	400		169296
Központi költségvetés és helyi önkormányzatok									
A közbeszerzési rendszer működésének ellenőrzése (ÁKSZEI)	150304				150304	177856			177856
A közbeszerzési rendszer működésének ellenőrzése (ÖTEI)	216720		600		217320	170352			170352
A közgyógyellátási rendszer működésének ellenőrzése	104272				104272	118944			118944
Összesen:	471296		600		471896	467152			467152
Mindösszesen:	7204064	242450	22338	610	7469462	6713616	3400	245790	6962806

Köszönetnyilvánítás

Itt szeretnék köszönetet mondani mindazoknak, akik értekezésem elkészítéséhez segítséget nyújtottak.

Mindenek előtt köszönettel tartozom dr. Kovács Árpádnak, az Állami Számvevőszék elnökének, akinek biztatására láttam hozzá disszertációm megírásához.

Köszönettel tartozom dr. Borszéki Éva, és dr. Zéman Zoltán Intézetigazgatóknak, akik támogatása és biztatása kellett ahhoz, hogy viszonylag rövid idő alatt jutottam el dolgozatom elkészítéséhez és befejezéséhez. Köszönöm továbbá a Pénzügyi és Számviteli Intézet valamennyi munkatársának segítségét.

Köszönöm dr. Báger Gusztáv és dr. Farkasné dr. Fekete Mária észrevételeit és pontosításait.

Köszönöm dr. Lévai János kollégáim hasznos tanácsait és kritikáit.

Köszönöm feleségemnek a türelmét és kitartását, amellyel mindig támogatott terveim megvalósításában és eredményeim elérésében.

Végül köszönöm szüleimnek, hogy belém oltották a tudományos munka iránti szeretetet és elkötelezettséget.