

**Pécsi Tudományegyetem Közgazdaságtudományi Kar
Regionális Politika és Gazdaságtan Doktori Iskola
Iskolavezető: Dr. Buday-Sántha Attila**

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

Doktori értekezés tézisei

Készítette:

Simon József

Témavezető:

**Dr. Lehoczky Judit CsC.
egyetemi docens**

Pécs, 2011.

Tartalomjegyzék

1. A kutatás céljai és hipotézisei.....	4
2. A kutatás módszertana.....	6
3. A dolgozat szerkezete.....	7
4. Kutatási eredmények.....	13
5. A kutatás folytatásának lehetséges irányai.....	31
6. A hivatkozott irodalmak jegyzéke.....	32
7. A szerző témához kapcsolódó publikációi.....	34

1. A kutatás céljai és hipotézisei

A hazai önkormányzati kutatások kiterjedtsége széleskörű, elméleti és empirikus szempontból egyaránt. A szakirodalom az önkormányzati gazdálkodás egyes területeit részletesen elemzi. Számos tanulmány és empirikus elemzés foglalkozik például a finanszírozási rendszerrel, a vagyongazdálkodással, a gazdálkodás ellenőrzésével, a költségvetési tervezéssel, a feladattelepítéssel, az árképzéssel és a jogi szabályozással. E témákban részletes összehasonlító tanulmányok is rendelkezésre állnak, amelyek nemzetközi kontextusban vizsgálják az önkormányzati gazdálkodást.

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

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

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

Kutatásom kiterjed:

- az államháztartás információs rendszerének és az államszámviteli rendszer rendszerszemléletű bemutatására,
- az államszámvitel fogalmának értelmezésére,
- az államszámvitel technikáinak, a pénzforgalmi és az elhatárolás alapú szemléletnek a jellemzésére,
- a nemzetközi kutatások legfontosabb eredményeinek összegzésére és ezek hazai relevanciájának vizsgálatára,

- a hazai önkormányzati gazdálkodás államszámviteli rendszerének jellemzésére,
- illetve az elhatárolás alapú szemlélet alkalmazásának indokoltságára az önkormányzatok államszámviteli rendszerében.

A disszertáció hipotézisei

A kutatásom során öt hipotézist fogalmaztam meg, amelyek a következők.

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

2. A kutatás módszertana

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

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

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

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

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

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

A nemzetközi források közül is kiemelkednek azon nemzetközi folyóiratok, amelyek tematikusan az államszámvittel vagy annak valamely elemével foglalkoznak. A költségvetési számvitel vonatkozásában az OECD által gondozott 2001-től megjelenő „Journal of Budgeting”, míg a nyilvántartási és beszámolórendszer szempontjából az 1985-ben alapított „Financial Accountability and Management” említendő.¹

A nemzetközi kitekintésről szóló fejezetben további problémát okozott a vonatkozó források „tördeltsége”. Egyedül a költségvetési számvitel jellemzéséről állt rendelkezésemre átfogó szakirodalom. A nyilvántartási és beszámolórendszer esetén a forrásmunkák jellemzően egy-egy sajátos aspektusból vizsgálódnak, az általános jellemzés elkészítése

¹ Jellemzően e két folyóiratban jelenik meg a legtöbb és legszínvonalasabb államszámvittel foglalkozó tanulmány.

kutatásom fontos feladatát jelentette. A helyi szint statisztikai rendszerének jellemzése meglehetősen hiányos a szakirodalomban. E probléma egyrészt az egyes országok államszámviteli rendszerének összehasonlításakor jelentkezett, hiszen emiatt kizárólag az elszámolási technikák alkalmazását tudtam vizsgálni a nyilvántartási és beszámolórendszerben illetve a költségvetési számviteli rendszerben. Ily módon átfogó elemzést nem tudtam készíteni az országok államszámviteli rendszeréről. Másrészt, a módszertani besorolás érdekében a rendelkezésre álló információkat mérlegelnem kellett az államszámvitel előbbieken jelzett két részterületén.

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

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

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

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

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

3. A dolgozat szerkezete

3.1. Az államháztartás információs rendszere

A dolgozat első fejezete az államháztartás információs rendszerét mutatja be, amely a kutatás elméleti keretét jelöli ki. E bonyolult rendszer jellemzéséhez az általános rendszerelmélet nyújt segítséget.

Elsőként az információs rendszer környezetét, vagyis az államháztartás gazdálkodásának sajátosságait mutatom be. Az államháztartás működésének, mint környezetnek az egyik legfőbb jellemzője, hogy a magánszféra profitorientált vállalkozásaival szemben az

államháztartás célja különböző termékek és szolgáltatások, azaz közszolgáltatások nyújtása. Ebből a szempontból a profit motívum jellemzően háttérbe szorul, a legfőbb szempont adott feladat ellátása közpénzek felhasználásával. A gazdálkodás felől folyamatosan számos impulzus éri az információs rendszert.

Az államháztartás gazdálkodási rendszerében bekövetkezett változások nem hagyják érintetlenül az információs rendszert. A környezet jellemzőiben bekövetkezett változások jelentősen befolyásolják az információs rendszer felépítését és működését. Az államháztartás gazdálkodása egyre összetettebbé válik, ezáltal az információs rendszer bonyolultsága is növekszik. Mindez egyfajta fejlődési folyamatként értelmezhető, amely különböző szakaszokból áll.

Az államháztartás információs rendszere egy rendkívül összetett, komplex képződmény. Számos alrendszerből áll, ezek közül jelentőségénél fogva kiemelkedik a pénzügyi információs rendszer, amely az államháztartás gazdálkodásával kapcsolatos információkat közvetíti.

3.2. Az államszámviteli rendszer

Dolgozatom második fejezetének témája az államháztartás pénzügyi információs, másképpen államszámviteli rendszerének jellemzése.²

Az államszámviteli rendszer bemutatása érdekében a rendszerelmélet kategóriát alkalmazom. Bemutatom e rendszer elemeit, funkcióit, struktúráját és a benne zajló folyamatokat.

A költségvetési folyamat alapján az érdekeltek makró szinten négy fő csoportot alkotnak. Ide tartoznak a politikusok, az állami feladatokat ellátó intézmények vezetői, az üzleti élet szervezeteinek vezetői és a társadalom. A politikusok csoportján belül további két alcsoport különíthető el. Az egyik csoportba a kormányzati politikusok, a másikba pedig a parlamenti politikusok tartoznak.

Ennek keretében vizsgálom az érdekeltek differenciált információs igényét az államszámviteli rendszerrel szemben. A politikusok motivációit és ennek változását a tradicionális és a modern költségvetési politika szembeállításán keresztül érzékeltetem. Rámutatok továbbá, hogy ezen elvárások változása miként érinti a számviteli alapelvek körét és tartalmát. E folyamatot az információs rendszer működtetési elveinek változásaként magyarázom.

² A továbbiakban információs rendszer alatt minden esetben az államszámviteli rendszert értem.

A tradicionális és a modern költségvetési politika közötti különbségek következményei megjelennek az államszámviteli rendszer funkcióinak tartalmában is. Az ebben mutatkozó különbségekre az államszámviteli rendszer struktúrájának bemutatása által is rámutatok.

Az államszámviteli rendszer három fő részből, a költségvetési számviteli-, a nyilvántartási és beszámoló- és a kormányzati statisztikai rendszerből áll. Az államszámviteli rendszer struktúrája vertikálisan tagolt, mindhárom alrendszere eltérő orientáltságú.

Elemei között ugyanakkor szoros kapcsolat figyelhető meg. Mindhárom rendszernek az államháztartás gazdálkodása képezi a tárgyát, továbbá a gazdálkodás folyamatainak nyomon követésére, a jellemzők rögzítésére és visszatükrözésére koncentrálnak, csak más-más nézőpontból.

Az információs rendszer átfogó jellemzése érdekében az alrendszereit is vizsgálom. Ennek keretében az előzőekben említett részrendszerek funkciója, struktúrája és alkotóelemei kerülnek bemutatásra.

A költségvetési számviteli rendszernek központi eleme a költségvetés. E rendszer célja a költségvetés tervezésének, végrehajtásának és ellenőrzésének támogatása. Ebből a szempontból a szavazati egységek kiemelten fontosak. (Kassó, 2008.)

A nyilvántartási és beszámolórendszernek be kell mutatnia a közpénzek és a köztulajdon alakulásának, növekedésének - csökkenésének mértékét. Nemcsak a feladatok finanszírozási, hanem mennyiségi és minőségi jellemzőiről is információkat kell szolgáltatnia.

A statisztikai rendszer célja az államháztartás pénzügyi tranzakcióinak mérése és ezek egységes szerkezetben történő feldolgozása. Az alkalmazott statisztikai módszertanok több tekintetben is különböznek. (Vigvári, 2009a) Ennek alátámasztása érdekében bemutatom az SNA, a GFS és az ESA95 módszertanok főbb jellemzőit, illetve a magyar államháztartás statisztikai gyakorlatának sajátosságait.

Az egyes alrendszerek funkciója alapján határozható meg az államszámvitel fogalma. Álláspontom szerint az uralkodó költségvetési szemlélet határozza meg e fogalom tartalmát. Ezért e kérdést a tradicionális és a modern költségvetési logika szempontjából vizsgálom. Az államszámvitel fogalmának értelmezése azért is fontos, mert a hazai szakirodalomban e fogalom használata nem egységes, illetve eltérő tartalommal, sok esetben túlzottan leszűkített formában jelenik meg.

Részletesen elemzem az államszámviteli rendszer alrendszereiben zajló folyamatokat. Bemutatom ezek típusát és főbb jellemzőit.

A nyilvántartási és beszámolórendszeren belül a beszámolórendszer célja bemutatni a közpénzek elköltésének adott évi jellemzőit, vagyis, hogy mely feladatra mennyi közpénz került felhasználásra, milyen eredménnyel és mely forrásokból történt az adott közfeladat finanszírozása. (Kassó, 2006.)

A költségvetési számviteli rendszer esetén a költségvetési folyamatot, nyilvántartási és beszámolórendszer folyamatai közül a beszámolási tevékenységet, míg a kormányzati statisztikai rendszer folyamatai közül a tranzakciók elszámolásának folyamatát emelem ki.

Részletesen elemzem továbbá az államszámviteli folyamatokat a számviteli technikákon keresztül. Az államszámvitelben alkalmazott rögzítési technika meghatározza, mely információk kerüljenek rögzítésre és bemutatásra. Ebből a szempontból a pénzforgalmi és az elhatárolás alapú szemlélet vizsgálendő az államszámviteli rendszerben.

Bemutatom e két módszertan jellemzőit. Hangsúlyozom az elhatárolás alapú szemlélet fejlettségét, illetve kitérek alkalmazásának főbb kérdéseire. Részletesen ismertetem az új szemlélet megítélését a szakirodalomban. E szemlélet vizsgálata nagyon gyakran az NPM-hez kötődik, ennek egyik elemeként jelenik meg. (Pollitt és Bouckaert, 2004.) Továbbá jellemző, hogy az elhatárolás alapú módszertan elemzése a pénzforgalmi szemléletből indul ki, megállapítva annak elégtelen működését.

Az elhatárolás alapú szemlélet elemzését a szakirodalom különböző kontextusban vizsgálja. Elkülöníthetők a közszféra és az államszámvitel (Lüder, 2000.) illetve az államszámvitel és az elhatárolás alapú szemlélet közötti összefüggésekkel foglalkozó tanulmányok. Dolgozatom ez utóbbi megközelítést elemzi részletesen.

Kitérek az elhatárolás alapú szemlélet megítélésével foglalkozó kutatásokra, mint például (Rowles, 2002.), (Evans, 1997.), (Newberry és Pallot, 2004.), (Lüder és Jones, 2003.). Az elhatárolás alapú szemlélet bevezetésének vizsgálata jellemzően az adaptáció témaköreire (van der Hoek, 2005.), (Christiaens és Wielemaker, 2003.), a transzparencia érvényesülésére (Trussel, 2003.), (Likierman, 2000.) illetve a feladatok költségének kalkulációjára terjed ki (Paulsson, 2006). Az egyes területeken belül éles viták folynak arról, mennyiben képes az elhatárolás alapú szemlélet megfelelni a vele szemben támasztott elvárásoknak.

Az elhatárolás alapú szemlélet irodalmában kitüntetett szerepet töltenek be az adaptáció sikerességét elemző tanulmányok is. (Mellett, 1997.), (Olson et al., 1998.), (ter Bogt és Van Helden, 2000.), (Rowles, 2002.), (Christiaens és Vanhee, 2003.), (Newberry és Pallot, 2004.)

A szakirodalmi áttekintést követően részletezem a szakirodalom hiányosságait.

A pénzforgalmi vagy az elhatárolás alapú módszertan alkalmazásának kérdését a költség-haszon elemzés segítségével illetve a tradicionális és a modern költségvetési logika szembeállításán keresztül vizsgálom.

Ezt követően az államszámvitel által alkalmazott technikák alkalmazását vizsgálom nemzetközi kitekintésben. Kutatásom során két országcsoportot vizsgálok, az egyik az Európai Unió tagállamai, a másik pedig a nem uniós tagállamok köre.

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

Az egyes országok példájának bemutatása során a nemzetközi szakirodalomra és a gyakorlati szakemberek tapasztalataira támaszkodom. A nemzetközi szakirodalomban számos elemzés készült az egyes országok államszámviteli rendszeréről, azonban ezek feldolgozása során több módszertani probléma is fellép.

Az első problémát az jelenti, hogy a vonatkozó források nem fedik le az államszámvitel valamennyi területét. Az elérhető tanulmányok kizárólag a nyilvántartási és beszámolórendszer illetve a költségvetési számvitel jellemzőit tárgyalják. Ebből a szempontból különösen hátrányos, hogy a kormányzati statisztikai rendszer adott országra érvényes sajátosságai az államszámviteli rendszer másik két eleméből kiindulva nem kerülnek bemutatásra a szakirodalomban. További problémaként jelentkezik, hogy a források meglehetősen töredezettek, az államszámviteli rendszeren belül a nyilvántartási és beszámolórendszer vagy a költségvetési számvitel képezi vizsgálatuk tárgyát. A források túlnyomó többsége emellett csak az államháztartás valamely alrendszerére vagy az államháztartás egészére, azt egy egységként kezelve, koncentrálnak.

Ilyen körülmények között e fejezet nem vállalkozhat az országok államszámviteli rendszerének átfogó jellemzésére és összehasonlítására. A rendelkezésre álló információk alapján mindössze azt képes bemutatni, hogy a pénzforgalmi és az elhatárolás alapú szemlélet mennyiben jellemző módszertan az országok nyilvántartási és beszámolórendszerében, illetve a költségvetési számviteli rendszerében. Emellett bemutatom az elhatárolás alapú szemlélet területi terjedését és sajátosságokkal teli alkalmazását. Másképpen a kutatás célja annak bizonyítása, hogy az elhatárolás alapú szemlélet előnyei az országok gyakorlatában is prezentálhatóak, az előzőekben említett szigorú korlátozó tényezők ellenére is.

Az államszámviteli technikák alkalmazása különböző ismérvek szerint vizsgálható. Kutatásom e témakört három fő szempontból közelíti. Egyrészt eltérések figyelhetőek meg

abban, hogy az államháztartás államszámviteli rendszerének elemei az egyes szinteken jellemzően melyik módszertant használják. Másrészt horizontális szempontból vizsgálódva is fontos összefüggések nyerhetők, mennyiben jellemző ugyanaz a szemlélet mindkét elem esetén. Harmadrészt vertikális összehasonlíthatások is végezhetőek, amelyek az egyes szinteken használt számviteli technikákat hasonlítják össze.

Nehéz egyértelműen behatárolni az alkalmazott számviteli technika típusát, hiszen a gyakorlatban az államszámvitel egyes területei általában eltérő módszereket használnak. Emiatt minden esetben törekedtem az adott ország államszámviteli rendszerét jellemző nemzetközi szakirodalom minél teljesebb felkutatására és több szempontból való megközelítésére.

Az átfogó vizsgálatot követően néhány európai ország államszámviteli rendszerének sajátosságait mutatom be, az elhatárolás alapú szemlélet alkalmazásán keresztül. Majd az országok tapasztalatainak alapján megvizsgálom a közös jegyeket az elhatárolás alapú módszertan adaptációjában, illetve azonosítom a nemzetközi szinten különböző fejlődési sebességet okozó specifikus tényezőket.

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

3.3. Az önkormányzatok államszámviteli rendszere Magyarországon

Az államszámvitel elméleti összefüggései alapján és a nemzetközi tapasztalatok birtokában jellemezhető a hazai önkormányzati gazdálkodás államszámviteli rendszere. E fejezetben a korábban bemutatott elméleti összefüggéseket kíséreltem meg feltölteni empirikus tartalommal.

Ennek keretében bemutatom az önkormányzati gazdálkodás államszámviteli rendszerének sajátosságait. Ennek keretében külön-külön elemzem az államszámviteli rendszer részterületeinek működését. Azaz megvizsgálom a nyilvántartási és beszámolórendszer, a költségvetési számviteli rendszer, illetve a helyi szint statisztikai rendszerének jellemzőit.

A fejezet célja az önkormányzatok államszámviteli rendszerének minősítése és az elhatárolás alapú szemlélet adaptációjának vizsgálata. Az elhatárolás alapú módszertan alkalmazásának szükségességét az államszámvitel területén mutatkozó problémák elemzésével támasztom alá.

A nyilvántartási és beszámolórendszer vonatkozásában a pénzforgalmi szemlélet negatív következményeinek bemutatása érdekében az önkormányzati gazdálkodás minősítésével, a kötelezettségek nyomon követésével és az amortizáció kezelésével foglalkozom.

A költségvetési számviteli rendszerben az intézmény-centrikus gazdálkodásból és a pénzforgalmi szemléletre épülő zárszámadási gyakorlatból eredő problémákat mutatom be.

A helyi szint statisztikai rendszerének jellemzése során pedig az önkormányzati rendszer összesített kötelezettségállományának illetve a tényleges vagyonállományának meghatározásának problémáit elemzem.

Összefoglalásként az államszámvitel jelzett problémáinak következményeit az egyik legfontosabb érdekelt szempontjából mutatom be. Azt vizsgálom, hogy jelen helyzetben hogyan működik a pénzügyi ellenőrzés a hazai önkormányzati rendszerben. Mindezt az Állami Számvevőszék szempontjából mutatom be. Teszem ezt azért, mert az önkormányzati gazdálkodás ellenőrzésében a Számvevőszék rendelkezik a legnagyobb mozgástérrel.

Mindez tovább erősíti dolgozatom fő megállapítását, amely szerint a hazai önkormányzati rendszer államszámviteli rendszere nem képes kielégíteni az érdekeltek információs igényét.

4. Kutatási eredmények

Kutatási tevékenységem alapján a felvetett hipotézisekkel kapcsolatban a következő megállapítások tehetők.

Az államszámvitel fogalmának meghatározhatóságára vonatkozó első hipotézisem értékelése nem lehet teljes az államháztartás információs rendszerének vizsgálata nélkül.

Attól függően, hogy a közsféra mely rétegei kerülnek vizsgálatra különböző típusú információs rendszer különíthető el. Értelmezhető a közsféra-, a kormányzati szektor- és szűkebb értelemben az államháztartás információs rendszere.

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

Az államháztartás információs rendszerének működésében kiemelt szerepet játszanak a pénzügyi típusú információk. Az államháztartás információs rendszerének alrendszerét jelenti a pénzügyi információs rendszer, amely másképpen államszámviteli rendszernek nevezhető. Kutatásom középpontjában e rendszer vizsgálata állt. Az elemzés nem nélkülözhetette a rendszerszemlélet alkalmazását, amelynek segítségével a rendszer jellemzői és működése sokkal inkább feltárható. Ebből következően a rendszerelméleti kategóriákra épült a

kutatásom. Bemutattam az államszámviteli rendszer környezetét, elemeit, funkcióit, struktúráját és a benne zajló folyamatokat.

Az államháztartás információs rendszerének környezetét az államháztartás gazdálkodási rendszere alkotja. A gazdálkodás felől folyamatosan számos impulzus éri az információs rendszert. Az államháztartás gazdálkodásának hatékonysága napjainkban kiemelt kérdésként jelenik meg.

Az államháztartás gazdálkodásában lezajlott változások nem hagyják érintetlenül az államháztartás információs rendszerét. A változások eredményeképpen a költségvetési kontroll érvényesítésére való törekvés mellett megjelent a teljesítményszemlélet is.

Az államháztartás gazdálkodásával kapcsolatban az érdekeltek csoportja széles körű. Az információs rendszernek differenciált igényeknek kell megfelelnie. Az érdekeltek információs igényének jelentős részét képviselik a pénzügyi típusú információk.

A politikusok információs igénye eltér a tradicionális és a modern költségvetési politika esetén. Ez alapján az államszámviteli rendszer funkciója is különböző lesz a két szemlélet mellett.

Mind ezek alapján fogalmazható meg a következő állítás.

1. Tézis: Az államszámviteli rendszer magába foglalja a nyilvántartási és beszámoló-, a költségvetési számviteli-, illetve a kormányzati statisztikai rendszert. Az államszámvitel elemeinek tartalma ugyanakkor az államháztartás gazdálkodási rendszerének fejlődésével párhuzamosan változik, folyamatosan bővül.

Az államháztartás gazdálkodási rendszerének fejlődése befolyásolja az államszámviteli rendszer működését. Ebből következően az államszámvitel fogalmának definíciója a gazdálkodási rendszer aktuális jellemzői alapján határozható meg. E jellemzők összefoglalását adja a hagyományos és a modern költségvetési szemlélet. Mindkét szemlélet esetén eltérő az érdekeltek információs igénye. Ez alapján pedig az államszámviteli rendszer tartalma is különböző lesz a két szemlélet esetén.

A hagyományos költségvetési szemlélet a közpénzek felhasználásának éves folyamatára helyezi a hangsúlyt, szem előtt tartva a bevételek és kiadások egyezőségét. Ezen összefüggés érvényesítésére törekszik a szervezeti egységek illetve az államháztartás szintjén is. Értelmezése szerint tehát a gazdálkodással összefüggésben csak a pénzforgalmi kategóriák fontosak. A cél biztosítása érdekében az államszámvitel feladata a hagyományos költségvetési szemlélet mellett az ilyen típusú információk előállítás.

Mindezen információk biztosítása az államszámviteli rendszer három eleme közötti együttműködéssel lehetséges. Az államszámviteli rendszer elemei, alrendszerei között sajátos munkamegosztás alakul ki.

A nyilvántartási és beszámolórendszer feladata az egyes egységek gazdálkodásával összefüggő bevételek és kiadások rögzítése, illetve a pénzforgalmi folyamatok megfelelő szerkezetben való prezentálása. Vagyis e nézőpont esetén a flow kategóriák játszanak központi szerepet. A hagyományos költségvetési szemlélet mellett a költségvetési számvitel feladata a költségvetés különböző egységeihez kapcsolódó bevételek és kiadások gyűjtése, csoportosítása és bemutatása. Alapösszefüggése a bevételek és kiadások közötti egyensúly megteremtése és prezentálása. A költségvetési számvitel jellemzően a nyilvántartási és beszámolórendszerből származó adatokra támaszkodik. A bevétel-kiadás típusú adatokat a költségvetés pénzforgalmi logikájának megfelelően dolgozza fel. Az államszámviteli rendszer elemét jelentő kormányzati statisztikai rendszer e megközelítésben mindössze a pénzforgalmi adatok aggregálását és egységes keretbe foglalását végzi. Feladata szimplán az egységek szintjén rendelkezésre álló adatok összesítése, jellemzően az államháztartás és ennek alrendszerei szintjén. Vagyis e megközelítésben a kormányzati statisztikai rendszer az információs igények kielégítésében nem játszik aktív szerepet.

A hagyományos költségvetési logika által teremtett környezetben az államszámvitel magába foglalja a számviteli³- és a költségvetési számviteli rendszert, illetve a statisztikai rendszer államháztartással foglalkozó részterületét. Ugyanakkor a statisztikai módszertanok alkalmazása kevésbé hangsúlyos. Az államszámvitel tárgya ebben az esetben a közpénzek felhasználásával összefüggő bevételi és kiadási típusú információk rögzítése és bemutatása az államháztartás egységeinek, alrendszereinek illetve teljes egészének viszonylatában.

A modern költségvetési szemlélet térnyerésével megjelenik a teljesítményszemlélet, a költségtudatosság és az állami vagyongazdálkodás színvonalának javítására való törekvés. Ezen információk iránti igényt a tradicionális államszámvitel nem képes kielégíteni. Ennek eredményeképpen az államszámvitel elemeinek kiterjedése bővül, illetve a részterületek közötti együttműködés és összehangoltság szorosabbá válik.

E keretek között a nyilvántartási és beszámolórendszer feladata a vagyoni, a pénzügyi és a jövedelmezőségi információk előállítása és bemutatása. Vagyis nemcsak a flow, hanem a stock kategóriák is kiemelt szerepet kapnak. Ez utóbbi különösen a vagyoni helyzet

³ E fogalom másik elnevezése a nyilvántartási és beszámolórendszer. A továbbiakban ezen elnevezést használom.

kimutatása szempontjából fontos. A költségvetési számviteli rendszerben megjelenik a költségfogalom. A nyilvántartási és beszámolórendszer számviteli információinak gyarapodása a költségvetési számvitel területén is jelentkezik. A kormányzati statisztikai rendszer e megközelítésben már az államháztartás pénzügyi tranzakcióinak valóság hűbb és teljesebb megragadására törekszik. Továbbá célul tűzi ki az államháztartás gazdálkodásának a nemzetgazdasággal való kapcsolatainak bemutatását. Ebben a helyzetben már nemcsak pusztán az adatok aggregációja történik, hanem a számviteli adatok tisztítására, korrekciójára is sor kerül.

1. ábra: Az államszámviteli rendszer felépítése.



Forrás: Saját szerkesztés.

A modern költségvetési logika által teremtett környezetben az államszámvitel tárgya a közpénzek felhasználásával összefüggő valamennyi pénzügyi, jövedelmi illetve vagyoni típusú információ rögzítése és bemutatása az államháztartás egységeinek, alrendszerének illetve teljes egészének viszonylatában. Az államszámviteli rendszer fontos jellemzője, hogy a három alrendszerének jelentősége kiegyenlítődik és a közöttük lévő kölcsönös kapcsolatok erőssége fokozódik.

Az államszámvitel klasszikus és aktuális értelmezése hosszú történeti fejlődés eredménye. E folyamaton belül is különböző korszakok, megközelítések figyelhetők meg.

Ezáltal első hipotézisem igazolást nyert. Hangsúlyozandó azonban, hogy az államszámvitel fogalma az államháztartás gazdálkodási rendszerének adott időpontban érvényes jellemzőitől függ.

2. Tézis: Az államszámviteli rendszer által alkalmazott számviteli módszertan az információs igények alapján minősíthető. Minél inkább a modern költségvetési szemlélet az uralkodó az államháztartás gazdálkodási rendszerében, annál inkább indokolt az elhatárolás alapú szemlélet adaptációja.

Az államszámviteli rendszerrel szembeni információs elvárások akkor teljesíthetőek, ha az államszámvitel előállítja az érdekeltek számára szükséges adatokat. A költségvetési folyamat alapján az érdekeltek makró szinten négy fő csoportot alkotnak. Ide tartoznak a politikusok, a költségvetés által érintett szervezeti egységek vezetői, az üzleti élet szereplői és a társadalom. A politikusok információ iránti igénye jelentős mértékben különbözik a tradicionális és a modern költségvetési logika alkalmazása esetén.⁴

Az információk előállítása jelenti az államszámviteli rendszer kulcsfolyamatát. E témakör központi kérdése az alkalmazott számviteli technika típusa. A számviteli módszertan meghatározza minden egyes folyamat esetén, mely információk és hogyan kerüljenek rögzítésre és feldolgozásuk után bemutatásra.

Az államszámvitel jellemzően kétféle módszertanon alapulhat, az egyik a pénzforgalmi-, a másik pedig az elhatárolás alapú szemlélet.

A pénzforgalmi szemlélet szerint e keretek között azon tranzakciók kerülnek rögzítésre, amelyeknél tényleges pénzmozgás történik és az adott tranzakció ténylegesen teljesült, azaz pénz érkezett az adott egység számlájára vagy pénzkifizetés történt. Vagyis azt képes bemutatni, hogy az adott egység mennyi pénzt költött el. A nyilvántartásokból nehezen határozható meg a pénzköltés célja.

E szemlélet esetén a nyilvántartásokban a gazdasági tranzakciók három szakasza közül mindössze kettő jelenik meg, a vevői számla kiállítása vagy a szállítói megérkezése, illetve a pénzügyi ellentételezés.⁵ (Jones, 2007.) A tranzakció rögzítése azonban csak a tényleges teljesülést követően történhet meg. Ily módon a gazdasági esemény teljes körű rögzítése hiányzik, illetve a nyilvántartási és beszámolórendszer keretein kívül esik.

A tranzakciók harmadik fázisára való koncentrálás egyben azt is jelenti, hogy a nyilvántartási rendszer egyedül a bevételi-kiadási típusú információkról ad tájékoztatást. Azonban ezek értéke nem határozható meg egyértelműen. Ennek indoka, hogy a bevételek és kiadások esetén a tényleges teljesítés számít a rögzítés időpontjának.

⁴ Az érdekeltek információs igényének főbb jellemzőit az 1. tézis kifejtésében foglalom össze.

⁵ Ugyanakkor a számla kiállítása illetve megérkezése gyakran kimarad a könyvvizetési események közül.

A pénzforgalmi szemlélet a bevételi-kiadási információk alapján az adott egység likviditásának vizsgálatára alkalmas. Hiányossága e szemléletnek az olyan tranzakciók negligálása, amelyek nem járnak pénzmozgással. Ide tartoznak például a követelések és a kötelezettségek illetve az amortizáció.

A pénzforgalmi szemlélet alkalmazása esetén a beszámolórendszer nem mutatja be az adott egység tényleges éves teljesítményét, ennek csak a pénzügyi oldalára koncentrálnak. A jövedelmi és vagyoni vonatkozások bemutatása ugyanakkor elmarad.

Jelentős kockázatot jelent, hogy a tranzakciók pénzügyi teljesítésének időpontja az „egyéni” érdekeknek megfelelően alakítható. Továbbá a pénzforgalmi szemlélet a megtévesztés nagyon sok formáját hordozza magában, hiszen ami nem jelenik meg a nyilvántartásokban, az nem is kérhető számon, illetve a különböző prezentálási, csoportosítási technika segítségével adott információ és ennek ellenkezője is kimutatható.

A pénzforgalmi szemlélet alkalmazásának legfőbb indoka, hogy e módszertan a tradicionális költségvetési szemlélet alkalmazása esetén képes kielégíteni a politikusok információs igényét. Segítségével a költségvetésen keresztül a bevételek és kiadások egyensúlyban tartása megoldható. A költségvetési szabályok e logika szerinti alkalmazása determinálja a többi érdekelt információs igényét. Ugyanakkor a pénzforgalmi szemlélet az államháztartás gazdálkodásának csak a pénzügyi vonatkozására koncentrálnak, gátolva ezáltal a gazdálkodás fogalmának kiteljesedését.

A modern költségvetési szemlélet megjelenésével párhuzamosan nyilvánvalóvá váltak a pénzforgalmi szemlélet problémái. Az 1970'-es évektől mind a szakirodalom, mind az érdekeltek figyelmének középpontjába került az elhatárolás alapú szemlélet.

E szemlélet nem egy szimpla módszertani ajánlás, nem merül ki jelentősége az államszámvitel keretein belül. Sokkal inkább nevezhető egy összetett módszertani gyűjteménynek, amelynek célja az államháztartás gazdálkodásának fejlesztése, hatékonyságának javítása.

Az elhatárolás alapú módszertan előnyei a pénzforgalmi szemlélet hátrányainak felelnek meg. E technika alkalmazása esetén a nyilvántartásokban a tranzakciók mindhárom fázisa megjelenik, így a pénzforgalom nélküli tranzakciók is rögzítésre kerülnek, valamint a költség-ráfordítás fogalmak is értelmet nyernek.

Ha a vezetés ismeri az egyes feladatok nyújtásának tényleges ráfordításait, akkor racionális döntések hozhatók. A menedzsment a tényleges ráfordítások ismeretében képes lesz az igazi értelemben vett gazdálkodásra.

E szemlélet a különböző kötelezettségelemek hatását nyilvántartja és kimutatja. A kötelezettségek között a feltételes kötelezettségvállalások, a hosszabb időtávú pénzügyi tranzakciók és a termék illetve szolgáltatásnyújtással kapcsolatos kötelezettségek kiemelt kezelést igényelnek. Mindez nagymértékben segíti a költségvetés tervezésének folyamatát.

További jellemzője, hogy a vagyongazdálkodással összefüggő döntéshozatalt támogató információk az elhatárolás alapú szemléletű nyilvántartásokból rendelkezésre állnak.

A tranzakciók időbeli ütemezését az elhatárolás alapú szemlélet automatikusan megakadályozza.

E módszertan a gazdasági teljesítmény mérését tekinti elsődleges céljának, amely magába foglalja a pénzügyi, a jövedelmi és a vagyoni eredmény meghatározását. Az eredmény korrekt meghatározása érdekében az elhatárolás alapú szemlélet a tranzakciók hatását a pénzügyi és jövedelmi eredményre illetve a vagyonsváltásra tekintettel egyszerre mutatja ki.

Ennek teljesítése céljából a beszámoló új elemeként jelenik meg a jövedelem és a cash-flow kimutatás.

Az elhatárolás alapú szemlélet előzőekben bemutatott jellemzői alapján kijelenthető, hogy az elhatárolás alapú szemlélet, összehasonlítva a pénzforgalmi szemlélettel lényegesen több információt képes előállítani. Legfőbb előnye, hogy egyszerre input és output szemléletű. Másképpen azonos mértékben koncentrálna a költségvetési kontrollra és a teljesítményre. E két nézőpont kiegészíti egymást, ezek együttesen mutatják be az adott egység vagy tágabban az államháztartás gazdálkodásának helyzetét, adott időszakban elért eredményét.⁶

Alkalmazása a modern költségvetési logika terjedésével indokolható. Az érdekeltek információigényét ilyen környezetben sokkal teljesebb mértékben képes kielégíteni, mint a pénzforgalmi szemlélet. Képes a likviditásra vonatkozó adatok előállítására és emellett a pénzforgalmi szemlélet hátrányainak kiküszöbölésére.

Differenciált megközelítés szükséges azonban abból a szempontból, hogy az államháztartás információs rendszerének milyen fejlettségi szintje mellett ajánlott az elhatárolás alapú szemlélet.

A pénzforgalmi szemlélet hátrányos jellemzőinek bemutatásával a második hipotézisem is bizonyítást nyert. E tézishez kötődően az elhatárolás alapú szemlélet alkalmazásával kapcsolatban az alábbi megállapítás tehető.

⁶ A pénzügyi, a jövedelmi és a vagyoni helyzetre vonatkozóan.

3. Tézis: Az elhatárolás alapú szemlélet terjedése nemzetközi szinten eltérő dinamikájú. Jellemzően a nyilvántartási és beszámolórendszerben halad a leggyorsabban.

A nemzetközi szakirodalomban számos elemzés készült az európai uniós tagországok és egyéb országok államszámviteli rendszeréről. A vonatkozó szakirodalmat áttekintve kijelenthető, az egyes országok államszámviteli rendszere meglehetősen színes képet mutat. Az országok eltérően vallanak arról, hogy a pénzforgalmi és az elhatárolás alapú szemlélet mely területeken és milyen módon alkalmazható.

A költségvetési számviteli rendszert helyi szinten vizsgálva megállapítható, hogy a legtöbb országban a pénzforgalmi vagy a módosított pénzforgalmi szemlélet kerül alkalmazásra. Vagyis a tradicionális költségvetési logika még mindig meghatározó az egyes országok gyakorlatában.

A nyilvántartási és beszámolórendszert helyi szinten vizsgálva szembevetendő, hogy itt több ország található az elhatárolás alapú szemlélet két kategóriájának valamelyikében. Mindez azt mutatja, hogy az államok jelentős része átláthatóbbá kívánja tenni az elszámolási és beszámolórendszerét. A legjellemzőbb típus a módosított elhatárolás alapú szemlélet.

A vizsgált országok államháztartásának központi szintjén többségében a költségvetési számviteli rendszerben a pénzforgalmi szemlélet valamely típusa számít alapvető módszertannak. Az elhatárolás alapú szemlélet e területen érvényesül legkevésbé.

A módosított elhatárolási szemléletet is csak kevés ország alkalmazza. E területen lehet a legkevesebb adaptációs törekvéssel találkozni, illetve a reformelképzelések meglehetősen elnagyoltak, mind tartalmukat, mind pedig időbeli ütemezésüket tekintve.

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

A bemutatott ország adatok alapján megállapítható, hogy a költségvetési számvitel technikája jellemzően azonos típusú a helyi és a központi szintet vizsgálva. Kevés kivételtől eltekintve nincs eltérés a két módszertan alkalmazásában.

A nyilvántartási és beszámolórendszer módszertana már több eltérést mutat a helyi és a központi szinten. E különbségek jellemzően a módosított pénzforgalmi és a módosított elhatárolás alapú szemlélet között jelentkeznek. A költségvetési számviteli rendszer illetve a

nyilvántartási és beszámolórendszer eltérő módszertant alkalmaz. A különböző módszertanok alkalmazása esetén megfigyelhető, hogy a nyilvántartási és beszámolórendszer alkalmazza mindig a fejlettebb technikát. Az eltérés azonban minden esetben egy lépcsőfokot jelent.

Helyi szinten az elhatárolás alapú szemlélet fejlődésében egyfajta fokozatosság figyelhető meg. Amíg a módosított elhatárolás alapú módszertan viszonylag elterjedt a nyilvántartási és beszámolórendszerben, addig a költségvetési számvitel e technikát kevésbé alkalmazza. Ugyanez a helyzet a teljes elhatárolás alapú szemlélet esetén is.

Hasonló megállapítások tehetők a központi szint esetén is. Itt ugyanúgy megfigyelhető, hogy az elhatárolás alapú szemlélet elterjedtebb a nyilvántartási és beszámolórendszer technikájaként, míg a költségvetési számvitel kevésbé alkalmazza e módszertant.

Megfigyelhető az is, hogy az államszámvitel két eleme vagy ugyanazon technikát alkalmazza, vagy a nyilvántartási és beszámolórendszer egy „szomszédos” fejlettebb módszertan szerint épül fel – ezen összefüggés fordítva sohasem érvényesül a gyakorlatban. Ebből arra következtethetünk, hogy az elhatárolás alapú szemlélet adaptációja a nyilvántartási és beszámolórendszerre inkább kiterjed. Az ország példák alapján látható, hogy a költségvetési számvitel fejlesztése fáziskéséssel történik a nyilvántartási és beszámolórendszerhez képest.

Az egyes országok államszámviteli rendszerének vizsgált két elemében az elhatárolás alapú szemlélet egyre gyakrabban kerül alkalmazásra. Nemcsak a nyilvántartási és beszámolórendszerben, hanem a költségvetési számvitel területén is egyre inkább teret nyer. Meglehetősen ritka még a teljes elhatárolás alapú szemlélet szerint működő államszámviteli rendszer.

Az egyes országok nyilvántartási és beszámoló- illetve költségvetési számviteli rendszerének vizsgálata alapján igazolható, hogy az elhatárolás alapú szemlélet térnyerése eltérő gyorsasággal megy végbe Európában és nemzetközi szinten is. Továbbá nemcsak a terjedés sebessége, hanem kiterjedése is eltérő mértékű.

Az angolszász és az észak-európai államok valamint Franciaország járnak élen az elhatárolás alapú szemlélet megvalósításában, mind a költségvetési számvitel, mind pedig a nyilvántartási és beszámolórendszer tekintve.

Őket követik a felzárkózó államok. Ide sorolható többek között Belgium, Hollandia, Norvégia, Portugália és Spanyolország. Ezen országok jellemzően a nyilvántartási és beszámolórendszer vonatkozásában alkalmazzák az elhatárolás alapú módszertant, azonban az adaptáció még közel sem fejeződött be. Különösen a költségvetési számviteli rendszer

megújítása jelent kihívást ezen országok számára. A felzárkózó államok között is találhatóak továbbá olyan országok, amelyek jelentős erőfeszítéseket tesznek, de még az út elején járnak. Ilyen például Ausztria és Görögország.

A sort pedig a kelet-közép-európai államok zárják, amelyek államszámviteli rendszere a pénzforgalmi szemléletre épül.

Az elhatárolás alapú szemlélet terjedésének különböző sebessége az eltérő „környezet” következménye. Mindez két oldalról jelentkezik. Egyrészt minden ország eltérő gazdasági-, társadalmi- és kulturális jellemzőkkel írható le, amelyek jelentősen befolyásolják a változáshoz való viszonyulást és ennek lebonyolíthatóságát. Másrészt pedig a vizsgált országok államháztartásának információs rendszere is különböző jellemzőkkel rendelkezik. Ebben olyan jellemzők összpontosulnak többek között, mint az államháztartás szintjeinek kiterjedése, a centralizáció/decentralizáció mértéke, a decentralizáció konkrét megjelenési formái, a magánszférával való kapcsolatok kiterjedtsége, az állam gazdasági szerepvállalásának mértéke vagy a költségvetési eljárás szabályozása.

Az elhatárolás alapú szemlélet adaptációjának kulcskérdése az államháztartás információs rendszerének fejlettsége és fogadókészsége. Mindezek hiányában nem lehet sikeres a bevezetési folyamat.

A különböző fejlettségi szint a vizsgálatba bevont országok esetében a modern költségvetési logika erőssége által is megragadható. Minden országban az államszámviteli rendszer érdekeltjei eltérő motivációkkal rendelkeznek, ebből következően másképp viszonyulnak az elhatárolás alapú szemlélet bevezetéséhez és alkalmazásához. Mindaddig, amíg nem merül fel a teljesítményszemléletű információk iránti igény, a pénzforgalmi szemlélet kerül alkalmazásra. Mindez a költség-haszon elemzés segítségével is alátámasztható.

A vonatkozó szakirodalomra támaszkodva, az ország példák elemzése a harmadik hipotézisemet részben igazolta, azonban az elhatárolás alapú szemlélet terjedése lassan halad előre. Továbbá fontos hangsúlyozni, hogy e folyamat legfőbb korlátja a megfelelő „fogadókörnyezet” hiánya.

4. Tézis: Magyarországon az államszámviteli rendszer nem képes támogatni az államháztartási- és ezen belül az önkormányzati gazdálkodást.

Ezen állítás alátámasztása három további altézis megfogalmazását illetve ezek tartalmának kifejtését igényli.

1. Altézis: A pénzforgalmi szemlélet elfedi az önkormányzati gazdálkodásban tapasztalható pazarlást és forráshiányt. A gazdálkodás objektív értékelése lehetetlen.

A hazai önkormányzatok államszámviteli rendszere a pénzforgalmi módszertant alkalmazza, ebből pedig számos hátrány származik.

Az önkormányzati gazdálkodás rendszeres minősítése szükséges. Ennek érdekében nélkülözhetetlen a pénzügyi kapacitás kalkulációja és összetevőinek elemzése. Azonban az önkormányzatok nyilvántartási és beszámolórendszeréből a kalkulációhoz szükséges adatok nem állíthatók elő. Mindaddig, amíg az államszámviteli szabályozás nem változik, az önkormányzatokra van bízva felismerik-e a pénzügyi kapacitás számításának szükségességét, illetve helyes módon kalkulálják-e ennek értékét.

Az önkormányzati gazdálkodás minősége és folyamatosságának biztosítása érdekében alapvető fontosságú a követelések és a kötelezettségek értékének illetve szerkezetének ismerete. A gazdálkodás fenntarthatósága szempontjából nagyobb gondot jelent a hazai önkormányzati rendszer számára a kötelezettségek kezelése. A kötelezettségek közül két típust emelek ki jelentőségénél fogva, a szállítói tartozásokat illetve a hosszú lejáratú kötelezettségeket, amely hitelfelvétellel és kötvénykibocsátással jött létre. Mindkét kötelezettségtípus ugyanazon problémakörnek – az önkormányzati eladósodásnak - egy-egy eleme.

Az önkormányzatok nyilvántartásaiban a pénzforgalmi szemlélet következtében a gazdasági tranzakciók három szakasza közül mindössze egy jelenik meg, a pénzügyi ellentételezés. Vagyis a beérkező számlák több esetben nem kerülnek be a nyilvántartásokba. Jellemzően a kisebb önkormányzatok figyelmen kívül hagyják e lépés fontosságát, és a pénzügyi teljesítés időpontjában szembesülnek ennek hatásával.

A követelések és kötelezettségek rögzítési gyakorlata teret ad a bevételek és kiadások teljesítési időpontjának manipulálására. A tranzakciók pénzügyi teljesítésének időpontja az egyéni érdekeknek megfelelően alakítható. Egy 2008-as kutatás feltárta, hogy a mintába bekerült 5 ezer főnél kisebb önkormányzatok közel 22%-a alkalmazta e technikát, míg 18%-uk nem volt hajlandó válaszolni e kérdésre. (Vigvári, 2009b.) Mindamellet valószínűsíthetően a nagyobb önkormányzatok is használják a szállítói számlák kiállításának késleltetését.

A pénzforgalmi szemléletből fakadóan a kötelezettségek további elemeinek naprakész nyomon követése is szinte lehetetlen. Ilyen többek között a hitel- és a kötvénytartozás.

Az ÁSZ ellenőrzési jelentései bemutatták, hogy a fejlesztési igények megvalósítása érdekében a hátrányos gazdasági helyzetű önkormányzatok is jelentős összegű hiteleket vettek fel a hitelintézetektől. Azonban a hitelezési folyamat során a bankok a tipikus védelmi eszközöket kevésbé alkalmazták. Mindez egyrészt a megkövetelt biztosítékok rendszerében illetve a pénzügyi kapacitás nagyvonalú kalkulációjában jelentkezett. A hitelintézetek számára problémát jelent az adott önkormányzat pénzügyi kapacitásának kalkulációja.

A nehéz pénzügyi helyzetben lévő önkormányzatok likviditási problémái felerősödtek, sok esetben a hitelteher mellett egyre jelentősebbé válik a működési költségvetésük hiánya. Ezzel párhuzamosan az eddig likviditási problémák nélkül gazdálkodó közepes és nagyméretű önkormányzatok is egyre jelentősebb pénzügyi problémákkal küzdenek. E körben is megjelent az a tendencia, hogy a működési költségvetés hiányt mutat. A probléma kezelése jellemzően kétféle módon történik, hitellel fedezik a működési hiányt, vagy a forgalomképes vagyontárgyak fokozatos eladásával.

Az államszámviteli rendszer pedig e folyamathoz asszisztál, ismét elmarad a visszajelzés. Mindez jól érzékelhető az eladósodással összefüggő törvényi szabályozás tartalmában.

Az Ötv. 1995-ben kiegészítésre került a hitelfelvételi korlát értelmezésével, az Ötv. 88. § 2. bekezdésében. Az azóta eltelt idő bebizonyította, hogy a törvényi szabályozás céljával egyet lehet érteni, azonban kevésbé jelent effektív szabályt. A törvényi szabályozás itt is visszaigazolja az államszámviteli rendszer elégtelen működését. A szabályozás a pénzforgalmi kategóriákra épít, azonban a bevételek és kiadások számba vétele sem teljes körű.

Az önkormányzati rendszer eladósodását explicit módon az adósságrendezésről szóló 1996. évi XXV. törvény kívánta megakadályozni. A törvényi célok megvalósítása mindenképpen szükséges. Azonban a tapasztalatok azt mutatják, hogy az államszámvitel és az információs rendszer hiányosságai akadályozzák a törvény rendelkezéseinek teljesülését. Problémát jelent többek között a szállítói számlák kezelése, a lejárt számlák elrejtetősége, az ellenérdekeltség az eljárás megindításában, az önkormányzati beszámolók alacsony információtartalma és a vagyonyilvántartások megbízhatatlansága. Vagyis a nyilvántartási és beszámolórendszer esetén nemcsak az utólagos, hanem a preventív jellegnek is érvényesülnie kellene.

Ráadásul a pénzforgalmi szemléletű nyilvántartási rendszer miatt több önkormányzat is a látens csőd helyzetében lehet, vagy közel állhat ehhez.

Az önkormányzati szektor eladósodása felgyorsult 2002 után a kötvénykibocsátással. Kedvezőtlen módon a kötvényállomány túlnyomó része zártkörűen és valamely devizában denomináltan kerül(t) kibocsátásra.

Az államszámvitel nézőpontjából a kötvénykibocsátás több problémát is felvet. A nyilvántartási és beszámolórendszernek információkat kell nyújtania a jövőbeli fizetési kötelezettségekről. Azonban a pénzforgalmi szemlélet következtében a fizetési kötelezettségeket előrejelző funkció nem működik. Az önkormányzati döntéshozók a kötvénykibocsátást követően nem ismerik a törlesztési kötelezettségek időpontját és értékét.

A kötvények esetén a másik megfontolás a forrás és eszközszámlák közötti kapcsolat megteremtése. Minden pénzegységről ismerni kell, hogy mire került felhasználásra. Ez a kötvény esetén sem teljesül.

A kötvényből történő finanszírozásnál hasonlóan a hitelfelvételhez, alapvető fontosságú lenne az adósságkapacitás megfelelő mértékének ismerete. Mindez azonban nem kalkulálható a rendelkezésre álló adatok ismeretében.

Az államszámviteli rendszerben problémát jelent, hogy az elszámolt amortizációnak nincs semmilyen következménye a gazdálkodásra vonatkozóan. A szabályozás éppen a leglényegesebb következménnyel nem foglalkozik, vagyis milyen forrásból történjen az elhasználandó vagyon pótlása. E kérdés mellőzése azt jelenti, hogy az önkormányzatok az elszámolt értékcsökkenéssel megegyező értékű vagyonesztést szenvednek el. E tény nem képes a nyilvántartási és beszámolórendszer bemutatni. Ennek oka egyrészt a vagyonyilvántartásokban mutatkozó pontatlanságok, másrészt pedig a tárgyévi tőkeváltozás elszámolási módszere.

Az önkormányzatok többsége tudatában van annak, hogy a vagyon pótlásra szorul, még ha ennek értékét nem is tudják kimutatni, azonban az e célra felhasználható pénzeszközök jó esetben csak a tűzoltáshoz elegendőek, a szinten tartás már nehezen oldható meg.

A tisztánlátást akadályozza az is, hogy az önkormányzati költségvetések csak a legritkább esetben rendelnek forrásokat közvetlenül egy adott intézmény által ellátott feladathoz. A gyakorlatban a bevételek és kiadások tervezése intézményi szinten történik, e tételek nem kerülnek lebontásra. Ezáltal az intézmények a tervezés és a végrehajtás alapegységei.

Az intézmények könyvelésében, hasonlóan az önkormányzati könyvvizetéshez, nem lehet egyértelműen megállapítani a tényleges ráfordításokat. A rendszerben további problémákat okoz, hogy a kialakult finanszírozási rendszer következtében a szereplők sem érdekeltek a tisztánlátásban.

Az intézmény-centrikus finanszírozás következtében a beszámolóban az intézmény összevont adatai szerepelnek. Az intézmény alapú finanszírozási gyakorlat következtében a gazdálkodás számára elveszik a hasznok és költségek összemérésének lehetősége. Jelen feltételek mellett az elszámoltathatóság nem biztosítható.

Az önkormányzati döntéshozók ilyen körülmények között nem kapnak információkat egyes feladatok tényleges ráfordításainak értékéről, valamint a gazdálkodás lényegi elemét jelentő finanszírozásról sem tudnak racionális döntést hozni.

Jellemzően a szavazati egységek elemei nem azonosíthatóak a költségvetésben. Szükség lenne a szavazati egységek definiálására és a költségvetésnek e szerinti felépítésére. Szavazati egységként lennének értelmezhetőek az egyes önkormányzati feladatok, illetve nagyobb önkormányzatok esetén a feladatok alábontása is elképzelhető.

A gyakorlat azt mutatja, hogy a „törvényi sorok” funkcionálnak szavazati egységként. Ezzel kapcsolatban kifogásolható, hogy e törvényi soroknak egyetlen közös jellemzője a külön törvényi sorban való megjelenésük.

Az önkormányzatoknál nemcsak a költségvetés bevétel- kiadás típusú felépítése, hanem az is zavaró és tisztánlátást torzító probléma, hogy gyakran nem különítik el a működési költségvetést a fejlesztési költségvetéstől. Ez azért szükséges, mert közgazdaságilag más tartalmat közvetít az egyik és a másik költségvetés.

Az adott költségvetési évben teljesített bevételekről és kiadásokról a zárszámadás ad tájékoztatást. Jelenleg azonban a zárszámadás pontos tartalma nem definiált, csak a szerkezetére vonatkozóan léteznek előírások.

Az Áht., illetve a végrehajtására kiadott kormányrendelet részletesen felsorolja az önkormányzatok számára a zárszámadásukhoz csatolandó kimutatásokat. Azonban e kimutatások nem állíthatók elő automatikusan az államszámviteli rendszer segítségével. Az önkormányzatokra nagyon sok plusz terhet ró ezen kimutatások összeállítására.

Az éves zárszámadásban szereplő adatok valóságtartalma szintén erősen megkérdőjelezhető. Mindez abból következik, hogy egyrészt a bevételi oldalon szereplő tételek szinte teljes köre központilag szabályozatlan elemi pénzügyi beszámoló rend nélkül kerül bemutatásra, másrészt pedig a kiadások alig több mint 50%-át tartalmazzák az elemi pénzügyi beszámolók.

2. *Altézis:* A helyi statisztikai rendszer nem képes előállítani az önkormányzati rendszerre vonatkozó átfogó adatokat. Nem rendelkezünk pontos információkkal sem az önkormányzatok kötelezettség-, sem pedig vagyónállományáról.

Az önkormányzati rendszer szintjén kiemelten fontos a rövid- és a hosszú lejáratú kötelezettségek értékének ismerete. Mindkét kategória meghatározásának kiindulópontja az önkormányzatok címrendjébe tartozó költségvetési szervek mérlege. Ezen mérlegek megfelelő sorainak összegzésével határozható meg közelítőleg a települési önkormányzatok összes kötelezettségállománya. Ezen a ponton azonban a helyi statisztikai rendszer két fő problémába is beleütközik.

Egyrészt abba, hogy a nyilvántartási és beszámolórendszer jellemzői következtében a mérlegsorok megalapozottsága kívánnivalókat hagy maga után. Többek között a rövid lejáratú kötelezettségek között hiányos lehet a szállítói számlák nyilvántartása, bizonyos pénzügyi eszközök, mint például a váltótartozás, nem feltétlenül jelennek meg az analitikákban és így a mérlegben sem. Vagy említhetnénk a feltételes kötelezettségvállalások elszámolási gyakorlatát is.

Másrészt további problémát jelent az önkormányzati szektor teljes körű megragadása. Az önkormányzati rendszerhez is kötődnek kvázi fiskális szervezetek. Azonban e részszelet működéséről csak áttekintő információk szerezhetőek, lévén beszámolójuk nem jelenik meg az önkormányzat zárszámadásában, illetve a konszolidáció alkalmazása a gyakorlatban teljesen hiányzik. További problémát jelent a kvázi fiskális tevékenység jellemzésében, hogy e szervezeti kör eltérő szervezeti formában működik, ezáltal a szűken értelmezett önkormányzati rendszerbe tartozó költségvetési szervektől eltérő szabályozás vonatkozik rájuk. A kvázi fiskális szervezetek jelentős része valamilyen társasági formában működik, ezáltal a Számviteli törvény rendelkezései érvényesek rájuk.

Továbbá a hosszú lejáratú kötelezettségek aggregálása is számos kihívást rejt magában. Jellemzően a kötvény és hiteltartozások értéke érdemel kiemelt említést.

Ezen adatok önkormányzati szintű meghatározása szintén nehézségekbe ütközik. A hitelek kapcsán sok esetben elmarad az aktuális évre vonatkozó törlesztő-részletek átvezetése, vagy jellemző a devizában denominált hitelek esetén az árfolyamváltozás hatásának figyelmen kívül hagyása. A kötvénytartozás pontos értékének meghatározását akadályozza a speciális kötvénykonstrukciók alkalmazása, és ebből kiindulva a törlesztő-részletek esedékességének elrejtése. Valamint nem lehetséges információkat szerezni a kvázi fiskális szervezetek tényleges kötelezettségállományáról és ennek viszonyáról a helyi önkormányzatokkal.

Az önkormányzati szektor eladósodásának kimutatása két szempontból is nélkülözhetetlen. Egyrészt felhívja a figyelmet az önkormányzati gazdálkodás problémáira. Másrészt a fiskális decentralizáció egyik alapvető kockázata a helyi szint „potyázása”. Vagyis az önkormányzati

szektor bizonyos szereplőinek túlköltekezése, amely a központi kormányzat által kontrollálhatatlan, veszélyeztetheti a kormányzati szektor által elérendő hiány és/vagy államadósság cél elérését. (Vigvári, 2009a)

Az önkormányzati önállóság és feladatellátás alapját jelenti az általuk kezelt vagyon. A helyi statisztikai rendszer feladata átfogó képet adni az önkormányzatok által kezelt vagyon értékéről, ennek különböző szempontok szerinti összetételéről, továbbá időszakonkénti változásáról. Mindez akkor lehetséges, ha az egyes önkormányzatok megbízható adatokat nyújtanak az általuk birtokolt vagyonról. Vagyis a helyi statisztikai rendszer pontosságának feltétele az általa feldolgozott vagyonkimutatások kellő részletezettsége és tartalma.

Mindez sajnos napjainkban több okból sem teljesül. Az önkormányzatok gazdasági programja általában nem taglalja részletesen a vagyonhasznosítási stratégiát.

A pontos vagyonkimutatás feltétele a naprakész nyilvántartási és beszámolórendszer alkalmazása. Ebből a szempontból az analitikus nyilvántartások és a mérleg szerepe különösen hangsúlyos. A vagyonról vezetett nyilvántartásokkal szemben elvárás a benne szereplő vagyonelemek bizonyos időközönkénti felmérése. Mindez egyrészt a leltározási tevékenységet, másrészt pedig a vagyontárgyak (át)értékelését jelenti. Napjainkban egyik jelzett terület színvonala sem megfelelő.

Tipikus problémaként jelentkezik a vagyonkimutatások esetén a földhivatali nyilvántartásokkal való ellentmondás, a tulajdonosi rendelkezést korlátozó jogok hiányos felvezetése, a kezelő és a valós használó eltérése⁷, valamint az értékadatok eltérése a nyilvántartási és beszámolórendszerhez képest. A legnagyobb probléma azonban az ingatlanoknál jelentkezik, amelyek valós értékét a nyilvántartási és beszámolórendszer nem képes kimutatni az amortizáció és az értékelési elvek alkalmazott gyakorlata miatt.

A vagyonkataszter hiányosságai természetesen megjelennek a vagyonkimutatás tartalmában is. Ennek eredményeképpen a vagyonkimutatás torzított képet mutat, bizonyos vagyontárgyak nem szerepelnek benne, illetve sok esetben a feltüntetett elemek sem mutatnak valós értéket.

Ilyen körülmények között a helyi statisztikai rendszer mindössze korlátozott információkat képes közölni az önkormányzati vagyonról. Mindez a különböző elemzési célokat nem képes megfelelően szolgálni. A mérleg és a vagyonkimutatásokból származó adatok aggregációja sokszor öncélú és kevésbé hasznosítható információt jelent.

⁷ A kialakult helyzetet tovább bonyolította a társulásos feladatellátás létrejötte. Ebben az esetben a vagyon tulajdonjoga átkerül a társulás tulajdonába, míg a fenntartási kiadások a társulás tagönkormányzatait terhelik.

Ideális helyzetben, a jelzett problémák megoldása és az amortizáció tényleges megjelenítése esetén a helyi statisztikai rendszer képes lenne az igényelt információkat előállítani. Választ tudna adni az amortizáció megfelelő értelmezésével a vagyon pótlásának finanszírozási oldalról történő kezelésére. Vagyis az amortizáció következményeinek érzékeltetése a finanszírozási rendszer átalakítását is maga után vonná. Mindez együttesen azt eredményezné, hogy a központi kormányzat szakítana a jelenleg alkalmazott igazságtalan gyakorlattal, amely szerint a vagyonállománnyal összefüggésben az önkormányzatok viselik az általuk ellátott közfeladatok költségterheit. (Varga, 2007.)

3. *Altézis:* Az önkormányzati gazdálkodás pénzügyi ellenőrzési rendszerében a szereplők közötti munkamegosztási pontok nem egyértelműek. A kialakult helyzetet tovább súlyosbítja, hogy a gazdálkodás ellenőrzéséhez szükséges információkat az államszámvitel nem képes biztosítani.

Az önkormányzatok ellenőrzésének jelenlegi szabályozásában nem tisztázott, hogy az ÁSZ-nak milyen konkrét feladatai vannak. Emellett kérdéses, hogy a többi szereplő milyen ellenőrzési tevékenységet végezhet és milyen kapcsolatban állnak az ÁSZ-szal.

Ráadásul az ÁSZ a kapacitáskorlát miatt a jogszabályi előírásoknak nem tud megfelelni, nem képes ellenőrizni valamennyi települési önkormányzat gazdálkodását adott évben. Az átfogó ellenőrzés mindössze körülbelül 300 önkormányzatot érint „biztosan” és ezen felül maximum néhány száz önkormányzat ellenőrzése oldható meg egy éven belül. Ebből következően minden évben a 3200 önkormányzatból több mint 2000 önkormányzat gazdálkodásának külső ellenőrzésére nem kerül sor.

Az önkormányzati gazdálkodás külső pénzügyi ellenőrzésében fontos szerep hárulhatna a könyvvizsgálókra. Jelenleg a könyvvizsgálattal is hasonló a probléma, mint az átfogó ellenőrzéssel, vagyis, hogy megfelelőségi vizsgálatot jelent és csak korlátozott körben kerül alkalmazásra. A pénzügyi ellenőrzési rendszerben a könyvvizsgálók végezhetnék el a települési önkormányzatok pénzügyi beszámolóinak éves gyakoriságú külső pénzügyi ellenőrzését.

A külső ellenőrzés mellett a belső ellenőrzés is problémáktól terhes az önkormányzatoknál. A számvevőszéki jelentések évről-évre rámutatnak arra a tényre, hogy az önkormányzatok többsége a belső ellenőrzési kötelezettségének nem teljes mértékben tesz eleget, nem kezeli a súlyának megfelelően a feladatot. Nagyon kevés önkormányzatnál működik hatékony, rendszeres belső ellenőrzés.

Az ellenőrzési és az államszámviteli rendszer ugyanakkor ezer szállal kötődik egymáshoz. Mindkét rendszernek az önkormányzati gazdálkodás képezi a tárgyát. Az ellenőrzési rendszer működésének alapját jelenti az államszámviteli rendszer, hiszen a gazdálkodás ellenőrzéséhez információkra van szüksége. Egy jól működő ellenőrzési rendszer feltételezi egy hatékonyan kialakított államszámviteli rendszer létezését, helyi és központi szinten egyaránt.

Hazánkban jelenleg az államháztartásban, és ezen belül az önkormányzati rendszerben az államszámviteli rendszer inputjai és outputjai nem felelnek meg a felhasználók igényeinek. A két rendszert vizsgálva megállapítható, hogy az államszámvitel nem elégíti ki a számvévszéki ellenőrzés igényeit, az információ hiány következtében az ÁSZ által végzett ellenőrzések elsősorban a közpénzek törvényességi szempontját képesek vizsgálni az önkormányzatoknál.

Államszámviteli törvényünk nincs, és a szabályozás elemei közötti konzisztencia sem biztosított. Az előállított információk bizonyos része felesleges és nem lehet felhasználni a döntéshozatal során. Továbbá az adatok produkálása jelentős költséget jelent.

A pénzforgalmi szemléletből következően az önkormányzati döntéshozók és az ÁSZ nem képes pontosan meghatározni az egyes feladatok tényleges költségét. A költségvetés összeállításakor, illetve a zárszámadásban nem érvényesülnek a költségvetés készítésének alapelvei, az elszámoltathatóság így szinte megoldhatatlan. Az önkormányzati beszámoló-készítés szabályai is átgondolatlanok, a beszámoló mellékleteként előírt adattáblák alacsony információtartalommal rendelkeznek. Az államszámviteli rendszer által készített intézményi elemi beszámolók valóságtartalma megkérdőjelezhető, ráadásul a külső független ellenőrzésük sem megoldott. Az elszámolási és nyilvántartási rendszer nem képes a könyvviteli adatok funkcionális osztályozását előállítani, amely a külső ellenőrzés kiinduló pontja lenne. A költségvetési számviteli rendszerből a költségvetés megalapozottságával összefüggő adatok kinyerése szintén nem lehetséges. A helyi statisztikai rendszer pedig képtelen a szektorra vonatkozó átfogó és pontos statisztikák készítésére. Így ezekre sem tud támaszkodni az ÁSZ.

A hazai önkormányzati rendszer államszámviteli rendszerének empirikus jellemzése jól mutatja, hogy az államszámvitel nem képes megfelelő információkat nyújtani az önkormányzati gazdálkodás folyamatainak. Ezáltal negyedik és ötödik hipotézisemet szintén bizonyítottnak tekintem.

5. A kutatás folytatásának lehetséges irányai

Disszertációm egy köztes állomásnak tartom, amely összefoglalja eddigi kutatásaimat. A dolgozat a hazai államszámviteli kutatások megalapozását kívánja szolgálni. A későbbiekben szeretném tovább folytatni a kutatást, mert az eddigi munkám során számos olyan témakörrel és kérdéssel szembesültem, amelyek véleményem szerint érdeklődésre tarthatnak számot. E témakörök disszertációba való beépítése azonban szétfeszítette volna a terjedelmi és a tartalmi kereteket egyaránt.

Ehelyütt mindössze e kutatási irányok felvázolására vállalkozom.

Első további kutatási célként az elhatárolás alapú szemlélet bevezetési programjának kidolgozását tűzöm ki. A disszertációban bebizonyítottam, hogy szükség van a pénzforgalmi szemlélet leváltására és ehelyett az elhatárolás alapú szemlélet adaptációjára. A nemzetközi tapasztalatok és a hazai államszámviteli rendszer fejlettségét figyelembe véve feltételezem, hogy a teljes elhatárolási szemlélet megvalósítása nem lenne lehetséges. Ehelyett első lépésben a módosított elhatárolási szemlélet adaptációja lenne megvalósítható. Felmerül bennem a kérdés, hogy a bevezetés milyen időbeli ütemezéssel valósuljon meg és milyen stratégia mentén. Ebből a szempontból feltételezésem szerint a fejlett államokat követő országok példáját kellene szem előtt tartani, azaz minimum 5 éves átállási időszakra lenne elégséges illetve a stratégiát tekintve az önkormányzati méret szerinti megkülönböztetése. Vagyis elsőként a nagyobb méretű önkormányzatoknál kellene bevezetni az új szemléletet, majd a kisebb önkormányzatoknál.

Második kutatási célom szorosan kapcsolódik az első célhoz. E szerint azt vizsgálnám, hogy az önkormányzati gazdálkodás feltételrendszerében mely elemek szorulnak változtatásra, modernizációra. Az elhatárolás alapú szemlélet bevezetésének sikere nagymértékben a megfelelő környezeten múlik. Ebből a szempontból kutatásaimat kiterjeszteném többek között a finanszírozási rendszerre, a vagyongazdálkodásra, a feladattelepítésre, az ellenőrzési rendszerre és az önkormányzati gazdálkodás jogi szabályozásának további elemeire.

Kutatásaim során figyelmet szentelnék az adaptáció hatásainak megfigyelésére és mérésére is. Azaz az új szemlélet bevezetését követően azt a kérdést tenném fel, hogy mennyiben vált hatékonyabbá az önkormányzati gazdálkodás általános értelemben és adott önkormányzat példáján keresztül. Ezen a ponton az információs rendszer fejlődésében tapasztalható eseményeket is vizsgálnám.

Valamint érdeklődésem szerint kiterjeszteném a kutatásaimat az államháztartás teljes rendszerére is. Egyrészt az alrendszerek államszámviteli rendszerének sajátosságait kívánom meghatározni, másrészt a helyzetképből kiindulva megvizsgálni az elhatárolás alapú szemlélet adaptációjának lehetőségét.

E kutatások aktualitását az adja, hogy e kihívásoknak való megfelelés a közpénzügyi kutatások középpontjába kerülhet a közeljövőben.

6. A hivatkozott irodalmak jegyzéke

- Christiaens, J. – Vanhee, C. (2003): *Accounting reforms in Flemish municipalities – An empirical study of the evolution of the outcomes*. Annual Congress of the European Accounting Association Conference book, Seville.
- Christiaens, J. - Wielemaker, E. D. (2003): Financial accounting reform in flemish universities: an empirical study of the implementation. *Financial Accountability and Management* 2., pp. 185-204.
- Evans, M. (1997): Information for decision taking about the allocation of resources. *Public Finance Foundation Review* 1., pp. 1-14.
- Jones, R. (2007): Financial Accounting and Reporting. Shah, A. (ed.): *Local public financial management*. World Bank, Washington.
- Kassó Zsuzsanna (2008): Átláthatóság, elszámoltathatóság, hatékony gazdálkodás. Megbízható számviteli adatok nélkül lehetséges-e? Buday-Sántha Attila (szerk.): *Önkormányzatok gazdálkodása – helyi fejlesztés*. Pécsi Tudományegyetem Közgazdaságtudományi Kar, Pécs.
- Kassó Zsuzsanna (2006): Miért van szükség az államháztartás pénzügyi beszámolórendszerének megváltoztatására? Vigvári András (szerk.): *Decentralizáció, transzparencia, elszámoltathatóság*. Magyar Közigazgatási Intézet, Budapest.
- Likierman, A. (2000): Changes to managerial decision - taking in U.K. Central Government. *Management Accounting Research* 3., pp. 253–261.
- Lüder, K. (2000): National accounting, governmental accounting and cross-country comparisons of government financial condition. *Financial Accountability and Management* 2., pp. 117-128.
- Lüder, K. – Jones, R. (2003): *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*. Frankfurt Fachverlag, Frankfurt.

- Mellett, H. (1997): The role of resource accounting in the U.K Government's quest for better accounting. *Accounting and Business Research* 2., pp. 157–168.
- Newberry, S. – Pallot, J. (2004): Freedom or coercion? NPM incentives in New Zealand central government departments. *Management Accounting Research* 4., pp. 247–266.
- Olson, O. et al. (1998c): International experiences with new public financial management reforms. New world? Small world? Better world? Olson, O. et al. (ed.): *Global warning: International financial management changes*. Capellan Vorlag, Bergen, pp. 17-48.
- Paulsson, G. (2006): Accrual accounting in the public sector: experiences from the central government in Sweden. *Financial Accountability and Management* 1., pp. 47–62.
- Pollitt, C. – Bouckaert, G. (2004): *Public management reform: A comparative analysis*. Oxford University Press, Oxford.
- Rowles, T. (2002): *Defending accrual accounting in the public sector – Its usefulness in economic decision making*. Accounting, Auditing and Management in Public Sector Reforms Conference book, Dublin, pp. 358–369.
- ter Bogt, H. J. - Van Helden, G. J. (2000): Accounting change in Dutch government: exploring the gap between expectations and realization. *Management Accounting Research* 3. pp. 263–279.
- Trussel, M. (2003): Assessing potential accounting manipulation: The financial characteristics of charitable organizations with higher than expected program-spending ratios. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly* 4., pp. 616–634.
- Van der Hoek, M.P. (2005): From cash to accrual budgeting and accounting in the public sector: the Dutch experience. *Public Budgeting and Finance* 1., pp. 32–45.
- Varga István (2007): Az üzemgazdasági szemléletű vagyongazdálkodás megteremtésének helyzete. Vigvári András (szerk.): *A családi ezüst*. Magyar Közigazgatási Intézet, Budapest, 157-176.
- Vigvári András és tsai. (2009a): *Közpénzügyek nagy kézikönyve*. Complex Kiadó, Budapest.
- Vigvári András (2009b): *Pénzügyi kockázatok az önkormányzati rendszerben*. Állami Számvevőszék Kutatóintézete, Budapest.

7. A szerző témához kapcsolódó publikációi

Folyóiratcikkek

1. Simon József (2010): Miért nem lehet hatékony a közpénzek elköltésének ellenőrzése? – az államszámviteli szabályozás és a számvevőszéki ellenőrzés kapcsolata. Pénzügyi Szemle, 2010/1., pp. 180-190.
2. Simon József (2009): Önkormányzati rendszer az elszámolási és beszámoló rendszer fogságában. Tér és társadalom, 2009/4., pp. 161-172.
3. Simon József (2008): Reform of public sector's accounting system in Hungary. University of Arad Bulletin, 2008/4. pp. 5-12.
4. Dr. Lehoczky Judit – Simon József (2008): Public finance and reform of the State Budget. University of Arad Bulletin, 2008/5. pp. 15-26.
5. Simon József (2008): Problems of institution based management by local governments in Hungary. University of Arad Bulletin, 2008./5. pp. 27-36.

Konferenciakötetben megjelent tanulmányok

1. Simon József (2010): Az államszámvitel nemzetközi tapasztalatainak hasznosíthatósága a magyar önkormányzati rendszerben. Félidőben Konferencia - Pécsi Tudományegyetem Közgazdaságtudományi Kar, Pécs, Megjelenés alatt.
2. Simon József (2009): Az önkormányzati rendszer fundamentális folyamatainak értékelése. Magyar Tudomány Napi Konferencia. Eötvös József Főiskola, Baja, Megjelenés alatt.
3. Prof. Judit Lehoczky – József Simon (2009): Financial control in local government – Why is the auditing of local authorities' expenditure inefficient? SM 2009 Conference. Novi Sad University, Faculty of Economics, Szabadka, CD-book.
4. Simon József: A pénzforgalmi szemléletű nyilvántartási rendszer hiátusai az önkormányzatoknál. Tudomány Napi Konferencia. Dunaújvárosi Főiskola, Dunaújváros, pp. 193-200.
5. Dr. Lehoczky Judit - Simon József (2008): Modelling of public accounting system in Hungary. Modelling the European future – Integrating the old and the new. Klaipėdos Universitetas - Regioninės Politikos ir Planavimo Institutas, Klaipėda, pp. 122-130.

6. Simon József (2008): Feladatok és kihívások az önkormányzatok elszámolási és beszámolási rendszerének fejlesztésében. Társadalom és gazdaság – új trendek és kihívások konferencia. Eötvös József Főiskola, Baja, pp. 297-302.
7. Simon József (2008): Az önkormányzatok elszámolási rendszerének problémái Magyarországon. Önkormányzati gazdálkodás – helyi fejlesztés konferencia. Pécsi Tudományegyetem, Közgazdaságtudományi Kar, Pécs, pp. 210-215.
8. Simon József (2007): A települési önkormányzatok pénzügyi kapacitásvizsgálata. Magyar Tudomány Napja. Eötvös József Főiskola, Baja, pp. 77-82.
9. Dr. Lehoczky Judit – Simon József (2007): Administration of public funds and their implications on business in Hungary. Competitiveness and European Integration. Babes-Bolyai University, Cluj-Napoca, pp. 221-226.
10. Dr. Lehoczky Judit – Simon József (2007): Question marks of audit system by financial capacity audit of self-governments. Management Horizons Conference. Vytautas Magnus University, Kaunas, pp. 193-202.
11. Simon József (2007): Az ellenőrzés kérdései a települési önkormányzatoknál. II. Pannon Gazdaságtudományi Konferencia. Pannon Egyetem, Veszprém, pp. 309-316.
12. Simon József (2007): A számviteli előírások hatása az önkormányzatok ellenőrzésére. Régiók a Kárpát-medencén innen és túl konferencia. Eötvös József Főiskola, Baja, pp. 146-150.
13. Simon József (2006): Önkormányzatok külső és belső ellenőrzése - Az ellenőrzést akadályozó tényezők, Magyar Tudomány Napja, Eötvös József Főiskola, Baja, pp. 255-276.

Konferencia előadások

1. Dr. Lehoczky Judit - Simon József: „Az elszámolási és nyilvántartási rendszer hatása az önkormányzatok gazdálkodására”. Tudomány Napi Konferencia. Budapest, Budapesti Gazdasági Főiskola, 2008. november 6.
2. Dr. Lehoczky Judit - Simon József: „A települési önkormányzatok pénzügyi kapacitása”. Versenyképesség – Fejlődés – Reform Konferencia. Sopron. Nyugat-Magyarországi Egyetem, 2007. november 7.

Egyéb publikációk

1. Simon József - Kovács Beatrix - László Ilona (2007): Banküzemeltani ismeretek. Kompetenciafejlesztő képzés szakma specifikus oktatási jegyzete. Eötvös József Főiskola, Baja.
2. Simon József: A bajai logisztikai központ múltja, jelene és jövője I. rész. Duna Térségi Kohézió Konferencia. Dunaújvárosi Főiskola, Dunaújváros, 2007. június 12.