

Túróczy Imre – Varga Alexandra – Fenyves Veronika

Tervezés és ellenőrzés – preventív és reaktív szemlélet a közpénzügyekkel történő gazdálkodás gyakorlatában

Planning and Control – Preventive and Reactive Approach in Public Finance Management Practice



Összefoglalás

Az intézményi menedzsmentet támogató rendszerek és folyamatok – kiemelten a tervezés és az ellenőrzés – célja a hatékony gazdálkodás elősegítése, valamint az erőforrások optimális felhasználásának biztosítása. A tervezés kalkulációk és elemzések készítésével támogatja a szervezet vezetőit a jövőbeli stratégiák kidolgozásában. A tervezés – amely kalkulációk és elemzések készítésén keresztül támogatja a vezetőket a jövőbeli stratégiák kidolgozásában – egy dinamikus folyamat, amely állandó nyomon követést, mérést és értékelést igényel. Ezt a célt hivatott szolgálni az ellenőrzés, amely tényfeltáró, értékelő tevékenysége révén a tervezés során felállított víziók, előzetes beszámoló elemek elérésének fokát értékeli. Fontos része az irányítási folyamatnak, mivel segíti a szervezeteket a fejlesztendő területek azonosításában. A kutatásom célja áttekintő képet nyújtani a jogszabályok adta lehetőségekről, valamint a jelenleg alkalmazott gyakorlatról. Célkitűzésem feltárni a ma Magyarországon a közszférában alkalmazott tervezési és ellenőrzési módszereket, valamint felhívni a figyelmet azokra a hiányosságokra, amelyek tekintetében van tere a fejlődésnek a hatékony gazdálkodás elősegítése érdekében. A kutatási eredmények rámutatnak arra, hogy a közszféra tervezése nem követi le a 21. század technológiai változásait, továbbra is fentről-lefelé irányú és rugalmatlan. A tervezés jellemzően az éves költségvetést és annak intézményi alábontását jelenti. Az Állami Számvevőszék és a Magyar Államkincstár ellenőrzéseihez a szükséges jogszabályi

DR. TÚRÓCZI IMRE, főiskolai tanár, Debreceni Egyetem (turoczy.imre@econ.uni-deb.hu); VARGA ALEXANDRA ILDIKÓ, PhD Hallgató, Debreceni Egyetem (varga.szandii@gmail.com); PROF. DR. FENYVES VERONIKA, egyetemi tanár, Debreceni Egyetem (fenyves.veronika@econ.unideb.hu).

és intézményi feltételek rendelkezésre állnak, lehetőségük van a jogszabályi megfelelés, valamint a teljesítmény ellenőrzésére. A gyakorlatban az elmúlt években az előbbi volt jellemző, amelynek szükségyszerű eredménye, hogy az intézmények könyvvezetése és beszámolója megfelel a jogszabályi előírásoknak, azonban azok hatékonyságát, eredményességét és célszerűségét és ezáltal annak tervhez való viszonyát csak korlátozottan vizsgálta.

Journal of Economic Literature (JEL) kódok: H61, H72, M40, M42

Kulcsszavak: tervezés, ellenőrzés, kontrolling, közzsféra, közpénzügyek, pénzügy, eredményesség, hatékonyság

Summary

The aim of the systems and processes supporting institutional management - especially planning and control - is to promote efficient management and ensure the optimal use of resources. Planning supports the organization's managers in developing future strategies by preparing calculations and analyses. Planning - which supports managers in developing future strategies through calculations and analysis - is a dynamic process that requires continuous monitoring, measurement and evaluation. This purpose is served by the audit, which, through its fact-finding and evaluation activity, evaluates the degree of achievement of the visions and preliminary reporting elements set up during planning. It is an important part of the management process, as it helps organizations identify areas for improvement. The purpose of my research is to provide an overview of the possibilities provided by the legislation, as well as the currently applied practice. My objective is to explore the planning and control methods used in the public sector in Hungary today, as well as to draw attention to the shortcomings in which there is room for development in order to promote efficient management. The research results show that the planning of the public sector does not follow the technological changes of the 21st century, it is still top-down and inflexible. Planning typically means the annual budget and its institutional breakdown. The necessary legal and institutional conditions are available for the audits of the State Audit Office and the Hungarian State Treasury, and they have the opportunity to check legal compliance and performance. In practice, in recent years, the former has been typical, the necessary result of which is that the institutions' bookkeeping and reporting comply with the legal requirements, but their efficiency, effectiveness and expediency, and therefore their relation to the plan, are only examined to a limited extent.

Journal of Economic Literature (JEL) codes: H61, H72, M40, M42

Keywords: planning, control, controlling, public sector, public finance, finance, effectiveness, efficiency

PROBLÉMAFELVETÉS, CÉLKITŰZÉS

A gazdaságos és eredményes működés alappillére – függetlenül a szervezet tevékenységi körétől és működési formájától – a tevékenységhez kapcsolódó pénzügyek, azaz a várható bevételek és a felmerülő költségek tervezése és mérése. Ezen számítások képezik a működéssel kapcsolatos vezetői döntések alapját, amelyek nélkül megalapozott és rentábilis működés megvalósíthatatlan. A két tevékenység egymáshoz szorosan kapcsolódik, egymásra épül, azonban a legfőbb különbség, hogy a tervezés előre mutató, preventív jellegű tekintettel arra, hogy a tevékenység megkezdése előtt készül, víziókat és kalkulációkat tartalmaz és célja a rendelkezésre álló erőforrás optimális felhasználásának biztosítása. Ezzel ellentétben az ellenőrzés a gazdasági esemény megtörténtét követően valósul meg, a tény adatokat értékeli és legfőbb feladata a tervezés fázisában felállított célok elérésének fokát visszamérni, valamint indikátor adatokat szolgáltat a következő időszaki tervezésre.

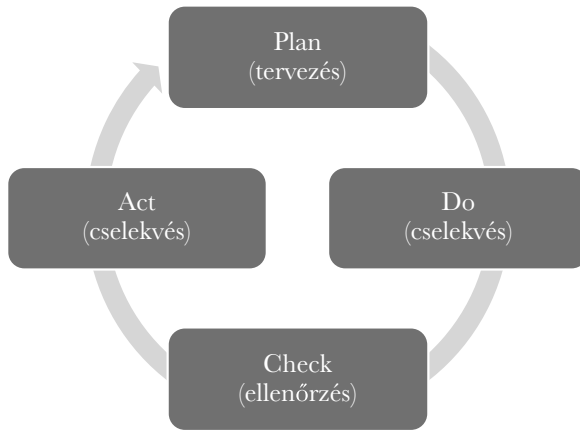
A vezetői döntések megalapozottságát a tervezés és az ellenőrzés összehangolt működése szolgálja. A tervezés célja a rendelkezésre álló erőforrások pénzügyileg hatékony működtetésével kapcsolatos alapvető döntések kifejezése, míg az ellenőrzés a tervezés során meghatározott célok elvárásoknak megfelelő megvalósítása érdekében végzett tényfeltáró, értékelő és javaslattevő tevékenység. A tervezési és ellenőrzési tevékenységet szolgálja a szervezeten belül a kontrolling és a vezetői számvitel, amely területek a vezetői döntéshozatal két legmeghatározóbb támogató területe (Laáb, 2017). A hatékony gazdálkodás kiemelt fontossággal bír az államháztartás területén, hiszen a közfeladatok ellátásának lehetősége és színvonala a rendelkezésre álló források hatékony felhasználásától függ (Túróczi et. al., 2023).

A tanulmány célja áttekintő képet adni a tervezés és az ellenőrzés definíciójáról, összefüggéseiről, valamint annak szervezeten belül betöltött szerepéről és jelentőségéről. Áttekintést kívánok nyújtani a tervezés és az ellenőrzés speciális helyzetéről a közszférában Magyarországon, valamint a közszféra legfőbb külső ellenőrzést végző intézményeiről. Bemutatásra kerül az Állami Számvevőszék, mint az ország legfőbb pénzügyi-gazdasági ellenőrző szervezete által a 2022. évben lefolytatott ellenőrzések legfőbb ismérvei és eredményei.

A TERVEZÉS ÉS AZ ELLENŐRZÉS KAPCSOLATA, A PDCA CIKLUS

Eredetét tekintve a PDCA modell Dr. Edwards Deming, amerikai minőségirányítási szakértő nevéhez fűződik, egy strukturált vezetési és folyamatszempéleti módszert jelentett, amelyet a minőségirányítási folyamatok és az üzleti folyamatok hatékonyságának javítására dolgoztak ki. Napjainkban azonban már a PDCA ciklus egy négy lépéses, általános érvényű folyamatos fejlesztést jelölő modellt jelent. A PDCA ciklus egy dinamikus és folyamatosan ismétlődő folyamat, amely lehetővé teszi a folyamatos fejlődést és a hatékonyság javítását. A folyamat – az alapmodell szerint – 4 fázist különít el az esetleges eltérések figyelésére és kiigazítására (Isniah et al., 2020).

1. ábra: A PDCA ciklus és a controlling folyamata



Forrás: Saját szerkesztés

A PDCA ciklus négy lépéséből álló folyamatot jelöl, amelyből jelen témában két érintett terület összefüggéseit vizsgáljuk:

- Plan (tervezés): Az első lépés a probléma azonosítása, majd a célkitűzések és a megoldási stratégia kidolgozása. Ebben a fázisban meghatározzuk a szükséges erőforrásokat, a határidőket és az elvégzendő feladatokat.
- Do (cselekvés): A második lépés a tervezési fázisban meghatározott célok megvalósítása. A cselekvés fázisban a tervezési eredményeket alkalmazva végrehajtjuk a feladatokat és megvalósítjuk a tervezett célokat.
- Check (ellenőrzés): A harmadik lépés a végrehajtott tevékenységek eredményeinek, az elvégzett munka minőségének ellenőrzése, és a célok elérésének ellenőrzése. Az ellenőrzési fázis során összehasonlítjuk a tervezett eredményeket a valós eredményekkel, és értékeljük a teljesítményünket.
- Act (cselekvés): Az utolsó lépés az eredmények értékelése és azok alapján az újabb tervezési fázis elindítása. Az Act fázis során tanulunk a sikereinkből és hibáinkból, és javítjuk a folyamatot a jövőbeli célok elérése érdekében (Isniah et al., 2020)

A PREVENCIÓ LEGFŐBB ESZKÖZE: A TERVEZÉS

A tevékenység megkezdését megelőzően elengedhetetlen a tervezés, amelynek során célkitűzéseket, megoldási javaslatokat határozzunk meg, valamint hozzárendeljük a megvalósításhoz szükséges anyagi és humán erőforrásokat, határidőket és feladatokat. Az, hogy az egyes részfeladatokat ténylegesen ki látja el, elsősorban a szervezet nagyságától függ. Fontos azonban megjegyezni, hogy a tervezés nem csak valamennyi tevékenység megkezdését megelőző-

en, hanem annak folyamatában – újratervezésként – is értelmezhető. A tervezés akkor lehet hatékony, ha szisztematikusan kialakított és egy jól felépített rendszert alkot. Ennek egyik elengedhetetlen feltétele, hogy a szervezet rövid-, és hosszútávon egyaránt rendelkezzen koncepcióval. A legjelentősebb szakirodalmi források a tervezés tekintetében három időhorizontot különíthetünk el, amelyek egymással összhangban kerülnek kialakításra:

- Stratégiai/Hosszútávú tervezés (>5 év)
- Taktikai/Középtávú tervezés (1-5 év)
- Operatív/Rövidtávú tervezés (<1 év) (Hanyecz, 2011).

Tervezés módszerei

A tervezés formáját meghatározza, hogy a tervezésben résztvevő személyek, szervezeti egységek milyen sorrendben, milyen hatáskörrel és feladatokkal vesznek részt a tervezés folyamatában. Ennek alapján a tervezés három különböző típusát különböztetjük meg:

- TOP-DOWN, a felülről lefelé tervezés: A felső vezetés meghatározza a legfontosabb vállalati célokat, és a főbb keretszámokat, amelyek alapján az irányítás alsóbb szintjein elkészíthetik saját részterveiket.
- BOTTOM-UP, az alulról felfelé tervezés: A tervezési folyamat a szervezet alsóbb szintjein kezdődik. A felsőbb szintek elsődleges feladata a tervek összehangolása. A szervezeti célok és a szervezet egészére vonatkozó tervek mindössze a tervezési folyamat befejezésekor alakulnak ki.
- Ellenáramú tervezés, a két módszer kombinációja (Musinszki, 2013).

A tervezés valamennyi részterületen értelmezhető (gyártás, marketing, kommunikáció, stb.) azonban a továbbiakban a fókusz a pénzügyi és költségtervezés területére kerül. A tágan értelmezett tervezés során a pénzügyi terv minden vállalati résztevékenység hatását megfogalmazza pénzforgalomban, célzottan mérleg- és pénzforgalmi szemléletben. Ennek részeként a szűken értelmezett terv fókuszában kisebb szervezeti egységek, részterületek (pl. likviditás, pénzforgalom, finanszírozás, stb.) áll. A fókuszterületek és a gazdálkodási tevékenység működésének ismeretében belátható, hogy a két terület egymással szoros együttműködésben alkalmazható hatékonyan.

Pénzügyi tervezés

A pénzügyi tervezés olyan folyamat, illetve eljárás, amelynek során a gazdasági döntések összes hatását mérlegelik. A pénzügyi tervezés előzetes számítás egy időszak várható bevételeiről és kiadásairól, jövedelmeiről, a realizálható nyereségről, a vállalkozás vagyonának, forrásainak bővüléséről, adott esetben a hitel- és fizetésieszköz-állomány alakulásával kiegészítve (Zéman-Béhm, 2019).

A pénzügyi tervezés outputjai:

- Likviditási terv
- Finanszírozási terv
- Előzetes eredménykimutatás
- Előzetes mérleg
- Előzetes cash-flow

A tervezés preventivitását mutatja, hogy a tevékenység outputjai tervek, valamint előzetes beszámolók és kimutatások. Ennek megfelelően a tervezés során meghatározottak teljesülését mérni szükséges, tekintettel arra, hogy a tervben meghatározottak nem kötelező érvényűek, a megvalósítás során azoktól el lehet térni és nincs garancia arra vonatkozóan, hogy a tevékenységek ennek mentén valósulnak meg.

Tervezés a közszférában

A tervezés fogalma a közszférában a szakirodalmi definíciótól némileg eltér. A közszférában a tervezéssel kapcsolatos definíciók leszűkítik a fogalmat azáltal, hogy a tervezést a költségvetés-készítéssel azonosítják. A tervezéssel kapcsolatos átfogó előírásokat a 2011. évi CXCV. törvény az államháztartásról (továbbiakban Áhtv.) és a 2011. évi CLXXXIX. törvény Magyarország helyi önkormányzatairól (továbbiakban Möt.) szabályozza. A tervalkotási folyamatra vonatkozó előírások elsősorban az éves költségvetéstervezésre koncentrálnak, a középtávú és a hosszú távú tervezést érintő feladatok csupán érintőlegesen szerepelnek a jogszabályokban. Az Áhtv. szerint megfogalmazott tervezési célkitűzésből levezethető a tervezés fogalma is, amely a közszektorban az éves költségvetés elkészítésére szűkül. Ez a megközelítés ugyanakkor a tervezés folyamatjellegére helyezi a hangsúlyt (Sisa-Veres, 2014).

A közszférában a tervezés jellemzően pénzforgalmi szemléletű, felülről lefelé (top-down) típusú, tekintettel a magyar államháztartás rendszerének felépítésére, az éves központi költségvetés kialakítására és szerkezetére. A kiindulópont minden esetben Magyarország központi költségvetése, amely az államháztartás szintjein egyfajta lépcsőzetes szerkezetben kerül lebontásra. Az éves elemi költségvetés egy átfogó kép, amely az intézmények évesített adatait tartalmazza, azok alábontása – fenntartói, tulajdonosi jóváhagyás mellett – az intézmények feladata. Az intézményi költségvetések hivatottak a szervezeti felépítésnek megfelelően a vezetést támogatni (Pavlik, 2017). A tervezés egyik legfontos szerepe, hogy a tulajdonos – a közszférában közvetett vagy közvetlen módon az állam – előzetesen meg tudja becsülni, hogy a tervezett évben ellátandó feladatok várhatóan milyen költségekkel fognak járni, ezáltal gondoskodni tud arról, hogy a rendelkezésre álló erőforrások a lehető leghatékonyabb elosztására (Menifield, 2020).

A költségvetés-tervezés hasznos szerepet tölt be az állami szervezetek – társadalom részéről történő – elszámoltathatóságában is, tekintettel arra, hogy az éves tervek, valamint azok teljesülésének nyilvánosságra hozatala biztosítja az átlátható működést, valamint információt nyújt a tulajdonosok számára az által nyújtott források felhasználásáról (Bandy, 2023).

REAKTÍV ESZKÖZ: AZ ELLENŐRZÉS

Az ellenőrzés, mint közgazdasági definíció egy olyan funkciót jelöl, amely a kitűzött célok megvalósítását szolgálja és egyben alkalmas a gazdasági folyamatokban rejlő bizonytalanságok kezelésére (Kovács, 2010). Az ellenőrzés tevékenység szempontú megközelítésben a tervezés során meghatározott célok elvárásoknak megfelelő megvalósítása érdekében végzett ténymegállapító, követelményhez viszonyító, értékelő és javaslattevő tevékenység.

Az alkalmazott ellenőrzési módszerek, eljárások, valamint a folyamatokra gyakorolt hatások alapján különböztetjük meg az ex ante, az ex post ellenőrzési típusokat.

- Az ex ante ellenőrzés azt jelenti, hogy a gazdasági esemény lezajlása előtt megtörténik a kívánt és a bekövetkezés esetén előálló állapot összehasonlítása. Lényegében egy engedélyező funkcióról van szó, ami megakadályozza a nem kívánt esemény bekövetkezését. Az előzetes és a folyamatos megfigyelési rendszeren (monitoring) és beépített kontrollokon alapuló ellenőrzés – a dolgok logikájából adódóan – hat az ellenőrzött folyamatra. Az ellenőrzés ezen típusaihoz az elemzési, eljárási és folyamatszervezési elvek mellett beavatkozási eszközök is hozzátartoznak.
- Az ex post ellenőrzés lényege az „események utániság”. Az utólagos ellenőrzés tipikus esete az audit. Az audit „szemlélődő”, elemző, jellemzően utólagos, a vizsgált folyamattól elkülönülten, arra közvetlenül vissza nem ható, jelentéstétellel végződő ellenőrzés. Az audit függetlenségének jelentése ebben az összefüggésben az, hogy közvetlenül nem hat az ellenőrzött folyamatra.

Az ellenőrzés céljának, eredményének, célcsoportjának és várható hasznosulásának függvényében végezhető belső ellenőrzés, valamint felhatalmazást kaphat erre külső szerv. Az ellenőrzés mindig meghatározott érdekeket szolgál. A külső ellenőrzés a tényleges gazdálkodási folyamaton kívül elhelyezkedőkhöz köthető. Ilyen érintett a vállalati gazdálkodás esetén a tulajdonos, a vállalat partnerei (vevők, szállítók, hitelezők stb.), az állam, mint adóbeszedő, egyáltalán a vállalat tevékenysége által érintett gazdasági szereplők. A kormányzati szektorban ilyen külső érintettek a választók, illetve az általuk delegált (választott) törvényhozói hatalom. Külső ellenőrzés esetén arról van szó, hogy egy gazdasági szervezet tevékenységét különböző felhatalmazásokkal, különböző állami és nem állami ellenőrző szervek meghatározott szempontok szerint ellenőrizhetik, és megállapításaikat meghatározott körben tehetik meg.

A belső ellenőrzés a gazdálkodási folyamaton belüli, a gazdálkodáson belül elkülönült irányító, vezető funkciókat gyakorlókat szolgálja, s mint ilyen, az irányítási és vezetési folyamat része. A belső ellenőrzési rendszer a tulajdonosok által delegált testületek (igazgatótanács, felügyelőbizottság) és a menedzsment, az államháztartási szektorban a végrehajtó hatalom és a vezető állami alkalmazottak irányító, vezető tevékenységét szolgáló eszköz. A belső ellenőrzés e tekintetben kevésbé korlátozott, hiszen tárgya az azt elrendelők szándékától függ. Az eredményeivel kapcsolatos visszacsatolások is belső ügyek. Fontos és gyakran félreértésekre okot adó tény, hogy a külső és belső ellenőrzés sok esetben hasonló „technológiát” alkalmaz.

Az ellenőrzés típusai az ellenőrzés tárgya alapján:

- *pénzügyi* (financial) ellenőrzés, amely vizsgálja, hogy az ellenőrzött szervezet pénzügyi (például pénzkezelési) tevékenysége megfelelő volt-e,
- *megfelelőségi/szabályszerűségi* (compliance) ellenőrzés során az ellenőrzés során előzetesen meghatározott (jellemzően jogszabályi) követelmények betartását ellenőrzik,
- *teljesítmény* (performance) ellenőrzés célja az az intézmény gazdasági tevékenységének hatékonyság, eredményesség és elszámoltathatóság tekintetében való vizsgálata, és
- *funkcionális* ellenőrzés azt vizsgálja elsődlegesen, hogy az adott intézmény a közfeladatait milyen mértékben látta el. (Vigvári, 2008)

Az ország társadalmi-gazdasági fejlődésének állami pénzügyi ellenőrzése külön tevékenységi terület. Az állami pénzügyi ellenőrzés tárgyai a pénzügyi források kialakításának, felhasználásának és elosztásának folyamatai a vezetés minden szintjén. Az államháztartás ellenőrzése ezen a területen elsősorban az államháztartás megfelelő és hatékony felhasználását, az állami vagyon okos felhasználását szolgálja. A Kincstári szervek megalakulása szilárd alapot teremtett az államháztartás hatékony ellenőrzéséhez és a szigorú szabályozáshoz. ésszerű használatának ellenőrzése. Mindenekelőtt a Magyar Államkincstár teljesíti az állami költségvetés végrehajtásából származó bevételeket, valamint az egységes kincstárjegyből származó összes kiadást. A pénzügyi felügyeleti hatóságok speciális jogköröket kaptak a pénzügyi felügyeleti szervezetben, illetve a pénzügyi rendszerben meglévő problémák kiküszöbölése érdekében. Az államháztartás formálásának fő forrása az adózás, amely az adózók jogszabályi betartásának ellenőrzésével biztosítja a költségvetésbe befolyó adóbevételek időben történő és teljes csökkentését. Így a terület tevékenységének radikális megreformálása a hiányosságok keretein belül napjaink sürgető kérdései közé tartozik (Pénzügyminisztérium, 2023).

A KÖZSZFÉRA LEGFŐBB ELLENŐRZÉST VÉGZŐ INTÉZMÉNYEI

A közszférában a külső ellenőrzések két fő intézménye az Áhtv. VIII. fejezete értelmében az Állami Számvevőszék és a Magyar Államkincstár. Az államháztartási kontrollok célja az államháztartás pénzeszközeivel és a nemzeti vagyonnal történő szabályszerű, gazdaságos, hatékony és eredményes gazdálkodás, a beszámolási és adatszolgáltatási kötelezettség szabályszerű teljesítésének biztosítása.

A közszférában a megfelelőségi ellenőrzés jellemző, amely az adott tevékenység meghatározott kritériumoknak való megfelelőségét vizsgálja (ÁSZ, 2020). Az ellenőrzési kritérium jellemzően az ellenőrzés alá vont időszakban hatályos, alkalmazandó jogszabályok összessége (Bábosik, 2017).

Az ellenőrzéseket a rá vonatkozó jogszabályokban meghatározottaknak megfelelő éves terv alapján a 3E követelményét érvényesítve kell végrehajtani. Az ellenőrzéseket gazdaságosan kell végrehajtani, azaz az ellenőrzéshez szükséges legkevesebb erőforrás felhasználásával. Hatékonyan kell elvégezni, hogy a rendelkezésre álló idő és kapacitás korlátozott. Mindezekre tekintettel az eredményességre kell törekedni, azaz minél kevesebb erőbefektetéssel kell eredményre jutni az ellenőrzéseket illetően (MÁK, 2022).

Állami Számvevőszék

Az Állami Számvevőszék az Országgyűlés legfőbb pénzügyi és gazdasági ellenőrző szerve, amely az Országgyűlésnek alárendelve látja el feladatát. Az Állami Számvevőszék általános hatáskörrel végzi a közpénzekkel és az állami és önkormányzati vagyonnal való felelős gazdálkodás ellenőrzését. Az Állami Számvevőszékről szóló 2011. évi LXVI. törvény (továbbiakban ÁSZ tv.) egyebek mellett egyértelműen megfogalmazza, hogy az intézmény ellenőrzési tevékenysége során minden más szervezettől független. Az Állami Számvevőszék a tevékenységét az ÁSZ tv. 3. §-ban foglaltaknak megfelelően ellenőrzési terv alapján végzi, amit az elnök hagy jóvá, azonban az elnök döntése alapján az ellenőrzési tervben nem szereplő ellenőrzést is végezhet.

Az Állami Számvevőszék az ÁSZ tv.-ben meghatározott feladatkörében köteles ellenőrzést lefolytatni az Országgyűlés döntése alapján, a Kormány felkérésére vagy a NATO, az Európai Unió, illetve olyan nemzetközi szervezet felkérésére, amelynek Magyarország tagja, továbbá az Országgyűlés vagy a Kormány által vállalt nemzetközi szerződésből eredő kötelezettség teljesítésére.

A legfőbb ellenőrző intézmény a demokratikus működése alapvető intézménye, mivel lehetővé teszi az államhatalom gyakorlásának ellenőrzését. E funkció fenntartása érdekében az Állami Számvevőszék működésében függetlennek kell lennie, valamint a legfőbb ellenőrző intézménnyel szemben egyre inkább elvárás, hogy az ellenőrzések és azok eredményei a költségvetés végrehajtása szempontjából is relevánsak és hasznosak legyenek, aminek egyik legfőbb eszköze lehet a teljesítmény-ellenőrzés (Triantafillou, 2020). A korábban alkalmazott megfelelőségi ellenőrzéseken túl az elmúlt években a teljesítményellenőrzések szerepe felértékelődni látszik. Számos kutatás foglalkozott annak jelentőségével és hasznosságával, valamint az egyes országok és régiók közötti különbségek okainak és következményeinek feltárásával. Az egyik legfrissebb kutatás szerint alapvető különbség, hogy az Egyesült Királyságban és a skandináv országokban az ellenőrzött szervezetek költségmutatókkal, teljesítménymutatókkal és meghatározott célkitűzésekkel rendelkeznek, amelyek lehetővé teszik a legfőbb ellenőrző intézmények számára, hogy könnyebben végezzenek gazdaságossági, hatékonysági és eredményességi ellenőrzéseket. A germán területeken gyakrabban találnak költségmutatókat, mint teljesítménymutatókat, ami magyarázatot ad arra, hogy ezen intézmények teljesítmény-ellenőrzési tevékenysége miért a gazdaságossági témákra összpontosul (Torres et. al., 2019).

Az Állami Számvevőszék az általa végzett tevékenységről minden év lezárását követően beszámolót készít az Országgyűlés felé. Az Állami Számvevőszék a 2022. évben 5 552 szervezetet ellenőrzött, amelyhez 71 jelentést adott ki. Az ellenőrzési jelentéseken túl további 70 javaslatot fogalmazott meg, valamint 2 932 címzettet figyelemfelhívó levélben szólított meg, hogy intézkedjen az ellenőrzés során feltárt jogszabálysértő gyakorlat, illetve a vagyon rendeltetésellenes vagy pazarló felhasználásának megszüntetése érdekében. Az Állami Számvevőszék utóellenőrzés keretében 54 szervezetenél értékelt, hogy az általa lefolytatott ellenőrzések során tett megállapítások alapján, az ellenőrzött szervezet az általuk készített intézkedési tervükben foglalt intézkedések végrehajtásával hasznosították-e a számvevőszéki jelentésben a hiányosságok megszüntetése, a kockázatok csökkentése érdekében tett megállapításokat. A Számvevőszék 46 esetben kezdeményezte a költségvetési támogatás folyósításának felfüggesztését, az ellenőrzés során feltárt hiányosságok megszüntetése, és az ellenőrzött szervezet szabályos működésének helyreállítása érdekében (ÁSZ, 2022).

Az Állami Számvevőszék által a 2022. évben lefolytatott ellenőrzés típusok:

- *Megfelelőségi ellenőrzés:* A megfelelőségi ellenőrzés a számvevőszéki ellenőrzések azon típusa, amely annak megállapítására irányul, hogy az ellenőrzés tárgyát képező tevékenység vagy működés – minden lényeges szempontból – megfelel-e az ellenőrzött szervezetre vonatkozó normáknak, ellenőrzési kritériumként azonosított szabályozásoknak és követelményeknek.
- *Teljesítményellenőrzés:* A teljesítményellenőrzés a számvevőszéki ellenőrzések azon típusa, amely annak megállapítására irányul, hogy a közpénzekkel és a nemzeti va-

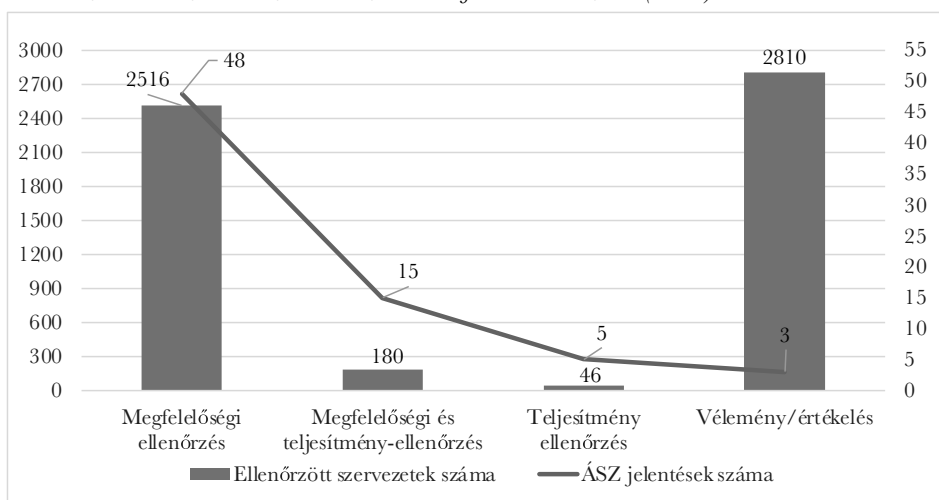
gyonnal való gazdálkodás megfelel-e a gazdaságosság, hatékonyság, eredményesség elveinek, illetve van-e lehetőség a teljesítmény javítására.

- *Megfelelőségi és teljesítmény ellenőrzés:* A megfelelőségi ellenőrzés és a teljesítményellenőrzés egyidejű lefolytatása.
- *Vélemény/értékelés:* Az Állami Számvevőszék véleményezi Magyarország éves központi költségvetéséről szóló törvényjavaslatát, valamint a 2021. évi XLIX. törvény 2. §-ában foglaltaknak megfelelően elkészítette és közzétette éves összefoglaló jelentését a közélet befolyásolására alkalmas tevékenységet végző civil szervezetekről.

Az Állami Számvevőszék a preventív tevékenységben is fontos szerepet tölt be ugyanis a törvényi kötelezettségének eleget téve támogatja az Országgyűlés tevékenységét és döntéshozatalát azáltal, hogy minden évben véleményezi Magyarország következő évi költségvetéséről szóló törvényjavaslatát.

Az Állami Számvevőszék által a 2022. évben ellenőrzött szervezetek számát, valamint a 3 ellenőrzési típus és a vélemények számát a 2. számú ábra tartalmazza.

2. ábra: Az Állami Számvevőszék ellenőrzéseinek és jelentéseinek száma (2022)



Forrás: Saját szerkesztés ÁSZ, 2023 alapján

Fontos azonban megjegyezni, hogy a legfőbb ellenőrző intézmények ellenőrzéseinek hatékonysága attól függ, hogy a szervezetek milyen mértékben hasznosítják az Állami Számvevőszék jelentéseiben tett megállapításokat, illetve, hogy az abban foglaltakkal összhangban milyen intézkedéseket és változásokat eszközölnek (Reichborn-Kjennerud et al., 2018). A legfőbb ellenőrző intézmények ellenőrzési tevékenységének eredményeinek javításának kulcsfontosságú tényezője, hogy nagy hangsúlyt fektessenek a nyomon követési eljárásokra, amellyel nyomon tudják követni az ellenőrzési ajánlásaik hatásait (Bonollo, 2019).

Magyar Államkincstár

A Magyar Államkincstár, mint ellenőrző szerv által lefolytatott ellenőrzés fókuszában a beszámolás és adatszolgáltatás szabályszerű teljesítésének biztosítása áll. Az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény végrehajtásáról rendelkező 368/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Ávr.) 115/A. § alapján, a kincstári ellenőrzést az államháztartásért felelős miniszter által jóváhagyott éves terv alapján végzi. A szabályszerűségi pénzügyi ellenőrzés lefolytatása során a Magyar Államkincstár ellenőrzési jogköre az Áhtv. 68/B. § (1) bekezdése szerint a helyi önkormányzat, nemzetiségi önkormányzat, társulás, térségi fejlesztési tanács és az általuk irányított költségvetési szerv. Amennyiben egy település kiválasztásra kerül, valamint vele azonos székhelyű nemzetiségi önkormányzat, társulás és az irányításuk alá tartozó költségvetési szervek ellenőrzését is el kell végezni, amelyről egy ellenőrzési jelentés készül. A vizsgálat az ellenőrzött szervezet éves költségvetési beszámolójának elkészítését megelőzően, a beszámolóra vonatkozó időszakot érintő gazdálkodásra, könyvvezetésre, illetve adatszolgáltatásra terjed ki. Az ellenőrzések célja, hogy az évközi ellenőrzés során feltárt hibák az éves költségvetési beszámoló készítéséig javításra kerüljenek, biztosítva ezzel, hogy a beszámoló lényeges, a valós összképet torzító hibá(ka)t ne tartalmazzon. További cél megbizonyosodni, hogy az éves beszámoló mérlegadatai megfelelő részletező nyilvántartásokkal alátámasztottak-e, az eszközök és források a bemutatott értékben állnak-e a szerv rendelkezésére.

A Magyar Államkincstár által éves terv szerint végzett szabályszerűségi pénzügyi ellenőrzés célja, hogy a terv szerinti vizsgálat évére vonatkozóan elvégzett ellenőrzések alapján, az eredményeket a teljes sokaságra kivetítve megállapítsa, hogy az önkormányzati alrendszer éves beszámolóival valóban megbízhatóak, valós képet mutatnak és jelentős hibát nem tartalmaznak. Az ellenőrzés hosszú távú célja az adatszolgáltatások megbízhatóságának növelése.

A Magyar Államkincstár által lefolytatott szabályszerűségi pénzügyi ellenőrzés szakmai szabályait és módszereit az Áhtv. 68/B. § (3) bekezdésének előírása alapján a Magyar Államkincstár az államháztartásért felelős miniszter egyetértésével alakítja ki. Az ellenőrzések során alkalmazott Módszertan a Pénzügyminisztérium honlapján mindenki számára nyilvánosan hozzáférhető.

További ellenőrző szervek

Ellenőrzés lefolytatására jogszabályi felhatalmazás alapján több intézmény jogosult, azonban azok ellenőrzési hatóköre a Magyar Államkincstár és az Állami Számvevőszék által lefolytatott ellenőrzésekhez mérten korlátozott.

Ellenőrzésre jogosult további szervezetek a teljesség igénye nélkül:

- A NAV az adótörvényekben és más jogszabályokban előírt kötelezettségek teljesítésének vagy megsértésének megállapítása, a kötelezettségek teljesítésének előmozdítása érdekében ellenőrzést folytat.
- A KEHI A kormányzati ellenőrzést a kormány által erre kijelölt szerv látja el, amely szervezet tevékenységét kormányrendelet szabályozza. A kormányzati ellenőrzés szabályszerűségi és célszerűségi ellenőrzéseket foglal magában. A KEHI hatásköre ki-

terjed a kormánydöntések végrehajtásának ellenőrzésére, a központi költségvetés, az elkülönített állami pénzalapok, a társadalombiztosítás pénzügyi alapjai, a központi költségvetési szervek kormányzati ellenőrzésére, valamint a gazdálkodó szervezeteknek, a közalapítványoknak, a köztisztviselőknek, az alapítványoknak, a kistérségi, megyei, térségi és regionális területfejlesztési tanácsoknak és a társadalmi szervezeteknek a központi költségvetésből meghatározott célra ingyenesen juttatott vagyon felhasználásának ellenőrzésére.

- Az EUTAF Az Európai Támogatásokat Auditáló Főigazgatóság (továbbiakban: EU-TAF) a közösségi jogszabályokban, illetve nemzetközi szerződésekben meghatározott ellenőrzési hatóság feladatait látja el, amely kizárólag az uniós és egyéb nemzetközi támogatásból finanszírozott projektek megvalósítását vizsgálja, tevékenysége a hazai támogatásokra nem terjed ki. Az EUTAF az államháztartásért felelős miniszter irányítása alá tartozó önállóan működő költségvetési szerv, melynek tevékenységére vonatkozó szabályokat az Európai Támogatásokat Auditáló Főigazgatóságról szóló 210/2010. (VI. 30.) Korm. rendelet tartalmazza.

ÖSSZEGRÉS

A vállalati menedzsmentet támogató rendszerek és folyamatok – kiemelten a tervezés és az ellenőrzés- célja a hatékony gazdálkodás elősegítése, a költségek csökkentése, valamint az erőforrások optimális felhasználásának biztosítása. A tervezés kalkulációkat, elemzéseket készít és támogatja a szervezet vezetőit a jövőbeli stratégiák kidolgozásában. A tervezés egy dinamikus folyamat, amely állandó nyomon követést, mérést és értékelést igényel annak érdekében, hogy a szervezet jó úton haladjon céljai elérése felé. Ezt a célt hivatott szolgálni az ellenőrzés, amely tényfeltáró, értékelő tevékenysége révén a tervezés során felállított víziók, előzetes beszámoló elemek elérésének fokát értékeli. Fontos része az irányítási folyamatnak, mivel segíti a szervezeteket a fejlesztendő területek azonosításában, a költségek csökkentésében és a hatékonyság növelésében.

Magyarországon a közszféra tervezése nem követi le a 21. század technológiai változásait, továbbra is fentről-lefelé irányú és rugalmatlan. A tervezés jellemzően az éves költségvetést és annak intézményi alábontását jelenti. Az Állami Számvevőszék és a Magyar Államkincstár ellenőrzéseihez a szükséges jogszabályi és intézményi feltételek teljeskörűen rendelkezésre állnak. A hatókörük lehetővé teszi a teljesítmény, valamint a jogszabályi megfelelés ellenőrzését, azonban a gyakorlatban utóbbi volt a jellemző. Ennek szükségszerű eredménye, hogy az intézmények könyvvizsgálata és beszámolója megfelel a jogszabályi előírásoknak, azonban azok hatékonyságát, eredményességét és célszerűségét és ezáltal annak tervhez való viszonyát csak korlátozottan vizsgálta.

FELHASZNÁLT IRODALOM

- Állami Számvevőszék (2020): *Módszertani útmutató a megfelelési ellenőrzéshez* URL: https://www.asz.hu/files/modszertani_utmutato_a_megfelelosegi_ellenorzeshez.pdf [Letöltve: 2023. május 18.]
- Állami Számvevőszék (2023): *Éves beszámoló az Országgyűlés részére az Állami Számvevőszék 2022. évi szakmai tevékenységéről, az intézmény működéséről és gazdálkodásáról* URL: https://www.asz.hu/files/ASZ_országgyulesi_beszamolo_2023.pdf. [Letöltve: 2023. június 8.]
- Bábosik Mária (2017): *Vezetés a közjő szolgáltatásban: közpénzügyi gazdálkodás és menedzsment*. Typotex Kiadó, Budapest URL: <https://journals.lib.pte.hu/index.php/mm/article/view/803/678> [Letöltve: 2022. december 19.]
- Bandy, Gary (2023): *Financial management and accounting in the public sector*. Routledge, London.
- Bonollo, Elisa (2019): *Measuring supreme audit institutions' outcomes: current literature and future insights*. Public Money & Management, vol. 39., no. 7., 468-477.
- Hanyecz Lajos (2011): *Modern vezetői controlling*. Gazdálkodás - Menedzsment Saldo Kiadó, Budapest.
- Isniah, Sarah – Purbha, Humiras Hardi – Debora, Fransisca (2020): *Plan do check action (PDCA) method: literature review and research issues*. Jurnal Sistem dan Manajemen Industri. vol. 4., no. 1., 72–81. URL: <https://e-jurnal.lppmunsera.org/index.php/JSMI/article/view/2186/1438> [Letöltve: 2023. február 2.]
- Kovács Árpád (2010): *Közpénzügyek*. ELTE Eötvös Kiadó, Budapest.
- Laáb Ágnes (2017): *Döntéstámogató számvitel – érthetően, szórakoztatóan*. Wolters Kluwer Hungary Kft, Budapest.
- Magyar Államkincstár (2022): *Szabályszerűségi pénzügyi ellenőrzés módszertana helyi önkormányzatokra, nemzetiségi önkormányzatokra, társulásokra, térségi fejlesztési tanácsokra és általuk irányított költségvetési szervekre*, Budapest. URL: https://tcs.allamkincstar.gov.hu/pfile/file?path=/onkormanyzatok/szabalyserusegi-penzugyi-ellenorzes/a-szabalyserusegi-penzugyi-ellenorzes-modszertana/Modszertan_2022.pdf&inline=true [Letöltve: 2023. január 23.]
- Menifield, Charles E. (2020): *The Basics of Public Budgeting and Financial Management: A Handbook for Academics and Practitioners*. Hamilton Books, United Kingdom.
- Musinszki Zoltán (2013): *Kontrolling OKTATÁSI SEGÉDLET munkaiügyi és társadalombiztosítási igazgatási mesterszakos hallgatók számára*, Miskolc. URL: <https://gtk.uni-miskolc.hu/files/10120/Kontrolling+%28%C3%81JK%29+k%C3%A9zirat+2016.pdf?download=1> [Letöltve: 2022. november 27.]
- Nyikos Györgyi – Szabó Ildikó (2018): *Államháztartási ellenőrzési ismeretek*. Nemzeti Közszerológiai Egyetem, Budapest. URL: https://antk.uni-nke.hu/document/akk-uni-nke-hu/%C3%81llamh%C3%A1ztart%C3%A1si%20ellen%C5%91rz%C3%A9si%20ismeretek_k%C3%A9zirat_fin_ISBN.pdf [Letöltve: 2023. január 10.]
- Pavlik Livia (2017): *Verseny és controlling a közszféra egy fontos szegmensében, a felsőoktatásban*. Pénzügyi Szemle, 62. évf. 1. szám, 2017. április, 48-70. o. URL: https://www.penzugyiszemle.hu/upload/documents/pavlikl-2017-1-mpdf_20170406155237_65.pdf [Letöltve: 2022. december 29.]
- Pénzügyminisztérium (2023): *A hazai államháztartási belső kontroll rendszer bemutatása* URL: <https://2010-2014.kormany.hu/download/1/03/a0000/Compendium%0B6zz%C3%A9t%C3%A9telreNE.pdf> [Letöltve: 2023. február 27.]
- Reichborn-Kjennerud, Kristin – Carrington, Thomas – Klarskov, Jeppesen – Taro, Külli (2018): *A New Organisation of Public Administration: From Internal to External Control*. In: *Bureaucracy and Society in Transition* (Haldor Byrkjeflot – Fredrik Engelstad), Emerald Group Publishing, Bingley. 225-243.
- Sisa Krisztina – Veress Attila (2014): *Felmérés a települési önkormányzatok tervezési módszereiről*, Statisztikai Szemle, 92. évfolyam 5. szám, 2014. május, 447-473. o. URL: https://www.ksh.hu/statszemle_archive/all/2014/2014_05/2014_05_447.pdf [Letöltve: 2023. január 28.]
- Torres, Lourdes – Yetano, Ana – Pina, Vicente (2019): *Are performance audits useful? A comparison of EU practices*. Administration & Society, vol. 51., no. 3., 431-462.
- Triantafyllou, Peter (2020): *Playing a zero-sum game? The pursuit of independence and relevance in performance auditing*. Public administration, vol. 98., no. 1., 109-123.
- Túróczy Imre – Fenyves Veronika – Tóth Róbert – Szentesi Ibolya (2023): *A kontrolling szerepe az államháztartás gazdálkodásában*. Polgári Szemle, 19. évfolyam 4-6. szám, 2023, december, 133-146.
- Vígvári András (2008): *Pénzügyi (rendszer)tan*. Akadémiai Kiadó, Budapest.
- Zéman Zoltán – Béhm Imre (2019): *Módszertan vállalkozások pénzügyi teljesítményének mérésére*. Akadémiai Kiadó, Budapest.